RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-20-10-20-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 25/11/2013

IS - Champ d'application et territorialité - Collectivités exclues par une disposition légale particulière - Sociétés

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Champ d'application et territorialité
Titre 2 : Collectivités exclues
Chapitre 1 : Collectivités exclues par une disposition légale particulière
Section 2 : Sociétés

Sommaire :

I. Sociétés civiles de moyens
A. Régime juridique
B. Régime fiscal
II. Sociétés civiles professionnelles
A. Régime juridique
B. Régime fiscal
III. Sociétés immobilières
A. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale
B. Sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente
1. Revente des terrains primitivement destinés à la réalisation de l'objet social
2. Cessions de locaux assorties d'une garantie minimale de loyers
C. Livraisons de locaux comportant certains équipements mobiliers par des sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale et par des sociétés civiles de construction d'immeubles en vue de la vente
1. Équipements fonctionnels constituant le complément nécessaire des locaux d'habitation
2. Équipements fonctionnels ne constituant pas le complément nécessaire des locaux d'habitation
a. Doctrine antérieure à l'arrêt du Conseil d'État du 20 mai 1981 (n° 13460)
b. Position jurisprudentielle et doctrinale résultant de l'arrêt du Conseil d'État du 20 mai 1981 (n° 13460)
IV. Sociétés civiles procédant à des opérations de lotissement et sociétés civiles de placement immobilier
A. Sociétés civiles procédant à des opérations de lotissement
B. Sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)

1. Opérations conformes à l'objet social des SCPI
a. Travaux d'amélioration
b. Travaux d'agrandissement
c. Travaux de reconstruction
d. Acquisitions d'équipements ou d'installations nécessaires à l'utilisation des immeubles
e. Cessions d'éléments du patrimoine immobilier
2. Conséquences du non-respect de l'objet social des SCPI
V. Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) et exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL)
A. Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL)
1. Statut du gérant de l'EURL
2. Création d'une EURL par réunion en une seule main de toutes les parts d'une SARL
B. Exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL)

I. Sociétés civiles de moyens

A. Régime juridique

1

Prévue par l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966, la société civile de moyens (SCM) est un cadre juridique particulier créé pour faciliter aux membres des professions libérales l'exercice de leur activité par la mise en commun des moyens utiles à cet exercice.

Elle peut être librement constituée entre des personnes exerçant une activité libérale quelconque et a pour objet exclusif la mise en commun du personnel, du matériel, des locaux et de tous autres éléments nécessaires à l'exercice d'une profession libérale en laissant chacun des associés libre d'exercer celle-ci séparément, en toute indépendance et sous sa seule responsabilité.

La société civile de moyens est régie comme toute société civile particulière par les articles 1845 et suivants du code civil.

B. Régime fiscal

10

Conformément aux dispositions de l'article 239 quater A du code général des impôts (CGI), les sociétés civiles de moyens ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés même lorsqu'elles ont adopté le statut de coopérative ; chacun de leurs membres est personnellement passible de l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société.

En outre,elles ne peuvent pas opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions de l'article 239-1 du CGI.

20

L'application de l'article 239 quater A du CGI est subordonnée à la condition que les sociétés civiles de moyens exercent une activité conforme à leur objet qui est de mettre exclusivement à la disposition de leurs membres des moyens nécessaires à l'exercice de leur profession.

Il s'ensuit que les sociétés civiles de moyens qui mettent, moyennant rémunération, des moyens en matériel ou en personnel à la disposition de tiers non associés perdent normalement le bénéfice de l'exonération de l'impôt sur les sociétés.

Elles le conservent, toutefois, si les opérations accessoires réalisées avec les tiers n'excèdent pas 10 % des recettes totales.

30

L'article 239 quater A du CGI soumet les sociétés civiles de moyens aux mêmes obligations que les sociétés en nom collectif.

Par ailleurs, les sociétés civiles de moyens qui ne respectent pas les termes de l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés, ce qui entraîne l'application des dispositions de l'article 202 ter du CGI.

II. Sociétés civiles professionnelles

A. Régime juridique

40

Les sociétés civiles professionnelles (SCP), instituées par la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée, ont pour but de permettre à des personnes physiques pratiquant une profession libérale réglementée d'exercer en commun leur activité dans le cadre d'une société dotée de la personnalité morale.

50

Les sociétés civiles professionnelles, dont la création est purement facultative, peuvent être constituées entre des personnes physiques membres d'une même profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire (notamment officiers publics et ministériels, professions organisées en ordres) ou dont le titre est protégé (par exemple, les conseils juridiques).

Leur constitution est, néanmoins, subordonnée à la publication préalable d'un décret en Conseil d'État propre à chaque profession, pris après avis des organismes chargés de représenter la profession auprès des pouvoirs publics ou, à défaut, des organisations les plus représentatives de la profession considérée.

En vertu de l'article 2 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 modifiée, un décret en Conseil d'État peut autoriser les personnes physiques exerçant une profession libérale ci-dessus visée à constituer des sociétés civiles professionnelles avec des personnes physiques exerçant d'autres professions libérales en vue de l'exercice en commun de leurs professions respectives (sociétés civiles interprofessionnelles). Mais les membres des professions libérales -soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé- ne peuvent entrer dans une société civile professionnelle,

groupant des personnes appartenant à des professions libérales non réglementées, qu'à la condition d'y avoir été autorisés par l'organisme exerçant à leur égard la juridiction disciplinaire.

Les sociétés susvisées ne peuvent accomplir les actes d'une profession déterminée que par l'intermédiaire d'un de leurs membres ayant qualité pour exercer cette profession.

B. Régime fiscal

60

En application de l'article 8 ter du CGI, les associés des sociétés civiles professionnelles constituées conformément aux dispositions légales sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux qui leur est attribuée même lorsque ces sociétés ont adopté le statut de coopérative.

70

L'article 206-1 du CGI exclut formellement les sociétés civiles professionnelles du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, en vertu des dispositions de l'article 206-3 du CGI, les sociétés civiles professionnelles peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (cf. BOI-IS-CHAMP-40-I-A).

80

Les sociétés civiles professionnelles qui réalisent des opérations de nature commerciale sont normalement assujetties à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-2, alinéa 1 du CGI.

90

Toutefois, il est admis de ne pas soumettre les sociétés civiles professionnelles à l'impôt sur les sociétés si le montant hors taxes de leurs recettes commerciales n'excède pas 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxes.

> Une réponse ministérielle (RM n° 33593 à M. Henry Berger, JO, déb. AN du 11 mai 1981, p. 2009) a ainsi précisé que ces sociétés échappent à l'impôt sur les sociétés pour leurs opérations de nature commerciale dès lors que leur activité libérale reste prépondérante et qu'elles respectent les conditions légales et réglementaires relatives à l'exercice de la profession pour laquelle elles ont été constituées.

100

Les dispositions de l'article 202 ter du CGI sont applicables aux sociétés civiles professionnelles qui cessent d'être soumises au régime des sociétés de personnes.

III. Sociétés immobilières

A. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale

110

Les opérations de construction ou d'acquisition d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés, ou de gestion des immeubles ainsi divisés sont susceptibles d'être réalisées indifféremment soit par des personnes physiques groupées ou non en sociétés de personnes, soit par des sociétés de capitaux. Elles peuvent, d'autre part, être effectuées soit à titre accessoire par des sociétés quelconques, soit par des sociétés dont elles constituent l'objet exclusif.

Du point de vue économique, le titulaire d'actions ou de parts sociales donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de locaux déterminés n'est pas dans une situation foncièrement différente de celle du propriétaire direct ou du copropriétaire de locaux du même genre.

Le législateur en a tiré les conséquences sur le plan fiscal, en disposant qu'il serait fait abstraction de la personnalité morale des sociétés qui se livrent exclusivement à des opérations de cette nature. Tel est l'objet de l'article 1655 ter du CGI ; celui-ci pose, en principe, que les sociétés ayant, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion des immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location, pour le compte d'un ou de plusieurs membres de la société, de tout ou partie de ces immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ses membres, sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres pour l'application des impôts directs, des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière ainsi que des taxes assimilées.

120

Même si elles sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux, les sociétés visées à l'article 1655 ter du CGI sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, en application de l'article 239-1 du CGI, ces sociétés ne peuvent pas opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Les associés ou actionnaires sont considérés comme propriétaires privatifs des locaux à la jouissance ou à la propriété desquels donnent vocation les actions ou parts sociales qu'ils détiennent. L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par ces sociétés est établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte du régime fiscal auquel ceux-ci sont eux-mêmes assujettis (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés selon le cas).

Le champ d'application de la transparence fiscale dont sont dotées les sociétés visées à l'article 1655 ter du CGI et le régime d'imposition des membres de ces sociétés sont étudiés au BOI-RFPI-CHAMP-30-20.

B. Sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente

130

L'article 206-2, alinéa 1 du CGI dispose que les sociétés civiles qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales au sens des articles 34 du CGI et 35 du CGI sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

Les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente devraient donc être normalement assujetties à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, l'article 239 ter du CGI déroge au principe général d'imposition de l'article 206-2 du CGI en précisant notamment que ces sociétés civiles sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée et que leurs statuts prévoient la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social.

140

Les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente sont soumises au même régime que les sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations ; leurs associés sont imposés dans les mêmes conditions que les membres de ces dernières sociétés.

150

Le régime de l'article 239 ter du CGI s'applique aux seules sociétés qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente soit directement, soit sous le couvert de sociétés dotées de la « transparence fiscale ».

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que cet objet est réalisé à titre exclusif ou conjointement avec l'exercice d'une activité purement civile du point de vue fiscal (location d'immeubles, mise en valeur d'une exploitation agricole ou forestière, etc.). En revanche, les sociétés civiles qui, en sus de la construction d'immeubles en vue de la vente, exercent une autre activité entrant dans les prévisions des articles 34 du CGI et 35 du CGI continuent à entrer dans les prévisions de l'article 206-1 du CGI.

> Il a été admis que les sociétés civiles réalisant des recettes commerciales accessoires pour moins de 10 % du montant de leurs recettes totales hors taxe ne seraient pas soumises à l'impôt sur les sociétés. Cependant, cette tolérance de 10 % ne peut trouver à s'appliquer aux sociétés civiles bénéficiant du régime prévu à l'article 239 ter du CGI (RM Wolff, JO, déb. AN du 19 juillet 1982, p. 2990).

Les sociétés visées à l'article 239 ter du CGI ne peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, en application de l'article 239-1 du CGI..

160

1. Revente des terrains primitivement destinés à la réalisation de l'objet social

Examinant le cas d'une société civile immobilière constituée en vue d'acquérir un terrain pour y édifier un ensemble immobilier destiné à être vendu par appartements qui avait effectivement acquis le terrain mais, n'ayant pu mener à bien l'opération de construction et de vente envisagée, avait revendu ce terrain

quelques années plus tard, le Conseil d'État a rendu l'arrêt suivant :

« Jugé que, quel qu'ait été son objet initial, la société civile ne peut être regardée comme ayant réalisé à cette occasion une opération entrant dans les prévisions de l'article 35-I-1° du CGI et justifiant, par suite, son assujettissement à l'impôt sur les sociétés dès lors que la condition d'habitude à laquelle est subordonnée l'application des dispositions de l'article 35-I-1° du CGI n'était pas remplie :

- tant au regard de la société elle-même pour laquelle l'achat et la revente du terrain a constitué l'unique activité ;

- qu'au regard des associés de la société civile dont il n'est pas allégué qu'ils se seraient eux-mêmes livrés habituellement à des opérations d'achats et reventes d'immeubles » (CE, arrêt du 24 juillet 1981, n° 22950).

Cette décision infirme la doctrine administrative selon laquelle une société civile ayant pour objet la construction d'un immeuble en vue de la vente devient, en cas de revente du terrain acquis à cette fin, mais non affecté à la réalisation de l'objet social, passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Pour déterminer si, lors de la revente en l'état du terrain qu'elle a précédemment acquis en vue de construire, une telle société perd le bénéfice du régime spécial prévu à l'article 239 ter du CGI, le service doit rechercher si l'opération relève d'une activité immobilière à caractère industriel ou commercial au sens de l'article 35 du CGI.

Il est rappelé, à cet égard, que l'exercice d'une telle activité doit être apprécié en tenant compte notamment des opérations immobilières auxquelles se livrent les associés, soit par des achats et des ventes faits en leur propre nom, soit par leur participation à des sociétés civiles dont chacune réalise une opération déterminée (CE, arrêt du 25 juillet 1980, n° 12091 et BOI-BIC-CHAMP-20-10).

170

RES N° 2007/23 (FE) publié le 21 mai 2007:

Régime fiscal des sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (article 239 ter du CGI) – Articulation avec la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain du 13 décembre 2000.

Question :

Dans quelles conditions les sociétés civiles de construction immobilière effectuant des opérations d'achat et de revente de terrains à bâtir peuvent-elles tout de même bénéficier du régime fiscal prévu à l'article 239 ter du CGI ?

Réponse :

Conformément aux dispositions du 2 de l'article 206 du CGIs, les sociétés civiles relèvent de plein droit de l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles se livrent à des opérations présentant un caractère industriel et commercial au sens des articles 34 du CGI et 35 du CGI.

A cet égard, le 1° du I de l'article 35 du CGI dispose que les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés réalisent des opérations à caractère industriel et commercial.

Par ailleurs, les dispositions du I de l'article 239 ter du CGI prévoient que les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente échappent à l'impôt sur les sociétés, à la condition qu'elles ne soient pas constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée et que leurs statuts prévoient la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social.

Dans ce cas, les associés sont imposés en proportion de leurs droits suivant le régime qui leur est propre (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

Lorsque les sociétés civiles de construction immobilière effectuent des opérations d'achat et de revente de terrains à bâtir, elles ne bénéficient pas du régime prévu à l'article 239 ter dès lors qu'elles réalisent une activité commerciale.

Cependant, les dispositions de la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain du 13 décembre 2000, notamment celles codifiées à l'article L302-5 du code de la construction et de l'habitation, astreignent les communes, dont la population est au moins égale à 1 500 habitants en Ile-de-France et 3 500 habitants dans les autres régions et qui sont comprises dans une agglomération de plus de 50 000 habitants comprenant au moins une commune de plus de 15 000 habitants, à atteindre le seuil de 20 % de logements locatifs sociaux par rapport au nombre de résidences principales.

Par conséquent, les communes concernées peuvent être amenées à conditionner la délivrance de permis de construire aux sociétés de construction vente, à la rétrocession d'une partie des terrains acquis par celles-ci, aux organismes d'habitation à loyers modérés en vue de la construction de logements sociaux.

Dans ce cas, il peut être admis que la rétrocession aux organismes d'habitation à loyers modérés ne remette pas en cause l'application du régime codifié à l'article 239 ter du code général des impôts. Cette tolérance est cependant conditionnée à ce que la société de construction vente :

1° soit en mesure de justifier qu'elle a été contrainte, par la commune, de procéder à la vente d'une partie des terrains ;

2° rétrocède la partie des terrains en cause à un prix de cession qui ne soit pas supérieur à leur prix de revient.

180

2. Cessions de locaux assorties d'une garantie minimale de loyers

La demande actuelle de logements neufs, alimentée notamment par les investisseurs institutionnels, s'oriente parfois vers des constructions qui, dès la date de leur acquisition, ont une rentabilité

garantie.

La garantie peut être offerte soit par le promoteur lui-même, soit par un intermédiaire qu'il rémunère à cette fin. Elle est apportée par le transfert des baux ou des promesses de baux à l'acquéreur lorsqu'il a été traité avec des utilisateurs avant la vente.

Elle est constituée, dans le cas contraire, par l'engagement d'assurer au propriétaire l'équivalent d'un loyer minimal si le local ne trouve pas de preneur.

En principe, la réalisation de profits tirés de la vente de constructions ainsi aménagées en source de revenu exclut les sociétés civiles de construction-vente du régime spécial défini à l'article 239 ter du CGI.

Toutefois, compte tenu des difficultés de commercialisation des locaux neufs ou à construire, il a été décidé de maintenir l'application de ce régime lorsque la garantie de rentabilité porte sur une période n'excédant pas dix-huit mois.

Le régime spécial d'imposition des sociétés civiles de construction-vente est décrit de façon plus détaillée au BOI-BIC-CHAMP-70-20-100.

C. Livraisons de locaux comportant certains équipements mobiliers par des sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale et par des sociétés civiles de construction d'immeubles en vue de la vente

190

En principe, la fourniture de tels équipements devrait écarter les sociétés qui y procèdent du régime spécial des articles 239 ter du CGI et 1655 ter du CGI dont le bénéfice est exclusif de toute prestation étrangère à l'activité de construction immobilière.

Mais il convient de considérer qu'en l'état des techniques utilisées dans l'industrie du bâtiment, les opérations de construction ne comprennent pas seulement des travaux d'assemblage de matériaux, mais comportent aussi l'emploi d'objets familiers déjà fabriqués. Ceux-ci sont soit incorporés à la construction dont ils font partie intégrante, soit apparaissent, tout en conservant leur individualité, comme le prolongement des travaux de construction proprement dits.

La fourniture de tels équipements est considérée comme un complément nécessaire de celle des locaux d'habitation.

D'autre part, la livraison, par les entreprises du bâtiment, de locaux équipés comporte fréquemment la fourniture de certains équipements fonctionnels qui n'entrent pas dans la catégorie de ceux visés ci-dessus.

En raison de l'aspect essentiellement publicitaire de la mise en vente de locaux munis de tels équipements, il a été décidé de maintenir, sous certaines conditions, aux sociétés qui procèdent à de telles opérations le bénéfice du régime spécial des articles 239 ter du CGI et 1655 ter du CGI.

1. Équipements fonctionnels constituant le complément nécessaire des locaux d'habitation

200

Les fournitures et travaux correspondant à ces équipements, à condition de ne présenter aucun caractère somptuaire et de se borner à satisfaire aux exigences actuelles d'habitabilité, doivent être regardés comme compris dans l'objet exclusif des sociétés immobilières déjà citées. Il en est ainsi des équipements de chauffage central et de climatisation, des équipements d'isolation thermique et phonique, des installations d'appareils d'éclairage des parties communes, des cours, jardins et voies privées des immeubles, des installations d'appareils élévateurs, de l'installation complète des appareils sanitaires, y compris la robinetterie et les accessoires de pose ainsi que les appareils de production d'eau chaude collectifs ou individuels, des éviers, bloc-éviers avec ou sans table de préparation, y compris la robinetterie et les accessoires de pose, des placards de rangement incorporés à titre définitif dans les volumes spécialement prévus à cette fin, des antennes collectives de radio et de télévision, des installations complètes de vide-ordures, y compris les vidoirs, des boîtes à lettres scellées dans la maçonnerie, des revêtements directs de sols bruts à l'exclusion des tapis et des fermetures extérieures, y compris les boîtes à rideaux. Il en est de même des frais de pose qui constituent l'accessoire de ces fournitures et travaux ainsi que des revêtements muraux.

2. Équipements fonctionnels ne constituant pas le complément nécessaire des locaux d'habitation

210

Une distinction doit être faite selon qu'ils peuvent être considérés ou non comme accessoires aux opérations de construction :

220

- les équipements qui n'ont aucun lien physique avec la construction, qui ne sont ni fixés ni même raccordés, sont considérés comme habituellement étrangers aux conditions normales de vente à caractère promotionnel. Leur livraison par les sociétés immobilières de construction est incompatible avec le maintien des régimes spéciaux prévus pour l'imposition de leurs profits. Ces fournitures comprennent notamment les moquettes sur parquets, tableaux, glaces autres que celles posées dans les salles d'eau, tapisseries, statues, rideaux, voilages et autres ornements, équipements audiovisuels, etc. ;

230

- en revanche, les sociétés visées aux articles 239 ter du CGI et 1655ter du CGI peuvent, sans perdre le bénéfice du régime prévu à ces articles, fournir aux acquéreurs de locaux des équipements fonctionnels qui, tout en ne constituant pas l'accessoire obligé des opérations de construction et en ayant, de ce fait, un caractère publicitaire, ont un lien avec la construction, même si celui-ci est matérialisé par le simple raccordement d'un appareil à des canalisations existantes ou par un scellement réduit à quelques points fixes. De tels objets, même s'ils ont le caractère d'effets mobiliers attachés au fonds à perpétuelle demeure au sens de l'article 525 du code civil, n'ont pas un rapport suffisamment direct avec l'activité de constructeur d'immeubles pour pouvoir entrer dans l'objet exclusif des sociétés immobilières de copropriété, des sociétés civiles de construction d'immeubles de

copropriété et des sociétés civiles de construction d'immeubles en vue de la vente.

Il en est ainsi des appareils électroménagers (cuisinières, réchauds, plaques chauffantes, hottes électriques, séchoirs à linge, réfrigérateurs, machines à laver le linge ou la vaisselle, etc.) ainsi que des éléments de rangement non incorporés dans des volumes qui leur auraient été spécialement réservés.

En droit strict, la livraison de ces appareils ou éléments par les sociétés des articles 239 ter du CGI et 1655 ter du CGI ne peut qu'entraîner la déchéance du statut fiscal privilégié de ces sociétés. Mais l'administration a été amenée à prendre des mesures de tempérament afin d'atténuer la rigueur de ce principe.

a. Doctrine antérieure à l'arrêt du Conseil d'État du 20 mai 1981 (n° 13460)

240

Il a été admis que ces fournitures ne font pas perdre à la société qui les effectue le bénéfice du régime fiscal spécial à la double condition :

- que la fraction représentative du coût de ces équipements dans le prix global de la construction toutes taxes comprises reste inférieure à 4 %, sans que la valeur obtenue puisse excéder 10 000 F soit 1 524 € (limite applicable aux opérations réalisées à compter du 29 juin 1979 ; auparavant cette limite était fixée à 8 000 F soit 1 220 €) par appartement susceptible d'une utilisation distincte ;

- et que la rétrocession à l'acquéreur des locaux soit opérée au prix de revient calculé sous déduction des ristournes et autres avantages consentis aux constructeurs.

Il convient de considérer, à cet égard, dans un souci de simplification, que les équipements installés dans les parties communes, notamment pour l'aménagement fonctionnel de la loge du gardien, n'auront pas à être retenus pour le calcul de la double limite de 4 % et de 10 000 F soit 1 524 € (limite applicable aux opérations réalisées à compter du 29 juin 1979 ; auparavant, cette limite était fixée à 8 000 F soit 1 220 €).

Quant à la rétrocession au prix coûtant, à laquelle est également subordonné le maintien des régimes spéciaux, elle n'interdit pas aux entreprises de construction de faire application de l'indice de révision choisi pour la vente immobilière (index pondéré départemental ou indice du coût de construction publié par l'INSEE).

250

Pour permettre au service local d'apprécier si ces conditions auxquelles est subordonnée l'application de la solution libérale sont remplies, les documents comptables des entreprises de construction doivent retracer distinctement les opérations relatives aux fournitures concernées dont le montant doit, par ailleurs, faire l'objet d'une facturation séparée.

Or, pour l'application de la TVA sur les ventes d'immeubles équipés, les promoteurs sont invités à ventiler le prix entre les différents biens cédés afin de permettre la liquidation de la taxe.

Afin de ne pas alourdir davantage les charges des notaires, il a paru possible d'assouplir l'obligation de procéder à une facturation séparée des équipements mobiliers appelés à bénéficier de la solution

libérale prévue ci-dessus. Cette obligation sera considérée comme remplie lorsqu'un engagement formel de livrer au prix de revient, net de toute réfaction, aura été pris par la société de construction envers son client dans l'un des documents annexés à l'acte de vente ou déposés au rang des minutes (notice descriptive, notice indiquant les éléments d'équipements propres au local vendu...) et que la comptabilité de l'entreprise sera de nature à justifier, par la tenue de comptes distincts, que cet engagement a été rempli.

Cette solution s'applique aux opérations réalisées à compter du 1er septembre 1974 ainsi qu'aux programmes en cours de commercialisation au 1er septembre 1974 pour lesquels l'un des documents visés ci-dessus avait déjà été mis, à cette date, à la disposition de la clientèle.

Enfin, il doit être fait application des dispositions nouvelles pour régler les difficultés qui, survenues à l'occasion d'opérations antérieures au 1er septembre 1974, ont entraîné l'établissement d'impositions supplémentaires qui, à cette date, n'étaient pas devenues définitives.

b. Position jurisprudentielle et doctrinale résultant de l'arrêt du Conseil d'État du 20 mai 1981 (n° 13460)

260

Dans son arrêt du 20 mai 1981 (req. n° 13460), le Conseil d'État a considéré que la circonstance que le prix demandé aux acquéreurs de studios comprenne la fourniture d'éléments fixés de réfrigération et de cuisson équipant les cuisines de ce type d'appartement ne suffit pas à établir qu'une société s'est livrée à des opérations autres que la construction d'un immeuble en vue de la vente au sens des dispositions de l'article 239 ter du CGI et n'est donc pas de nature à lui faire perdre le bénéfice de l'exemption d'impôt sur les sociétés édictée par ce texte.

La jurisprudence résultant de cet arrêt concerne les équipements mobiliers actuellement compris dans le champ d'application de la mesure de tempérament lorsqu'ils présentent le caractère d'effets mobiliers attachés au fonds à perpétuelle demeure au sens de l'article 525 du code civil. La livraison de locaux comportant de tels éléments incorporés à titre définitif doit être regardée désormais comme comprise dans l'objet exclusif des sociétés régies par les articles 239 ter du CGI et 1655 ter du CGI.

La solution administrative susvisée continue à s'appliquer en ce qui concerne les éléments ou appareils meubles qui, entrant dans son champ d'application, conservent une fois posés un caractère mobilier. Il en est ainsi des meubles autonomes de cuisine dont le scellement a pour seul but d'en assurer la stabilité et des appareils ménagers proprement dits qui, incorporés ou non, sont susceptibles d'être déplacés ou changés sans inconvénient.

IV. Sociétés civiles procédant à des opérations de lotissement et sociétés civiles de placement immobilier

A. Sociétés civiles procédant à des opérations de lotissement

270

Les sociétés civiles procédant à des opérations de lotissement ne peuvent être soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés que si elles ont acquis les terrains en vue de réaliser de telles opérations.

Dans le cas contraire, le profit de lotissement relève du régime des plus-values immobilières des particuliers, la plus-value étant imposée au nom de chacun des associés pour la fraction correspondant à ses droits dans la société.

280

L'intention spéculative de la société sera le plus souvent révélée par la définition de l'objet social donnée par les statuts.

Ainsi, les bénéfices réalisés par une société civile immobilière spécialement constituée en vue de procéder à une opération de lotissement présentent, dans tous les cas, un caractère commercial, que le terrain ait été acheté par la société ou apporté par un ou plusieurs associés. Ces bénéfices doivent à ce titre, être soumis à l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions de l'article 206-2 du CGI.

290

Lorsqu'une société civile immobilière constituée dans un but autre que la réalisation d'une opération de lotissement (SCI de gestion par exemple) procède à la cession par lots d'un terrain précédemment affecté à son activité, l'intention spéculative doit en principe être exclue. Dans l'hypothèse toutefois où les statuts prévoiraient, même à titre subsidiaire, la possibilité de lotir, l'opération sera considérée comme commerciale.

300

En outre, la circonstance que les statuts ne prévoiraient pas la réalisation d'une opération de lotissement ou auraient été modifiés postérieurement à l'acquisition du terrain ne saurait exclure que la société puisse être regardée comme réalisant une opération relevant des dispositions de l'article 35-I-3° du CGI si les faits révèlent par ailleurs l'existence d'une intention spéculative lors de la constitution de la société ou de l'achat du terrain (activité présente ou passée de la société ou de ses membres, lotissement réalisé dans un bref délai, etc.).

310

Enfin, la revente après lotissement par une société civile de construction-vente d'un terrain initialement acquis pour construire présente un caractère commercial au sens de l'article 35-I-1° du CGI ; la SCI perd donc, en principe, le bénéfice du régime spécial d'exonération d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 239 ter du CGI.

320

Il en va différemment lorsque la société s'est trouvée dans l'impossibilité de réaliser son projet par suite d'un évènement indépendant de sa volonté la contraignant à la revente d'un terrain ou en cas de cession d'un terrain à une collectivité territoriale pour un prix n'excédant pas le prix de revient de ce terrain.

Les commentaires détaillés se rapportant au régime fiscal des sociétés civiles procédant à des opérations de lotissement sont exposés au BOI-BIC-CHAMP-20-30.

B. Sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)

330

Les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) sont des sociétés d'investissement collectif ayant pour objet l'acquisition et l'exploitation d'un patrimoine immobilier grâce à l'émission de parts dans le public. Sauf dérogation prévue par leur statut particulier, elles sont régies comme toutes les sociétés civiles par les articles 1845 et suivants du code civil.

340

En application de l'article 239 septies du CGI, les sociétés civiles ayant pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif et autorisées à procéder à une offre au public de leurs parts sociales n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 206-1 du CGI, mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

350

Ces sociétés ne peuvent pas opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, en application de l'article 239-1 du CGI .

360

Les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), instaurées par la loi n° 70-1300 du 31 décembre 1970 modifiée par la loi n° 93-6 du 4 janvier 1993, ont pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif.

Pour les besoins de leur gestion, l'article L214-50 du code monétaire et financier les autorise à procéder à des travaux d'amélioration et, à titre accessoire, à des travaux d'agrandissement et de reconstruction. Elles peuvent également acquérir des équipements ou installations nécessaires à l'utilisation des immeubles et céder des éléments de leur patrimoine immobilier dès lors qu'elles ne les ont pas achetés en vue de les revendre et que de telles cessions ne présentent pas un caractère habituel.

Les conditions dans lesquelles les SCPI peuvent effectuer de telles opérations tout en conservant le bénéfice de leur régime juridique ou fiscal particulier ont été précisées par le décret n° 94-483 du 9 juin 1994 et assouplies par le décret n° 2003-74 du 28 janvier 2003.

1. Opérations conformes à l'objet social des SCPI

a. Travaux d'amélioration

370

Les dépenses d'amélioration s'entendent, de manière générale, de celles qui ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie et de travail, sans modifier cependant la structure de cet immeuble. Elles ne doivent pas correspondre à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement.

D'une manière générale, il convient de prendre en considération essentiellement la nature et l'importance des travaux effectués plutôt que le coût de ceux-ci. La détermination de la nature des travaux est une question de fait qu'il convient de résoudre par l'examen dans le détail des travaux effectués à l'aide de tous renseignements utiles (devis, mémoires et factures établis par les entrepreneurs, rapports d'architectes avant et après les travaux, etc.) et à la lumière des décisions de jurisprudence rendues notamment en matière de revenus fonciers.

Les travaux d'amélioration effectués par les SCPI ne sont assujettis à aucune condition de coût ou d'ancienneté de l'immeuble sur lequel ils sont réalisés, sauf lorsqu'ils sont effectués à l'occasion d'une opération de reconstruction.

b. Travaux d'agrandissement

380

Ce sont ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable ou utilisable de locaux existants. Ils peuvent être réalisés dès l'acquisition de l'immeuble.

390

Le coût, toutes taxes comprises, des travaux d'agrandissement d'un immeuble bâti, réalisés au cours d'un exercice de douze mois, ne doit excéder ni 30 % de la valeur vénale de cet immeuble, ni 10 % de la valeur vénale du patrimoine immobilier de la SCPI, appréciée au bilan du dernier exercice clos.

400

La valeur vénale des immeubles résulte d'une expertise réalisée par un expert immobilier indépendant. Chaque immeuble doit faire l'objet d'une expertise tous les cinq ans. Elle est actualisée par cet expert chaque année.

410

Le montant total des travaux, y compris les travaux d'amélioration réalisés à l'occasion de l'opération d'agrandissement d'un même immeuble, est pris en compte pour l'appréciation de ces pourcentages.

Exemple :

Une SCPI détient un patrimoine immobilier dont la valeur vénale s'élève au 31 décembre de l'année N, date de clôture du dernier exercice, à 2 millions d'euros.

Au cours de l'année N+1, elle réalise des travaux d'agrandissement sur un immeuble à usage de bureaux dont la valeur vénale est évaluée par un expert immobilier à 800 000 € pour un montant total de 180 000 €.

Ces travaux ne remettront pas en cause l'objet social dès lors qu'ils sont :

- inférieurs à 30 % de la valeur vénale de l'immeuble, soit 240 000 € ;

- inférieurs à 10 % de la valeur vénale du patrimoine immobilier de la SCPI, soit 200 000 €.

420

Si les travaux d'agrandissement ne sont pas réalisés au titre d'un exercice, les limites de 30 % et 10 % peuvent se cumuler avec celles du seul exercice suivant. Si le coût des travaux d'agrandissement effectués au cours d'un exercice est inférieur à ces pourcentages, le reliquat ne peut être reporté.

Exemple :

On suppose que la SCPI visée dans l'exemple qui précède ne réalise aucune opération d'agrandissement au cours de l'année N. Son patrimoine immobilier s'élève à 2,5 millions d'euros au 31 décembre de l'année N. Si elle souhaite réaliser en N+1 des travaux d'agrandissement sur l'immeuble visé à l'exemple précédent et dont la valeur vénale est actualisée à 850 000 €, ceux ci devront être inférieurs à la fois à :

- (800 000 € x 30 %) + (850 000 € x 30 %) = 495 000 € ;

- (2 000 000 € × 10 %) + (2 500 000 € x 10%) = 450 000 € .

Au cours de l'année N+1, cette SCPI réalise des travaux d'agrandissement pour un montant total de 390 000 €. Ces travaux sont autorisés dès lors qu'ils sont bien inférieurs aux deux plafonds (à la fois à 495 000 € et à 450 000 €). La différence entre le montant de ces travaux et la limite de 450 000 €, soit 60 000 €, n'ouvre pas droit à un supplément de plafond pour d'éventuels travaux d'agrandissement qui seraient réalisés en N+2.

c. Travaux de reconstruction

430

Les travaux de reconstruction s'entendent des travaux comportant soit la démolition complète d'un immeuble suivi de sa reconstruction, soit de modifications importantes apportées au gros œuvre de locaux existants. Il peut s'agir également de travaux correspondant à une reconstruction complète après démolition intérieure d'un immeuble suivie de la création d'aménagements neufs.

440

Les SCPI sont autorisées à effectuer de tels travaux si les deux conditions suivantes sont remplies :

- les travaux de reconstruction doivent être réalisés pour les besoins de la gestion de la SCPI. Dès lors, ils ne doivent pas entraîner un changement de destination de l'immeuble. Il est toutefois admis que cette condition ne soit pas exigée lorsque l'immeuble issu de la reconstruction est destiné à l'habitation ;

- le coût, toutes taxes comprises, des travaux de reconstruction réalisés au cours d'un exercice de douze mois ne doit pas excéder 10% de la valeur vénale du patrimoine immobilier de la société, appréciée au bilan du dernier exercice clos au moment de la réalisation des travaux.

450

Le montant total des travaux, y compris les travaux d'amélioration et d'agrandissement réalisés à l'occasion d'une opération de reconstruction d'un même immeuble, est pris en compte pour l'appréciation de ce pourcentage.

460

Lorsque de tels travaux ne sont pas réalisés au titre d'un exercice, la limite de 10 % peut se cumuler avec celle du seul exercice suivant. Si le coût des travaux de reconstruction effectués au cours d'un exercice est inférieur à ce pourcentage, le reliquat ne peut être reporté.

Exemple :

Une SCPI dont l'exercice coïncide avec l'année civile détient un patrimoine immobilier dont la valeur vénale s'élève au 31 décembre de l'année N à 2 millions d'euros. Cette même SCPI ne réalise aucune opération de construction en N+1 mais acquiert de nouveaux immeubles. Son patrimoine immobilier s'élève à 2,5 millions d'euros au 31 décembre de l'année N+1. Si elle souhaite réaliser en N+2 des travaux de construction, ceux ci devront être inférieurs à :

(2 000 000 € x 10 %) + (2 500 000 € x 10 %) = 450 000 €.

470

Le respect de la limite de 10 % n'est pas exigé lorsque la reconstruction totale ou partielle de l'immeuble est nécessitée par un cas de force majeure ou lorsque les travaux sont rendus nécessaires en raison d'obligations résultant de la loi.

De même, il est admis que le respect de cette condition n'est pas exigé pour les travaux de reconstitution de toiture ou de murs extérieurs d'immeubles existants lorsque ces travaux sont prévus :

- soit par un plan de sauvegarde et de mise en valeur rendu public ou lorsqu'ils sont imposés par une déclaration d'utilité publique des travaux de restauration. Les travaux de reconstitution de toiture ou de murs extérieurs doivent alors remplir les conditions définies au b ter du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- soit, pour les immeubles situés dans une zone franche urbaine, par une convention signée entre le propriétaire et le représentant de l'Etat dans le département en vue de la réhabilitation complète des parties communes de ces immeubles, lorsque les travaux de réhabilitation ont entraîné la démolition d'un ou plusieurs immeubles. Les travaux de reconstitution de toiture ou de murs extérieurs doivent alors remplir les conditions définies au b quater du 1° du I de l'article 31 du CGI.

d. Acquisitions d'équipements ou d'installations nécessaires à l'utilisation des immeubles

480

L'article 1er de la loi du 31 décembre 1970 modifiée autorise les SCPI à acquérir des équipements ou installations nécessaires à l'utilisation des immeubles.

Il s'agit des équipements visés au **BOI-BIC-CHAMP-70-20-100-10-I-B-2** et dont la livraison, par des sociétés civiles de construction-vente de l'article 239 ter du CGI ou par des sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI, ne leur fait pas perdre le bénéfice de leur régime fiscal spécifique respectif.

e. Cessions d'éléments du patrimoine immobilier

490

De telles cessions sont admises lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- la SCPI ne doit pas avoir acheté l'immeuble qui fait l'objet de la cession en vue de le revendre. Cette condition est réputée satisfaite lorsque la société est propriétaire de l'immeuble cédé depuis au moins six ans à la date de cession ou, si des travaux d'agrandissement ou de reconstruction ont été réalisés sur cet immeuble, lorsque ceux-ci sont achevés depuis au moins six ans à la date de la cession ;

- de telles cessions ne doivent pas présenter un caractère habituel. Cette condition est réputée satisfaite lorsque la valeur vénale cumulée des immeubles cédés au cours d'un exercice de douze mois n'excède pas 15 % de la valeur vénale du patrimoine immobilier de la SCPI appréciée au bilan du dernier exercice clos. Si aucune cession n'est réalisée au titre d'un exercice, cette limite peut être reportée et cumulée avec celle de l'exercice suivant dans la limite de trois exercices. Si la valeur vénale des immeubles cédés au cours d'un exercice est inférieure au seuil de 15 %, le cas échéant cumulé avec le plafond de l'année ou des deux années précédentes, le reliquat ne peut être reporté.

Exemple :

Une SCPI dont l'exercice coïncide avec l'année civile détient un patrimoine immobilier dont la valeur vénale s'élève au 31 décembre de l'année N à 3 millions d'euros. Cette même SCPI ne réalise aucune cession en N+1 ni en N+2 mais acquiert de nouveaux immeubles. Son patrimoine immobilier s'élève à 3,5 millions d'euros au 31 décembre de l'année N+1 et à 4 millions d'euros au 31 décembre de l'année N+2. Si elle souhaite vendre des immeubles en N+3, ces cessions devront être inférieures à :

(3 000 000 € x 15 %) + (3 500 000 € x 15 %) + (4 000 000 € x 15 %) = 1 575 000 € .

500

La limite de 15% n'est pas applicable aux cessions réalisées au cours des trois années qui précèdent le terme de leur période statutaire.

Les SCPI qui sont proches du terme de leur période statutaire ont souvent l'opportunité de vendre des logements devenus vacants à une date qui ne leur permet plus de conclure avec un nouveau locataire un bail expirant avant le terme de cette période.

Ces cessions n'ayant pas un caractère spéculatif, les SCPI qui procéderaient à de telles opérations ne sont donc pas tenues au respect de la limite de 15 %. Cette dispense est toutefois subordonnée au respect des conditions suivantes :

- leur période statuaire ne doit pas être ultérieurement prorogée ;

- aucun investissement immobilier nouveau ne doit être effectué avec le produit des cessions réalisées.

Lorsque l'une ou l'autre de ces deux conditions n'est pas remplie, il y a lieu de faire application de la règle commentée au **IV-B-1-e § 490**.

510

Il est par ailleurs précisé que la limite de 15 % ne s'applique pas aux cessions réalisées dans le cadre des opérations de liquidation des SCPI arrivées au terme de leur période statutaire.

2. Conséquences du non-respect de l'objet social des SCPI

520

Le non-respect des prescriptions de l'article 1er de la loi du 31 décembre 1970 modifiée et de l' article 1er du décret n° 71-524 du 1er juillet 1971 modifié entraîne la perte du bénéfice des dispositions de l'article 239 septies du CGI. Le régime fiscal de la société concernée est alors celui applicable à la généralité des sociétés civiles. La réalisation d'opérations industrielles ou commerciales visées aux articles 34 du CGI et 35 du CGI entraîne, conformément aux dispositions de l'article 206-2 du CGI, son assujettissement à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun à compter de l'imposition des résultats de l'exercice au cours duquel ces opérations ont été réalisées.

530

Il est cependant admis que cet assujettissement à l'impôt sur les sociétés ne soit effectif que si les deux conditions suivantes sont remplies :

- le montant des opérations commerciales concernées dépasse 10 % des recettes totales hors taxes de l'année ;

- la moyenne des recettes hors taxes de nature commerciale réalisées au cours de l'année en cause et des trois années antérieures excède 10 % du montant moyen des recettes hors taxes réalisées au cours de la même période.

540

Dans le cas où la SCPI deviendrait passible de l'impôt sur les sociétés, les revenus perçus par les associés personnes physiques ne relèveraient plus de la catégorie des revenus fonciers mais de celle des revenus de capitaux mobiliers.

550

Par ailleurs, le non-respect de l'objet social exclusif visé à l'article 1er de la loi du 31 décembre 1970 modifiée par la loi n° 93-6 du 4 janvier 1993 entraîne, s'il y a lieu, remise en cause de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer prévue au d de l'article 199 undecies A du CGI. Lorsque la SCPI devient passible de l'impôt sur les sociétés, il y a lieu, le cas échéant, de remettre en cause l'application des réductions d'impôt prévues aux articles 199 decies E à 199 decies G du CGI (investissement locatif dans des résidences de tourisme) ainsi que des avantages fiscaux prévus aux e, f et g de l'article 31 du CGI (dispositifs Périssol, Besson, et Lienemann) dont les associés de la SCPI ont pu bénéficier. En effet, ce non-respect constitue un cas de rupture de leur engagement de

conserver les parts, selon le cas, pendant neuf ou six ans.

V. Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) et exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL)

560

La loi n° 85-697 du 11 juillet 1985 a apporté une modification importante à la législation sur les sociétés et à la notion même de société en permettant à une seule personne de créer une société.

L'introduction de cette novation dans le droit français résulte essentiellement d'une nouvelle rédaction de l'article 1832 du code civil qui prévoit désormais que la société « peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne ».

570

Deux cas de sociétés ont ainsi été prévus :

- l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), société à responsabilité limitée ne comprenant qu'une seule personne, physique ou morale, dénommée « associé unique » (article 2 de la loi n° 85-697 du 11 juillet 1985) ;

- l'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL), société civile instituée entre une ou plusieurs personnes physiques (article 11 de la loi n° 85-697 du 11 juillet 1985).

L'article 5 de la loi de finances pour 1986 (loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985) a précisé le régime fiscal applicable à ces sociétés, celui de l'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ayant néanmoins été modifié par la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole.

A. Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL)

580

L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) est une société à responsabilité limitée régie par la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, sauf adaptations spécifiques voulues par le législateur.

C'est ainsi que cette entreprise peut être créée directement par un associé unique ou provenir de la réunion, dans une même main, de toutes les parts d'une SARL préexistante qui ne se trouve plus désormais dissoute par la survenance d'un tel événement (cf. BOI-IS-CHAMP-10-10-III-c-3).

S'il est interdit à une EURL d'avoir pour associé unique une autre EURL, l'article 6 de la loi Madelin n° 94-126 du 11 février 1994 a permis à une personne physique d'être associé unique de plusieurs EURL.

590

Sauf option contraire pour l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI, les EURL dont l'associé unique est une personne physique sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

En application de l'article 8-4° du CGI, cet associé unique est personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

600

Lorsque l'associé unique est une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, l'EURL relève obligatoirement du régime de l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions de l'article 206-1 du CGI.

L'entrée d'un ou plusieurs associés supplémentaires dans une EURL dont l'associé unique était une personne physique et qui n'avait pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ainsi que l'entrée d'un associé personne morale dans une EURL qui n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne l'assujettissement de l'EURL à l'impôt sur les sociétés et l'application des dispositions de l'article 202 ter du CGI.

1. Statut du gérant de l'EURL

610

Lorsqu'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée relève du régime d'imposition des sociétés de personnes visé à l'article 8 du CGI, deux cas sont à envisager :

- si le gérant est l'associé unique, sa rémunération est réintégrée aux résultats sociaux pour la détermination du résultat fiscal et imposée en son nom ;

- si le gérant n'a pas la qualité d'associé, sa rémunération est imposable au titre des traitements et salaires et déductible du bénéfice social à condition qu'elle corresponde à un travail effectif et ne soit pas excessive ; toutefois, lorsque l'associé et le gérant sont mariés sous un régime de communauté, la rémunération de ce dernier est prise en compte au titre des traitements et salaires et déductible des résultats sociaux dans les limites prévues à l'article 154 du CGI : le surplus est réintégré au bénéfice social et imposé dans les mêmes conditions que celui-ci.

620

Lorsque l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) est soumise de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés, le statut fiscal de son gérant, qu'il soit ou non l'associé unique, est en tous points identique à celui du gérant d'une société à responsabilité limitée (Réponse Dugoin, JO, déb. AN du 1er septembre 1986, p. 2915).

2. Création d'une EURL par réunion en une seule main de toutes les parts d'une SARL

630

Conformément aux dispositions du second alinéa du 2 de l'article 221 du CGI, la création d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) par réunion entre les mains d'un seul associé personne physique de toutes les parts d'une SARL préexistante soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne l'application des conséquences de la cessation d'entreprise dès lors que l'EURL n'opte pas pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

B. Exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL)

640

L'article 9 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole a prévu l'assujettissement des exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), y compris les EARL pluripersonnelles non familiales, au régime fiscal des sociétés de personnes et a modifié à cet effet le 5° de l'article 8 du CGI.

650

Le régime des sociétés de personnes est ouvert de plein droit aux EARL constituées d'un associé unique ou de plusieurs associés sans qu'un lien de parenté puisse être exigé, y compris aux EARL pluripersonnelles non familiales.

660

Exemple 1 : Une EARL pluripersonnelle non familiale créée en 1996 était assujettie de plein droit à l'impôt sur les sociétés. Elle est désormais soumise au régime des sociétés de personnes dès son premier exercice clos à compter de la date de publication de la loi et pour tous les exercices suivants, à moins qu'elle n'opte pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Exemple 2 : Une EARL familiale créée en 2001 et qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés lors de sa création, ou ultérieurement, continue à y être assujettie après la publication de la loi. L'option qu'elle a antérieurement exercée n'est pas remise en cause.

670

Le régime issu de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 s'applique aux impositions dues au titre des exercices clos à compter de la date de publication de ladite loi, soient ceux clos à compter du 6 janvier 2006,

Cependant, dans les six mois ayant suivi cette date, les EARL ont été autorisées à opter pour l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice au cours duquel a été publiée la loi précitée. A titre pratique, ce délai a été porté à neuf mois. Ce faisant, les EARL qui étaient assujetties à l'impôt sur les sociétés de plein droit ont pu le demeurer sans discontinuité, cette option étant irrévocable.

680

Exemple 1 : Une EARL pluripersonnelle non familiale dont l'exercice se clôturait le 28 février 2006 relevait, dès cet exercice et de plein droit, du régime des sociétés de personnes mais pouvait opter avant le 6 juillet 2006 pour l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, elle restait assujettie à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 28 février 2006. Elle ne pouvait cependant plus demander le bénéfice du régime des sociétés de personnes pour les exercices

suivants.

Exemple 2 : Une EARL composée d'un ou de plusieurs associés dont l'exercice se clôturait le 31 juillet 2006 et qui était soumise de plein droit au régime des sociétés de personnes pouvait opter, pour cet exercice, pour l'impôt sur les sociétés avant le 6 juillet 2006, cette option étant irrévocable.

690

Toutefois, les EARL qui n'auraient pas choisi d'opter à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice au cours duquel a été publiée la loi susmentionnée, ont toujours pu opter, lors des exercices ultérieurs, dans les conditions de droit commun prévues au 1 de l'article 239 du CGI.