

« Année blanche » : est-il judicieux de passer à l'impôt sur les sociétés en 2018 ?

Le passage au prélèvement à la source s'accompagne pour l'impôt sur les revenus de 2018 du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement. Les avantages et inconvénients d'un passage à l'impôt sur les sociétés en 2018 doivent être précisément évalués.

L'impôt sur les sociétés, un choix de gestion fiscale souvent pertinent

Il existe tout d'abord l'écart de taux entre les deux systèmes d'imposition, qui peut s'avérer tout à fait significatif. Il a d'ailleurs été encore accentué par la dernière loi de finances, qui a réduit le taux de l'impôt sur les sociétés à 25 % à horizon 2022 tout en augmentant celui de la CSG de 1,7 % : à terme, la différence pourra ainsi dépasser les 40 points pour certains revenus.

L'impôt sur les sociétés peut aussi offrir des règles d'assiette plus favorables comme la possibilité de déduire les amortissements ou les provisions. En diminuant les revenus personnels du contribuable, il améliore également sa situation au regard du plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), sous réserve toutefois de la règle anti-abus.

Enfin, ses avantages ne se limitent pas uniquement à la sphère fiscale : le recours à une entité relevant de l'impôt sur les sociétés peut aussi permettre de réduire l'assiette des cotisations sociales du dirigeant ou de l'indépendant en la faisant passer de la totalité du bénéfice de l'entreprise à la seule rémunération qui lui est effectivement allouée. La décision de basculer à l'impôt sur les sociétés n'est évidemment pas exempte de contraintes, à commencer par la renonciation du contribuable à disposer des résultats de l'activité concernée, sous peine de recréer les charges fiscales et sociales qu'il cherchait à éviter, ou encore comme une fiscalité parfois moins attractive en matière de plus-values (notamment pour les PME ou en matière immobilière). A ce débat classique, s'ajoute cependant cette année une question particulière : est-il judicieux de choisir l'impôt sur les sociétés en 2018, alors qu'il s'agit d'une année -au moins partiellement- « blanche » en matière d'impôts sur le revenu ?

2018, une « année (presque) blanche » en matière d'impôts sur le revenu...

Rappelons en effet qu'à titre de mesure d'accompagnement du passage au prélèvement à la source au 1^{er} janvier 2019, le législateur a prévu un mécanisme original pour éviter une double contribution à l'impôt des particuliers l'année prochaine, à raison de leurs revenus de 2018 et de 2019.

Il consiste en l'octroi d'un crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement (CIMR) égal au montant de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux (CSG et assimilés) frappant leurs revenus courants de 2018 relevant de l'assiette du futur prélèvement (à savoir : les traitements et salaires, pensions, rentes, revenus des dirigeants, revenus fonciers et revenus des indépendants). Dès lors, seuls demeureront, le cas échéant, à la charge du contribuable, au titre de ses revenus de 2018, l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux frappant ses revenus placés hors du champ du prélèvement à la source (principalement les revenus mobiliers et les

plus-values) ainsi que ses revenus exceptionnels, et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. Sous ces réserves, il faut bien reconnaître que 2018 sera une véritable « *année blanche* » pour de nombreux contribuables.

C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le législateur a adopté certaines mesures destinées à empêcher des comportements d'optimisation tendant à majorer artificiellement les revenus de 2018 ouvrant droit au CIMR. On peut notamment citer à ce titre celle plafonnant, en principe, le montant du résultat des indépendants donnant droit au CIMR, au montant le plus faible entre leur bénéfice de 2018 et leur bénéfice le plus élevé des années 2015, 2016 et 2017. Si le bénéfice fiscal 2019 est supérieur à l'un de ces deux plafonds, un CIMR complémentaire est toutefois accordé.

... mais pas en matière d'impôt sur les sociétés

Dans ces conditions, le choix d'un assujettissement à l'impôt sur les sociétés en 2018 pourrait s'avérer contre indiqué lorsqu'il conduira à soumettre à l'impôt des revenus ou des bénéfices qui avaient vocation à y échapper grâce au CIMR.

On pense, tout d'abord, à la détermination du régime d'imposition d'une activité nouvelle : une exploitation directe par le contribuable ou le recours à une entité relevant du régime fiscal des sociétés de personnes constitueront des modes d'organisation présentant cette année un attrait inédit, même s'il faudra bien en mesurer les incidences sur le long terme.

S'agissant d'activités préexistantes, l'intérêt de procéder en 2018 à une option pour l'impôt sur les sociétés, à une transformation en société de capitaux, ou encore à l'apport à une entité relevant de l'impôt sur les sociétés d'une activité dont les résultats sont actuellement imposés à l'impôt sur le revenu devra être bien évalué. Chaque fois que ces décisions auront pour effet de priver le contribuable du CIMR à raison des revenus de l'activité concernée, il conviendra sans doute de s'interroger sur l'opportunité de différer ces opérations à 2019.

Dans quels cas envisager un passage à l'impôt sur les sociétés en 2018 ?

Faut-il pour autant totalement renoncer à se placer sous le régime de l'impôt sur les sociétés en 2018 ? Par principe, ce choix peut tout d'abord demeurer pertinent pour les revenus exclus du CIMR, qu'il s'agisse des revenus hors du champ du prélèvement à la source ou des revenus exceptionnels. Ainsi, un apport de titres à une holding relevant de l'impôt sur les sociétés peut être envisagé en vue d'organiser la remontée de dividendes en régime mère-filiale ou la réalisation de plus-values de cession de titres (opérations d'apport-cession notamment).

D'une manière générale, le maintien d'une imposition à l'impôt sur le revenu est susceptible de générer un certain nombre de coûts indirects.

Pour les dirigeants et les indépendants, il faudra en particulier tenir compte du surcoût possible en matière de cotisations sociales.

Il existe aussi le frottement fiscal en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, celle-ci n'ouvrant pas droit au CIMR.

En matière d'IFI également, la solution de l'impôt sur le revenu pourra s'avérer pénalisante pour le calcul du plafonnement, puisqu'elle aura pour effet de majorer les revenus du foyer fiscal du montant des résultats de l'activité en cause.

Concernant les indépendants, il pourrait être envisagé de transférer leur activité professionnelle à une société d'exercice à l'IS une fois que le montant des revenus 2018 aura atteint le montant le plus élevé des années 2015, 2016 et 2017 (CIMR maximum évoqué ci-avant). Naturellement, il conviendra de bien prendre en compte le coût fiscal global d'une telle opération, ainsi que ses conséquences sur le statut social et fiscal de l'intéressé dans son nouvel environnement à l'IS.

Enfin, le recours à des entités soumises à l'impôt sur les sociétés sera parfois utile dans la gestion des déficits utilisés ou constatés au titre de l'année de transition. Il convient au préalable d'observer que les déficits imputables en 2018 sur des revenus ouvrant droit au CIMR ne procurent, en définitive, aucune réelle économie d'impôt. Il s'agit donc d'un jeu à somme nulle. Il pourrait dès lors être tentant de chercher à les préserver en vue d'une meilleure utilisation ultérieure.

Cela pourrait précisément passer par le recours à des entités relevant de l'impôt sur les sociétés, lequel poursuivra des objectifs différents selon le millésime des déficits considérés : pour préserver des déficits existant déjà **en report au 1er janvier 2018**, le but sera de les priver de terrain d'imputation en 2018 en apportant des activités bénéficiaires à une structure opaque fiscalement ; pour sauvegarder un **déficit prévisionnel en 2018**, l'idée serait au contraire d'isoler l'activité correspondante dans une société à l'impôt sur les sociétés pour éviter qu'il ne s'impute inutilement sur les autres revenus de 2018 ouvrant droit au CIMR. Les déficits conservés pourront ensuite venir en déduction, dans les conditions ordinaires, des premiers bénéficiaires ultérieurs constatés.

Bien sûr, des choix aussi structurants, impliquant un passage de certaines activités à l'impôt sur les sociétés, ne pourront être envisagés en pratique que s'ils s'inscrivent dans une véritable stratégie de réorganisation à long terme et si, de ce point de vue, les enjeux le justifient.

En tout état de cause, on ne pourra que constater que la gestion des activités bénéficiaires et déficitaires **répondra** à des logiques différentes durant cette année de transition, rendant encore plus nécessaire une analyse fine de la situation de chaque contribuable.

Pour conclure, en 2018, plus que jamais, il appartient au contribuable de bien évaluer les avantages et inconvénients respectifs d'une imposition à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

André Loup

Avocat Counsel en fiscalité directe
CMS Francis Lefebvre Avocats

« *Année blanche* » : est-il judicieux de passer à l'impôt sur les sociétés en 2018 ? – Point de vue publié le 20 février 2018 sur l'espace abonné (Inneo Entreprise) des Editions Francis Lefebvre.