



LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT AOÛT 2019

Jacques DUHEM

Stéphane PILLEYRE

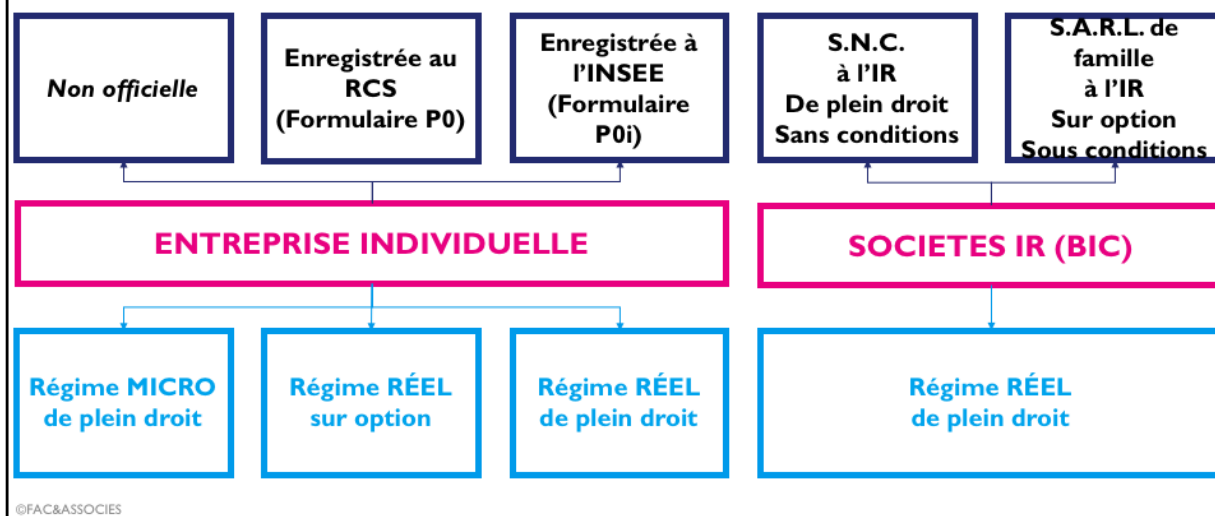
LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT

PROPOS INTRODUCTIFS



PROPOS INTRODUCTIFS

LES MODES D'EXPLOITATION EN MEUBLÉ



Modes d'exploitation

L'exercice de l'activité de loueur en meublé peut se réaliser soit via une entreprise individuelle, soit via une société non passible de l'IS. L'imposition des résultats est pour toutes les situations réalisée à l'impôt sur le revenu dans la rubrique des BIC.

L'entreprise individuelle n'a pas d'existence juridique. Sa création n'est qu'une simple opération administrative.

Le début d'activité étant matérialisé par le dépôt d'un formulaire P0 ou P0i.

Certains entrepreneurs n'ayant effectué aucune démarche lors du début de l'activité, se trouve dans une situation d'entreprise individuelle *de fait* (EI non officielle)

L'exercice de l'activité via une société peut se réaliser au travers d'une SNC (dont les associés personnes physiques sont imposables de plein droit en BIC) ou au travers d'une SARL de famille ayant exercé l'option pour l'imposition des ses associés à l'IR.

Rappel: L'exercice de l'activité de loueur en meublé via une SCI entraîne l'imposition de cette dernière à l'IS. (Article 206 – 2° du CGI)

Régimes d'imposition

En fonction du chiffre d'affaires réalisé, l'entreprise individuelle peut relever de plein droit d'un régime de micro imposition. Dans ce cas, il est possible d'exercer une option pour le régime réel. Les sociétés, quant à elles, relèvent de plein droit de ce dernier régime.

CGI, Article 50-0 2

« 2. Sont exclus de ce régime :

[...]

c. Les sociétés ou organismes dont les résultats sont imposés selon le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8, à l'exception des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société ; »

Le **BOFIP** ajoute: Dès lors que les sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, notamment les sociétés de fait et les indivisions, ne peuvent pas, en principe, bénéficier du régime des micro-entreprises.

Depuis d'imposition des revenus de 2017, le régime micro s'applique de plein droit dès lors que le chiffre d'affaires hors taxe n'excède pas au titre de la dernière année ou avant dernière année :

- 170 000 € lorsque l'activité principale est la vente de marchandises, d'objets, de fournitures et de denrées à emporter ou à consommer sur place, l'activité de fourniture de logement à l'exclusion de la location meublée autre que le meublé de tourisme et les chambres d'hôtes.
- 70 000 € pour les autres activités.

PROPOS INTRODUCTIFS

LES MODES DE TRANSMISSION À TITRE GRATUIT

2 types de mutations à titre gratuit

Donation

Succession

2 sous-jacents à la mutation à titre gratuit

Immeubles

Titres

4 conséquences juridiques post-transmission

Pleine propriété

Usufruit

Nue-propriété

Indivision

16 COMBINAISONS DIFFÉRENTES

©FAC&ASSOCIES

4

Les transmissions à titre gratuit s'effectuent soit par donation, soit par succession.

Les biens transmis peuvent être des immeubles ou des titres.

Il est possible de transmettre de la pleine propriété, de l'usufruit ou de la nue propriété. Et enfin des quote-parts indivises. Les combinaisons possibles sont donc nombreuses.

16 combinaisons différentes sont donc à étudier !

LES PROBLEMATIQUES A GERER OU A ANTICIPER...

LES CONSÉQUENCES DE LA TRANSMISSION

• LES DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT

- Calcul des droits
- Éligibilité au dispositif DUTREIL
- Éligibilité au paiement différé fractionné
- Éligibilité à la réduction de droits de 50%

• LES PLUS-VALUES

- Qualification de la plus-values
- Détermination de la plus-value professionnelle
- Imposition, report ou exonération de la plus-value professionnelle

• LES IMPACTS SUR LE RÉSULTAT

- Détermination du produit exceptionnel
- Imposition du produit exceptionnel
- Etalement du produit exceptionnel

©FAC&ASSOCIES

5

Les conséquences fiscales des transmissions à titre gratuit

Introduction

La location en meublé constitue aux plans juridique, fiscal et social, un régime hybride.

D'un point de vue juridique selon l'usage du bien (résidence principale - location saisonnière - sous-location avec prestations hôtelières...), les obligations du propriétaire bailleur diffèrent.

Au plan fiscal la location en meublé relève pour toutes les situations des BIC. Depuis 2017, des difficultés nouvelles sont apparues quant à la définition du LMP et quant à l'application de certains régimes de faveur.

Enfin, depuis l'adoption de la LFSS pour 2017, l'approche sociale du loueur en meublé pose également des difficultés depuis deux ans.

L'acquisition, l'exploitation et la cession à titre onéreux ne manquent pas de soulever nombre de difficultés d'application et d'interrogations pour lesquelles les réponses sont parfois incertaines ou absentes. Depuis plusieurs années nous abordons ces points dans nos formations et publications.

Nous vous proposons ici d'aborder les problématiques liées aux transmissions à titre gratuit. Ce sujet qui a fait l'objet que de très peu de commentaires est pourtant au cœur la pratique.

A. En matière de DMTG

1. Base des DMTG : l'actif net de passif

Comment calculer des droits de mutation à titre gratuit ?

A première vue, il n'y a pas de difficulté quant à l'application de l'abattement de droit commun et du barème en fonction du lien de parenté entre le défunt et l'héritier ou légataire du bien loué. Un paramètre supplémentaire peut impacter le montant des DMTG, en présence d'une assurance décès adossée au prêt, pour laquelle le banquier a été désigné comme bénéficiaire. Le remboursement du prêt par l'assurance fait disparaître un passif successoral. La base taxable se trouve donc ainsi majorée.

2. Dispositif Dutreil et abattement de 75%

La question de l'éligibilité du dispositif Dutreil se pose. Certains concluent (peut être hâtivement) que le loueur en meublé professionnel (LMP) bénéficie d'un abattement de 75% sur la masse taxable. La prudence doit nous amener à relire les dispositions des articles 787 B et 787 C du CGI afin de constater des conditions d'accès différentes selon que l'activité commerciale transmise est exercée en direct (entreprise individuelle) ou indirectement (via une société passible de l'IR telle une SARL de famille).

Il convient ensuite d'analyser l'instruction fiscale (BOFiP). Si, à la lecture des textes législatifs et doctrinaux, l'espoir perdure, il convient de s'interroger sur la définition du LMP à retenir. S'agit-il du LMP :

- au sens de l'article 155 du CGI (dit « LMP IR ») ;
- au sens de l'article 975 I. du CGI (« LMP IFI direct ») ;
- ou au sens de l'article 975 II. du CGI (« LMP IFI indirect »).

(nous écarterons les articles relatifs au LMP au sens de l'ISF supprimé depuis 2018)

3. Réduction de 50% et paiement différé puis fractionné

Deux questions supplémentaires méritent ici d'être posées et analysées. La première porte sur la possibilité de demander le paiement différé puis fractionné prévu à l'article 397 A de l'annexe III du CGI. La seconde porte sur l'éligibilité à la réduction de 50% sur les DMTG en cas de donation en pleine propriété avant 70 ans (disposition prévue à l'article 790 du CGI).

L'enjeu est ici important puisqu'il permettrait en cas de donation en pleine propriété de cumuler l'abattement de 75%, la réduction de droit de 50% et d'obtenir pour le reliquat dû un différé de 5 ans suivi d'un étalement sur 10 années.

Il est donc fondamental de pouvoir apporter une réponse aux investisseurs sur ce sujet.

B. En matière de plus-value taxable

Un réflexe *primaire* (mauvais réflexe !) conduirait à conclure que la mutation à titre gratuit (donation ou succession) écrase la plus-value. Si cette analyse est fondée pour les plus-values immobilières et plus-values sur titres, elle est erronée s'agissant des plus-values professionnelles. En présence d'un statut de LMP (IR) il faudra donc déterminer une plus-value.

C'est le statut du loueur en meublé au moment de la transmission qui va conduire à une éventuelle imposition de la plus-value (RM FRASSA n° 14933 JO Sénat 28/05/2015)

1. Qualification de la plus-value lors de la mutation à titre gratuit

La définition du LMP au sens de l'IR a connu des bouleversements depuis 2 ans. Tout a commencé par une QPC n° 2017-689 du 8 février 2018 dans laquelle le Conseil constitutionnel a censuré la condition relative à l'inscription au RCS prévue à l'article 151 septies du CGI dans sa version en vigueur entre 2005 et 2010.

Le comité de coordination du registre du commerce et des sociétés a ensuite publié un rapport en juillet 2018 (n° 2018-05) dans lequel il demande aux tribunaux de commerce de ne plus immatriculer les loueurs en meublés qui ne fournissent pas de prestations para hôtelières.

Enfin, le 19 mars 2019, le BOFiP a intégré la QPC et a retiré la condition relative au RCS pour accéder au statut de LMP (IR).

La difficulté aurait été moindre si le code général des impôts ne continuait pas à imposer la condition relative au RCS ! En effet, l'article 155 du CGI, non censuré par le conseil constitutionnel continue à exiger l'inscription au RCS.

L'ambiguïté est donc la suivante :

- La condition relative au RCS perdure dans le CGI ;
- La condition relative au RCS est supprimée par le BOFiP.

2. Détermination de la plus-value professionnelle

La plus-value professionnelle est égale à la différence entre la valeur vénale de l'actif brut au jour de la donation ou succession et la valeur nette comptable. Cette valeur nette comptable est égale à la valeur d'inscription (éventuellement majorée des frais d'acquisition) diminuée des amortissements pratiqués.

Une question mérite d'être soulevée à cette étape : que faire des amortissements pratiqués jusqu'alors et qui n'ont pu être déduits en application des dispositions de l'article 39-C 2° et 3° du CGI (l'amortissement ne peut ni créer, ni augmenter le déficit BIC) ?

Le BOFiP nous précise qu'il peut être utilisé pour minorer la plus-value professionnelle, ce qui est une bonne nouvelle... Mais si le donateur possède plusieurs biens, comment identifier le stock d'amortissements non déduits pour chacun des biens qu'il détient ?

Après de longues recherches... nous avons identifié la solution...

3. Imposition, report ou exonération de la plus-value professionnelle

Pour procéder à l'imposition, la plus-value doit être scindée.

La plus-value court terme équivalente aux amortissements pratiqués est imposée au barème de l'impôt sur le revenu et au titre des cotisations sociales du SSI (ex-RSI) ;

La plus-value long terme égale au reliquat taxable est imposée de manière forfaitaire au taux de 30% (12,8% d'impôt sur le revenu et 17,2% de prélèvements sociaux).

Le coût de la transmission peut donc s'avérer fortement alourdi par l'imposition de la plus-value du loueur ayant le statut de professionnel au moment de la mutation.

Il est donc fondamental de rechercher des solutions permettant de reporter, voire d'exonérer la plus-value résultant de la mutation à titre gratuit.

Plusieurs régimes sont susceptibles de s'appliquer :

L'exonération par le biais de l'article 151 septies du CGI

L'exonération par le biais de l'article 151 septies B du CGI

Le report d'imposition puis l'exonération en application de l'article 41 du CGI

C. En matière de résultat exceptionnel

La location meublée relevant du régime des BIC, le résultat est déterminé selon les principes comptables à savoir la variation de l'actif net (CGI, art. 38). Il est fréquent qu'un bien donné en location meublée soit acquis au moyen d'un emprunt adossé à une assurance décès. Dès lors, en cas de décès de l'exploitant (loueur en meublé), l'assurance rembourse par anticipation le prêt. L'annulation de la dette au passif conduit à la constatation d'un résultat exceptionnel.

Ce mécanisme est expressément prévu par le BOFiP au BOI-BIC-PDSTK-10-30-30 III. « Extinction ou remise de dettes ».

Ce résultat exceptionnel subira l'impôt sur le revenu résultant du barème progressif et également les prélèvements sociaux et le cas échéant la CEHR. Enfin des cotisations sociales (SSI) pourraient aussi être exigibles.

Dans cette situation, pour limiter les effets de la progressivité de l'impôt, il est possible d'opter pour le régime des revenus exceptionnels (article 163 OA du CGI) ou pour celui de l'étalement sur 5 ans en application des dispositions de l'article 38 quater du CGI.

LES PROBLEMATIQUES A GERER OU A ANTICIPER...

LES CONSÉQUENCES DE LA CONTINUATION DE L'ACTIVITÉ

• LES MODES D'EXPLOITATION

- Indivision
- Démembrement

• LES RÉGIMES D'IMPOSITION

• LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

- Traitement des amortissements
 - Amortissement de la pleine propriété reçue
 - Amortissement de l'usufruit reçu
 - Amortissement de l'usufruit réservé
 - Amortissement de la nue-propriété reçue
- Traitement des déficits ordinaires
 - Passés et encore en report (hors amortissement)
 - Futurs (hors amortissement)
- Traitement des frais d'acquisition (DMTG)
- Régularisation de la TVA déduite

©FAC&ASSOCIES

6

Les conséquences de la continuation de l'activité après la transmission à titre gratuit

La donation et la succession ont des conséquences fiscales immédiates. Dans une majorité des cas, l'activité de location meublée est poursuivie par les donataires, héritiers ou légataires. Si le défunt ou donateur exploitait seul le bien loué meublé, il n'est pas rare que l'activité perdure par des héritiers en indivision, ou en démembrement, voire les deux avec un conjoint survivant usufruitier et des enfants indivisaires sur la nue-propriété.

A. Les modes d'exploitation

1. Indivision post mutation

Lorsque le bien loué en meublé n'est pas attribué à un donataire ou légataire, mais à plusieurs héritiers ou donataires, ces derniers sont alors en état d'indivision. Dès lors se pose une question pratique : qui doit déclarer l'activité ? Chaque indivisaire isolément ou l'indivision ? Nous nous efforcerons de répondre à cette question avec une difficulté majeure, les outils mis à disposition, notamment le formulaire P0i ne sont pas adaptés à cette situation.

2. Démembrement post mutation

Le démembrement peut résulter de deux situations :

La donation de la nue-propriété avec réserve d'usufruit par le donateur

La succession attribuant l'usufruit à un conjoint survivant et la nue-propriété aux enfants. La situation peut en outre, se corser avec la prise en compte d'un bien commun conduisant à un démembrement uniquement sur la moitié de l'actif.

Ici encore, qui doit déclarer la reprise de l'activité ?

Le conjoint usufruitier seul ?

Le conjoint usufruitier et les enfants nus propriétaires ensemble ?

Le conjoint usufruitier et les enfants nus propriétaires isolément ?

B. Régime d'imposition

1. Régime micro BIC par défaut

La location meublée perdurant, les revenus continuent d'être imposés dans la catégorie des BIC. Rappelons que le régime d'imposition par défaut est le régime du micro pour les deux premières années (faute de chiffre d'affaires au titre des deux précédentes années). Le choix du régime du réel est possible uniquement sur option.

2. Régime du réel sur option

Il est tout à fait possible d'opter pour le régime du réel, mais rappelons que les dates limites d'option diffèrent singulièrement du régime des revenus fonciers. A défaut d'option en temps et en heure, l'Administration est en droit de refuser les conséquences du régime réel (notamment la minoration du résultat grâce aux amortissements), et d'appliquer l'abattement de 50% ou 71% selon le cas.

3. Régime réel de plein droit

Dans certaines situations, le régime du réel s'applique de plein droit, interdisant le régime du micro BIC. Sont notamment concernées les

situations de sociétés relevant de l'IR (SARL de famille par exemple) mais également les sociétés de faits et les indivisions.

Nombre de loueurs en meublé sont dans l'une de ces situations et déclarent pour autant le montant de leurs recettes dans le régime du micro BIC. Si l'Administration se rendait compte de la situation, elle remettrait en cause le micro et appliquerait le régime réel et en tirerait les conséquences :

A défaut de tenue d'une comptabilité et de la remise du fichier des écritures comptables, une amende de 5 000 € par année contrôlée serait appliquée ;

Utilisation de la procédure de taxation d'office à défaut de comptabilité et de justification de charges

Application d'une majoration de 25% sur le résultat en cas de non adhésion à un centre de gestion agréé.

C. La détermination du résultat fiscal post mutation

Pour terminer, il reste à maîtriser les modalités de détermination du résultat imposable post donation ou post succession.

1. Les amortissements

Pour cela, il est nécessaire de savoir gérer les amortissements selon qu'il s'agit :

D'une pleine propriété reçue ;

D'un usufruit viager reçu ;

D'un usufruit viager réservé ;

D'une nue-propriété reçue.

Chaque situation obéit à des règles précises dont certaines ont été confirmées par la jurisprudence et d'autres ne font l'objet d'aucune instruction, réponse ministérielle, ni jurisprudence...

2. Les déficits

Il s'agit de traiter les déficits passés en report chez le donateur ou défunt. Quel est le sort des déficits en report si le donateur n'a plus le bien donné en pleine propriété ou s'il a conservé l'usufruit en raison d'une donation portant uniquement sur la nue-propriété ?

Comment seront traités les déficits futurs constatés entre les mains des donataires, héritiers ou légataires ?

Les réponses à ces questions sont complexes...

3. Les frais d'acquisition

La donation ou succession conduit au paiement de droits de mutation à titre gratuit par les héritiers non exonérés (autres que le conjoint ou partenaire de PACS). Ces frais d'acquisition sont-ils déductibles ? Si tel est le cas, seul le régime du réel permettrait d'en tenir compte...

4. La TVA déduite et remboursée au donateur et défunt

Sous certaines conditions, les loyers issus de la location meublée peuvent être assujettis à TVA. La TVA collectée sur les loyers permet de déduire notamment la TVA acquittée sur le prix d'acquisition. Le solde conduit généralement à un crédit de TVA remboursé sur demande. Le remboursement du crédit de TVA conduit alors à un engagement implicite de collecter de la TVA pendant 20 ans. Le non-respect de cet engagement a pour conséquence la remise en cause partielle du crédit de TVA par 20^{ème} non collecté.

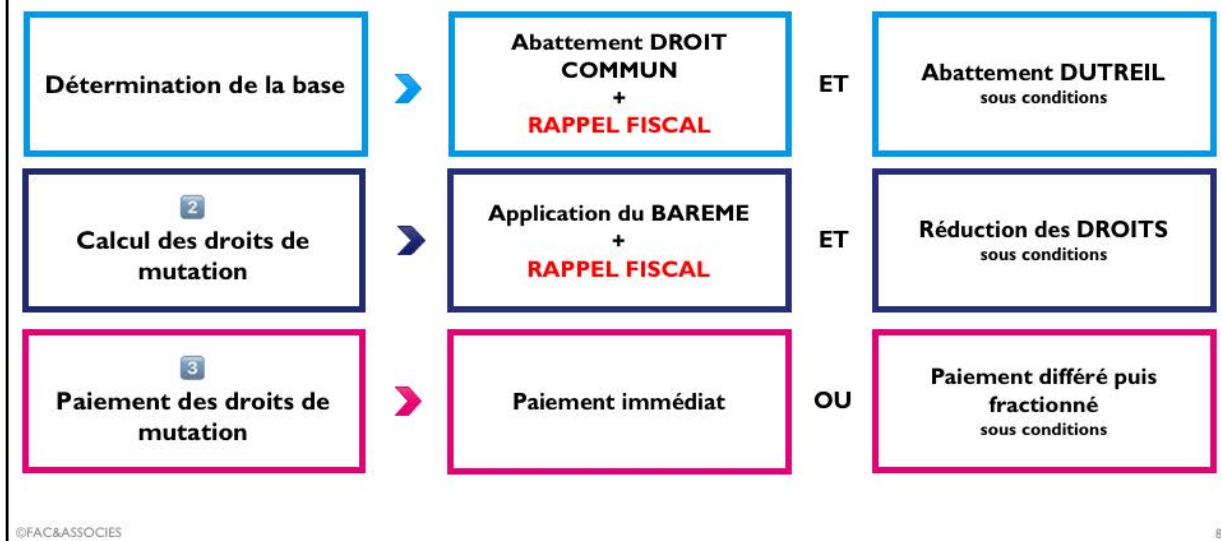
Si la mutation à titre gratuit (donation ou succession) a lieu avant le terme des 20 années d'engagement, quid du crédit de TVA remboursé ?

LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT

LES CONSEQUENCES DE LA TRANSMISSION :
LES DMTG



LES DMTG



I Il convient d'abord de déterminer l'assiette taxable:

Application d'abattements ?

- Droit commun (Vérifier l'impact du rappel fiscal)
- Dutreil

2 Application du barème

Vérifier à nouveau l'impact du rappel fiscal

3 Paiements des droits

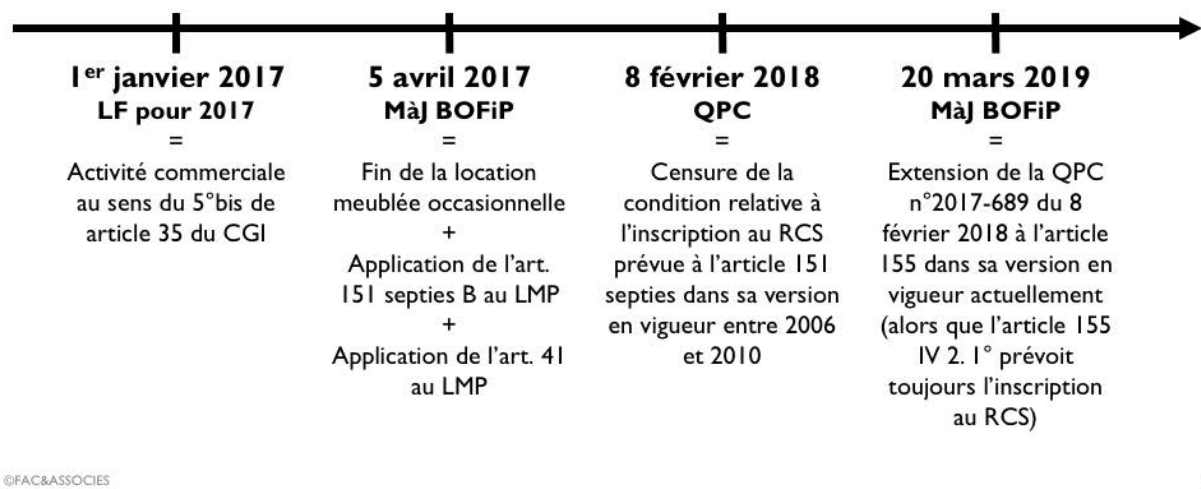
- Règlement dans le mois de la donation ou dans les 6 mois du décès
- Option pour le régime du paiement différé puis fractionné.

CGI ann. III art. 397 A et 404 GA à 404 GD

Le paiement des droits dus sur les transmissions à titre gratuit d'entreprises (individuelles ou titres de sociétés non cotées) ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale peut être différé pendant cinq ans (versement annuel des seuls intérêts du crédit) et, à l'expiration de ce délai, être fractionné sur dix ans à raison de 1/20 tous les six mois assorti d'un intérêt exigible semestriellement.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ DU LOUEUR EN MEUBLE AU DISPOSITIF DUTREIL



Le régime fiscal de la location meublée a connu de profondes réformes depuis 2 ans.

La loi de finances pour 2017 a inscrit la location meublée au 5^o bis de l'article 35 du CGI. A compter de cette date, la location meublée est une activité commerciale au sens du code général des impôts. (Solution retenue antérieurement par la jurisprudence et non plus par application d'une jurisprudence historique.

Une mise à jour du BOFiP en date du 5 avril 2017, a commenté la réforme législative :

- La location meublée occasionnelle relève depuis le 1^{er} janvier 2017 des BIC et ne peut plus, par dérogation, continuer à relever de la catégorie des revenus fonciers;
- Le LMP au sens de l'article 155 du CGI ouvre droit aux dispositions de l'article 151 septies B (abattement de 10% par an après 5 ans de détention sur la plus-value long terme);
- Le LMP au sens de l'article 155 du CGI ouvre droit aux dispositions de l'article 41 du CGI (report puis exonération de la plus-values professionnelles en cas de mutation à titre gratuit);

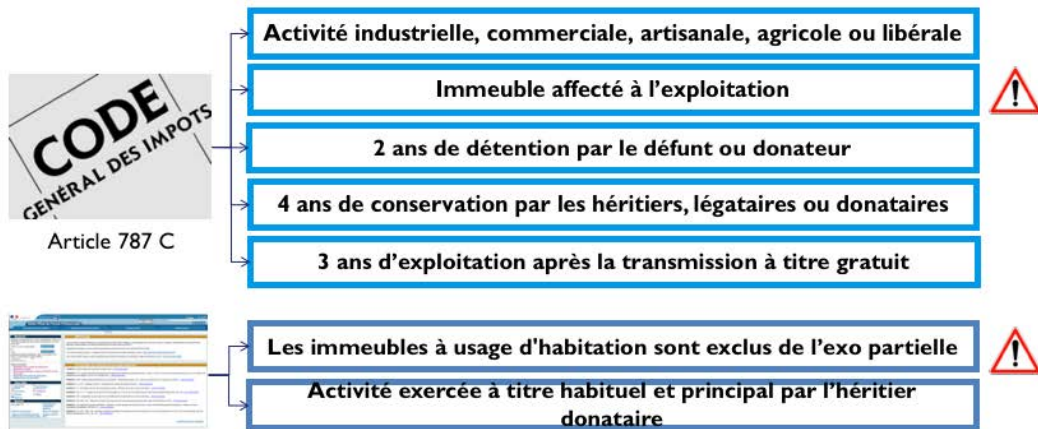
Le 8 février 2018, le Conseil constitutionnel a publié une QPC dans laquelle il censure la condition relative à l'inscription au RCS. Cette censure porte sur le condition prévue à l'article 151 septies du CGI mais dans sa version en vigueur entre 2006 et 2010. La censure n'a donc pas modifié les dispositions de l'article 155 en vigueur à ce jour.

Le 20 mars 2019, le BOFiP a pris en compte la PQC précédemment évoquée et a retiré l'obligation d'inscription au RCS pour être LMP au sens de l'impôt sur le revenu. Le BOFiP est donc contraire à la loi...

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• ENTREPRISE INDIVIDUELLE



BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40 :

10

Les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession. Ce critère est donc indépendant de la présence du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. Ainsi, les biens non affectés à l'exploitation, tels que des immeubles à usage d'habitation ou des valeurs mobilières (titres de placement), sont exclus du bénéfice de l'exonération partielle, même s'ils figurent à l'actif du bilan de l'exploitation individuelle.

[...]

90

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise pendant les trois années qui suivent la transmission à titre gratuit. L'article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a réduit de cinq à trois ans la condition d'exercice de la fonction de direction à compter de la transmission à titre gratuit. Cette modification s'applique aux engagements pris à compter du 26 septembre 2007 et à ceux en cours à cette date.

Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.

Lorsqu'une personne exerce simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. A titre de faisceaux d'indices, on s'attachera à des éléments comme le temps passé dans chaque activité, l'importance des responsabilités exercées et des difficultés rencontrées.

Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple, lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus.

S'agissant de l'activité principale par l'héritier, légataire ou donataire, la CA de Grenoble a apporté une précision de taille. En effet, **la cour d'appel de Grenoble a jugé que la condition de poursuite de l'exploitation par l'un des héritiers posée pour le bénéfice de l'exonération partielle de droits de mutation n'implique pas que cette activité soit exercée à titre principal** (CA Grenoble 08/09/2015 n° 13/00609).

En cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, les héritiers (ou donataires) sont partiellement exonérés de droits de mutation à la condition notamment que l'un d'eux poursuive pendant trois ans l'exploitation de l'entreprise (CGI art. 787 C), ce qui implique, selon l'administration, qu'il y exerce effectivement à titre habituel et principal son activité.

Remettant en cause cette doctrine administrative, la cour d'appel de Grenoble juge que la loi n'impose pas que l'activité exploitée dans le cadre de l'entreprise constitue l'activité principale du repreneur. Au cas particulier, un notaire, qui avait hérité d'un domaine viticole et en avait confié l'entretien à un régisseur, s'était vu refuser le bénéfice de l'exonération au motif qu'il n'exerçait pas son activité professionnelle principale dans l'exploitation... à tort donc, selon la cour d'appel.

Cette solution favorable s'inscrit dans la ligne d'une précédente décision rendue par une autre cour d'appel (CA Pau 10-I-2013 n° 11/03410), qui avait jugé qu'il ne peut être imposé à l'héritier d'exercer lui-même l'activité objet de l'entreprise transmise.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• ENTREPRISE INDIVIDUELLE



BOI-ENR-DMTG-
10-20-40-40

« Les biens **affectés à l'exploitation** sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession. Ce critère est donc indépendant de la présence du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. Ainsi, les biens non affectés à l'exploitation, tels que **des immeubles à usage d'habitation** ou des valeurs mobilières (titres de placement), **sont exclus du bénéfice de l'exonération partielle**, même s'ils figurent à l'actif du bilan de l'exploitation individuelle. »

« L'article 787 C du CGI exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou la quote-part indivise de l'ensemble des **biens nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle** répondant aux conditions exposées au II § 20 à 100. »



**Immeuble inscrit au bilan
Utilisé gratuitement par l'EI
= AFFECTE A L'EXPLOITATION**



**Immeuble inscrit au bilan
Loué à un tiers
= IMMEUBLE DE PLACEMENT (sauf
hôtels)**

©FAC&ASSOCIES

11

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40 :

10

Les biens affectés à l'exploitation sont les biens nécessaires à l'exercice de la profession. Ce critère est donc indépendant de la présence du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. Ainsi, les biens non affectés à l'exploitation, tels que des immeubles à usage d'habitation ou des valeurs mobilières (titres de placement), sont exclus du bénéfice de l'exonération partielle, même s'ils figurent à l'actif du bilan de l'exploitation individuelle.

[...]

90

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise pendant les trois années qui suivent la transmission à titre gratuit. L'article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a réduit de cinq à trois ans la condition d'exercice de la fonction de direction à compter de la transmission à titre gratuit. Cette modification s'applique aux engagements pris à compter du 26 septembre 2007 et à ceux en cours à cette date.

Cette condition implique que cette personne exerce à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.

Lorsqu'une personne exerce simultanément plusieurs professions, l'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part de ses revenus. A titre de faisceaux d'indices, on s'attachera à des éléments comme le temps passé dans chaque activité, l'importance des responsabilités exercées et des difficultés rencontrées.

Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être retenu (par exemple, lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance), il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus.

S'agissant de l'activité principale par l'héritier, légataire ou donataire, la CA de Grenoble a apporté une précision de taille. En effet, la cour d'appel de Grenoble a jugé que la condition de poursuite de l'exploitation par l'un des héritiers posée pour le bénéfice de l'exonération partielle de droits de mutation n'implique pas que cette activité soit exercée à titre principal.

En cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, les héritiers (ou donataires) sont partiellement exonérés de droits de mutation à la condition notamment que l'un d'eux poursuive pendant trois ans l'exploitation de l'entreprise (CGI art. 787 C), ce qui implique, selon l'administration, qu'il y exerce effectivement à titre habituel et principal son activité.

Remettant en cause cette doctrine administrative, la cour d'appel de Grenoble juge que la loi n'impose pas que l'activité exploitée dans le cadre de l'entreprise constitue l'activité principale du repreneur. Au cas particulier, un notaire, qui avait hérité d'un domaine viticole et en avait confié l'entretien à un régisseur, s'était vu refuser le bénéfice de l'exonération au motif qu'il n'exerçait pas son activité professionnelle principale dans l'exploitation... à tort donc, selon la cour d'appel.

Cette solution favorable s'inscrit dans la ligne d'une précédente décision rendue par une autre cour d'appel (CA Pau 10-I-2013 n° 11/03410), qui avait jugé qu'il ne peut être imposé à l'héritier d'exercer lui-même l'activité objet de l'entreprise transmise.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• ENTREPRISE INDIVIDUELLE

avant-dernier alinéa du 5° du I de l'article 39 du CGI

« l'actif immobilisé non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 affectant ce bien à leur propre exploitation »



IMMEUBLE DE PLACEMENT

§ 140 et suivants du BOI-BIC-PROV-40-10-20-10

« Sont par conséquent visés les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital. A l'inverse, ne sont donc pas concernés les biens immobiliers occupés par leur propriétaire, ni les biens immobiliers destinés à la revente dans le cadre d'activités de marchands de biens ou de promoteurs immobiliers. Les hôtels ne sont pas non plus inclus dans la catégorie des immeubles de placement, dès lors qu'ils sont exploités directement par leurs propriétaires ou par une société qui leur est liée. »

©FAC&ASSOCIES

12

Constituent des immeubles de placement les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 affectant ce bien à leur propre exploitation. Pour l'application des dispositions de la première phrase, les plus-values latentes, qui s'entendent de la différence existant entre la valeur réelle de ces immeubles à la clôture de l'exercice et leur prix de revient corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur les immeubles appartenant à cet ensemble, sont minorées du montant des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents en application de la même phrase et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice.

2. Immeubles de placement

a. Définition

140

Pour l'application de la mesure de plafonnement, constituent des immeubles de placement les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI affectant ces biens à leur propre exploitation.

1° Nature des biens immobiliers

150

Tous les biens immobiliers sont inclus dans la notion d'immeubles de placement, quelle que soit leur nature : terrains, bureaux, immobilier industriel, etc.

2° Destination des biens immobiliers

160

Ne sont pas considérés comme des immeubles de placement les immeubles destinés à être utilisés par leur propriétaire pour la production ou la fourniture de biens et/ou de services ou à des fins administratives, ou destinés à être vendus dans le cadre de l'activité ordinaire.

Sont par conséquent visés les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital. A l'inverse, ne sont donc pas concernés les biens immobiliers occupés par leur propriétaire, ni les biens immobiliers destinés à la revente dans le cadre d'activités de marchands de biens ou de promoteurs immobiliers. Les hôtels ne sont pas non plus inclus dans la catégorie des immeubles de placement, dès lors qu'ils sont exploités directement par leurs propriétaires ou par une société qui leur est liée.

Toutefois, lorsqu'un bien immobilier n'est que partiellement occupé par son propriétaire, ou pour partie destiné à la revente dans le cadre d'activités de marchands de biens ou de promoteurs immobiliers, ou n'est que partiellement affecté à une activité d'hôtel exploité directement par son propriétaire ou une société qui lui est liée, il n'est pas considéré comme un immeuble de placement à la condition qu'il soit affecté à titre principal à l'une de ces destinations. La notion de caractère principal de cette affectation s'apprécie comme pour l'occupation de l'immeuble par des sociétés liées (cf. III-B-2-a-3° § 200).

Par ailleurs, il sera admis qu'un immeuble utilisé précédemment principalement par son propriétaire pour la production ou la fourniture de biens et/ou de services ou à des fins administratives ne soit pas considéré comme un immeuble de placement pendant sa rénovation, sous réserve qu'il demeure utilisé par son propriétaire à l'issue de ces travaux, ou qu'il soit en instance de cession.

3° Exclusion des immeubles loués entre entreprises liées

170

Lorsqu'une entreprise, spécialisée ou non dans la gestion d'un parc immobilier, loue un immeuble, à titre principal, à une ou plusieurs entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI, l'immeuble concerné n'est pas considéré comme immeuble de placement. En cas de travaux de rénovation sur cet immeuble intervenant entre deux baux successifs consentis à des entreprises liées, il sera également admis, nonobstant le fait qu'il ne soit pas loué pendant la période de rénovation, de ne pas qualifier celui-ci d'immeuble de placement durant cette période.

180

Il est rappelé qu'aux termes des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au premier tiret, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Pour plus de précisions sur cette notion d'entreprises liées, il convient de se référer au I-A-2 § 20 à 100 du BOI-BIC-CHG-40-20-10.

Toutefois, pour l'application de la présente mesure, il sera également admis que des liens de dépendance soient réputés exister lorsque deux entreprises sont placées, dans les conditions définies au III-2-a § 140, sous le contrôle d'une même personne physique.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• ENTREPRISE INDIVIDUELLE

151 septies B

Pour
l'immobilier
pro inscrit au
bilan

Exonération
Si Immo.
affecté
PVL
IR+PSx

=

Immeuble
réellement
nécessaire à
l'activité et
inscrit au
bilan

NON APPLICABLE AU DUTREIL

BOI-BIC-PVMV-20-40-30 §210

Sont donc exclus du présent dispositif les immeubles de placement, c'est-à-dire les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital. Tel est le cas par exemple des immeubles mis à disposition par un loueur en meublé, à titre non professionnel (CGI, art. 155, IV).

En revanche, lorsque l'activité de location en meublé est exercée à titre professionnel au sens du IV de l'article 155 du CGI, les locaux d'habitation meublés mis en location sont réputés affectés à l'exploitation.

©FAC&ASSOCIES

13

Le BOFiP considère que le bien est affecté à l'exploitation pour le loueur en meublé professionnel. Mais cette analyse vaut pour l'application des dispositions de l'article 151 septies B du CGI traitant du régime des plus-values professionnelles et plus spécifiquement de l'exonération de la plus-value long terme en raison d'abattement pour durée de détention.

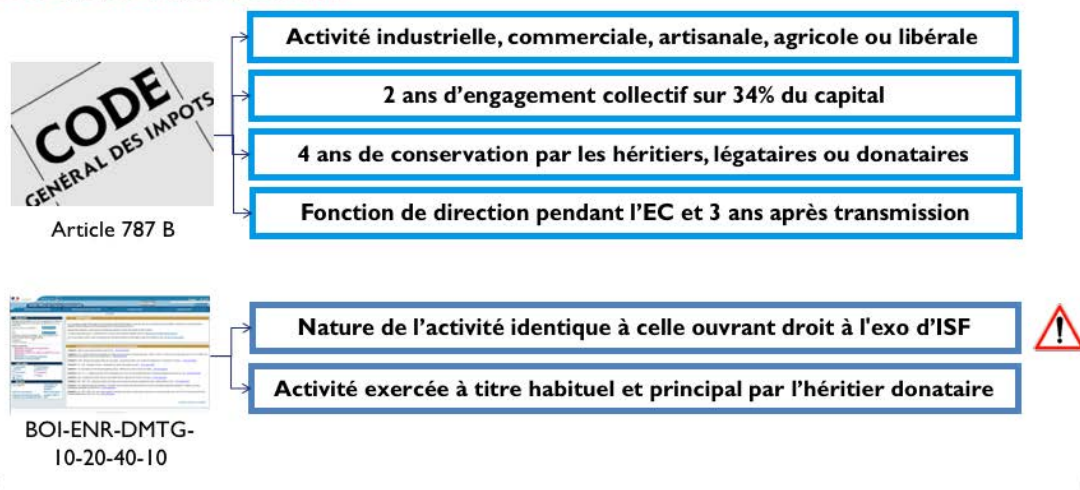
Le fait que les commentaires du BOFiP se situent dans la rubrique BIC-PVMV amène à restreindre le champ d'application de ces derniers aux plus-values et moins-values professionnelles.

Il n'est pas possible de considérer que l'immeuble est affecté à l'exploitation du loueur en meublé professionnel au titre des DMTG.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• SOCIÉTÉ RELEVANT DE L'IR



BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10

10

Les biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 787 B du CGI sont les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Pour l'appréciation de la nature de ces activités, il convient de se reporter aux indications données dans la documentation y afférente dans le cadre de l'exonération des biens professionnels à l'impôt sur la fortune (BOI-PAT-ISF-30-30-10-10).

BOI-PAT-ISF-30-30-10-10

30

En raison des termes employés par le législateur (la loi ne fait pas référence, à cet égard, aux dispositions du CGI), les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit privé.

40

Toutefois, il y a lieu de prendre également en considération les activités qui sont regardées comme telles au sens du droit fiscal. Il s'ensuit que, pour la mise en oeuvre de l'article 885 N du CGI, présentent un caractère commercial les activités dont les résultats sont classés dans la catégorie des

bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 34 du CGI et de **l'article 35 du CGI**, y compris notamment :

- les activités des concessionnaires de mines, des amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, des titulaires de permis d'exploitation de mines ou de recherches minières pétrolières ou gazières ;
- les activités de marchands de biens et de construction d'immeubles en vue de la vente ;
- les activités de loueurs d'établissements commerciaux ou industriels munis d'équipements nécessaires à leur exploitation ;
- les activités exercées par les membres de copropriétés de navires.

BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10

270

L'article 15 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a aménagé l'article 787 B du CGI afin que le bénéfice de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit soit désormais subordonné à l'exercice continu et effectif pendant la durée de l'engagement collectif de conservation :

- d'une activité professionnelle principale, si la société est une société de personnes visée à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI ;
- ou d'une fonction énumérée au 1° de l'article 885 O bis du CGI, si cette société est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

La direction de la société doit être effectivement exercée par l'une des personnes ayant signé l'engagement collectif de conservation (associés, héritiers ou légataires [engagement post mortem]).

Il n'est pas exigé que la direction de la société soit effectivement exercée par la même personne pendant la durée de l'engagement collectif de conservation.

Il est admis qu'en cas de changement de direction provoquant une vacance qui n'excède pas trois mois, la condition de continuité de l'exercice de la fonction de direction soit considérée comme respectée.

Cette condition d'exercice d'une fonction de direction durant l'engagement collectif n'est pas exigée lorsque cet engagement collectif de conservation a été souscrit avant le 26 septembre 2007 et qu'il était en cours à cette même date.

En cas de reconduction de l'engagement collectif à la suite de l'adhésion d'un nouvel associé prévue par la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, la durée minimale d'exercice d'une fonction de direction est également reconduite.

a. Activité professionnelle exercée à titre principal

280

D'une manière générale, **la profession consiste dans l'exercice à titre habituel d'une activité de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et qui permet à celui qui l'exerce de satisfaire aux besoins de l'existence.** Cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles.

Cette notion est identique à celle utilisée en matière d'impôt de solidarité sur la fortune pour le régime des biens professionnels.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• SOCIÉTÉ RELEVANT DE L'IR



BOI-ENR-DMTG-
10-20-40-10

« Pour l'appréciation de la nature de ces activités, il convient de se reporter aux indications données dans la documentation y afférente dans le cadre de l'exonération des biens professionnels à l'impôt sur la fortune (BOI-PAT-ISF-30-30-10-10). »
(CGI, art. 885 R, cf. II C-I § 180 à 190); [...] »



BOI-PAT-ISF-30-30-
10-10

« Les commentaires contenus dans le présent BOI sont retirés à compter de la date de publication mentionnée ci-dessus (ndlr : 11/10/2018) »
« Les biens utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ou salariée dans les cas visés au I-E-I § 80 à 90, ne peuvent toutefois être considérés comme des biens professionnels que si cette activité correspond à l'exercice d'une véritable profession. Ce principe ne fait pas obstacle sous certaines conditions à l'application de l'exonération aux biens professionnels utilisés par :
~~certain loueurs en meublé (CGI, art. 885 R, cf. II C-I § 180 à 190); [...]~~ »

©FAC&ASSOCIES

15

Les commentaires du BOFiP (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10) précisent :

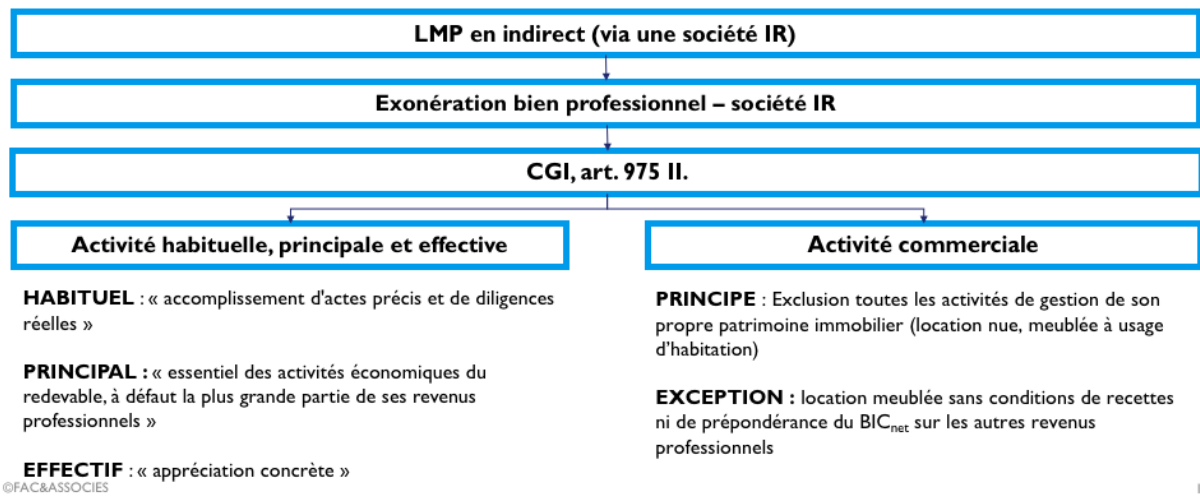
- que la nature de l'activité doit être identique à celle ouvrant droit à l'exo d'ISF mais aussi d'IFI (le BOFiP parle « l'impôt sur la fortune »).
 - A ce titre, le BOFiP renvoie alors au BOI-PAT-ISF-30-30-10-10 (donc au critère du LMP en matière d'ISF mais en détention directe, difficile à appliquer à la détention en SARL).
 - Cependant, depuis le 11 octobre 2018, les commentaires ont été rapportés. Il me semble que malgré tout cela renvoi au critère du LMP en matière d'IFI. Pour être LMP en matière d'IFI et en cas de détention via une société, il faut que l'activité est habituelle, principale et effective (CGI, art. 975 II.).
- que l'activité exercée à titre habituel et principal par l'héritier donataire

Au regard du BOFiP, pour rendre éligible, le LMP au dispositif Dutreil en cas de détention via une SARL de famille, il faudrait démontrer le statut de LMP au sens de l'IFI, ce qui est quasi-impossible car la notion d'activité HABITUELLE implique « l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles ». La notion d'activité PRINCIPALE implique que la location représente « l'essentiel des activités économiques du redevable, à défaut la plus grande partie de ses revenus professionnels », la notion d'activité effective résulte d'une « appréciation concrète » (La qualification s'effectue donc au cas par cas).

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• SOCIÉTÉ RELEVANT DE L'IR



Le CGI exclut par principe la location meublée à usage d'habitation des activités commerciales éligibles au statut de bien professionnel.

En effet, le V de l'article 975 du CGI dispose :

« V. Pour l'application du présent article, les activités commerciales s'entendent de celles définies à l'article 966 »

L'article 966 du CGI dispose, quant à lui :

« I. Pour l'application de l'article 965, n'est pas considérée comme une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale l'exercice par une société ou un organisme d'une activité de gestion de son propre patrimoine immobilier.

II. Pour l'application de l'article 965, sont considérées comme des activités commerciales les activités mentionnées aux articles 34 et 35, à l'exception de celles mentionnées au I du présent article. »

La gestion de son propre patrimoine immobilier par une société ou un organisme n'est pas une activité commerciale. Ce principe s'applique donc aux entreprises individuelles, aux sociétés à l'IR et aux sociétés à l'IS.

Le CGI prévoit une exception pour la location meublée mais distingue selon qu'elle est exercée en direct ou non

Le second et troisième alinéa du V de l'article 975 du CGI dispose :

« Par exception au premier alinéa du présent V, est considérée comme une activité commerciale pour l'application des I à IV :

1° L'exercice d'une activité de location de locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés, par une personne mentionnée au 1° de l'article 965 ou par une société ou organisme, sous réserve, s'agissant des personnes mentionnées au même 1°, qu'elles réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 ; »

Le CGI traite expressément de la location meublée « par une personne mentionnée au 1° de l'article 965 ou par société ou organisme ». Il traite donc à la fois la location meublée en direct et en indirect (quel que soit le régime fiscal de la société, IR ou IS).

En revanche, le CGI introduit une condition supplémentaire s'agissant de la location meublée « par une personne mentionnée au 1° de l'article 965 ».

A la lecture de cette référence, il s'agit de la location meublée par « personnes mentionnées à l'article 964 ainsi qu'à leurs enfants mineurs, lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci ».

A la lecture de l'article 964 du CGI, il s'agit des « personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France » et des « personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France ».

Il apparaît donc que les conditions de recettes et de prépondérance du BIC_{net} sur les autres revenus nets professionnels ne concerne que la location meublée en direct.

Attention toutefois, les conditions d'activité habituelle, principale et effective restent difficilement atteignables.

Activité habituelle

Les actifs ne constituent des actifs professionnels que si le redevable exerce une profession, c'est-à-dire réalise habituellement des opérations lucratives, dans le cadre de la société.

D'une manière générale, la profession consiste dans l'exercice à titre habituel d'une activité de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole et qui procure à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence. Bien entendu, cette profession doit être exercée de manière effective, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles.

Activité principale

Pour déterminer si les fonctions professionnelles sont exercées à titre principal, il convient en premier lieu d'examiner, comme dans le cas des professions exercées sous la forme individuelle, si ces fonctions constituent l'essentiel des activités économiques du redevable. Si ce premier critère ne peut être utilisé, est retenue la fonction qui procure au redevable la plus grande partie de ses revenus professionnels

Activité effective

La simple qualité de commerçant au sens de l'article L. 221-I du code de commerce des associés en nom collectif ne suffit pas à déduire que l'associé exerce son activité professionnelle principale dans cette société. Ainsi, l'activité professionnelle doit être exercée par le redevable à titre principal et de manière effective afin de bénéficier de l'exonération prévue au II de l'article 975 du CGI.

Dans un arrêt du 6 avril 1999 (Cass. com., 6 avril 1999, n°97-12.974), la Cour de cassation a jugé que la qualité de commerçant attribuée par l'article L. 221-I du code du commerce à l'associé d'une société en nom collectif ne suffit pas à établir que l'intéressé exerce effectivement et à titre principal, au sein de cette société, une activité professionnelle et, partant, à en déduire que les parts qu'il détient dans cette personne morale constituent des biens professionnels au sens de l'article 885 O du CGI.

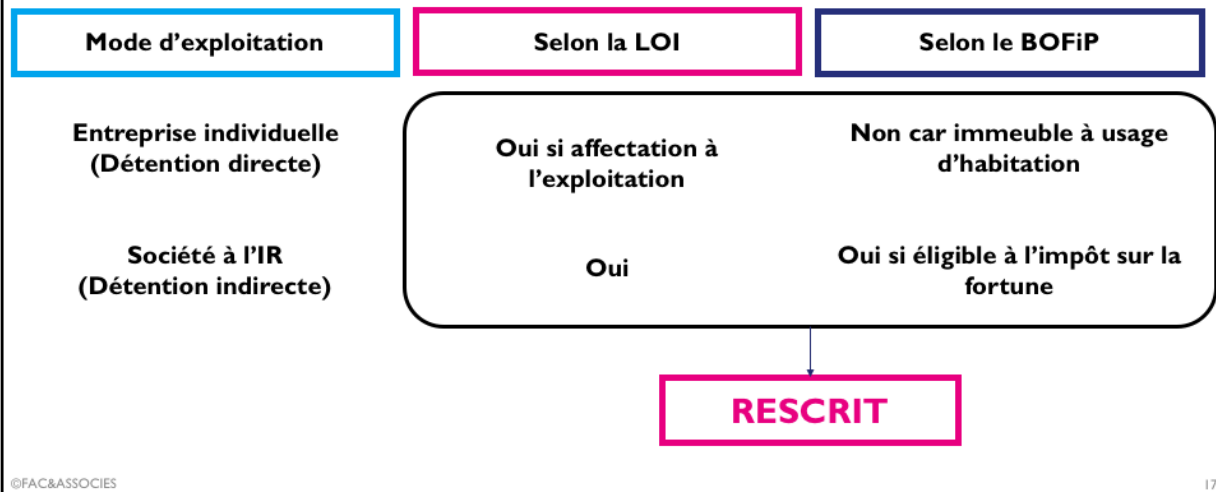
La Cour de cassation confirme la doctrine administrative selon laquelle le propriétaire de parts de sociétés visées à l'article 885 O du CGI doit exercer, dans la société, son activité professionnelle principale de manière effective. Cette jurisprudence rendue en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est transposable à l'IFI.

Le respect de cette condition d'application de l'exonération au titre des actifs professionnels doit, en outre, être apprécié concrètement, la loi ne prévoyant en effet en ce domaine aucune présomption d'exercice effectif d'une activité.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU DISPOSITIF DUTREIL

• EN RÉSUMÉ



En résumé, l'éligibilité du dispositif Dutreil au loueur en meublé dépend du mode d'exploitation.

Si l'activité est exercée en direct (entreprise individuelle) :

- l'éligibilité au regard de la loi dépend de l'affectation de l'immeuble à l'exploitation. Le bien n'est pas affecté s'il est considéré comme un immeuble de placement. Si les commentaires du BOFiP sont favorables à l'affectation pour l'application des dispositions de l'article 151 septies B du CGI, aucun commentaire n'existe pour l'application de l'article 787 C du même code.
- L'éligibilité au regard du BOFiP dépend de l'usage du bien qui ne doit pas être l'habitation, or la location meublée est par définition même une location à usage d'habitation.

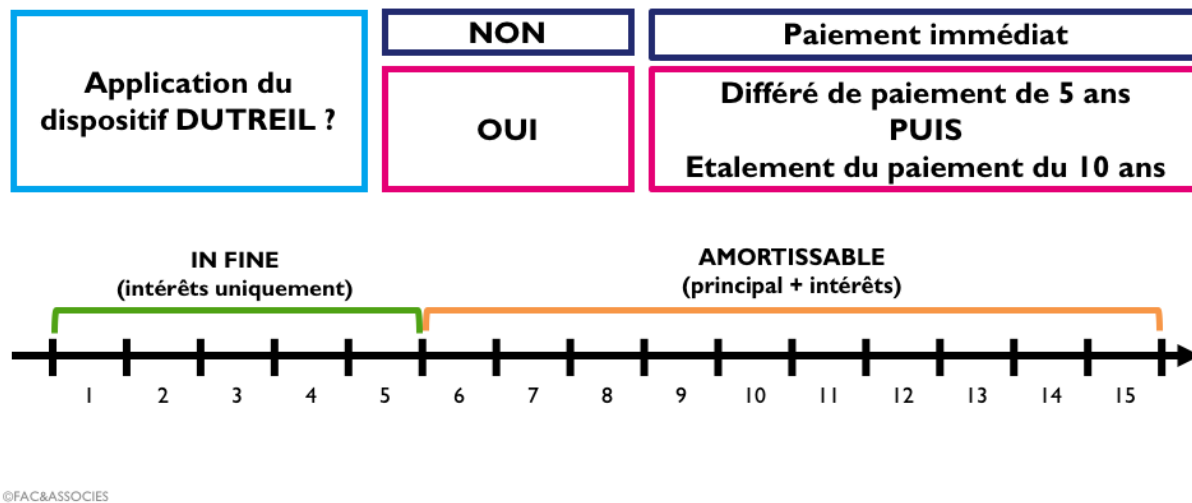
Si l'activité est exercée de manière indirecte (par le biais d'une société relevant de l'impôt sur le revenu) :

- Tout laisse à penser au regard de la loi que le dispositif Dutreil est applicable à la location meublée (professionnelle ou non)
- En revanche, les commentaires du BOFiP faisant référence à la notion d'activité professionnelle au sens de l'impôt sur la fortune, laisse à craindre l'impossibilité d'appliquer le dispositif Dutreil en raison des conditions drastiques imposées par la loi.

Le recours au rescrit nous apparaît opportun.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ AU PAIEMENT DIFFÉRÉ PUIS FRACTIONNÉ



L'article 397 A de l'annexe III au code général des impôts (CGI) prévoit que le paiement des droits de mutation sur les transmissions à titre gratuit (successions ou donations) d'entreprises peut être différé pendant cinq ans à compter de la date d'exigibilité des droits et, à l'expiration de ce délai, fractionné sur une période de dix ans.

Le régime du paiement différé et fractionné défini à l'article 397 A de l'annexe III au CGI est donc susceptible de s'appliquer à l'ensemble des mutations à titre gratuit portant sur les entreprises, successions, donations, y compris les démembrements (usufruit/nue-propriété).

L'article 397 A de l'annexe III au CGI subordonne l'application du paiement différé aux conditions suivantes.

Entreprises individuelles

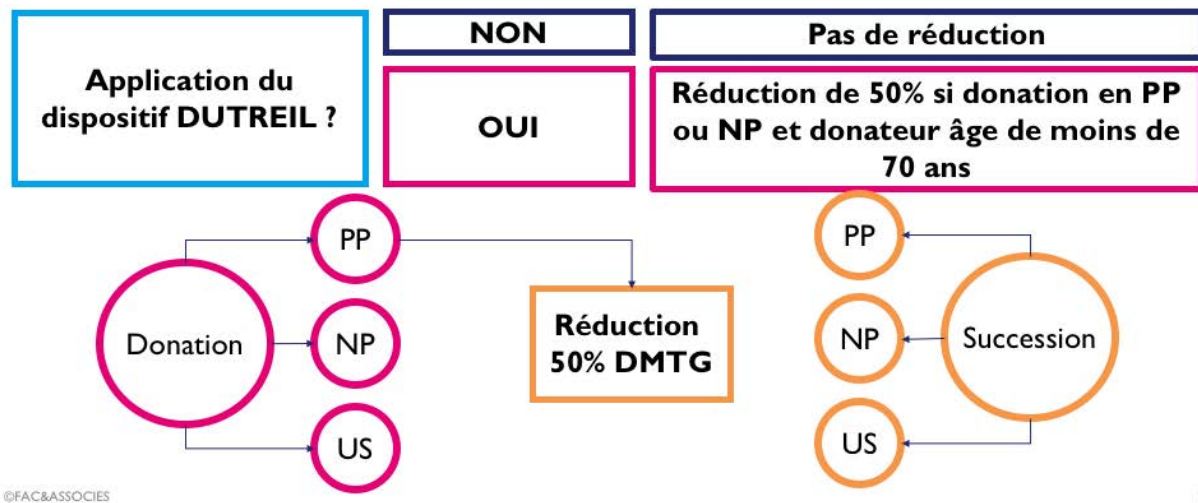
1. L'entreprise individuelle doit avoir pour objet une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Son régime d'imposition est sans incidence.
2. La transmission doit porter sur une entreprise individuelle exploitée par le défunt ou le donateur.
3. La transmission doit porter sur l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels de l'entreprise individuelle (c'est-à-dire nécessaires à l'exercice de la profession, qu'ils soient ou non inscrits à l'actif du bilan). Les mutations partielles sont donc exclues du bénéfice du paiement différé et fractionné. Toutefois, dans l'hypothèse où deux époux sont copropriétaires exploitants d'un fonds de commerce, la mutation de la moitié du fonds au décès de l'un d'eux peut bénéficier du nouveau dispositif. Ainsi, les **biens non affectés à l'exploitation**, tels que des immeubles à usage d'habitation ou des valeurs mobilières (titres de placement) sont exclus du bénéfice du paiement différé et fractionné, même s'ils sont inscrits à l'actif de l'exploitation individuelle.

Parts sociales

1. Les parts sociales ou actions transmises doivent être celles d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. N'entrent donc pas dans le champ d'application de la mesure les droits de sociétés ayant pour objet d'attribuer à leurs membres la jouissance de biens meubles ou immeubles ou encore la réalisation d'opérations de placement mobilier ou immobilier pour le compte des associés (exemples : sociétés immobilières de copropriété, sociétés civiles de construction-vente, sociétés de placement mobilier ou immobilier).
2. Les titres reçus doivent être des parts sociales ou des actions de sociétés non cotées, à l'exclusion donc des actions de sociétés cotées.
3. L'héritier, le donataire ou le légataire doit recevoir individuellement des parts ou actions représentant au moins 5 % du capital social. Dans l'hypothèse d'un partage pris pour base de la liquidation des droits de succession, ce chiffre est apprécié par référence soit à la composition réelle des lots, soit aux droits théoriques des bénéficiaires dans la masse, selon que le partage est pur et simple ou accompagné de soulte.

LES DMTG

ELIGIBILITÉ À LA RÉDUCTION DES DROITS DE DONATION



Donation portant sur des parts sociales ou actions

Les donations en pleine propriété des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 B du CGI bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants du CGI d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

Donation portant sur des actifs inscrits au bilan d'une entreprise individuelle

Les donations en pleine propriété de la totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 C du CGI bénéficient également sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants du CGI d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans.

Exclusion des donations de droits démembrés

Est exclue du champ d'application de la réduction d'impôt prévue à l'article 790 du CGI, toute transmission portant sur des démembrements de cette propriété. Le dispositif ne bénéficie donc ni aux donations en nue-propriété, ni aux donations d'usufruit de ces mêmes biens.

A cet égard, il est précisé que la donation, par un donateur âgé de moins de soixante-dix ans, de la nue-propriété des titres d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunit les conditions énumérées à l'article 787 B du CGI à un premier donataire et celle, simultanée de l'usufruit des mêmes titres à un second donataire, aboutissant pour le donateur au dessaisissement de la pleine propriété des titres, ne peuvent être considérés comme une donation des titres de la société "en pleine propriété" : ces donations n'ouvrent donc pas droit au bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 790 du CGI.

SYNTHESE	DONATION PP	DONATION NP
DUTREIL	OUI	OUI
REDUCTION 50% SUR DMTG	OUI	NON
PAIEMENT DIFFERE PUIS FRACTIONNE	OUI	OUI

LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT

LES CONSEQUENCES DE LA TRANSMISSION :
LES PLUS-VALUES



LES PLUS-VALUES

LMP / LMNP AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

	LMP IR (CGI, art. 155)	LMP direct IFI (CGI, art 975 I.)	LMP direct ISF (CGI, art 885 R)	LMP indirect IFI et ISF (CGI, art 975 II. et 885 O)
Condition 1	Membre du foyer fiscal inscrit au RCS	Activité principale	Propriétaire inscrit au RCS	Activité habituelle
Condition 2	Générer au moins 23 000 € de recettes TTC			Activité principale
Condition 3	Recettes HT > autres revenus pro nets imposables (T&S, P&R, BIC, BNC et BA) //\ P&R inclus	Résultat > autres revenus pro nets imposables (T&S, BIC, BNC et BA) //\ P&R exclues		Activité effective

©FAC&ASSOCIES

21

Inscription au registre du commerce et des sociétés

Pour que la location meublée soit exercée à titre professionnel, il est nécessaire que l'un au moins des membres du foyer fiscal soit inscrit en qualité de loueur en meublé professionnel au registre du commerce et des sociétés (RCS).

Il est rappelé qu'il y a lieu de reconnaître la qualité de loueurs en meublé professionnels aux personnes qui, remplissant par ailleurs les conditions relatives au montant des recettes, ne sont pas inscrites au registre du commerce et des sociétés du seul fait du refus du greffe motivé par le caractère non commercial de l'activité (RM, Beaulieu, JO, AN du 28 octobre 2008, p. 9266, n° 19560). La preuve du motif de ce refus devra être apportée par le contribuable qui présentera à cet effet une copie de la décision du greffe. En effet, aux termes de l'article R123-97 du code de commerce, la décision de refus d'inscription comporte les motifs du rejet de la demande.

Lorsque la location meublée est consentie par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes ou une indivision, il n'est pas nécessaire que ses associés ou membres soient inscrits au RCS en leur nom dès lors que la société bailleuse ou l'indivision y est elle-même inscrite en qualité de loueur en meublé.

Lorsque l'un des membres du foyer fiscal est inscrit au RCS ou associé d'une société de personnes inscrite au RCS, la condition d'inscription au RCS est satisfaite pour l'ensemble des membres du foyer fiscal auquel il appartient.

Montant minimal de recettes

Les recettes annuelles retirées de l'activité de location meublée par l'ensemble des membres du foyer fiscal doivent excéder 23 000 €. Les recettes sont prises en considération toutes taxes comprises et s'entendent du total des loyers acquis, le cas échéant charges comprises, au sens du 2 bis de l'article 38 du CGI. Les éventuelles indemnités d'assurance visant à garantir les loyers doivent être prises en compte pour l'appréciation de ce seuil. En revanche, les recettes qui ne sont pas directement liées à l'activité de location ne sont pas prises en compte ; tel est le cas notamment des produits financiers ou des éventuelles subventions perçues pour l'acquisition du bien immobilier.

Le montant des recettes à retenir pour déterminer le caractère professionnel de l'activité s'apprécie par année civile, y compris pour les contribuables qui clôtureraient leur exercice en cours d'année.

Lorsque **plusieurs membres d'un même foyer fiscal**, dont les revenus sont imposés sous une cote unique, se livrent à la location directe ou indirecte de locaux meublés ou destinés à être loués meublés, le dépassement éventuel du **seuil de 23 000 € s'apprécie au vu du montant total des recettes de location meublée acquises par le foyer fiscal.**

En revanche, lorsque la location meublée est consentie par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes, le dépassement éventuel du seuil de 23 000 € doit être apprécié non au niveau de la société ou du groupement, mais **au niveau des associés**, à proportion de leurs droits dans les bénéfices sociaux. Cette règle ne fait pas obstacle à l'appréciation des recettes au niveau du foyer fiscal.

Prépondérance des recettes de location par rapport aux autres revenus

Les recettes annuelles retirées de l'activité de location meublée par l'ensemble des membres du foyer fiscal doivent excéder les autres revenus d'activité du foyer fiscal, entendus comme la somme des revenus suivants :

- les traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI, c'est-à-dire y compris, notamment, les pensions et rentes viagères ;
- les BIC autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, mais y compris ceux qui ne seraient pas perçus dans le cadre d'une activité professionnelle ;
- les bénéfices agricoles ;
- les BNC ;
- les revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Il convient de retenir le revenu net de chacune de ces catégories d'imposition, c'est-à-dire après déduction des charges ou abattements. Les revenus exonérés d'impôt ne sont pas retenus. Les déficits éventuels doivent être pris en compte au titre de l'année au cours de laquelle ils sont réalisés à hauteur de leur montant imputable sur le revenu global en application des dispositions de l'article 156 du CGI. Les déficits des

années antérieures ne sont pas pris en compte.

LES PLUS-VALUES

LMP / LMNP AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

• INSCRIPTION AU RCS DE LA LOCATION MEUBLÉE

Condition 1	Membre du foyer fiscal inscrit au RCS
Condition 2	Générer 23 000 € de recettes TTC
Conditions 3	Recettes HT > autres revenus pro nets imposables (T&S, P&R, BIC, BNC et BA) /!\ P&R incluses



QPC n° 2017-689 du 8 février 2018

« [...] alors même que l'activité de location de biens immeubles ne constitue pas un acte de commerce au sens de l'article L. 110-1 du même code, le législateur ne s'est pas fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction du but visé [...] »



CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

CGI, art 151 septies

Version en vigueur du 31/12/05
au 01/02/2009

©FAC&ASSOCIES

22

Dans une récente QPC, le conseil constitutionnel a eu à statuer sur le critère du RCS pour bénéficier du statut de LMP au sens de l'article 151 septies dans sa version en vigueur du 31 décembre 2005 au 1^{er} février 2009.

A ce titre, le conseil a considéré que cet critère n'était pas objectif étant donné que la location meublée n'est pas un acte de commerce.

La décision du Conseil ne peut pas à l'heure actuelle être étendue aux dispositions de l'article 155 du CGI. Mais tout peut laisser croire qu'une prochaine QPC ou une loi de finances rectificative puisse retirer le critère du RCS pour déterminer le statut de loueur en meublé professionnel.

Plusieurs hypothèses peuvent être envisagées :

- Un nouveau critère est introduit ;
- Seuls les deux critères cumulatifs actuels seraient maintenus.

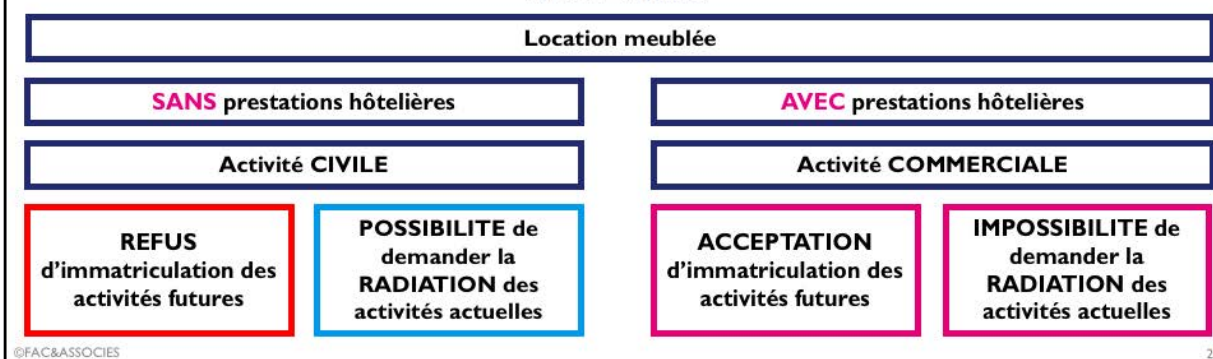
LES PLUS-VALUES

LMP / LMNP AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

• INSCRIPTION AU RCS DE LA LOCATION MEUBLÉE

COMITE DE COORDINATION DU REGISTRE
DU COMMERCE ET DES SOCIÉTÉS (CCRCS)
(Art. R. 123-81 du code de commerce)

AVIS N° 2018-005



©FAC&ASSOCIES

23

Nature de l'activité de loueur en meublé

En soi, l'activité de loueur en meublé ne confère pas à celui qui s'y livre la qualité de commerçant, tenu à ce titre à immatriculation au RCS (CCRCS, avis n° 04-35 du 1^{er} avril 2008), la location de meubles n'étant en principe qu'accessoire à celle d'immeuble qui conserve un caractère prédominant. Toutefois, dans la pratique, la location de logements meublés peut s'accompagner, de prestations s'apparentant à celles d'hôtellerie.

Cette circonstance est alors susceptible de lui conférer un caractère commercial. En effet, la loi répute acte de commerce « toute entreprise de fournitures » (art. précité L. 110-16°), disposition incluant la fourniture de prestations de service (Cass. com., 5 déc. 2006, n° 04-20039).

Rôle du greffier

D'une manière générale, c'est au demandeur à l'immatriculation au RCS qu'il appartient, au stade de cette formalité, d'apprécier si l'activité qu'il se propose ou vient d'entreprendre lui confère la qualité de commerçant.

N'est prévue, toujours à ce stade, qu'une vérification limitée du bien-fondé de cette appréciation, à l'initiative du greffier, même s'il doit s'assurer de « la régularité de la demande » (C. com., art. R. 123-94), et notamment que ses « énonciations sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires » et « correspondent aux pièces justificatives » (C. com., art. R. 123-95).

En effet, s'agissant de l'activité, les pièces justificatives devant être produites portent essentiellement sur la capacité de la personne concernée à être commerçante et, en cas d'activité soumise à une réglementation particulière, à la justification des déclarations, autorisations, titre ou diplôme requis pour son exercice (C. com. art. L. 123-2, R. 123-95, R. 123-166 I°, A. 123-45 et annexe I-I, et A. 123-51).

Pour le surplus, la réalité et la nature de l'activité ne donnent lieu à la production d'aucune pièce. Dans l'exercice de son contrôle de légalité, le greffier doit s'en tenir aux énonciations de la demande. Il ne peut refuser l'immatriculation que lorsque l'activité déclarée est, soit interdite par la loi soit réservée à certaines catégories de personnes, soit totalement incompatible avec la qualité de commerçant (CCRCS, avis n° 2016-014 du 5 juillet 2016, n° 2016-018 du 18 octobre 2016 et n° 2017-006 du 30 mai 2017).

C'est dans ces conditions que l'immatriculation des personnes déclarant exercer l'activité de loueur en meublé a été jusqu'ici largement admise, y inclus par le CCRCS (cf : avis précité n° 04-35 du 1^{er} avril 2008), en l'absence d'incompatibilité estimée totale avec la qualité de commerçant, dès lors que la location peut s'accompagner de prestations para-hôtelières. Encore doit-il être relevé que, dans la pratique, certains greffiers ne partageaient pas cette approche et, s'en tenant à la lettre de l'activité déclarée, refusaient l'immatriculation.

AVIS

La location d'immeuble n'est pas constitutive d'un acte de commerce, tandis que l'est en revanche toute entreprise de location de meubles.

Il en est de longue date déduit que l'activité de loueur de logements meublés ne confère pas la qualité de commerçant à celui qui s'y livre à titre de profession habituelle, la location de meuble n'étant en principe qu'accessoire à celle d'immeuble qui conserve un caractère prédominant.

Toutefois, dans la pratique, la location de logements meublés peut s'accompagner, tout au long du séjour du locataire, de prestations de services s'apparentant à celle d'hôtellerie. Dans l'exercice de son contrôle de légalité des énonciations de l'activité déclarée dans la demande, le greffier doit donc refuser l'immatriculation d'une personne indiquant exercer l'activité de « loueur en meublé » ou « loueur professionnel en meublé », sans autre précision. Il doit en revanche l'accepter lorsque l'énoncé de cette activité est suivie d'une mention afférente à la fourniture de prestations de services.

Les personnes physiques ayant requis leur immatriculation au RCS en qualité de loueur en meublé ou de loueur professionnel en meublé, sans autre précision, doivent être admises à solliciter leur radiation dudit registre. Le formulaire de déclaration à employer est le « P2 » s'ils poursuivent leur activité, le « P4 » en cas de cessation totale d'activité.

LES PLUS-VALUES

LMP / LMNP AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

• INSCRIPTION AU RCS DE LA LOCATION MEUBLÉE

LMP IR CGI, art. 155 non censuré par le conseil constitutionnel ni par une loi de finances	
Condition 1	Membre du foyer fiscal inscrit au RCS
Condition 2	Générer au moins 23 000 € de recettes TTC
Condition 3	Recettes HT > autres revenus pro nets imposables (T&S, P&R, BIC, BNC et BA) !! P&R inclus



LMP IR BOFiP mis à jour le 19 mars 2019	
-	Condition 1
Générer au moins 23 000 € de recettes TTC	Condition 2
Recettes HT > autres revenus pro nets imposables (T&S, P&R, BIC, BNC et BA) !! P&R inclus	Condition 3

©FAC&ASSOCIES

24

Que disait l'ancienne version du BOFiP (en vigueur jusqu'au 19 MARS 2019) ?

A. Inscription au registre du commerce et des sociétés

60

Pour que la location meublée soit exercée à titre professionnel, il est nécessaire que l'un au moins des membres du foyer fiscal soit inscrit en qualité de loueur en meublé professionnel au registre du commerce et des sociétés (RCS).

70

A contrario, la location meublée n'est jamais considérée comme exercée à titre professionnel lorsque aucun des membres du foyer fiscal n'est inscrit en qualité de loueur en meublé professionnel au RCS, et ce quand bien même les deux autres conditions seraient satisfaites.

80

Afin de répondre aux difficultés qui peuvent apparaître du fait du refus de certains greffes des tribunaux de commerce d'inscrire les loueurs en meublé au registre du commerce et des sociétés, la qualité de loueurs en meublé professionnels aux personnes qui, remplissant par ailleurs la condition relative au montant des recettes, ne sont pas inscrites au registre du commerce et des sociétés du seul fait du refus du greffe motivé par le caractère non commercial de l'activité. La preuve du motif de ce refus devra être apportée par le contribuable qui présentera à cet effet une copie de la décision du greffe. En effet, aux termes de l'article R. 123-97 du code de commerce, la décision de refus d'inscription comporte les motifs du rejet de la demande (RM Beaulieu n° 19560, JO AN du 28 octobre 2008 p. 9266).

90

Lorsque la location meublée est consentie par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes ou une indivision, il n'est pas nécessaire que ses associés ou membres soient inscrits au RCS en leur nom dès lors que la société bailleresse ou l'indivision y est elle-même inscrite en qualité de loueur en meublé.

100

Lorsque l'un des membres du foyer fiscal est inscrit au RCS ou associé d'une société de personnes inscrite au RCS, la condition d'inscription au RCS est satisfaite pour l'ensemble des membres du foyer fiscal auquel il appartient.

Que dit la nouvelle version du BOFiP applicable depuis le 20 mars 2019

Dans une décision n° 2017-689 QPC du 8 février 2018, le Conseil constitutionnel a jugé contraire à la Constitution, pour la qualification de loueur en meublé à titre professionnel, la condition tenant à l'obligation d'inscription d'un des membres du foyer fiscal au RCS prévue alors au VII de l'article 151 septies du CGI. À compter de cette décision, la condition d'inscription au RCS figurant dans les dispositions actuelles de l'article 155 du CGI n'est plus exigée pour la qualification de loueur en meublé professionnel.

Le BOFiP supprime donc de manière rétroactive (à compter du 8 février 2018) la condition relative à l'inscription.

Conclusion

Nous disposons donc à ce jour d'une définition législative (celle de l'article 155 du CGI) et d'une définition administrative.

La nouvelle doctrine administrative est contraire à la loi, mais moins contraignante : La loi exige trois conditions, la doctrine deux seulement...

Bien que contraire à la loi, le contribuable pourra l'opposer à l'administration sur la base de l'article L80 A du LPF.

En revanche, l'administration ne devrait pas pouvoir imposer au contribuable sa définition contraire à la loi.

Une personne ne souhaitant pas relever du régime du LMP, s'étant jusqu'à aujourd'hui abstenue de s'inscrire au RCS, va-t-elle basculer malgré elle dans le statut de LMP ?

Par ailleurs la portée rétroactive de la doctrine administrative suscite elle-aussi des interrogations...

LES PLUS-VALUES

QUALIFICATION DE LA PLUS-VALUE



151 septies
(version en vigueur
en 2019)

LMP

Activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel = Plus-value professionnelle

LMNP

Les articles 150 U à 150 VH sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel.

©FAC&ASSOCIES

25

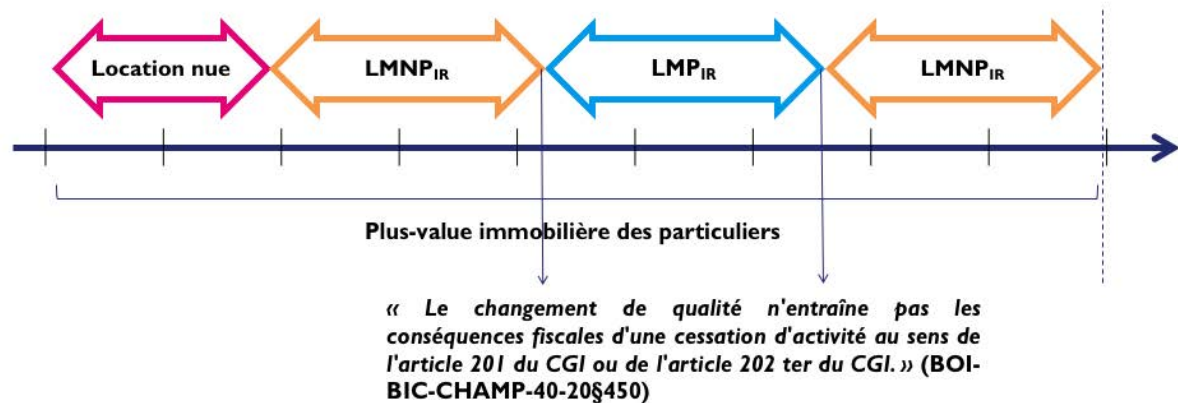
BOI-BIC-CHAMP-40-20 §270 et 280

Les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte par les personnes ne remplissant pas les conditions pour être qualifiées de loueurs professionnels sont soumises aux règles prévues à l'article 150 U du CGI et à l'article 150 VH du CGI pour les plus-values privées. Elles ne relèvent donc pas du régime des plus-values professionnelles.

En revanche, les plus-values afférentes aux autres éléments de l'actif immobilisé sont soumises aux règles prévues aux articles 39 duodécies et suivants du CGI. L'activité n'étant pas exercée à titre professionnel, elles ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI.

LES PLUS-VALUES

QUALIFICATION DE LA PLUS-VALUE



©FAC&ASSOCIES

26

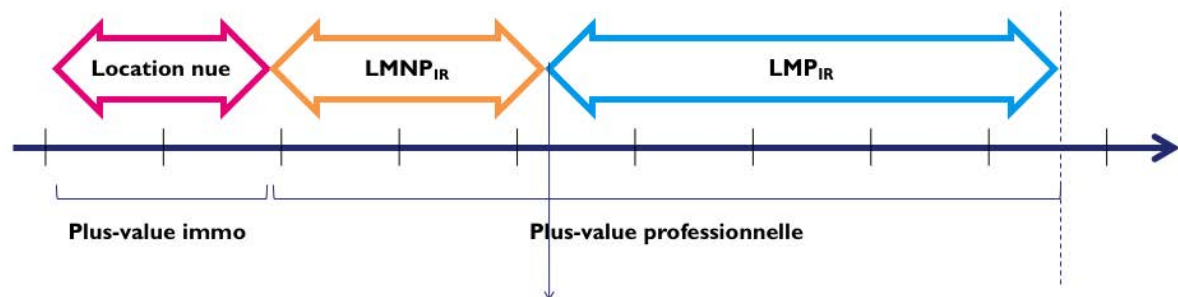
BOI-BIC-CHAMP-40-20 §460 à 470

En cas de cession d'immeuble par un contribuable ayant eu alternativement la qualité de loueur en meublé professionnel et de loueur en meublé non-professionnel, la plus-value afférente à cette cession est soumise au régime d'imposition applicable lors de la cession.

Le contribuable ne sachant pas nécessairement lors de la cession s'il sera considéré, au titre de l'année de cession, comme un loueur en meublé professionnel ou comme un loueur en meublé non professionnel, il pourra être admis que celui-ci soumette la plus-value aux règles qui découlent du statut qui était le sien l'année précédente et, si nécessaire, régularise le montant dû lors de l'imposition des revenus de l'année de cession. Sous réserve des cas visés à l'article 1729 du CGI, cette régularisation pourra s'effectuer sans pénalités ni intérêts de retard.

LES PLUS-VALUES

QUALIFICATION DE LA PLUS-VALUE



« Le changement de qualité n'entraîne pas les conséquences fiscales d'une cessation d'activité au sens de l'article 201 du CGI ou de l'article 202 ter du CGI. » (BOI-BIC-CHAMP-40-20§450)

©FAC&ASSOCIES

27

BOI-BIC-CHAMP-40-20 §480 à 490

Sauf dans l'hypothèse où le bien aurait figuré successivement dans le patrimoine privé puis dans le patrimoine professionnel du loueur en meublé, l'article 151 sexies du CGI n'est pas applicable en cas de cession d'un bien par une personne ayant eu successivement la qualité de loueur en meublé non professionnel et de loueur en meublé professionnel.

Lorsque la plus-value relève du régime prévu à l'article 150 U du CGI et à l'article 150 VH du CGI, l'abattement pour durée de détention se calcule sur le nombre d'années de détention du bien depuis son acquisition. Dans cette hypothèse, une seule plus-value doit être déterminée selon les règles prévues à l'article 150 U du CGI et à l'article 150 VH du CGI que l'immeuble ait ou non fait successivement partie du patrimoine privé et du patrimoine professionnel au sens de l'article 151 sexies du CGI.

LES PLUS-VALUES

QUALIFICATION DE LA PLUS-VALUE

Type d'opération	Plus-value immobilière des particuliers	Plus-value professionnelle
Vente	Oui	Oui
Echange	Oui	Oui
Apport	Oui	Oui
Licitation	Oui	Oui
Donation	Non ⁽¹⁾	Oui
Retrait du bilan	Non	Oui

⁽¹⁾ RM FRASSA n°14933 JOSénat 28/05/2015



©FAC&ASSOCIES

28

Question

M. Christophe-André Frassa attire l'attention de M. le secrétaire d'État, auprès du ministre des finances et des comptes publics, chargé du budget sur le sort fiscal de la plus-value latente d'un bien immobilier loué meublé et faisant l'objet d'une donation.

Les revenus issus d'un bien loué meublé de manière habituelle relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

La location est alors exercée via une entreprise individuelle au bilan de laquelle le bien loué est inscrit. L'inscription d'un bien immobilier au bilan n'est pas génératrice d'une plus-value imposable (cf. 80 du BOI-RFPI-PVI-10-30).

En revanche, la cession du bien inscrit à l'actif relève de la plus-value immobilière des particuliers dès lors que l'exploitant bénéficie du statut de loueur en meublé non professionnel.

Il lui demande de préciser si la donation dudit bien, loué meublé et inscrit au bilan, conduit à une imposition de la plus-value latente comme un bénéfice en application du F du II du BOI-BIC-PVMV-10-10-20.

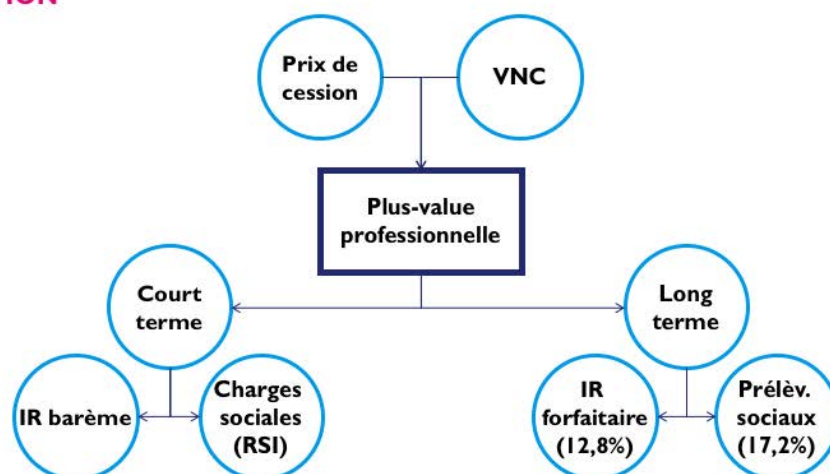
Réponse

Conformément à une jurisprudence constante (notamment, arrêt du Conseil d'État n° 84803 du 10 juillet 1925), les revenus tirés de la location meublée exercée à titre habituel sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Aussi, les loueurs en meublé sont soumis aux obligations fiscales correspondant à cette catégorie de revenus. En particulier, s'ils sont soumis, de plein droit ou sur option, à un régime réel d'imposition, ils doivent tenir une comptabilité, un compte de résultats et un bilan à l'actif duquel ils inscrivent les biens loués. Aux termes du 2 du IV de l'article 155 du code général des impôts (CGI), l'activité est exercée à titre professionnel lorsqu'un membre au moins du foyer fiscal est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel et que les recettes annuelles retirées de cette activité excèdent à la fois un montant de 23 000 € et le montant des autres revenus d'activité du foyer fiscal. À défaut de remplir les trois conditions cumulatives, l'activité est considérée comme exercée à titre non professionnel. En application du VII de l'article 151 septies du code général des impôts (CGI), les plus-values réalisées lors de la cession des biens immobiliers faisant l'objet d'une location meublée exercée à titre non professionnel sont soumises au régime des plus-values immobilières des particuliers, défini aux articles 150 U à 150 VH du même code. En application du I de l'article 150 U du CGI, sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien immobilier ou d'un droit y afférent. Sont hors du champ d'application du dispositif les transmissions à titre gratuit. Il est donc confirmé que la donation d'un bien immobilier faisant l'objet d'une location meublée exercée à titre non professionnel ne constitue pas le fait générateur d'une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu.

LES PLUS VALUES

IMPOSITION, REPORT OU EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUES PROFESSIONNELLE

• IMPOSITION



©FAC&ASSOCIES

29

Les plus-values ou moins-values relèvent du régime prévu de l'article 39 duodécies du CGI à l'article 39 quindécies du CGI qui repose sur une distinction fondamentale entre :

- d'une part, les plus-values et les moins-values à long terme, soumises à un régime comportant une taxation réduite des plus-values nettes ;
- d'autre part, les plus-values et les moins-values à court terme qui, sous réserve d'une répartition possible des plus-values nettes sur un certain nombre d'exercices, sont soumises à un régime semblable à celui des bénéfices et pertes d'exploitation.

Plus-values court terme

Aux termes du 2 de l'article 39 duodécies du CGI, sont considérées comme des plus-values à court terme les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables :

- acquis ou créés depuis moins de deux ans. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B du CGI.
- acquis ou créés depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI.

Le principe général prévoit que lorsque la compensation fait apparaître une plus-value nette à court terme, cette plus-value doit être ajoutée aux résultats de l'entreprise dans les conditions de droit commun. Elle constitue donc une fraction du résultat de l'exercice soumis à l'impôt sur le revenu.

Plus-values long terme

Aux termes de l'article 39 duodécies-3 du CGI, le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que les plus-values à court terme. Ce sont donc d'une manière générale :

- d'une part, les plus-values provenant de la cession d'éléments non amortissables figurant dans l'actif depuis au moins deux ans (cf. BOI-BIC-PVMV-20-10) ;
- d'autre part, les plus-values provenant de la cession d'éléments amortissables figurant dans l'actif depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles excèdent le montant global des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt, des amortissements expressément exclus des charges déductibles et des amortissements différés en infraction aux dispositions de l'article 39 B du CGI.

Lorsqu'à la clôture d'un exercice la compensation des plus-values et moins-values à long terme fait apparaître un montant net de plus-value à long terme, celui-ci peut être imputé :

- à l'euro sur le déficit de l'exercice et les déficits reportables relatifs à des exercices antérieurs ; les déficits ainsi annulés cessent d'être reportables sur les bénéfices des exercices ultérieurs ;
- sur le montant des moins-values constatées au cours des dix exercices antérieurs et qui n'ont pas encore été imputées.

Le montant net de la plus-value à long terme, ou le solde restant après les imputations possibles, est imposé séparément au taux de 12,8 %.

Les plus-values à long terme sont soustraites de manière extra-comptable du bénéfice soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu afin d'être soumises au taux proportionnel de 12,8 %.

LES PLUS-VALUES

DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE PROFESSIONNELLE

• PRINCIPE

Prix d'acquisition	800 000 €
Frais d'acquisition (déduits)	80 000 €
Travaux (amortis)	100 000 €
Amortissements (cumulés)	325 000 €
Prix de cession	1 350 000 €

$$\begin{aligned}
 &+ 1\,350\,000 \text{ €} \\
 &- 575\,000 \text{ €} \\
 &\underline{(900\,000 \text{ €} - 325\,000 \text{ €})} \\
 &= 775\,000 \text{ €}
 \end{aligned}$$

Dont 325 000 € de plus-value court terme

Dont 450 000 € de plus-value long terme

©FAC&ASSOCIES

30

Prenons un exemple

L'actif est valorisé 1 350 000 € au jour de l'exigibilité de l'impôt de plus-value.

L'actif a été inscrit pour une valeur de 800 000 € (bâti + foncier). Le cumul des amortissements pratiqués est de 325 000 €, de telle sorte que la valeur nette comptable est de 575 000 € (800 000 € diminués de 325 000 € d'amortissements).

Les frais d'acquisition ayant été déduits, ils ne peuvent pas être pris en compte pour le calcul de la plus-value.

La plus-value professionnelle est donc égale à 775 000 € (1 350 000 € diminués de 575 000 € de valeur nette comptable).

Cette plus-value doit alors être ventilée entre court et long terme.

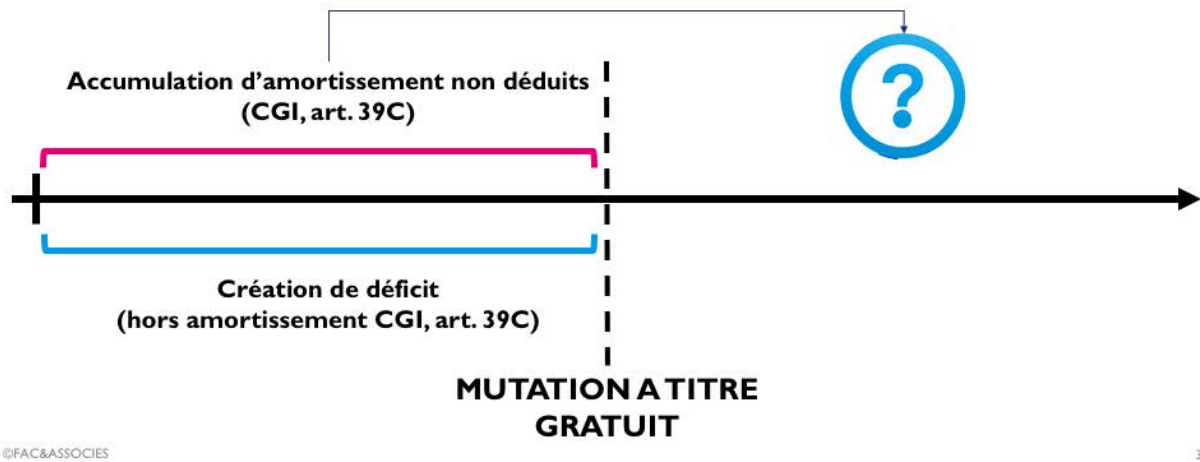
La plus-value court terme ne peut excéder le montant des amortissements pratiqués soit 325 000 €.

La plus-value long terme est alors égale au reliquat soit 450 000 € (775 000 € de plus-value professionnelle diminuée de 325 000 € de plus-value court terme).

LES PLUS VALUES

DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE PROFESSIONNELLE

• SORT DES AMORTISSEMENTS NON DÉDUITS



BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30 §160

En cas de cession du bien, l'amortissement dont la déduction a été différée en application des limites de déduction prévues aux 1 et 2 du II de l'article 39 C du CGI et qui n'a pu encore être imputé à cette date, majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession.

LES PLUS-VALUES

DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE PROFESSIONNELLE

• SORT DES AMORTISSEMENTS NON DÉDUITS

Prix d'acquisition	800 000 €
Frais d'acquisition (déduits)	80 000 €
Travaux (amortis)	100 000 €
Amortissements (cumulés)	325 000 €
Amortissements Non déduits	125 000 €
Prix de cession	1 350 000 €

$$\begin{aligned}
 &+ 1\,350\,000 \text{ €} \\
 &- 700\,000 \text{ €} \\
 &\underline{(900\,000 \text{ €} - 200\,000 \text{ €})} \\
 &= 650\,000 \text{ €}
 \end{aligned}$$

Dont 200 000 € de plus-value court terme

Dont 450 000 € de plus-value long terme

©FAC&ASSOCIES

32

Reprenons notre exemple

Élément supplémentaire : sur les 325 000 € d'amortissements pratiqués seuls 200 000 € ont été déduits, 125 000 € sont en attente d'imputation.

L'actif a été inscrit pour une valeur de 800 000 € (bâti + foncier). Le cumul des amortissements pratiqués est de 325 000 €, de telle sorte que la valeur nette comptable est de 575 000 € (800 000 € diminués de 325 000 € d'amortissements). Mais les 125 000 € d'amortissements non déduits doivent majorer la valeur nette comptable qui passe alors à 700 000 €.

La plus-value professionnelle est donc égale à 650 000 € (1 350 000 € diminués de 700 000 € de valeur nette comptable retraitée).

Cette plus-value doit alors être ventilée entre court et long terme.


La plus-value court terme ne peut excéder le montant des amortissements pratiqués et déduits soit 200 000 €.

La plus-value long terme est alors égale au reliquat soit 450 000 € (650 000 € de plus-value professionnelle diminuée de 200 000 € de plus-value court terme).

LES PLUS-VALUES

DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE PROFESSIONNELLE

• PLUS-VALUE SUR LA NUE-PROPRIÉTÉ

ACTIF		PASSIF
Prix d'acquisition	800 000 €	
Amortissements	325 000 €	
Valorisation actuelle	1 300 000 €	

©FAC&ASSOCIES

33

BOI-BIC-PVMV-10-10-20 §480 et suivants

La donation d'éléments de l'actif immobilisé peut être consentie sous réserve d'usufruit au profit du donateur.

Dans une telle situation, les plus-values (ou moins-values) acquises par les éléments faisant l'objet de la donation doivent, dans la mesure où elles correspondent à la nue-propriété, être comprises dans les bénéfices imposables de l'exercice en cours à la date de la donation. Il en est de même lorsque la donation en nue-propriété porte sur la totalité d'un fonds de commerce dont le donateur conserve l'exploitation en usufruit.

Les plus-values dégagées à cette occasion sont, en principe égales à la différence entre, d'une part, la valeur attribuée, pour le calcul des droits de mutation prévus aux articles 758 et suivants du CGI, à la nue-propriété des éléments donnés et, d'autre part, la valeur comptable de la nue-propriété de ces mêmes éléments au jour de la donation. En fait, elles peuvent être déterminées en appliquant au montant des plus-values qui eussent été imposables en cas de cession en pleine propriété des biens transmis, le rapport existant entre la valeur de la nue-propriété et la valeur de la pleine propriété des biens dont il s'agit, tel qu'il est fixé pour la liquidation des droits de mutation.

LES PLUS-VALUES

DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE PROFESSIONNELLE

• PLUS-VALUE SUR LA NUE-PROPRIÉTÉ

Prix d'acquisition	800 000 €
Frais d'acquisition (déduits)	80 000 €
Travaux (amortis)	100 000 €
Amortissements (cumulés)	325 000 €
Prix de cession	1 350 000 €

+ 1 350 000 €

- 575 000 €

(900 000 € - 325 000 €)

= 775 000 €

× 60% (US = 61-70 ans)

= 465 000 €

Dont 195 000 € PVCT

Dont 270 000 € de PVL

©FAC&ASSOCIES

34

Continuons avec notre exemple...

L'actif est valorisé 1 350 000 € au jour de l'exigibilité de l'impôt de plus-value.

L'actif a été inscrit pour une valeur de 800 000 € (bâti + foncier). Le cumul des amortissements pratiqués est de 325 000 €, de telle sorte que la valeur nette comptable est de 575 000 € (800 000 € diminués de 325 000 € d'amortissements).

L'effet des amortissements non déduits fiscalement est négligé.

La donation porte sur la nue-propriété, le donateur qui se réserve un droit d'usufruit est âgé entre 61 et 70 ans, de telle sorte que la nue-propriété fiscale est évaluée à 60% de la valeur en pleine propriété en application de l'article 669 du CGI.

La plus-value professionnelle sur la pleine propriété est donc égale à 775 000 € (1 350 000 € diminués de 575 000 € de valeur nette comptable) :

- Dont 325 000 € de plus-value court terme ;
- Dont 450 000 € de plus-value long terme.

La plus-value professionnelle sur la nue-propriété est égale à 60% de cette somme soit 465 000 €.

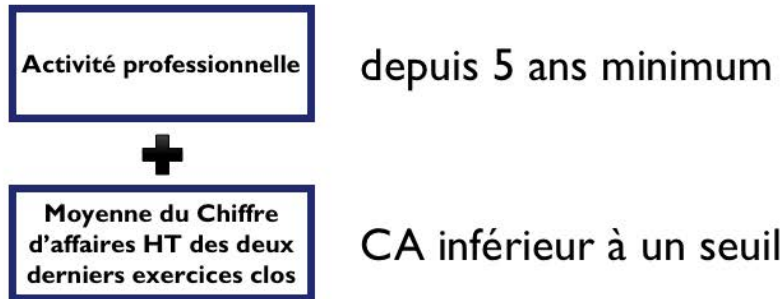
- Dont 195 000 € de plus-value court terme (60% de 325 000 €) ;
- Dont 270 000 € de plus-value long terme (60% de 450 000 €).

LES PLUS-VALUES

IMPOSITION, REPORT VOIRE EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUES PROFESSIONNELLE

• EXONÉRATION

- Dispositions de l'article 151 septies du CGI



©FAC&ASSOCIES

35

Les plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération défini à l'article 151 septies du CGI. Pour bénéficier de cette exonération, les loueurs en meublé professionnels doivent réaliser des recettes inférieures à 90 000 €.

Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité

L'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans. Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif à titre professionnel de l'activité et s'achève à la date de clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est déterminée.

En cas de changement de régime fiscal de la société ou du groupement, les périodes d'exercice de l'activité sous le même régime fiscal peuvent se cumuler pour le calcul du délai de cinq ans.

Condition relative aux recettes

L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excèdent pas certains seuils.

Pour l'appréciation des seuils de recettes prévus à l'article 151 septies du CGI, il est fait abstraction des produits financiers (hormis le cas où ces produits constituent l'activité même de l'entreprise ou son activité prépondérante) et des recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

S'agissant de l'appréciation des seuils de recettes, le IV de l'article 151 septies du CGI disposait que « le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation des plus-values ».

Le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes réalisées au titre des exercices clos au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.

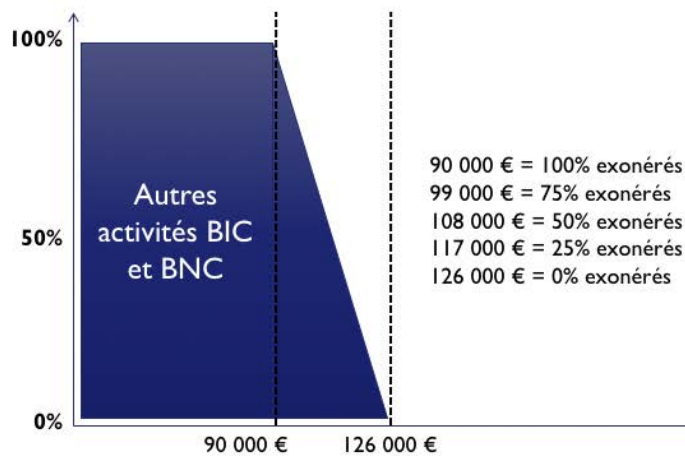
Ces dispositions sont applicables aux plus-values réalisées au cours d'exercices clos à compter du 30 décembre 2011.

LES PLUS-VALUES

IMPOSITION, REPORT VOIRE EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUES PROFESSIONNELLE

• EXONÉRATION

- Dispositions de l'article 151 septies du CGI



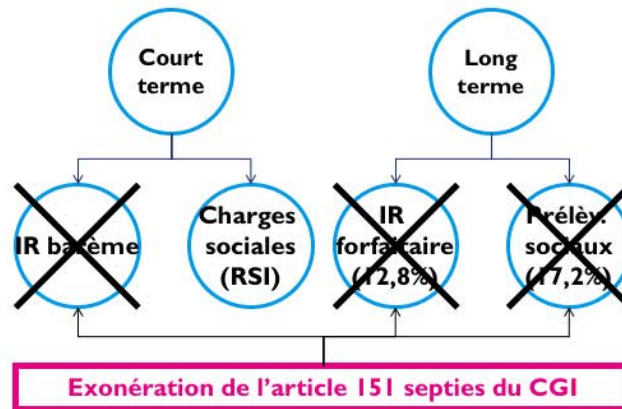
Pour bénéficier de cette exonération, les loueurs en meublé professionnels doivent réaliser des recettes inférieures à 90 000 €, pour une exonération totale, et à 126 000 € pour une exonération partielle (pour les gîtes ruraux, les chambres d'hôtes et les meublés de tourisme, ces activités peuvent relever du régime de la para-hôtellerie en raison des prestations annexes offertes et conséquemment des seuils de 250 000 € et 350 000 €)

LES PLUS-VALUES

IMPOSITION, REPORT VOIRE EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUES PROFESSIONNELLE

• EXONÉRATION

- Dispositions de l'article 151 septies du CGI



©FAC&ASSOCIES

37

Portée de l'exonération

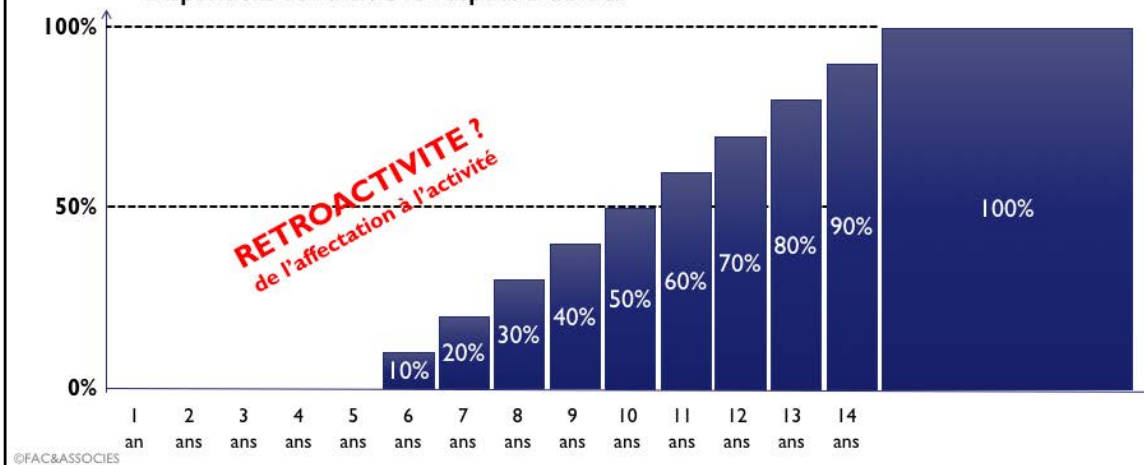
Lorsque la compensation fait apparaître une plus-value nette à court terme ou à long terme, celle-ci est exonérée si les conditions d'application de l'article 151 septies du CGI sont réunies.

LES PLUS-VALUES

IMPOSITION, REPORT VOIRE EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUES PROFESSIONNELLE

• EXONÉRATION

- Dispositions de l'article 151 septies B du CGI



Depuis le 5 avril 2017, le BOFiP a étendu le champ d'application des dispositions de l'article 151 septies B du CGI au LMP.

La plus-value à long terme réalisée à l'occasion de la cession des biens immobilier affectés à l'exploitation est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. L'exonération définitive est donc acquise après 15 années de détention révolues. Il est tenu compte des années de détention échues à la date du fait générateur. Par conséquent, les années de détention doivent se calculer par période de douze mois à compter de la date d'inscription au bilan sous réserve que le bien relève effectivement du régime des plus-values professionnelles.

Concernant le calcul du délai de détention, ne doivent être prises en compte que les années durant lesquelles le bien est effectivement affecté à l'exploitation.

Remarque : Une question se pose, peut-on prendre les années antérieures à 2017 pour le LMP puisqu'avant cette date, le bien n'était pas considéré comme affecté à l'exploitation ?

En effet, le paragraphe 320 du BOI-BIC-PVMV-20-40-30 précise : « Le point de départ du délai est en principe constitué par la date d'inscription à l'actif des biens immobiliers ou des droits ou parts dès lors que ces éléments sont affectés immédiatement à l'exploitation de l'activité. Dans le cas inverse (affectation ultérieure à l'exploitation d'un actif immobilisé), le délai court à compter de la date d'affectation, à charge pour le contribuable d'en apporter la preuve selon tous moyens.

De la même façon, pour les entreprises ne produisant pas de bilan ou de registre des immobilisations (entreprises relevant des régimes des micro-entreprises), le point de départ du délai de cinq ans correspond à la date d'affectation du bien à l'exploitation, y compris si l'entreprise change par la suite de régime d'imposition. »

L'application du régime prévu à l'article 151 septies B du CGI peut se cumuler avec l'application de dispositifs d'exonération (CGI, art. 151 septies) ou de report d'imposition des plus-values, notamment ceux prévus à l'article 41 du CGI.

Dans ce cas, les plus-values qui sont placées en report d'imposition ou qui font l'objet d'un étalement sont déterminées après application de l'abattement.

Exemple : Un entrepreneur individuel donne l'intégralité des éléments composant son exploitation à son fils, laquelle comprend à l'actif un immeuble d'exploitation détenu depuis plus de huit ans.

La transmission à titre gratuit est réalisée sous le bénéfice des dispositions prévues à l'article 41 du CGI.

La plus-value sur l'immeuble (1 000 000 €) se décompose de la manière suivante : 600 000 € à long terme et 400 000 € à court terme.

En application de l'article 151 septies B du CGI, la plus-value à long terme réalisée lors de la transmission fait l'objet d'un abattement de 30 %, soit 180 000 €.

Le reliquat de plus-value à long terme (420 000 €) ainsi que la plus-value à court terme peuvent bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 41 du CGI.

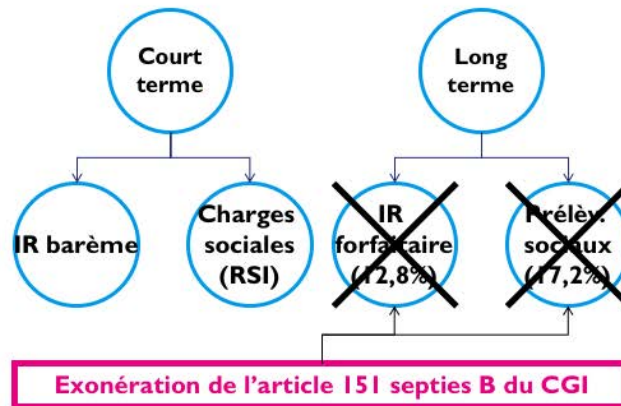
Pour les plus-values réalisées ultérieurement par le bénéficiaire de la transmission ou de l'apport, la durée de détention court à compter de la date réalisation de la transmission ou de l'apport.

LES PLUS-VALUES

IMPOSITION, REPORT VOIRE EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUES PROFESSIONNELLE

• EXONÉRATION

- Dispositions de l'article 15I septies B du CGI



©FAC&ASSOCIES

39

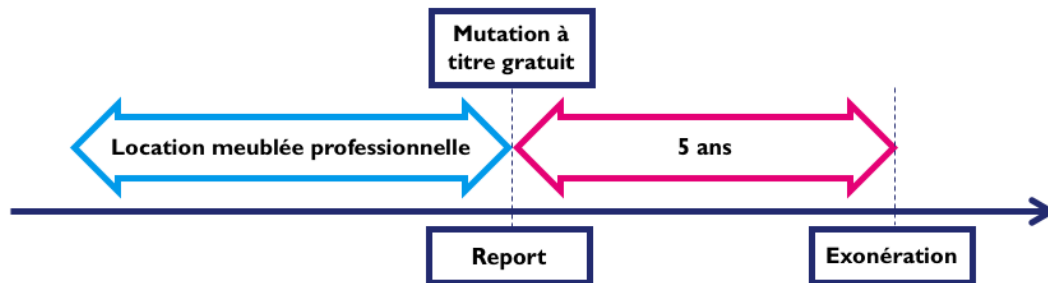
L'abattement pour durée de détention prévu à l'article 15I septies B du CGI est applicable aux seules plus-values à long terme. Les plus-values à court terme restent imposables dans les conditions de droit commun.

LES PLUS-VALUES

IMPOSITION, REPORT VOIRE EXONÉRATION DE LA PLUS-VALUES PROFESSIONNELLE

• REPORT SUIVI DE L'EXONÉRATION

- Dispositions de l'article 41 du CGI



©FAC&ASSOCIES

40

Depuis le 5 avril 2017, le BOFiP a étendu le champ d'application des dispositions de l'article 41 du CGI au LMP.

Le bénéfice du I de l'article 41 du CGI est subordonné, aux termes mêmes de cette disposition, à deux conditions :

- en premier lieu, l'exploitation doit être continuée, soit par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant, soit par une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée constituée exclusivement, soit entre lesdits héritiers ou successibles en ligne directe, soit entre eux et le conjoint survivant ou le précédent exploitant ;
- en second lieu, les nouveaux exploitants ne doivent apporter aucune augmentation aux évaluations des éléments d'actif figurant au dernier bilan dressé par l'ancien exploitant, sous réserve, toutefois, de modalités particulières en cas de constitution d'une société à responsabilité limitée.

Le changement d'exploitant effectué dans le cadre familial conformément aux dispositions du I de l'article 41 du CGI intervient, soit à la suite du décès du précédent exploitant, soit du vivant de ce dernier. L'entreprise peut, d'autre part, être continuée, soit sous la forme individuelle, soit sous la forme d'une société de famille.

Lorsque le changement d'exploitant ou la constitution d'une société de famille- résulte du décès du précédent exploitant, la première condition fixée pour bénéficier de l'exonération temporaire des plus-values constatées à cette occasion se trouve remplie si l'exploitation est continuée :

- soit par le conjoint seul ;
- soit par un seul héritier en ligne directe, lorsque le fonds lui a été attribué par testament ;
- soit par plusieurs héritiers en ligne directe restés dans l'indivision ;
- soit par le conjoint survivant et un ou plusieurs héritiers en ligne directe restés dans l'indivision ;
- soit, enfin, par une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée constituée exclusivement entre lesdits héritiers ou entre eux et le conjoint survivant.

Lorsque le changement d'exploitant -ou la constitution d'une société de famille- est réalisé du vivant même de l'ancien exploitant, la première condition requise pour bénéficier de l'exonération temporaire des plus-values constatées à cette occasion est remplie, si l'exploitation est continuée :

- soit par un seul successible en ligne directe ;
- soit par plusieurs successibles en ligne directe restés dans l'indivision ou qui constituent exclusivement entre eux une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée ;
- soit, enfin, par le précédent exploitant et un ou plusieurs successibles en ligne directe qui constituent exclusivement entre eux une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée.

Les dispositions de l'article 41 prévoient tout d'abord un sursis d'imposition pour les plus-values constatées à l'occasion du décès de l'exploitant ou de la cession ou cessation par ce dernier de son exploitation ainsi que des plus-values dont l'imposition avait été différée.

Par ailleurs, lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans, les plus values demeurant en report à l'achèvement de ce délai sont définitivement exonérées.

Les dispositions de l'article 41 sont inapplicables aux mutations en démembrement de propriété (BOI-BIC-PVMV-10-10-20 §500 à 510)

Il convient de préciser qu'une donation sous réserve d'usufruit ne saurait être considérée comme s'analysant en une cession d'entreprise suivie d'une location gratuite consentie au donateur par le donataire. Par suite, le donateur ne peut se prévaloir, lors d'une donation de l'espèce à un successible en ligne directe, du bénéfice des dispositions de l'article 41 du CGI, dont l'application est subordonnée à la cession ou à la cessation

de son entreprise par le précédent exploitant.

Lors de l'extinction de l'usufruit, aucune imposition ne sera établie du chef des éléments ainsi donnés en nue-propriété et il ne saurait, en conséquence, être envisagé, à cette époque, de faire application, à raison de ces mêmes éléments, des dispositions de l'article 41 du CGI.

Pour plus de détails : BOI-BIC-PVMV-40-20-10

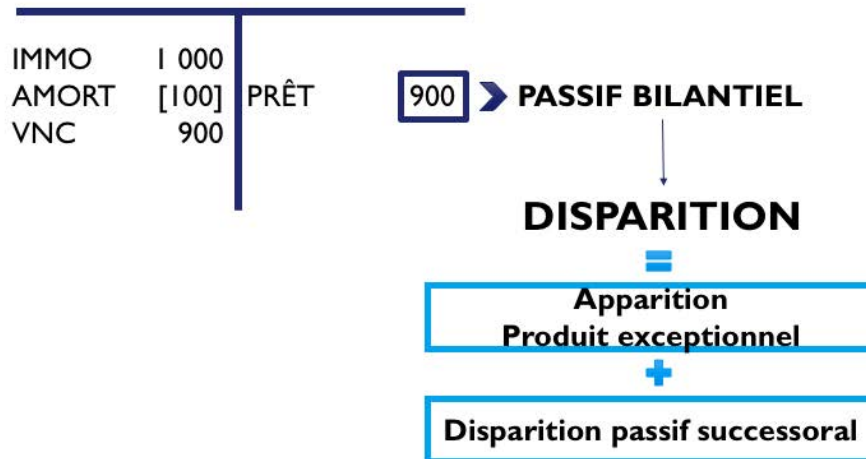
LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT

LES CONSEQUENCES DE LA TRANSMISSION :
LES IMPACTS SUR LE RÉSULTAT



IMPACTS SUR LE RÉSULTAT

DÉTERMINATION DU PRODUIT EXCEPTIONNEL



©FAC&ASSOCIES

42

« Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés » (CGI, art. 38).

Ainsi, la disposition immédiate d'un passif est constitutif d'un bénéfice net compensé par les éventuelles charges affectant le passif (amortissements, charges d'exploitation, intérêts d'emprunt...).

L'annulation d'un passif social par une assurance décès est expressément prévue par la BOFiP au BOI-BIC-PDSTK-10-30-30 III. Extinction ou remise de dettes

« [...] Il a également été jugé que l'extinction d'une dette entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture d'un exercice implique, quelle qu'en soit la cause et à moins qu'elle ait pour contrepartie une diminution des valeurs d'actifs, une augmentation de la valeur de l'actif net entre l'ouverture et la clôture de l'exercice (CE, arrêt du 13 décembre 1982, n° 25510). Au cas d'espèce, une société avait substitué "un compte d'ordre indisponible" n'ayant pas le caractère de compte de tiers, à deux comptes de tiers. Cette écriture avait eu pour effet de réduire le passif à l'égard des tiers.

Lorsqu'un emprunt a été garanti par un contrat d'assurance-vie souscrit sur la tête de l'emprunteur, l'extinction de la dette de l'emprunteur consécutive au versement par la compagnie d'assurances de la somme restant due au prêteur constitue un bénéfice imposable pour l'emprunteur (BOI-BIC-PDSTK-10-30-20 au III § 120 et suivants).

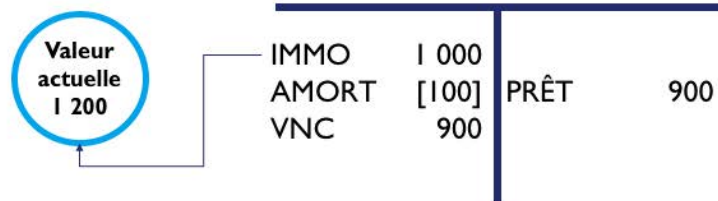
À l'occasion de la conclusion par une société d'un prêt auprès d'un organisme bancaire, le gérant s'était porté caution en adhérant à un contrat d'assurance groupe souscrit au profit de ladite société qui en acquittait les primes.

La Haute Assemblée a jugé que les sommes versées par la compagnie d'assurances lors du décès du gérant à l'organisme bancaire, dont le montant correspondait au capital et aux intérêts restant dus à cette date, ayant eu pour effet d'éteindre la dette sociale sans faire naître une dette équivalente à l'égard des héritiers, constituent pour la société une recette imposable (CE, arrêt du 10 juin 1983, n° 28919). »

De plus, la disparition du passif conduit à une hausse de la masse taxable au titre des droits de mutation à titre gratuit.

IMPACTS SUR LE RÉSULTAT

DÉTERMINATION DU PRODUIT EXCEPTIONNEL



Clause bénéficiaire assurance décès = BANQUE

Base DMTG	1 200
Produit exceptionnel	900



Clause bénéficiaire assurance décès = HERITIERS

Base DMTG	300
Produit exceptionnel	0

©FAC&ASSOCIES

43

L'annulation du passif résulte du remboursement du prêt par l'assureur au banquier via l'assurance décès adossée.

Prenons un exemple :

La valeur nette comptable est de 900.

Le prêt inscrit au passif est d'égale valeur.

Le décès de l'exploitant conduit au dénouement de l'assurance décès dont il était l'assuré:

- Si la banque est bénéficiaire du capital décès, le prêt est annulé par le décès de l'exploitant. La disparition du passif conduit à la constatation d'un résultat exceptionnel de 900. La base taxable aux DMTG sera alors la valeur de l'immeuble au décès soit 1 200. Le prêt qui a été remboursé ne constitue plus un passif successoral.
- Si le capital décès est transmis aux héritiers de l'exploitant, le prêt est maintenu. Il n'y a alors aucun résultat exceptionnel constaté et le prêt (non remboursé) apparaîtra au passif successoral réduisant l'actif net taxable aux DMTG à 300.

Focus sur l'arrêt Musel :

Dans cet arrêt du 10 juillet 1992 (n°110213), le conseil d'état a eu à statuer sur la déductibilité des cotisations d'une assurance décès souscrite par une entreprise pour garantir une facilité de caisse mais avec l'exploitant en assuré et ses héritiers en bénéficiaires.

Dans les faits, une banque a consenti à une société un crédit dont l'octroi d'une autorisation de découvert plafonnée était subordonné à la caution du dirigeant, cette caution étant elle-même garantie par la souscription d'une assurance-décès. La déductibilité des primes d'assurance ne fait aucun doute dès lors que l'indemnité d'assurance sera versée à la banque.

En l'espèce, le bénéfice de l'assurance est attribué à l'épouse de l'assuré et, à défaut, ses héritiers ou ayants-droit, il est prévue dans la clause bénéficiaire la désignation simultanée d'un notaire comme réceptionnaire du capital-décès.

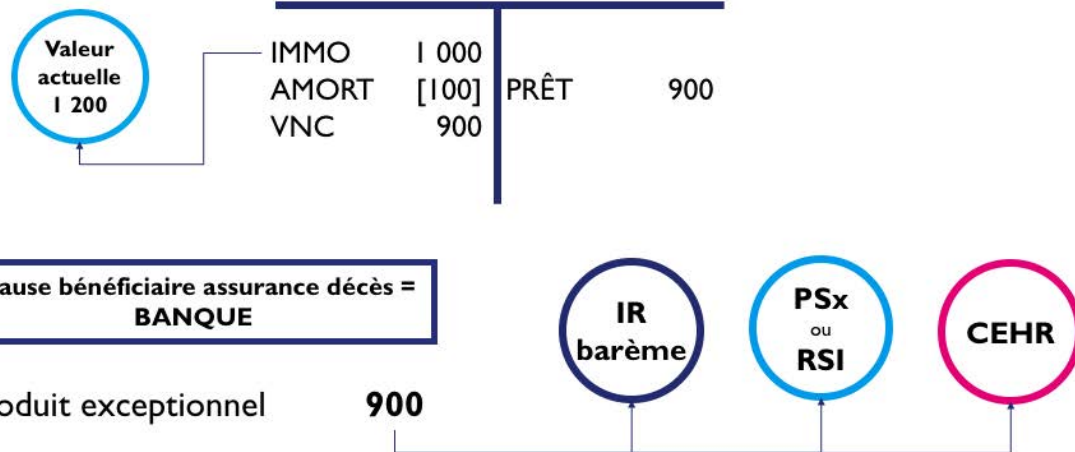
Le Conseil d'Etat considère que la Cour d'appel de Nancy a, par une appréciation souveraine des faits, justement estimé que l'assurance ainsi souscrite :

- Satisfaisait aux exigences de la banque dont le concours répondait aux besoins de la société,
- N'a pu être qualifiée de libéralité consentie au dirigeant,
- N'a pu être qualifiée d'acte anormal de gestion,
- Doit être regardée comme une charge normale déductible des bénéfices imposables.

A noter, qu'il n'a jamais été question dans l'arrêt Musel de savoir s'il était possible de désigner les héritiers de l'exploitant comme bénéficiaires, mais uniquement de savoir si les cotisations d'assurance décès restent déductibles dans pareille situation.

IMPACTS SUR LE RÉSULTAT

IMPOSITION DU PRODUIT EXCEPTIONNEL



©FAC&ASSOCIES

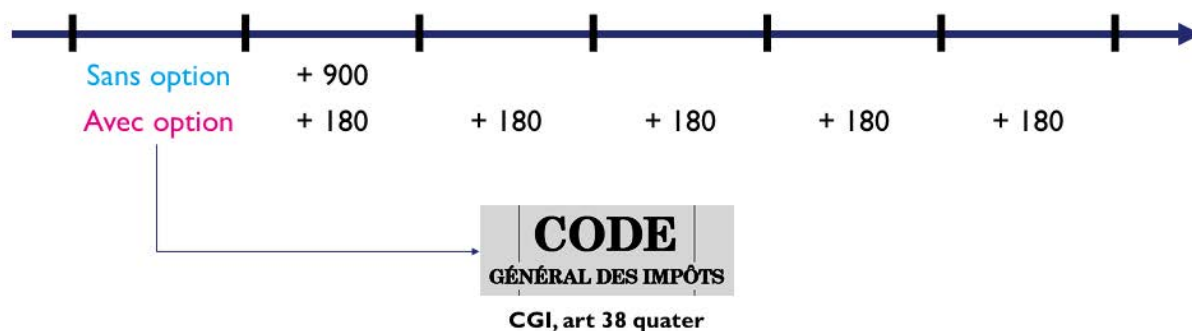
44

La conséquence de l'apparition de ce produit exceptionnel résulte en une imposition du défunt :

- Au barème progressif de l'impôt sur le revenu;
- Au prélèvements sociaux ou aux cotisations sociales professionnelles selon que le défunt a le statut social de LMNP ou LMP;
- A la CEHR si le revenu fiscal de référence du défunt excède le seuil de déclenchement de la contribution.

IMPACTS SUR LE RÉSULTAT

ETALEMENT DU PRODUIT EXCEPTIONNEL



L'imposition de ce profit exceptionnel peut entraîner des difficultés financières pour l'entreprise dès lors que l'extinction de la dette ne s'accompagne d'aucun versement de fonds dans la trésorerie de l'entreprise. Pour remédier à ces difficultés, l'article 38 quater du CGI a prévu un étalement sur cinq ans de l'imposition du profit en cause.

Entreprises bénéficiaires du dispositif

Le dispositif s'applique aux entreprises qui, ayant souscrit un contrat d'assurance-vie :

- sont soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés ;
- ou relèvent de l'impôt sur le revenu, d'après un régime de bénéfice réel, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Contrats visés par le dispositif

Les contrats concernés doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- se traduire lors de l'exécution du contrat par la seule annulation de la dette restant due par l'entreprise ;
- garantir l'entreprise contre les risques de décès, d'incapacité ou d'invalidité du dirigeant de nature à l'empêcher de poursuivre son activité ;
- être souscrits sur la tête d'un dirigeant, c'est-à-dire d'une personne qui, par sa fonction juridique et effective, exerce dans l'entreprise une activité prépondérante. En règle générale, il s'agit dans les entreprises individuelles de l'exploitant et dans les sociétés du gérant ou du président du conseil d'administration ou du directoire.

Modalités d'application

L'extinction de la dette, du fait de l'indemnisation du prêteur par la compagnie d'assurances, se traduit pour l'entreprise bénéficiaire par la réalisation d'un profit exceptionnel qui participe à la formation du résultat comptable et du résultat fiscal.

La fraction de ce profit exceptionnel constaté comptablement au cours de l'exercice d'exécution du contrat et dont l'imposition est différée doit être déduite de manière extra-comptable pour la détermination du résultat fiscal de cet exercice (ligne 350 de la déclaration n° 2033-B [CERFA n° 10957] et ligne XG de la déclaration n° 2058-A [CERFA n° 10951]). Cette fraction qui est égale aux quatre cinquièmes du montant de ce profit doit ensuite être réintégrée par parts égales (ligne 330 de la déclaration n° 2033-B ou ligne VVQ de la déclaration n° 2058-A) au titre des quatre années suivantes.

Pour l'application de ce dispositif, le terme « année » s'entend de l'exercice ou de la période d'imposition.

Régularisation en cas de cession ou cessation d'entreprise

La cession ou la cessation de l'entreprise entraîne l'imposition immédiate de la fraction du profit en sursis d'imposition.

Cette réintégration s'accompagne également de la déduction de la fraction des primes d'assurances restant, le cas échéant, à déduire.

Cette disposition s'applique quelle que soit la nature de l'évènement qui a entraîné la cession ou la cessation de l'entreprise. Il peut s'agir notamment des événements suivants : vente pure et simple, cessation, dissolution, apport en société, fusion, transfert à l'étranger ou décès de l'exploitant pour les entreprises individuelles.

Toutefois, pour les entreprises individuelles, lorsque l'évènement qui a motivé la mise en jeu du contrat d'assurances est le décès de l'exploitant, il sera admis que l'application de l'article 38 quater du CGI ne soit pas remise en cause si l'activité est poursuivie par les héritiers dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI.

L'imposition échelonnée sera donc maintenue si les héritiers qui continuent l'exploitation prennent l'engagement de réintégrer aux résultats imposables des exercices ultérieurs les profits en sursis d'imposition à la date du décès dans les mêmes conditions que celles qui étaient applicables à l'ancien exploitant.

Cette solution n'est pas applicable si l'entreprise est cédée par les héritiers.

LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT

LES CONSEQUENCES DE LA CONTINUATION DE L'ACTIVITE:
LES MODES D'EXPLOITATION



MODES D'EXPLOITATION

PLUSIEURS SITUATIONS POSSIBLES

Héritier Légataire Donataire	PP	IMMEUBLES	PARTS SOCIALES
Héritier Légataire Donataire	NP		
Héritier Légataire Donataire	USU (Reçu)		
Donateur	USU (Réservé)		
Héritier Légataire Donataire	Indivision sur PP		
Héritier Légataire Donataire	Indivision sur NP		
Héritier Légataire Donataire	Indivision sur USU		

©FAC&ASSOCIES

47

Après la réalisation de la donation ou de la succession, un ou plusieurs donataires ou héritiers peuvent poursuivre l'activité de location en meublé.

Selon les situations, les droits détenus seront différents. Ils porteront soit sur des immeubles soit sur des parts de sociétés.

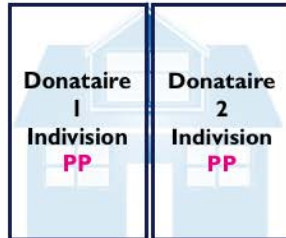
Nous distinguons sur le tableau 7 situations qui peuvent toutes s'appliquer à la détention des parts ou d'immeubles.

MODES D'EXPLOITATION

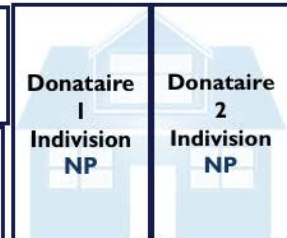
PLUSIEURS SITUATIONS POSSIBLES

• DONATION D'UN IMMEUBLE

Donation d'un bien propre ou perso



Donation d'un bien commun



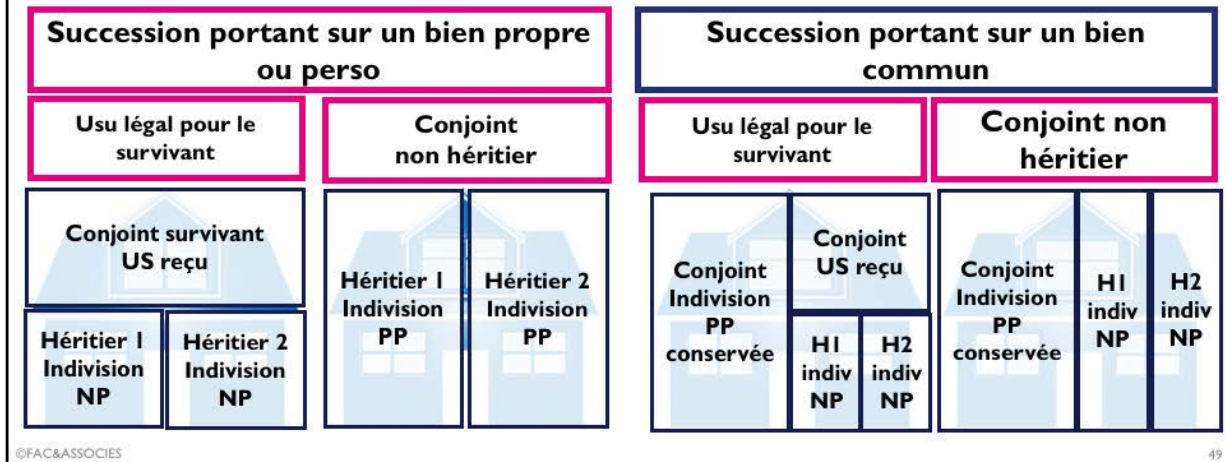
Le schéma envisage la situation d'un couple marié avec deux enfants communs.

Nous envisageons une donation en PP ou avec réserve d'usufruit pour le ou les les donateurs.

MODES D'EXPLOITATION

PLUSIEURS SITUATIONS POSSIBLES

• SUCCESSION PORTANT SUR UN IMMEUBLE



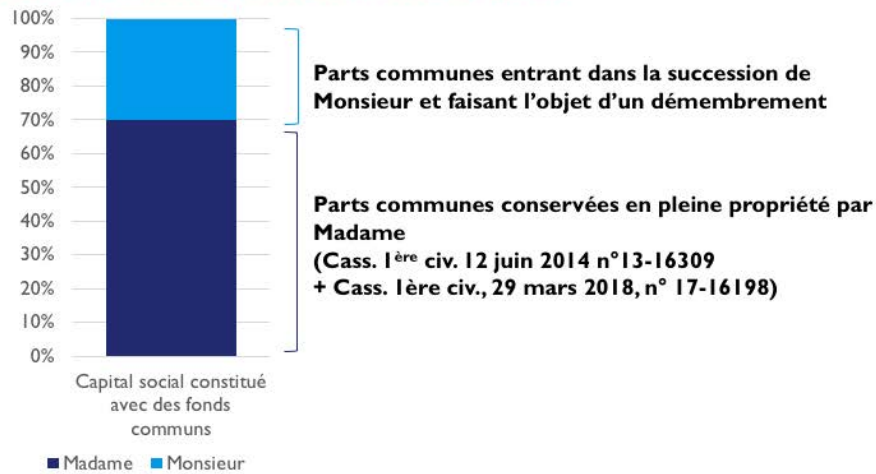
Le schéma envisage la situation d'un couple marié avec deux enfants communs.

Nous envisageons ici l'hypothèse d'une succession.

MODES D'EXPLOITATION

PLUSIEURS SITUATIONS POSSIBLES

• SUCCESSION PORTANT SUR DES PARTS SOCIALES



Les parts sociales sont attachées à celui qui a la qualité d'associé.

Ainsi, les parts sociales détenues par le défunt qui a la qualité d'associé entreront en nature dans la succession (sauf clause d'agrément ou exclusion des parts dans la succession). Tandis que les parts sociales du conjoint survivant associés entreront en valeur. Cela signifie donc que le démembrement ne peut pas porter sur les parts sociales détenues par le conjoint survivant. Ce dernier en reste l'unique plein propriétaire.

Dans un arrêt du 12 juin 2014 (n°13-16309), la Cour de cassation a rappelé que les parts sociales communes détenues par le survivant en sa qualité d'associé « *ne tombe pas dans l'indivision post-communautaire qui n'en recueille que leur valeur, de sorte que le conjoint associé peut transmettre son titre sans recueillir l'accord de ses coindivisaires.* » Ainsi, le conjoint survivant titulaire de parts sociales conserve la propriété des titres, il peut en disposer comme il se souhaite, seule la valeur des parts entre la masse successorale.

Cette position a été confirmée dans un arrêt récent (Cass. 1^{ère} civ., 29 mars 2018, n° 17-16198) qui traitait du sort des parts sociales communes dans le cadre d'un divorce, solution applicable à la liquidation de la communauté par décès.

La Cour de cassation a rappelé que seule la qualité d'associé (le titre) reste propre à l'époux concerné. La valeur des parts (la finance), elle, tombe en communauté si les parts ont été acquises pendant le mariage avec des fonds communs (C. civ., art. 1401). Elle doit donc être partagée. Les parts sont portées à l'actif de la communauté, pour leur valeur au jour du partage.

Les bénéfices et les dividendes perçus par l'associé pendant l'indivision « post-communautaire » (période qui suit le divorce et précède le partage définitif) doivent aussi être partagés car ils sont indivis entre les ex-époux (droit de l'indivision, C. civ., art. 815 et s.).

Fort de ce constat, comment gérer le démembrement sur des parts qui entrent dans la succession en valeur et non en nature ?

MODES D'EXPLOITATION

PLUSIEURS SITUATIONS POSSIBLES

• DÉCLARATION DE DÉBUT D'ACTIVITÉ

FORMULAIRES P0 et P0'

Rubrique 14
***Déclaration relative aux
personnes liées à l'exploitation:
propriétaires indivis
Et/ou
Personnes ayant le pouvoir
d'engager l'établissement***

FORMULAIRE P0i

Rubriques 8 et 9
***Déclaration relative à
l'exploitation en commun***

©FAC&ASSOCIES

51

Une déclaration doit être déposée dans les 15 jours du début de l'activité.

Les déclarations et notices qui figurent en annexe traitent de manière incomplète les situations de co-exploitation.

Les déclarations figurent en annexe du présent support.

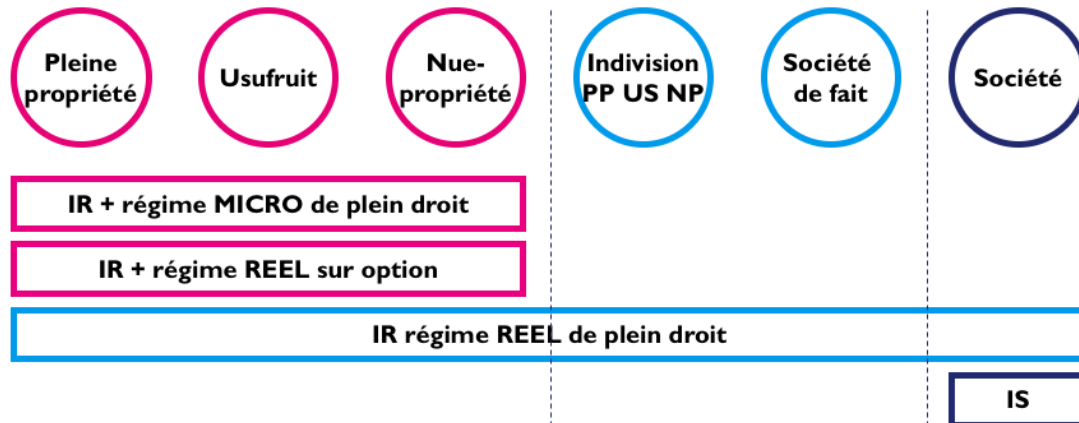
LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT

LES CONSEQUENCES DE LA CONTINUATION DE L'ACTIVITE :
LES RÉGIMES D'IMPOSITION



IMPACTS SUR LE REGIME D'IMPOSITION

SITUATION POST-TRANSMISSION



©FAC&ASSOCIES

53

La transmission à titre gratuit peut donc conduire à un nombre important de situations.

Ainsi, en cas de donation ou de legs d'un bien loué meublé à un seul donateur ou légataire, ce dernier se retrouvera plein propriétaire de l'immeuble exploité. Dans une telle situation, il exploitera l'immeuble en entreprise individuelle, à ce titre, il relèvera fiscalement :

- du régime micro de plein droit;
- du régime réel sur option (si le micro s'appliquait de plein droit) ou du régime réel de plein droit.

En cas de donation avec réserve d'usufruit, de legs en usufruit, respectivement le donateur ou le légataire exploiteront seuls le bien sur lequel il détiennent un droit d'usufruit. Ici également, le bien sera exploité en entreprise individuelle, à ce titre, l'usufruitier relèvera fiscalement :

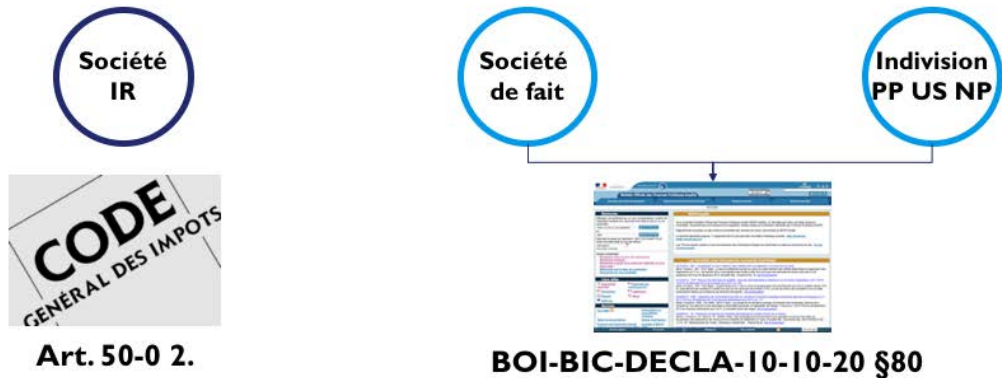
- du régime micro de plein droit;
- du régime réel sur option (si le micro s'appliquait de plein droit) ou du régime réel de plein droit.

IMPACTS SUR LE REGIME D'IMPOSITION

RÉGIME MICRO

• REMISE EN CAUSE

- Les cas de remise en cause



©FAC&ASSOCIES

54

L'indivision

L'indivision est la situation juridique de plusieurs personnes, titulaires en commun d'un droit sur un même bien ou ensemble de biens, sans qu'il y ait division matérielle de leurs parts. Les indivisaires ont droit aux fruits, revenus et bénéfices provenant des biens indivis, et ils contribuent aux pertes.

La loi n° 76-1286 du 31 décembre 1976, régit toutes les indivisions, quelle qu'en soit la source ou l'objet, (indivisions successorales, matrimoniales, (post-communautaires ou entre époux séparés de biens), indivisions, achats en commun...)

Aucun texte ne définit le régime fiscal des indivisions servant de cadre à une exploitation industrielle, commerciale ou agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale. C'est par conséquent au juge fiscal qu'est revenue la charge de définir les règles applicables en la matière.

Le Conseil d'Etat a jugé que chaque copropriétaire indivis a, en principe, la qualité de co-exploitant. Il est par conséquent imposable dans la catégorie correspondant à l'activité de l'indivision à proportion de ses droits dans les résultats de cette dernière, mais seulement dans la mesure où une fraction des bénéfices de l'exploitation est effectivement mise à sa disposition.

La société de fait

Les sociétés de fait sont au plan juridique et au plan fiscal, assimilées purement et simplement aux sociétés en participation.

D'un point de vue fiscal

Le 2 de l'article 50-0 du CGI exclut du champ d'application du micro BIC « c. Les sociétés ou organismes dont les résultats sont imposés selon le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8, à l'exception des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique dirigeant cette société ; »

Les commentaires du BOFiP (BOI-BIC-DECLA-10-10-20 §80) étendent cette exclusion à l'indivision et à la société de fait : « Dans l'hypothèse inverse où chacun des deux époux détient des droits indivis sur un fonds de commerce, ce dernier doit être regardé comme étant exploité en société de fait si les critères d'existence d'une telle société sont réunis (BOI-BIC-CHAMP-70-20-60) ou, dans le cas contraire, en indivision. Or, dès lors que les sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, notamment les sociétés de fait et les indivisions, ne peuvent pas, sauf exception, bénéficier du régime micro-BIC (CGI, art. 50-0, 2-c et d), le résultat provenant de l'exploitation d'un tel fonds doit être déterminé selon un régime réel d'imposition.

Par dérogation à cette règle, il est admis qu'un fonds de commerce indivis entre deux époux puisse, pour l'application du régime micro-BIC, être réputé exploité personnellement par celui des deux époux qui est immatriculé au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers à raison de ce fonds ; l'époux concerné peut donc bénéficier du régime micro-BIC pour le fonds en cause si son chiffre d'affaires global annuel de l'année civile précédente ou de la pénultième année civile réalisé dans ce fonds et dans les fonds qu'il détient en nom propre, n'excède pas les seuils déjà cités.

Si les deux époux sont personnellement immatriculés pour le fonds concerné, cette dérogation n'est pas applicable. Dans ce dernier cas, le résultat provenant du fonds indivis doit être déterminé selon un régime réel d'imposition et le chiffre d'affaires retiré de ce fonds n'est pas pris en compte pour le calcul du chiffre d'affaires global annuel réalisé par chacun des deux époux au titre de leurs fonds détenus en nom propre et retenu pour l'appréciation du seuil d'application du régime micro-BIC.

Remarque : Cette solution de tempérament est également applicable en cas de pluralité de fonds indivis

Pour plus de précisions sur la société de fait : confère BOI-BIC-CHAMP-70-20-60

IMPACTS SUR LE REGIME D'IMPOSITION

RÉGIME MICRO

• REMISE EN CAUSE

- Régime réel et obligation de tenue d'une Comptabilité informatisée



Art. 54



BOI-BIC-DECLA-30-10-20-10



©FAC&ASSOCIES

55

Les obligations relatives à la tenue des livres, documents et pièces comptables procèdent notamment de dispositions de portée générale applicables à l'ensemble des entreprises industrielles et commerciales :

Les obligations de droit commun relatives à la tenue des comptabilités ont leur fondement dans les à dont les prescriptions sont reprises et précisées par le Plan comptable général.

Le Code du travail et, en ce qui concerne les factures, la réglementation économique, constituent également une source d'obligations comptables.

Quant au code général des impôts, s'il astreint () les entreprises à représenter à l'administration fiscale les documents de nature à justifier les résultats déclarés en vue de l'imposition des bénéfices il ne comporte, pour ce qui touche à la tenue proprement dite des documents comptables, que des dispositions peu nombreuses et de portée limitée.

Le premier aliéna de l'article 54 du Code général des impôts dispose que les entreprises industrielles et commerciales relevant du régime du **bénéfice réel** doivent représenter aux agents de l'Administration fiscale tous les documents comptables de nature à justifier l'exactitude des résultats déclarés en vue de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

La comptabilité, qui a pour objet essentiel d'enregistrer les opérations effectuées par l'entreprise et d'en faire apparaître les résultats, doit, bien évidemment :

être régulière. Tel est le cas lorsqu'elle est complète, c'est-à-dire qu'elle comporte tous les documents nécessaires pour enregistrer l'ensemble des opérations de l'entreprise et en dégager les résultats (et lorsqu'elle est en outre correctement tenue, c'est-à-dire qu'elle n'est pas entachée de négligences, erreurs ou lacunes de nature à la rendre impropre à son objet ;

enregistrer exactement toutes les opérations de l'entreprise ;

être appuyée des justifications permettant de contrôler ses énonciations, ces justifications pouvant consister :

- en pièces justificatives émanant de tiers (factures d'achats, reçus, pièces de dépenses, lettres reçues, etc.),
- en pièces établies par le contribuable lui-même (copies de factures de ventes, copies de lettres envoyées, etc.),
- en inscriptions détaillées sur les livres ou documents comptables, concernant soit des opérations faites avec des tiers et pour lesquelles il est juridiquement ou matériellement impossible d'établir un document (achats à un particulier, ventes au détail payées comptant), soit des opérations internes à l'entreprise telles que l'inventaire des stocks.

Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est envoyé avant le 1er janvier 2014, le I de l' prévoit que le contribuable **peut** satisfaire à son obligation de représentation de la comptabilité en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par l'.

Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé à compter du 1er janvier 2014, le I de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales (LPF), dans sa rédaction issue de l', prévoit que les contribuables **doivent** présenter leur comptabilité sous forme dématérialisée, dès lors que cette dernière est tenue sous cette forme. Cette obligation vaut pour tous les contribuables soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables.

La présentation des documents comptables sous forme dématérialisée s'effectue par la remise, au début des opérations de contrôle, d'une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté. Les dispositions de cet arrêté sont codifiées à l'.

Cette obligation s'applique aux contribuables :

- tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés ;
- soumis par le code général des impôts (CGI) à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables ;
- et qui font l'objet d'une vérification de comptabilité.

Sont ainsi concernés les contribuables imposés à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **bénéfices industriels et commerciaux** (BIC), des bénéfices non commerciaux (BNC) et des bénéfices agricoles (BA) selon un régime réel.

Pour plus d'information sur le contrôle des comptabilités informatisées, se reporter au BOFIP : BOI-CF-IOR-60-40.

IMPACTS SUR LE REGIME D'IMPOSITION

RÉGIME MICRO

- **REMISE EN CAUSE**

- Régime réel et obligation de tenue d'une Comptabilité informatisée



©FAC&ASSOCIES

56

Le Code général des impôts prévoit plusieurs sanctions pécuniaires. Tout d'abord, si l'entreprise ne remet pas un FEC conforme ou ne remet pas de FEC, une majoration de 10 % des droits est appliquée avec en minima, une amende de 5 000 € (CGI art. 1729 D). Celle-ci s'applique aussi en cas de transmission d'une copie de fichier des écritures comptables ne répondant pas aux normes fixées par l'article A 47 A-I du LPF. L'amende est donc applicable dès lors que le vérificateur constate le manquement à l'obligation de présentation d'un FEC conforme.

Cette amende est susceptible de s'appliquer pour chacun des exercices visés par la procédure de vérification de comptabilité.

En plus de l'amende précédemment décrite, les bases d'imposition peuvent être évaluées d'office (LPF art. L 74, al. 2). Ainsi le refus ou l'incapacité de remettre à l'administration une copie de votre FEC peuvent constituer un motif d'« opposition à contrôle fiscal » permettant à l'administration fiscale de procéder à une évaluation d'office des bases d'imposition et à l'application d'une majoration de 100 % des droits rappelés (CGI art. 1732).

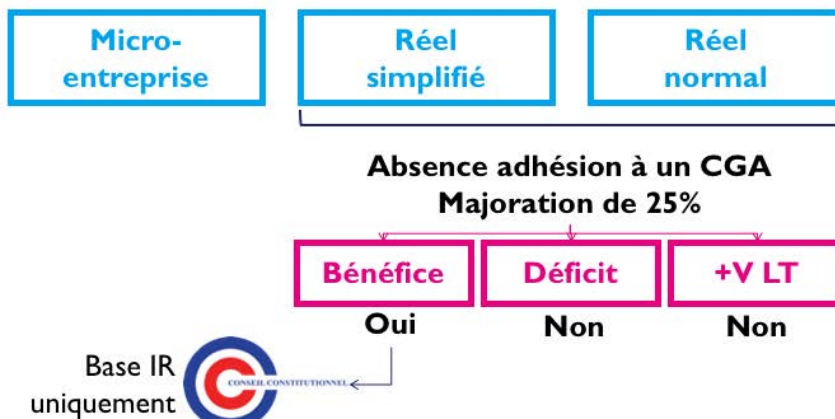
Les amendes peuvent donc être cumulatives !

IMPACTS SUR LE REGIME D'IMPOSITION

RÉGIME MICRO

• REMIS EN CAUSE

- Régime réel et adhésion à un CGA



©FAC&ASSOCIES

57

Préalable :

L'adhésion à CGA doit être faite dans les 5 mois du début de l'activité.

Elle permet d'écarter la majoration de 25% sur le résultat taxable.

Pour les contribuables, étant de plein droit dans le régime du micro, mais ayant opté pour le régime du réel, il est possible d'obtenir une réduction d'impôt égale à 2/3 de la dépense, cette réduction peut être de 915 € au maximum.

QPC :

La question, posée pour le compte d'un contribuable, a été soulevée à l'occasion d'un litige portant sur des cotisations supplémentaires de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre des années 2011 à 2013. Le litige porte sur l'assujettissement aux contributions sociales, sur une assiette majorée de 25 %, des bénéfices ou revenus mentionnés à l'article 123 bis du code général des impôts et des revenus distribués mentionnés à l'article 109 du même code résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice.

Selon le contribuable, cette majoration serait contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Dès lors, le Conseil constitutionnel est saisi :

- du 2° du I de l'article 109 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 12 juillet 1965 (imposition des résultats même non distribués),
- du 2° du 7 de l'article 158 du même code dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011 (majoration de 25% du résultat en cas de non-adhésion à un CGA)
- et du c du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans leur rédaction résultant des lois des 29 décembre 2010 et 16 août 2012

Le Conseil constitutionnel souligne :

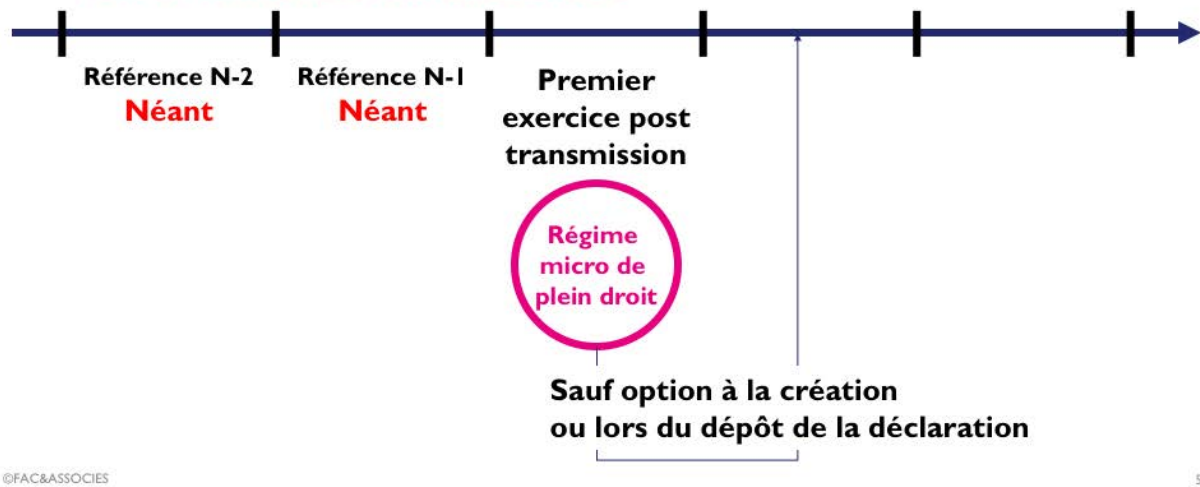
- Que les dispositions contestées ont pour effet d'assujettir le contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il n'a pas disposé;
- Que la majoration de l'assiette de 25% a été instituée par l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus en contrepartie de la baisse des taux du barème de l'impôt sur le revenu, concomitante à la suppression et à l'intégration dans ce barème de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient certains redevables de cet impôt, afin de maintenir un niveau d'imposition équivalent;
- Qu'il ressort des travaux préparatoires de cette dernière loi que, pour l'établissement des contributions sociales, cette majoration de l'assiette des revenus en cause n'est justifiée ni par une telle contrepartie, ni par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ni par aucun autre motif.

Le Conseil constitutionnel tire donc la conclusion que les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 pour l'établissement des contributions sociales assises sur les bénéfices ou revenus.

IMPACTS SUR LE REGIME D'IMPOSITION

RÉGIME RÉEL

• SUR OPTION DÈS LE PREMIER EXERCICE



Le régime des micro-entreprises ne présente pas un caractère obligatoire et les exploitants peuvent s'y soustraire en optant pour le régime réel.

Option des entreprises nouvelles pour un régime réel d'imposition

Les entreprises nouvelles relevant, de plein droit, du régime des micro-entreprises peuvent exercer l'option pour un régime réel d'imposition:

- soit sur la déclaration d'existence,
- soit dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration concernant leur premier exercice ou leur première période d'activité

2. Modalités de l'option

L'option pour le régime simplifié d'imposition n'est soumise à aucune forme particulière. Elle doit néanmoins faire l'objet d'une déclaration sur papier libre, datée et signée par l'exploitant. Elle doit être adressée au service gestionnaire du dossier professionnel.

3. Validité

L'option des entreprises relevant du régime des micro-entreprises pour un régime réel d'imposition est valable un an, tant qu'elles restent de manière continue dans le champ d'application du régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0-4).

Pour les entreprises nouvelles, l'option s'applique aux exercices ou périodes d'imposition arrêtés jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle du commencement d'exploitation.

4. Reconduction

L'option des entreprises relevant du régime des micro-entreprises est reconduite tacitement par période de un an.

5. Renonciation

Les entreprises qui désirent renoncer à l'option doivent notifier leur choix à l'administration avant le 1^{er} février de l'année suivant la période pour laquelle ladite option a été exercée ou reconduite tacitement.

6. Effets de l'option

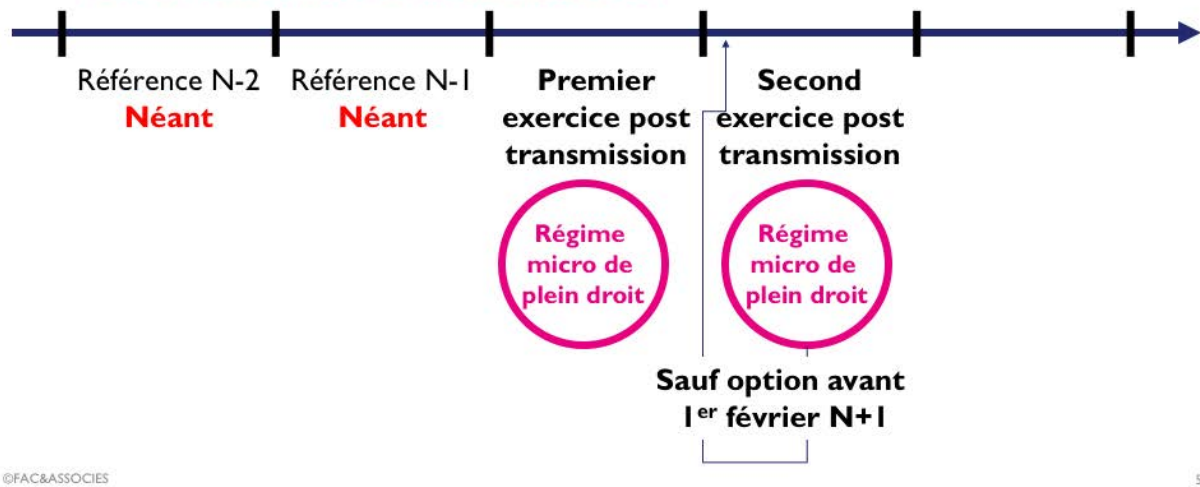
Les contribuables qui exercent pour la première fois l'option pour un régime réel d'imposition peuvent constater en franchise d'impôt les plus-values acquises, à la date de prise d'effet de cette option, par les éléments non amortissables de leur actif immobilisé ().

Par ailleurs, les contribuables qui exercent l'option pour le régime simplifié d'imposition sont soumis à l'ensemble des obligations déclaratives et comptables applicables au régime d'imposition pour lequel ils ont exercé l'option.

IMPACTS SUR LE REGIME D'IMPOSITION

RÉGIME RÉEL

• SUR OPTION APRÈS LE PREMIER EXERCICE



Option pour un régime réel d'imposition des contribuables déjà dans le régime micro

Conformément à l'article 50-0 du CGI, les contribuables placés dans le champ d'application du régime des micro-entreprises peuvent opter pour un régime réel d'imposition. Cette option doit être exercée avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier du régime réel.

LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT

LES CONSEQUENCES DE LA CONTINUATION DE L'ACTIVITE :
LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT



DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS COMPTABILISES ET NON ENCORE DÉDUITS



Art. 39 C



BOI-BIC-AMT-
20-40-10-20

Produits/Charges	Montant
Loyers	+ 30 000 €
Frais de gestion	- 1 000 €
Entretien	- 5 000 €
Assurance	- 1 000 €
Charges financières	- 22 000 €
Frais comptabilité	- 1 000 €
Amortissement	- 18 000 €
Résultat comptable	- 18 000
Retraitement 39C	- 17 000
Résultat fiscal	- 1 000

©FAC&ASSOCIES

61

BOI-BIC-AMT-20-40-10-20

Conformément au 2 du II de l'article 39 C du CGI, en cas de location ou mise à disposition d'un bien par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

En d'autres termes, l'amortissement déductible correspond à la différence positive entre le montant des loyers acquis et le montant des charges, autres que l'amortissement, afférentes à ce bien ou ces parts de copropriété.

A. Premier terme de la différence : les loyers acquis

50

Les loyers à prendre en compte pour déterminer le montant de la limite de déduction de l'amortissement sont les loyers acquis, c'est-à-dire courus, quelle que soit leur date de perception. Le montant du loyer acquis est augmenté, le cas échéant, des dépenses incombant au propriétaire et mises par contrat à la charge du locataire ou de l'utilisateur. En cas de location ou de mise à disposition de biens amortissables et non amortissables, il convient, pour le calcul des limites de déduction de l'amortissement, de ne retenir que la part des loyers correspondant aux seuls biens amortissables.

B. Second terme de la différence : les charges afférentes aux biens ou parts

60

Les charges venant en diminution du loyer pour la détermination de l'amortissement déductible sont celles qui ont été supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu locatif, à l'exclusion des dotations aux amortissements.

Il s'agit notamment :

- dans le cas des immeubles : des dépenses de gestion, d'entretien, de réparation et d'assurance y compris celles incombant aux locataires et mises à la charge du propriétaire ; des charges afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des immeubles ; des frais de gérance et de rémunération des gardes ou concierges ; des taxes foncières et des taxes annexes à ces impôts etc. ;

- dans le cas des biens meubles : des dépenses de gestion, d'entretien et de réparation supportées par le propriétaire ainsi que des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de ces biens. S'agissant plus particulièrement des copropriétés de navire, de cheval de course ou d'étalon, dans la mesure où les parts acquises par les copropriétaires constituent des éléments d'actif affectés à une exploitation dont les résultats sont

imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, les frais financiers afférents aux emprunts contractés pour l'acquisition des parts peuvent être déduits de ces résultats.

Les charges liées au montage d'une opération d'investissement visant, par exemple, à faire bénéficier ladite opération de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer prévue aux articles 217 undecies du CGI et 217 duodecies du CGI, sont également des charges engagées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu locatif et doivent être incluses parmi les charges venant en diminution du loyer. Il en est notamment ainsi des charges telles que les commissions de montage de l'opération et les honoraires divers, les frais engagés en amont de l'opération ou les rémunérations versées à des tiers chargés du recouvrement ou de la bonne exécution de l'opération.

En revanche, les charges liées purement à l'activité de location mais non au bien donné en location ne viennent pas en minoration du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété. A titre d'exemple, il s'agit notamment des **frais de comptabilité**, des honoraires juridiques liés aux assemblées générales d'approbation des comptes, des frais de domiciliation ou de la rémunération versée au gérant de la société.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS COMPTABILISES ET NON ENCORE DÉDUITS

• IDENTIFICATION DU MONTANT RETRAITÉ CHAQUE ANNÉE



N° 10951 * 19

Formulaire obligatoire (article 53 A
du Code général des impôts)

⑨

DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

DGFIP N° 2058-A-SD 2017

Désignation de l'entreprise :		Formulaire déposé au titre de l'IR		ET	Néant <input type="checkbox"/> *	Exercice N, clos le :		
I. RÉINTÉGRATIONS		BÉNÉFICE COMPTABLE DE L'EXERCICE				WA		
Charges non admises en déduction du résultat fiscal	Rémunération du travail (entreprises à l'IR)	de l'exploitant ou des associés				WB		
		de son conjoint				WC		
		moins part déductible *		à réintégrer :				
	Avantages personnels non déductibles * (sauf amortissements à porter ligne ci-dessous)	WD	Amortissements excédentaires (art. 39-4 du CGI) et autres amortissements non déductibles		WE			
	Autres charges et dépenses somptuaires (art. 39-4 du C.G.I.)	WF	Taxe sur les voitures particulières des sociétés (entreprises à l'IS)		WG			
	Fraction des loyers à réintégrer dans le cadre d'un crédit-bail immobilier et de levée d'option	RA	(Part des loyers dispensée de réintégration (art. 239 sexies D))		RB			
	Provisions et charges à payer non déductibles (cf. tableau 2058-B, cadre III)	WI	Charges à payer liées à des états et territoires non coopératifs non déductibles (cf. 2067-bis)		XX			
	Amendes et pénalités	WJ	Charges financières (art. 212 bis) *		XZ			
	Réintégrations prévues à l'article 155 du CGI *						XY	
	Impôt sur les sociétés (cf. page 9 de la notice 2032-NOT-SD)						IZ	

©FAC&ASSOCIES

62

Les amortissements retraités fiscalement sont mentionnés chaque année en case WE.

Attention, cette case n'est pas destinée à déterminer le cumul non déduits, mais uniquement le retraitement de l'année concernée.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS COMPTABILISES NON ENCORE DÉDUITS

• GESTION DU SUIVI GLOBAL

		Parts de la structure bailleresse détenues directement ou indirectement par des personnes soumises à l'impôt sur les sociétés		Parts de la structure bailleresse détenues directement ou indirectement par des personnes physiques ou exploitants individuels	Total
		Utilisatrices du bien	Non utilisatrices du bien		
% de détention	A				
Amortissements non déduits au titre des exercices antérieurs	B				
Amortissements non déduits au titre de l'exercice	C				
Total avant imputation	D				
Limite d'imputation	Limite de 3 fois le montant des loyers acquis	E			
	Limite du montant des loyers acquis diminué des autres charges	F			
Imputation sur la quote-part de résultat de l'exercice des amortissements non déduits antérieurement	G				
Amortissements restant à déduire sur les exercices ultérieurs ⁽¹⁾	H				

©FAC&ASSOCIES

63

BOI-BIC-AMT-20-40-10-40

En vue de justifier des déductions ultérieures de la fraction d'amortissement dont la déduction a été provisoirement écartée, ces amortissements doivent faire l'objet d'un suivi au niveau de la personne physique ou de la « structure » qui consent la location ou la mise à disposition. A cet effet, ces entreprises pourront utiliser un tableau conforme au modèle figurant au BOI-FORM-000038 et qui sera joint à la déclaration de résultat.

BOI-FORM-000038

Un état de suivi est sensé être servi pour chaque bien dont la déduction de tout ou partie de l'amortissement est écartée en application des dispositions des 1 ou 2 du II de l'article 39 C du Code Général des Impôts (CGI).

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS PASSÉS NON ENCORE DÉDUITS

- PERTE SUITE À LA SORTIE DE L'ACTIF

Stock attaché au bien
donné en pleine propriété

PERDU

Stock attaché au bien
donné en nue-propriété

PERDU

Stock attaché au bien
transmis par succession

PERDU

En cas de cession du bien, l'amortissement dont la déduction a été différée en application des limites de déduction prévues aux 1 et 2 du II de l'article 39 C du CGI et qui n'a pu encore être imputé à cette date, majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30 §160).

Ainsi, la sortie de l'actif, par la transmission à titre gratuit notamment, annule le stock de d'amortissement non encore déduits.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS FUTURS

• AMORTISSEMENT DE LA PLEINE PROPRIÉTÉ REÇUE

Base amortissable

Valeur vénale ou base des DMTG + ventilation par composants

Durée d'amortissement

Durées probables d'utilisation

Composants de la construction (hors foncier)	Durée	Poids	Tx amort
Toiture	25 ans	10%	4%
Installations électrique	25 ans	5%	4%
Etanchéité	15 ans	5%	6,67 %
Ascenseurs	15 ans	2%	6,67 %
Aménagements int et ext	15 ans	8%	6,67 %
Structure (gros œuvre)	80 ans	70%	1,25 %

©FAC&ASSOCIES

65

BOI-BIC-AMT-10-30-30-20

Le quatrième alinéa de l'article 38 quinquies de l'annexe III au code général des impôts (CGI) précise que la valeur d'origine des biens amortissables acquis à titre gratuit s'entend de la valeur vénale.

Lorsque l'exploitation est continuée par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant, la transmission peut s'opérer, sous certaines conditions, sous le bénéfice de l'article 41 du CGI (BOI-BIC-PVMV-40-20-10).

Aux termes des dispositions de l'article 41 du CGI, l'amortissement déductible pour l'établissement de l'impôt doit, en ce qui concerne les biens acquis par succession, être déterminé d'après l'estimation retenue pour le paiement des droits de mutation par décès.

BOI-BIC-AMT-10-40-10

Bercy propose pour des biens neufs, la répartition par composant indiquée dans la diapositive. Le choix du taux d'amortissement procède d'une appréciation qui doit être effectuée au cas par cas, en tenant compte de divers critères : qualité des matériaux, emplacement du bâtiment, conditions d'entretien...

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS FUTURS

• AMORTISSEMENT DE L'USUFRUIT REÇU

Droit amortissable ?



CE n°419912 24/04/2019

Oui

Base amortissable



Art. 41

Valeur vénale
Valorisation
économique

Durée d'amortissement



CE n°419912 24/04/2019

Espérance
de vie
théorique
de l'US

©FAC&ASSOCIES

66

L'usufruit est un droit amortissable

Dans un arrêt du 24 avril 2019, le Conseil d'Etat a considéré :

- Qu'un élément d'actif incorporel ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques prendront fin à une date déterminée
- Que l'usufruit viager est limité dans le temps et qu'il est, en tant que droit réel, cessible.
- Que les effets bénéfiques de l'usufruit diminuent chaque année. Dès lors, la valeur de l'usufruit viager est dégressive avec le temps et cette dépréciation peut justifier un amortissement
- Qu'il est possible de déterminer la durée prévisible des effets bénéfiques d'un usufruit viager en tenant compte de l'espérance de vie de son titulaire, estimée à partir de ces tables de mortalité

Base amortissable

Le quatrième alinéa de l'article 38 quinquies de l'annexe III au code général des impôts (CGI) précise que la valeur d'origine des biens amortissables acquis à titre gratuit s'entend de la valeur vénale.

Lorsque l'exploitation est continuée par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant, la transmission peut s'opérer, sous certaines conditions, sous le bénéfice de l'article 41 du CGI. Aux termes des dispositions de l'article 41 du CGI, l'amortissement déductible pour l'établissement de l'impôt doit, en ce qui concerne les biens acquis par succession, être déterminé d'après l'estimation retenue pour le paiement des droits de mutation par décès. (BOI-BIC-AMT-10-30-30-20)

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS FUTURS

• AMORTISSEMENT DE L'USUFRUIT RÉSERVÉ



Ce point n'a fait l'objet d'aucune jurisprudence portée à notre connaissance ni d'aucune instruction ni réponse ministérielle.

Le débat reste donc ouvert... Pour autant, la logique nous amène à apporter les éléments de réponse suivants :

L'usufruit est un droit amortissable

Si l'arrêt du Conseil d'Etat du 24 avril 2019 traite d'un usufruit acquis, il serait étonnant qu'il en aille différemment d'un usufruit réservé.

Base amortissable

La base amortissable doit être assise sur la valeur d'inscription historique de l'actif et doit également tenir compte des amortissements déjà pratiqués sur la pleine propriété (dont en partie sur l'usufruit et en partie sur la nue-propriété).

En se basant sur les commentaires du BOFiP relatifs au calcul de la plus-value sur la nue-propriété, il apparaît que la base amortissable de l'usufruit est égale à la valeur fiscale en fonction de l'âge de l'usufruitier au jour de la naissance du démembrement. Bien entendu, les amortissements déjà pratiqués devraient être retenu dans les mêmes proportions.

Durée amortissement

Dès lors que l'amortissement de l'usufruit réservé est possible, la durée normale est égale à l'espérance de vie de l'usufruitier à la naissance du démembrement.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES AMORTISSEMENTS FUTURS

• AMORTISSEMENT DE LA NUE-PROPRIÉTÉ REÇUE

Droit amortissable ?



**BOI-BIC-AMT-10-20 §260
CE 05/10/77 N° 04718**

**Oui
malgré la
fin de la
théorie
du bilan**

Base amortissable



**BOI-BIC-AMT-10-20 §260
CE 05/10/77 N° 04718**

**Pleine
propriété
au jour de
l'acquisition
de la NP**

Durée d'amortissement



BOI-BIC-AMT-10-40-10

**Durée
probable
d'utilisation**

©FAC&ASSOCIES

68

Le BOFiP considère que « les éléments mobiliers ou immobiliers dont une entreprise industrielle ou commerciale a la jouissance en qualité d'usufruitier ne font pas partie de son actif. Cette entreprise, dès lors, ne peut pratiquer aucun amortissement à raison de ces éléments. Elle est seulement admise à déduire de ses bénéfices les charges supportées par elle, au cours de l'exercice pour satisfaire à ses obligations d'usufruitier (CE, 16 novembre 1936 n° 48224, RO, 6587 et CE, 8 novembre 1965 n° 63472, RO, p. 426). À l'inverse, un bien possédé en nue-propiété peut figurer dans un actif commercial et donner lieu en conséquence à amortissement (CE, 5 octobre 1977 n° 04718). »

Il convient de souligner que l'arrêt du Conseil d'Etat de 1977 traitait d'une nue-propiété inscrite au bilan mais non nécessaire à l'activité. La théorie du bilan conduisait alors à passer les charges relatives au bien inscrit pour autant.

Depuis 2012, il a été mis fin à la théorie du bilan. Dès lors, un bien non nécessaire à l'activité ne permet pas de passer des charges, dont l'amortissement.

Pour autant, malgré une mise à jour du 1^{er} mars 2017, la nue-propiété, bien que non nécessaire à l'activité, continue d'ouvrir droit à amortissement.

Cette position a été confirmée par la réponse ministérielle FRASSA n°01401 JOAN du 14 décembre 2017.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES DÉFICITS ORDINAIRES (HORS AMORTISSEMENTS)

TRAITEMENT DES DEFICITS

(après retraitement des amortissements en application des dispositions de l'article 39 C du CGI)

Quid des déficits (passés) **EN
REPORT**
accumulés avant la transmission ?

Quid des déficits **FUTURS**
issus de l'activité post-transmission ?

Deux régimes sont applicables aux déficits selon que le régime applicable est celui du LMP ou du LMNP.

Il faut distinguer le sort des déficits réalisés antérieurement à la donation ou à la succession de ceux réalisés dans le cadre de la continuation de l'activité par les donataires ou héritiers.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES DÉFICITS ORDINAIRES

• DÉFICITS PASSÉS (HORS AMORTISSEMENTS)

En cas de DONATION	En PP	Pas de déficit imputable (à défaut de base d'imputation)	
	En NP	Déficit imputable par le donateur s'étant réservé l'US	
	En USU	Pas de déficit imputable (à défaut de base d'imputation)	
En cas de SUCCESSION	AVEC conjoint survivant	Bien commun	Déficit imputable pour 50% ?
		Propre du survivant	Déficit imputable à 100%
		Propre du défunt	Pas de déficit imputable
	SANS conjoint survivant		Pas d'imputation

©FAC&ASSOCIES

70

Il n'y a aucune instruction sur le sujet. Pour autant, il existe la réponse ministérielle MOULY n°2334 JO Sénat du 14/12/1995, non reprise au BOFiP, donc non opposable :

Question

M. Georges Mouly attire l'attention de M. le ministre délégué au budget sur le problème posé par le **report des déficits après le décès de l'un des conjoints**. La doctrine en effet stipule que l'époux survivant peut déduire les déficits provenant de ses biens propres et la moitié des déficits afférents aux biens qui dépendaient de la communauté conjugale. Il lui demande donc si la même doctrine s'applique dans le cas de déficits afférents à des biens qui dépendent d'une communauté universelle et plus particulièrement en ce qui concerne le report d'une moins-value sur cession de valeurs mobilières constaté sous le régime de la communauté universelle et non encore absorbée lors du décès d'un des conjoints. Dans ce cas précis, n'y a-t-il pas lieu de déduire la totalité de la moins-value non encore imputée dans la limite du délai de cinq années.

Réponse

En règle générale, un contribuable ne peut reporter une perte sur cessions de valeurs mobilières, dans les conditions prévues à l'article 94 A-6 du code général des impôts, que s'il l'a personnellement subie. Toutefois, **en cas de décès de l'un des conjoints, l'époux survivant peut imputer les pertes reportables réalisées lors de cessions de titres lui appartenant en propre et la moitié des pertes reportables afférentes aux cessions de titres qui dépendaient de la communauté conjugale**. Ces règles sont applicables quel que soit le régime matrimonial des époux soumis à imposition commune. Ainsi, dans le cas d'une communauté universelle, l'époux survivant peut déduire la moitié des déficits afférents aux biens qui dépendaient de la communauté.

Cette réponse ministérielle est conforme à la doctrine en matière de déficit foncier que l'on peut logiquement transposer en matière de BIC (BOI-RFPI-BASE-30-10 §70 et 80)

3. En cas de décès de l'un des époux ou partenaires d'un PACS

Le décès en cours d'année de l'un des époux ou partenaires d'un PACS donne lieu à deux impositions, la première, au nom du couple pour la période comprise entre le 1er janvier et la date du décès, la seconde au nom du conjoint ou du partenaire survivant, pour la période comprise entre la date du décès et le 31 décembre de l'année.

L'époux ou le partenaire survivant peut déduire le montant des déficits reportables provenant de la gestion de ses immeubles propres et la moitié des déficits affectant les immeubles communs ; en revanche les déficits correspondant aux biens propres du défunt ne peuvent être pris en compte par l'époux survivant.

Lorsqu'un changement de situation de famille survient, le délai de dix ans pendant lequel peut être reporté le déficit doit être calculé à compter de l'année de sa constatation et non pas à compter du mariage, du divorce, de la rupture du PACS ou du décès.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES DÉFICITS ORDINAIRES

• DÉFICITS FUTURS (HORS AMORTISSEMENTS)



Art. 155

LMP

Imputation sans limite sur le revenu global

LMNP

Report sur bénéfice LMNP uniquement pendant 10 ans maximum

©FAC&ASSOCIES

71

LMNP

Le 1^{er} ter du I de l'article 156 du CGI prévoit que les déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel ne peuvent s'imputer sur le revenu global. Il est rappelé que le caractère professionnel ou non-professionnel de la location meublée est déterminé au vu des conditions présentées au BOI-BIC-CHAMP-40-10. Le fait que le contribuable participe ou non à cette activité de manière personnelle, directe et continue est sans incidence.

Concernant la règle de non imputation sur le revenu global des déficits provenant de location meublée exercée à titre non professionnel, cette règle s'applique également si l'immeuble est inscrit à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale. Ainsi, le 1^{er} bis du I de l'article 156 du CGI ne fait aucune différence selon que les locaux d'habitation loués en meublé ou destinés à l'être sont ou non inscrits à l'actif immobilisé d'une entreprise, et n'utilise aucunement cette inscription comme un critère de définition de la location professionnelle, alors même que les locaux en cause seraient inscrits à l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle ou d'une société de personne exerçant par ailleurs une activité industrielle, commerciale ou artisanale dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, au nom de l'exploitant individuel ou entre les mains des associés au prorata de leurs droits dans les bénéfices sociaux. A cette fin, il importe de répartir, sur le plan fiscal, le résultat imposable de l'entreprise en cause entre le résultat provenant de la location en meublée et les autres résultats. Le résultat bénéficiaire ou déficitaire provenant de la location en meublée est déterminé en déduisant des recettes retirées de cette activité les charges grevant celle-ci. Il est ensuite à porter au cadre prévu à cet effet sur les déclarations de résultats. Les autres résultats sont calculés en corrigeant le résultat d'ensemble de l'entreprise du résultat précédent, soit dans le sens de la diminution, si le résultat de la location en meublée est bénéficiaire, soit dans celui de l'augmentation s'il est déficitaire.

Ces déficits non professionnels s'imputent exclusivement sur les revenus provenant d'une telle activité au cours de celles des dix années suivantes pendant lesquelles l'activité n'est pas exercée à titre professionnel. Ainsi, un déficit subi au cours d'une année où l'activité a été exercée à titre non-professionnel est uniquement imputable sur des bénéfices générés par une activité de location meublée exercée à titre non-professionnel. Lorsque le contribuable, ultérieurement, exerce son activité de location meublée à titre professionnel, les déficits qu'il a accumulés durant les années où il exerçait son activité à titre non-professionnel ne peuvent être déduits ni de son revenu global, ni des bénéfices qu'il générerait par son activité de location meublée exercée à titre professionnel. Si, par la suite, l'activité est à nouveau exercée à titre non-professionnel, les déficits antérieurs non professionnels constatés depuis moins de dix ans et non encore imputés pourront l'être sur les bénéfices constatés.

Toutefois, lorsque le loueur en meublé acquiert le statut de loueur en meublé professionnel dès le commencement de la location, la part des déficits non professionnels qui n'ont pu être imputés en application des règles rappelées ci-dessus et qui proviennent des charges engagées en vue de la location directe ou indirecte d'un local d'habitation avant le commencement de cette location, peut être imputée par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité de location meublée est exercée à titre professionnel (cf. IV-A § 360).

LMP

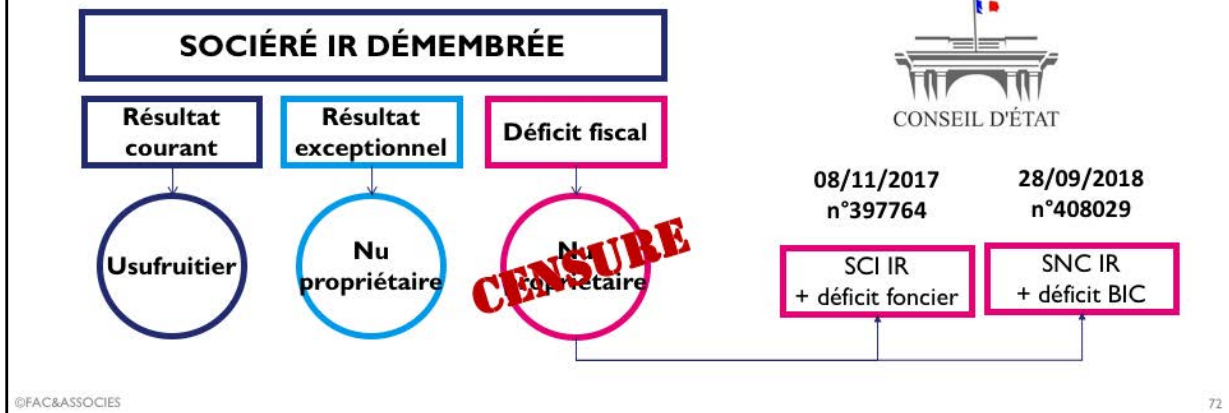
Les déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel sont imputables sur le revenu global du contribuable sans limitation de montant.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES DÉFICITS ORDINAIRES

• DÉFICITS FUTURS (HORS AMORTISSEMENTS)

- Société IR démembrée (CE n°408029 28/09/2018)



A la suite d'une vérification de comptabilité d'une SNC, ayant une activité de loueur en meublé, dont ils détiennent des parts en usufruit, M. et Mme X ont été assujettis, au titre de ces années, à des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu. Les usufruitiers ayant le statut de LMP avaient imputé sur leur revenu global le déficit issu de l'activité de la SNC.

La décision

Aux termes de l'article 8 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : " Sous réserve des dispositions de l'article 6, les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier.

Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier. / (...) ".

Il résulte de ces dispositions qu'en cas de démembrement de la propriété des parts d'une société de personnes détenant un immeuble, qui n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, l'usufruitier de ces parts est soumis à l'impôt sur le revenu à raison de la quote-part des revenus fonciers correspondant aux droits dans les résultats de cette société que lui confère sa qualité.

Lorsque le résultat de cette société de personnes est déficitaire, l'usufruitier peut déduire de ses revenus la part du déficit correspondant à ses droits.

En jugeant que l'article 8 du code général des impôts ne permettait pas à M. X en l'absence de convention régulièrement conclue avec l'usufruitier, d'imputer sur ses revenus la fraction des déficits correspondant aux parts sociales qu'il détenait en usufruit dans le capital de la SNC, la cour administrative d'appel de Marseille a entaché son arrêt d'une erreur de droit.

DETERMINATION DU RESULTAT

TRAITEMENT DES FRAIS D'ACQUISITION (DMTG)

	DMTO	DMTG
IR régime micro	Pas d'impact	Pas d'impact
IR régime réel sur option	Déductible ⁽¹⁾ ou amortissable	NI déductible NI amortissable
IR régime réel de plein droit	Déductible ⁽¹⁾ ou amortissable	NI déductible NI amortissable
IS	Déductible ⁽¹⁾ ou amortissable	NI déductible NI amortissable

©FAC&ASSOCIES

(1) Si option pour le réel dès le premier exercice

73

Gestion de frais d'acquisition à titre onéreux

Sur le plan comptable (PCG, art. 321-10 et art. 321-15), les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition d'une immobilisation peuvent, sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Les dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI prévoient que sur le plan fiscal, comme en matière comptable, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent soit être portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit être déduits immédiatement en charges.

L'option retenue est irrévocable et s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises. Une option distincte s'applique aux titres immobilisés, y compris titres de participation, et aux titres de placement.

Gestion des frais d'acquisition à titre gratuit

Aux termes du b du I de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, la valeur d'origine des biens acquis à titre gratuit est la valeur vénale des biens. Cette règle est conforme aux dispositions de l'article L. 123-18 du code de commerce, des articles 321-1 et 321-4 du PCG.

DETERMINATION DU RESULTAT

RÉGULARISATION DE LA TVA DÉDUITE



©FAC&ASSOCIES

74

Le 4° de l'**article 261 D du code général des impôts (CGI)** exonère de la TVA sans possibilité d'option les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation. Cette exonération comporte des exceptions notamment en présence de prestations d'hébergement à caractère hôtelier ou para-hôtelier.

L'activité para-hôtelière est caractérisée par l'offre en sus de l'hébergement d'au moins trois des services suivants parmi les quatre qui sont cités au 4°-b de l'**article 261 D du CGI** :

- l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure, si besoin, de fournir le petit déjeuner à l'ensemble des locataires ; celui-ci doit être fourni selon les usages professionnels, c'est-à-dire au choix de l'exploitant, soit dans les chambres ou appartements, soit dans un local aménagé permettant la consommation sur place des denrées, situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier ;
- le nettoyage des locaux est effectué de manière régulière. Cette condition sera considérée comme établie lorsque, bien que ne fournissant pas effectivement un service régulier de nettoyage, l'exploitant dispose des moyens lui permettant de proposer un tel service au client durant son séjour, selon une périodicité régulière. En revanche, elle devra être considérée comme non satisfaite si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour ;
- l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir pendant le séjour le linge de maison à l'ensemble des locataires ;
- l'exploitant dispose durant la période de location des moyens nécessaires pour être en mesure de proposer un service de réception même non personnalisé de la clientèle. Cet accueil peut être confié à un mandataire qui l'assure en un lieu unique différent du local loué lui-même.

L'assujettissement à la TVA, va permettre au propriétaire de déduire la TVA payée le cas échéant sur l'acquisition de l'immeuble, les travaux et frais de gestion.

Attention la TVA déduite sur l'acquisition de l'immeuble peut faire l'objet d'une régularisation.

La période de régularisation est vingt ans pour les immeubles immobilisés.

Le point de départ de la période de régularisation se situe l'année au cours de laquelle le bien a été acquis, importé, achevé, utilisé pour la première fois ou transféré entre secteurs d'activités distincts.

Pour un immeuble acquis en 2019, la période de régularisation court jusqu'au 31 décembre 2038.

La régularisation se fait par vingtième.

Exemple

Acquisition d'un immeuble en N. Déduction de 100 000 € de TVA.

Donation en N+7

Pas de continuation de l'activité par le donataire.

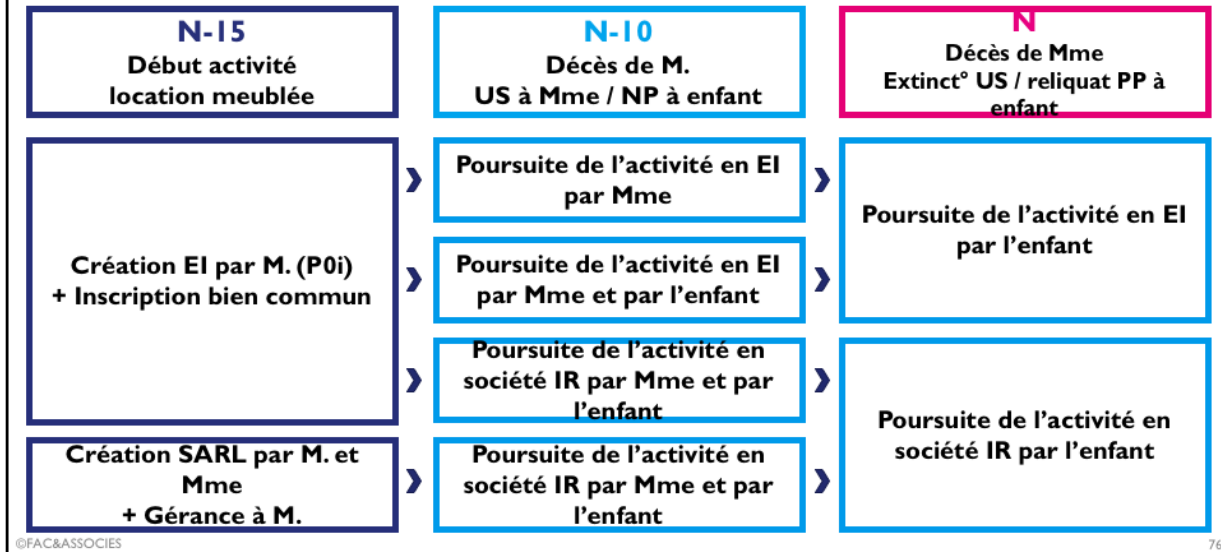
Reversement de 12/20 de la TVA initialement déduite soit 12 000 €.

LOCATION EN MEUBLE ET TRANSMISSION A TITRE GRATUIT

CAS PRATIQUE



CAS PRATIQUE



Nous envisageons deux cas

Etape 1 en N-15

Exploitation au travers d'une EI
Exploitation via une SARL de famille

Etape 2 en N-10

Décès de Monsieur

Etape 3 en N

Décès de Madame

SUITE AU PREMIER DÉCÈS (MONSIEUR EN N-10)

1er décès Monsieur	#1	#2	#3	#4
Activité originelle	El Monsieur	El Monsieur	El Monsieur	SARL M. + Mme
Activité suite à décès	Création El Madame	Création El Madame	Création El Enfant	Apport à SARL
Régime micro	De plein droit	De plein droit	De plein droit	Impossible
Régime réel	Sur option	Sur option	Sur option	De plein droit
Actif inscrit	50% PP + 50%US	50% PP + 50%US	50% PP	100% PP
Déduction des amortissements	Si option réel	Si option réel	Si option réel	Obligatoire
Base amortissements	50% PP (N-15) + 50% US (N-10)	50% PP (N-15) + 50% US (N-10)	50% PP (N-10)	100% PP (N-10)
Déduction ou amortissement DMTG	n.a.	n.a.	Possible si option réel	Impossible
Sort des amortissements	Déductible + CGI, art. 39 C	Déductible + CGI, art. 39 C	Déductible + CGI, art. 39 C	Déductible + CGI, art. 39 C
Déficit commun en report (hors AMT)	50% à Madame	50% à Madame	n.a.	50% à Madame
Déficit futur (hors AMT)	100% Madame	100% Madame	n.a.	100% Madame

© FAC & ASSOCIÉS

77

Conséquences au premier décès

SUITE AU SECOND DÉCÈS (MADAME EN N)

2nd décès Madame	#1	#2		#3	#4
Activité originelle	El Monsieur	El Monsieur		El Monsieur	SARL M. + Mme
Activité suite à décès	Création El Enf	n.a.	Continuité El Enf	Continuité SARL	Continuité SARL
Régime micro	De plein droit	n.a.	De plein droit	Impossible	Impossible
Régime réel	Sur option	n.a.	Sur option	De plein droit	De plein droit
Actif inscrit	100% PP	n.a.	100% PP	100% PP	100% PP
Déduction des amortissements	Si option réel	n.a.	Si option réel	Obligatoire	Obligatoire
Base amortissements	100% PP (N)	n.a.	50% PP (N-10) + 50% PP (N)	100% PP (N)	100% PP (N)
Déduction ou amortissement DMTG	Possible si option réel	n.a.	Possible si option réel	Impossible	Impossible
Sort des amortissements	Déductible + CGI, art. 39 C	n.a.	Déductible + CGI, art. 39 C	Déductible + CGI, art. 39 C	Déductible + CGI, art. 39 C
Déficit Madame en report (hors AMT)	Perdu	n.a.	Perdu	Perdu	Perdu
Déficit futur (hors AMT)	100% Enf	n.a.	100% Enf.	100% Enf.	100% Enf.

© FAC & ASSOCIÉS

78

Conséquences au second décès