

## Titre 2 : Imposition des résultats de l'entreprise

L'entreprise est un rassemblement de moyens financiers matériels et humains en vue de créer des biens et des services qui seront vendus.

### A/ Distinction entre entreprises individuelles et sociétés

Dans l'entreprise individuelle, c'est une personne physique qui exerce une activité économique. Les éléments actifs et passifs font partie de son patrimoine.

Une société est une personne juridique distincte des associés qui la composent. Elle a donc une capacité juridique et un patrimoine propre car elle a la personnalité juridique.

2 types de sociétés :

- société de personnes dans laquelle la responsabilité financière des associés est illimitée
- société de capitaux où la responsabilité financière des associés est limitée à leurs apports

Selon l'entreprise, son résultat va être imposé soit par l'IR (impôt sur le revenu) soit par l'IS (impôt sur les sociétés).

### B/ Le régime de l'IR

Ce régime concerne toutes les entreprises individuelles et les sociétés de personnes.

#### 1- Dans l'entreprise individuelle

C'est l'exploitant qui paie l'impôt sur les bénéfices de l'entreprise en son nom personnel. Le revenu de l'exploitant est établi en 2 temps :

- on calcule le bénéfice réalisé dans l'entreprise et qui sera imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC)
- on calcule le revenu imposable global du foyer fiscal de l'exploitant. Il faut alors tenir compte de ses autres revenus (salaire dans une autre entreprise, actions...) et des revenus des autres membres du foyer fiscal.

L'IR n'est pas comptabilisé dans les charges de l'entreprise au niveau comptable puisque c'est l'exploitant qui le paie.

#### 2- Dans les sociétés de personnes

Ce sont les associés qui sont imposés sur les résultats de l'entreprise ; en effet les sociétés de personnes n'ont pas la personnalité fiscale, c'est une société transparente. Il y a 3 temps :

- on calcule le bénéfice imposable en tenant compte des règles comptables et fiscales
- le résultat fiscal est réparti entre les associés sans tenir compte de la fraction distribuée au plan comptable
- chaque associé totalise sa part du résultat avec ses autres revenus et sont soumis ensemble à l'IR

## C/ Le régime de l'IS

Il concerne les sociétés de capitaux, cad SA, sociétés par action simplifiée... mais il concerne aussi les sociétés de personne qui ont opté pour l'IS (l'option est toujours possible).

Après avoir calculé le résultat fiscal, c'est la société qui est redevable de l'IS. Elle a la personnalité juridique et fiscale. On parle ici d'opacité des sociétés de capitaux.

Au niveau comptable, l'IS est comptabilisé parmi les charges de la société (compte 691).

**Rmq** : les SARL dites « de famille » peuvent opter pour l'IR à 2 conditions :

- exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale
- être formée entre parents en ligne directe, ou entre frère et sœur, ou entre conjoints

## **Sous-titre 1 : l'imposition des résultats des entreprises individuelles : l'imposition des BIC**

### **Chap. 1 : Principes généraux**

Le contribuable est une personne physique qui perçoit des bénéfices en raison de son activité ou en raison de son statut d'associé d'une société de personnes.

#### **D) Champ d'application des BIC**

##### **A/ Personnes et opérations imposables**

Selon **l'article 34 du CGI**, « sont considérés comme BIC les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou artisanale ».

Ce sont les activités commerciales par nature qui sont concernées ; en effet le texte renvoie au droit commercial.

Mais les bénéfices de certaines opérations qui ne sont pas forcément commerciales peuvent être assimilés à la catégorie des BIC. On trouve :

- les bénéfices des marchands de biens et lotisseurs
- les bénéfices des personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel équipé
- les bénéfices des personnes qui louent des locaux meublés
- les bénéfices des membres des copropriétés de navire

Selon **l'article 155 du CGI**, « les bénéfices agricoles ou non-commerciaux, qui relèvent d'activités accessoires à l'activité principale de l'entreprise, sont assimilés à des BIC ».

Ex : boucher qui a aussi une activité agricole : tout est au BIC.

##### **B/ Règle de territorialité**

Les BIC forment une catégorie de revenus imposés à l'IR. Ce sont donc les règles de l'IR qui vont s'appliquer. Sont imposables en France les personnes qui ont leur domicile fiscal situé en France. Il y a plusieurs cas :

- son foyer ou le lieu de son principal séjour est en France (séjour > 6 mois en France)
  - son activité est en France
- exception** : si l'activité est accessoire, on ne retient pas ce critère.
- la personne a le centre de ses intérêts économiques en France

Un exploitant individuel dont les activités relèvent des BIC et dont le domicile fiscal est situé en France, est imposable en France sur l'ensemble des bénéfices réalisés tant en France qu'à l'étranger.

## **II) La détermination des bénéfices imposables**

### **A/ Modalités de calcul**

L'article 38 du CGI donne une double approche du bénéfice imposable :

- à partir du compte de résultat : le bénéfice net considéré comme bénéfice imposable est déterminé par les résultats d'ensemble de toutes les opérations de l'entreprise, cad résultat d'exploitation, financiers, exceptionnels...
- à partir du bilan : le bénéfice imposable correspond à la variation de l'actif net. Celle-ci est un indicateur d'enrichissement ou d'appauvrissement de l'entreprise.

Le résultat fiscal est déterminé, dans la pratique, à partir du résultat comptable corrigé des réintégrations et des déductions fiscales.

$$RF = RC + \text{réintégration} - \text{déduction}$$

<b>réintégrations</b>	<b>déductions</b>
ch cptibilisées mais non déd	ppts cptibilisés mais non déd
ppts dont imposition diffère	ch dont déduction est reportée
certaines moins-values relevant d'un autre régime	certaines plus-values relevant d'un autre régime
ch dont déduction reportée lors d'ex ultérieurs	ppts dont imposition reportée lors d'ex ultérieurs

### **B/ La période d'imposition**

Elle est annuelle mais 2 cas peuvent se produire :

- l'exercice coïncide avec l'année civile, l'imposition est assise sur le résultat de l'exercice au titre duquel l'impôt est calculé et payé .  
ex : imposé en 2004 sur les bénéfices réalisés en 2003 au titre de l'exercice de 2003
- il ne coïncide pas avec l'année civile : l'imposition est alors assise sur le résultat de l'exercice clos au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie.  
ex : arrêt des comptes au 31.03.03, l'imposition de 2004 au titre de 2003 portera sur l'exercice du 01.04.02 au 31.03.03

## **III) Le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel**

L'exploitant individuel comme toute personne juridique ne possède qu'un seul patrimoine (biens privés et professionnels) : c'est le principe de l'unicité du patrimoine. Que les biens soient inscrits ou pas au bilan de son entreprise ne modifie en rien son patrimoine.

Néanmoins, l'inscription au bilan a des conséquences fiscales. Elle définit le patrimoine professionnel.

Conséquences fiscales de l'inscription d'un bien à l'actif du bilan :

- en principe, seuls les produits tirés à l'actif du bilan peuvent être imposables dans les BIC

**exception** : les revenus des titres immobiliers inscrits à l'actif sont imposés à l'IR dans la catégorie des revenus mobiliers et non dans celle des BIC

- les charges se rapportant au biens inscrits sont déductibles du résultat imposable
- la sortie d'un bien de l'actif est considérée comme une cession et entraîne alors une imposition au plus ou moins-value : c'est un régime spécifique

Conséquences fiscales liées à l'inscription au passif du bilan :

- l'inscription d'un emprunt au passif du bilan permet aux intérêts de la dette d'être déductibles

## **Chap. 2 : Les produits imposables**

On va prendre ici en compte les produits de l'exercice en cours indépendamment de leur comptabilisation. Dans la grande majorité des cas, les produits comptabilisés sont imposables.

### **I) L'exercice d'imposition des produits**

Seul le bénéfice réalisé au cours de la période d'imposition est imposable. Celui-ci comprend donc les créances certaines dans leur principe et dans leur montant indépendamment de la date de règlement.

Pour les BIC, ce sont les engagements de produits qui sont pris en compte, indépendamment de leur encaissement.

### **II) Les produits d'exploitation imposables**

Ce sont ceux qui correspondent à l'activité normale de l'entreprise, il s'agit donc de son CA courant.

#### **A/ Les ventes**

Il s'agit de ventes de marchandises, de produits finis et de services, après déduction des réductions accordées. Celles-ci qui sont accordées hors factures sont ici déduites du CA imposable.

#### **B/ Les productions immobilières**

A l'inventaire, on comptabilise cette production dans un compte d'exploitation (n°72). Ceci a pour effet de compenser les charges de production de l'immobilisation qui ont été enregistrées dans des comptes de charge d'exploitation.

### C/ Les revenus d'immeubles inscrits au bilan

Les revenus d'un immeuble inscrit au bilan mais non affectés à une activité professionnelle, sont imposables dans les BIC car ils sont accessoires.

Ex : les loyers reçus par l'entreprise, la valeur locative de l'immeuble utilisé à titre de résidence principale par l'exploitant.

### D/ Les redevances des brevets et des licences

Ces produits bénéficient d'un régime d'imposition favorable, il y a donc un traitement extra-comptable. Il faut ainsi déduire ces produits du bénéfice imposable.

### E/ Les subventions de fonctionnement

Elles sont accordées pour compenser des recettes trop faibles. Elles sont versées soit par l'Etat, soit par des collectivités locales ou soit par des tiers. Elles sont imposables dans les résultats de l'exercice, donc il n'y a pas de retraitement fiscal.

## **III) les produits financiers imposables**

### A/ les produits de titres

Les intérêts et dividendes des titres figurant à l'actif du bilan ne sont pas soumis à l'IR dans la catégorie des BIC. Ils sont à déclarer dans les revenus mobiliers. Ce reclassement permettra au contribuable de bénéficier des abattements, avoirs fiscaux et crédits d'impôts attachés à ce type de revenus.

### B/ les gains de change

#### 1- gains de change latents

Les créances et dettes libellés en devises étrangères doivent être réévalués à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier taux de change.

La constatation de gains de change latents à l'inventaire n'influe pas sur le résultat comptable. Ils ne sont pas enregistrés en compte de classe 7 mais sur le **compte 477**.

Le résultat fiscal prend en compte ces produits latents. Il faut donc les réintégrer extra-comptablement.

**Rmq** : une réduction extra-comptable pour l'exercice suivant

#### 2- gains de change réalisés

Ils sont comptabilisés au **compte 766**, ils sont donc normalement imposables.

### C/ les produits nets sur cessions de VMP

Ils bénéficient d'un régime spécifique, celui des plus-values. Dans ce cas-là, il faut déduire extra-comptablement ces plus-values des produits imposables dans la catégorie des BIC.

### D/ les produits financiers divers

Si les valeurs qui génèrent ses produits figurent à l'actif du bilan, les produits de ces placements sont inclus dans les bénéfices imposables.

## **IV) les produits exceptionnels imposables**

### A/ les subventions (hors subvention de fonctionnement)

#### 1- les subventions d'équilibre

Elles sont accordées en fonction des résultats de l'entreprise par l'Etat, les collectivités locales ou des tiers. Elles sont imposables avec les résultats de l'exercice.

**Rmq** : en pratique, elles sont accordées à des entreprises en déficit, donc pas de bénéfice imposable.

#### 2- les subventions d'équipement

Elles sont accordées par l'Etat, les collectivités locales ou des organismes publics. Il s'agit ici d'une aide à l'investissement affectée à un équipement particulier. En outre, cette subvention doit être inscrite au passif du bilan de l'entreprise.

2 solutions pour l'imposition :

- pas de retraitement : la subvention est imposée entièrement au titre de l'exercice
- l'entreprise peut opter pour une imposition étalée. Elle va alors rapporter la subvention par fraction annuelle au compte de résultat

En cas de cession d'une immobilisation financée par ce type de subvention, la part de subvention non réintégrée est rapportée dans le résultat au cours duquel la cession est intervenue.

### B/ les indemnités d'assurance

#### 1- assurance contre le vol

Ces indemnités sont imposables si elles compensent bien la disparition d'une immobilisation. Elles sont assimilées à une cession d'immobilisation. C'est le régime en cas d'expropriation ou d'un sinistre.

#### 2- assurance-vie

Les indemnités perçues souscrites au bénéfice de l'entreprise sont imposables. Il y a un régime particulier si l'assurance vie garantit un emprunt. Le capital versé par la compagnie d'assurance va éteindre la dette, du coup on a une hausse de l'actif net, d'où apparition d'un produit imposable. Afin de limiter l'impact de cette imposition, ce profit peut être réparti par parts égales sur 5 ans.

#### C/ les reprises sur amortissements et provisions

Elles vont constituer des produits imposables si et seulement si les dotations étaient déductibles.

#### D/ les dégrèvements d'impôts

Ils vont constituer des produits imposables si le remboursement correspond à un impôt antérieurement déduit. Dans le cas contraire, il ne sera pas imposable, d'où une déduction extra-comptable.

#### E/ les produits de cessions des éléments d'actif

Ils sont soumis au régime d'imposition des plus-values, d'où une déduction extra-comptable.

## **Chap. 3 : les charges décaissées dans l'entreprise individuelle**

L'article 39-1 du CGI prévoit que le bénéfice net est établi sans déduction de toutes les charges. Ceci concerne principalement 3 types de charges :

- frais généraux
- amortissements
- provisions

L'enregistrement des charges se fait selon le PCG. La comptabilisation des charges influe directement sur le résultat comptable, mais celle-ci n'implique pas que la déduction des charges soit automatiquement admise par le FISC. Les charges non déductibles devront être réintégrées extra-comptablement.

### I) conditions de déductibilité des charges

#### A/ conditions de fonds

Les charges doivent se rattacher à la gestion normale de l'exploitation. Sont exclus les actes anormaux de gestion (dons injustifiés, rémunérations excessives...) et les sanctions et amendes pénales.

Elles doivent être engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Sont exclus les dépenses personnelles de l'exploitant.

Les charges doivent se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise. Sont exclus les dépenses qui conduisent à une hausse de l'actif (acquisition d'immobilisation).

Les charges ne doivent pas être exclues du résultat fiscal par disposition expresse de la loi.

Les charges somptuaires ne sont jamais déductibles.

Sont exclus du droit à déduction :

- les dépenses de pêche ou de chasse non professionnelles
- les dépenses de bateau de plaisance
- les dépenses de résidence secondaire sauf si elle est destinée aux salaires
- les annuités d'amortissement pour les voitures de tourisme pour leur fraction d'acquisition qui ne dépasse pas 18300€ TTC

### B/ conditions de forme

Les charges doivent être comptabilisées au cours de l'exercice auquel elles se rapportent.

Elles doivent s'appuyer sur des justificatifs (factures). Pour certaines charges, elles doivent être portées dans un cadre spécial de la déclaration des résultats :

- cadeaux, à l'exception des objets publicitaires dont la valeur unitaire est < 31€ TTC, si la valeur globale de distribution annuelle dépasse 3000€
  - des frais de restaurants, de réception et de spectacles > 6100€ au cours de l'exercice
- Pour ces charges, toute omission ne remet pas en cause la déductibilité mais entraîne une amende de 5% réduite à 1% en cas de l'infraction dans un délai de 3 ans

- les honoraires et commissions versés à des tiers n'appartenant pas au personnel salarié

En cas de non-respect de ces obligations, l'entreprise ne pourra pas déduire ces montants du résultat imposable et encourra une amende de 15€ par omission avec un minimum de 150€ d'amende.

## II) distinction entre immobilisation et frais généraux

En principe, les acquisitions d'immobilisations ne constituent pas des charges imposables, donc il n'y a pas de baisse de l'actif. Le FISC considère comme immobilisation :

- entrée de nouveaux éléments dans l'actif immobilisé
- dépenses qui vont augmenter la valeur d'une immobilisation
- dépenses qui vont augmenter la durée d'utilisation des immobilisations

Le FISC admet que les petits outillages, matériels et logiciels < 500€HT soient des charges.

### **III) l'imputation des charges**

#### **A/ principe**

Les charges sont déduites des produits lors de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. L'exploitant ne peut pas déplacer les charges d'un exercice à un autre.

#### **B/ les cas de répartition des charges**

##### 1- charges engagées et payées au cours de l'exercice

Elles sont déduites au titre de l'exercice.

##### 2- charges engagées en N mais restant à payer en N+1

C'est le cas des charges à payer (consommation d'énergie). Elles sont fiscalement déduites au titre de N.

##### 3- charges payées mais concernant l'exercice suivant

C'est le cas des charges constatées d'avance (loyer). Elles ne sont pas déduites au titre de l'exercice de paiement.

Comptablement, les charges sont réduites de ces charges constatées d'avances, donc il n'y a pas de traitement extra-comptable.

##### 4- charges engagées et concernant les exercices ultérieurs

C'est le cas des charges à répartir (frais d'établissement, frais de R&D). En raison de leur poids et de leur caractère non répétitif sur 5 ans au maximum par parts égales (faculté pour l'exploitant, pas obligatoire).

Généralement, le traitement comptable coïncide avec le traitement fiscal sauf dans le cas de frais liés au lancement d'un nouveau produit.

Comptablement : on peut enregistrer des charges à répartir

Fiscalement : on ne peut jamais étaler la déductibilité

### **IV) les charges déduites du résultat imposable**

#### **A/ principe général**

C'est le CGP qui définit les charges déductibles. S'il y a une divergence, on a une autre comptabilité et fiscalité. On a donc un retraitements extra-comptable.

#### **B/ la déduction des primes d'assurance**

##### 1- principe général

Les primes des contrats d'assurances souscrits pour garantir les risques, sont les éléments d'actifs ou du fait de la responsabilité de l'entreprise, pour garantir les risques liés à

l'exploitation. Toutes ces primes sont déductibles. En contrepartie les indemnités perçues sont imposables.

## 2- Assurance-vie

	Contrat souscrit au profit de l'entreprise		Contrat souscrit au profit d'un organisme financier		Contrat souscrit au profit personnel de l'entreprise
	Sur la tête d'un homme-clé	Sur la tête de toute autre personne	Imposé par l'organisme	Souscrit librement	
Lors du versement de la prime	La prime est déductible	La prime n'est pas déductible	La prime est déductible	La prime n'est pas déductible	La prime est déductible. Elle a le caractère d'un complément de salaire
A l'échéance du contrat ou du décès de l'assuré	(1)	(1) déduction globale des primes versées	(2)	(2) déduction globale des primes versées	(3)

(1) : l'indemnité perçue en fin de contrat est imposable avec les bénéfices de l'entreprise.

(2) : l'entreprise peut opter pour un étalement sur 5 ans du profit résultant de l'annulation de la dette, en cas de décès de l'assuré, elle devra alors échelonner la reprise de ces primes par parts égales sur 5 ans.

(3) : pas d'incidence sur les comptes de l'entreprise.

L'exploitant individuel n'est jamais un homme-clé. Un cuisinier qui fait avoir 1 étoile Michelin en est un par contre.

## C/ la déductibilité des charges de personnel

### 1- principe

Les salaires et les charges sociales sont déductibles si 2 conditions sont remplies :

- correspondre à un travail effectif
- montant ne doit pas être excessif par rapport au service rendu

### 2- la rémunération de l'exploitant et de sa famille

la rémunération de l'exploitant : elle est faite par le bénéfice de son entreprise. Si celle-ci est comptabilisée dans un compte de charge (ex 644) ; la somme doit être comptabiliser extra-comptablement.

La rémunération du conjoint de l'exploitant : il faut ici distinguer selon le régime matrimonial des époux :

- sous le régime de la séparation, les rémunérations sont totalement déduites
- sous le régime de communauté, la déduction des salaires est limitée à 2600€/an. Celle-ci est portée à 36 x le SMIC annuel si l'exploitant adhère à un CGA (centre de gestion agréé). C'est pour encourager les entrepreneurs individuels d'adhérer à ces centres.

La rémunération de la famille de l'exploitant : elle est normalement déductible sous réserve des 2 conditions vues précédemment :

- correspondre à un travail effectif
- montant non excessif par rapport au service rendu

### 3- les charges sociales

Les charges sociales rattachées au salaire du personnel : les cotisations sociales obligatoires ou complémentaire souscrites par les salariés ne sont pas déductibles.

Les charges sociales de l'exploitant : il peut déduire sans limite les cotisations de Sécurité Sociale et peut déduire pour les mêmes conditions pour les salariés ; 2 types de cotisations :

- au régime vieillesse obligatoire
- les primes versées volontairement dans le cadre d'assurance groupe (contrats Madelin)

Les charges sociales du conjoint de l'exploitant : elles sont intégralement déductibles quelque soit la fraction du salaire déductible.

### D/ les dons

En principe, ils ne sont pas déductibles, mais exception : si les dons sont réalisés dans l'intérêt de l'entreprise ou dans l'intérêt du personnel.

Certaines dépenses à des mécénats ouvrent à des réductions d'impôts mais ne sont pas déductibles.

Il s'agit des dons aux œuvres d'intérêt général à caractère éducatif, scientifique, sportif, humanitaire, familial, culturel ou social.

**Rmq** : pour les partis politiques, ils ne sont pas déductibles.

## Chap. 4 : la déductibilité des amortissements et des provisions

Ils sont définis par le droit comptable. Leur comptabilisation constitue l'obligation édictée par le PCG et le Code de Commerce.

Cette comptabilisation résulte du principe comptable de l'image fidèle : les comptes annuels doivent représenter la réalité de l'entreprise.

Le droit fiscal, lui, fixe les conditions de déductibilité de ces charges. Il est d'autant plus strict qu'il s'agit de charges calculées par le dirigeant.

### I) amortissement

**Selon l'article 322-1 du PCG**, l'amortissement est la constatation comptable d'une baisse de la valeur d'un actif, elle résulte de l'usure physique soit dans l'évolution technique (obsolescence) soit de règles juridiques.

Selon la nouvelle définition comptable, il correspond à la consommation par l'entreprise des avantages économiques attendus de l'actif.

Il consiste dans l'étalonnage sur une durée probable de vie de la valeur du bien. Du point de vue fiscal, ces dotations aux amortissements sont déductibles mais sont strictement réglementées.

#### A/ régime fiscal des amortissements

##### 1- les biens amortissables

Seul sont amortissables les immobilisations appartenant à l'entreprise, sont donc exclus les biens en location ou en crédit-bail.

Quand la durée d'utilisation d'une immobilisation n'est pas déterminable (terrain), elle n'est pas amortissable.

Les biens qui ne constituent pas des immobilisations ne sont pas amortissables (stocks).

##### 2- les obligations comptables

A la fin de l'exercice, l'entreprise doit comptabiliser pour chaque immobilisation amortissable un amortissement conforme à la consommation des avantages économiques attendus de l'immobilisation.

Cet amortissement est déterminé par le plan d'amortissement prévisionnel établi lors de l'entrée du bien dans l'actif.

##### 3- les obligations fiscales

La dépréciation des immobilisations constitue une perte de valeur pour l'entreprise que celle-ci va compenser en prélevant l'amortissement sur les résultats.

D'après l'article 39-B du CGI, l'amortissement doit être comptabiliser pour un montant tel que le cumul des amortissements pratiqués à la clôture de chaque exercice soit au moins égal à l'investissement linéaire (règle de l'amortissement minimum). A défaut de respecter ce minimum, la déduction de l'amortissement est définitivement perdue.

#### 4- les conditions de déduction des amortissements

Les amortissements doivent être pratiqués sur les éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation.

Les amortissements doivent correspondre à la dépréciation effective subie : il faut que ce soit réel et non exagéré, sinon ce n'est pas déductible.

Les amortissements doivent être comptabilisés.

Les amortissements ne doivent pas être exclus des charges déductibles par la loi. En effet, il existe une liste de biens dont l'amortissement n'est pas déductible.

Sont exclus du droit à déduction des amortissements :

- des biens somptuaires
- des fractions non déduites des amortissements des voitures de tourisme (déductions possibles que sur 18 300€)

#### B/ le calcul des amortissements

##### 1- base et durée

La base est la valeur du bien qui figure au bilan de l'entreprise, cad sa valeur d'origine (HT, sauf pour les voitures de tourisme).

Pour les biens acquis à titre onéreux, la base est le prix d'achat plus les frais accessoires.

Pour les biens acquis à titre gratuit, la base est la valeur vénale (si on la vendait).

Pour les biens apportés à l'entreprise, la base est la valeur d'apport.

La durée correspond à l'utilisation prévue déterminée selon les usages. Iles toujours possible de déroger à la durée prévue si on prouve que c'est une utilisation différente de celle des usages.

##### 2- amortissement linéaire

La base est la valeur d'origine du bien, l'annuité est constante et se calcule en faisant un rapport de 1 sur le nombre d'années prévues. Le point de départ est la date de mise en service, pas la date d'acquisition. Quand elle arrive en cours d'exercice, la 1<sup>ère</sup> annuité est alors réduite : on calcule un prorata temporis en nombre de jours.

1 mois = 30 jours

1 an = 360 jours

En cas de cession, l'amortissement est calculé du jour de mise en service au jour de cession.

##### 3- amortissement dégressif

Il est facultatif et réservé à certaines immobilisations.

L'article 22 de l'annexe 2 du CGI donne la liste de ses biens. 2 conditions sont à respecter :

- les biens doivent avoir été acquis neufs, les biens d'occasion ne peuvent être amortis en dégressif
- la durée est d'au moins 3 ans

L'annuité est dégressive et se calcule en multipliant la valeur comptable nette par un taux constant. Il est égal au produit du taux linéaire par un coefficient :

1,25	pour les biens d'une durée de	3 à 4 ans
1,75		5 à 6 ans
2,25		+ de 6 ans

Le point départ du calcul est le 1<sup>er</sup> jour du mois d'acquisition. On ne tient pas compte du mois de cession pour la dernière annuité qui est calculée au mois de cession. La prorata temporis est calculée en mois.

#### 4- amortissement exceptionnel

Ce type d'amortissement consiste à pratiquer un amortissement supérieur à celui prévu par le plan d'amortissement. Il existe 2 cas :

- on constate une perte notable de la valeur du bien, celle-ci n'ayant pu être prévue
- une disposition fiscale autorise cet amortissement exceptionnel pour favoriser certains investissements. La liste des biens concernés est donc établie par la loi de finance.

Cette aide exceptionnelle est limitée dans le temps.

Ex : pour les logiciels, c'est 12 mois.

## 2) les provisions

Elles consistent à mettre de côté une somme d'argent pour faire face à une dépense prévisible.

Ex : en droit fiscal et comptable, ce souci de bonne gestion est permanent.

Selon l'article 39-1-5 du CGI, sont déductibles les provisions constatées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables.

### A/ condition de déductibilité des dotations aux provisions

#### 1- conditions de fonds

Il faut que les pertes ou les charges prévisibles qui sont l'objet de la provision soient nettement précisées ; 2 conséquences :

- elles doivent être probables et pas seulement éventuelles
- l'évaluation de celles-ci doit être approximative et pas seulement arbitraire (utilisation de statistiques)

La perte ou charge provisionnée doit être déductible fiscalement. Elle doit résulter d'un événement en cours à la clôture de l'exercice.

#### 2- conditions de forme

Les provisions doivent être inscrites en comptabilité (**compte 680**). Celles-ci doivent figurer sur le tableau annuel des provisions de la déclaration annuelle des résultats.

## B/ les diverses catégories de provision

On distingue 3 grandes catégories de provisions :

- provision pour dépréciation des stocks, des créances et des VMP
- provision pour risques et charges
- provision réglementée

## **Chap. 5 : le régime des plus- ou moins-values professionnelles**

La notion de plus- ou moins-value correspond à l'idée de produits ou de charges exceptionnels (**compte 67 et 77**). En fiscalité, ce sont des produits et charges constatés par l'entreprise à l'occasion d'opérations exceptionnelles portant sur certains éléments de l'actif de l'entreprise. Ces opérations exceptionnelles concernent majoritairement les cessions d'immobilisation mais aussi certaines provisions.

### **1) définition et calcul des plus- ou moins-values**

#### A/ définition

Le terme de plus- ou moins-value désigne la différence entre la valeur réelle et la valeur comptable d'un élément d'actif.

**Rmq** : seules les plus- ou moins-values constatées relèvent de ce régime spécial d'imposition. Donc celles qui sont latentes en sont exclues.

#### B/ calcul

Il y a plus-value quand le prix de cession d'un élément d'actif excède son prix de revient. Dans le cas contraire, il y a moins-value.

Le prix de cession est un prix net, cad il faut déduire les frais éventuels liés à la cession (ex : commissions, courtage,...).

Le prix de revient est généralement égal à la valeur d'origine pour les immobilisations non-amortissables, et égal à la valeur comptable nette pour les immobilisations amortissables.

**Rmq** :

- les amortissements relatifs aux biens somptuaires ainsi que la fraction non-déductible des amortissements de voiture de tourisme, sont ici considérés comme déduits pour le calcul de la plus- ou moins-value.
- Un reversement éventuel de TVA lié à la cession peut venir majorer la valeur d'origine du bien cédé. Au contraire, un complément de déduction peut venir minoré cette valeur d'origine.

## **2) champ d'application**

### **A/ les opérations concernées**

Dans les entreprises individuelles le régime fiscal des plus- ou moins-values s'applique uniquement au plus- ou moins-values résultant de la sortie d'éléments d'actif immobilisé.

Pour les immobilisations incorporelles :

- les frais d'établissement et de R&D sont exclus du régime spécial des plus- ou moins-values.
- Les cessions et concessions de brevets sont soumis au régime des plus- ou moins-values mais avec des particularités
- Les autres immobilisations incorporelles bénéficient du régime des plus- ou moins-values

Pour les immobilisations corporelles, celles-ci entrent toutes dans le champ d'application de ce régime.

Pour les immobilisations financières :

- les obligations et parts de société relèvent de ce régime spécial mais avec des particularités
- les autres immobilisations financières ne relèvent pas de ce régime spécial

En outre, ce régime s'applique aux dotations et aux reprises de provisions pour dépréciation des titres.

### **B/ les entreprises concernées**

#### 1- principe

Le régime s'applique à plusieurs types d'entreprises :

- entreprises passibles de l'IR dans la catégorie des BIC
- professions non-commerciales et entreprises agricoles
- sociétés soumises à l'IS mais avec des modalités particulières

#### 2- cas particulier des petites entreprises

Les petites entreprises qui exercent leur activité depuis au moins 5 ans peuvent bénéficier d'une exonération de leur plus-value. Par petites entreprises, on entend :

- entreprises prestataires de service réalisant un CA annuel < ou = 90.000 € TTC (54.000 € TTC avant le 01.01.04)
- entreprises de ventes réalisant un CA annuel < ou = 250.000 € TTC (152.600 € TTC avant le 01.01.04)

**Exception** : les terrains à bâtir et les immeubles ne bénéficient pas de cette exonération.

### **3) le régime fiscal des plus- ou moins-values**

#### **A/ la qualification fiscale des plus- ou moins-values**

On distingue 2 types des plus- ou moins-values :

- à court terme
- à long terme

Selon la qualification retenue le régime fiscal est différent. Les plus-values à long terme bénéficient d'un taux d'imposition réduit. La distinction entre court et long terme s'opère à l'aide de 2 critères :

- durée de détention de l'immobilisation concernée
- qualité du bien selon qu'il est amortissable ou non

Quand le bien a été acquis il y a moins de 2 ans, la qualification de la plus- ou moins-value est toujours de court terme, quelque soit la nature de bien.

Quand le bien a été acquis il y a 2 ans ou plus :

- les plus- ou moins-value sur les biens non-amortissables sont à long terme
- les moins-value sur bien amortissable sont toujours de court terme. On considère qu'elles sont l'insuffisance d'un amortissement
- les plus-values sur bien amortissable sont à court terme à hauteur des amortissements et sont à long terme au-delà

#### **B/ régime spécifique des titres en portefeuille**

##### **1- en cas de cession de titres en portefeuille**

Le régime des plus- ou moins-values s'appliquent aux cessions dans la mesure où ces titres sont considérés comme des immobilisations du point de vue fiscal. Sont considérées comme des immobilisations du point de vue fiscal :

- titres en portefeuille détenus depuis au moins 2 ans
- titres en portefeuille détenus depuis moins de 2 ans si le portefeuille comprend également des titres de même nature détenus depuis au moins 2 ans

Pour apprécier la durée de détention des titres cédés, on utilise la règle du 1<sup>er</sup> entrée, 1<sup>er</sup> sorti (PEPS). La valeur d'origine à retenir pour le calcul de la plus-values est égale au coût d'entrée du lot cédé, coût déterminé avec la règle du PEPS. Il y aura plus-value quand prix de cession du titre excèdera la valeur d'origine, sinon moins-value.

La plus- ou moins-value résultant de la cession de titres en portefeuille est qualifiée de court terme pour les titres acquis depuis moins de 2 ans et sera qualifiée de long terme pour les titres acquis depuis 2 ans ou plus.

**Rmq** : quand les titres cédés ne sont pas considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé, les profits réalisés ne bénéficient pas de régime spécial des plus- ou moins-values. Ces profits restent intégrer dans les résultats de l'entreprise et sont imposables au régime des BIC. Il n'y a pas de retraitement extra-comptable à opérer.

## 2- en cas de provisions pour dépréciation des titres en portefeuille

Les dotations pour ces provisions sont considérées comme des moins-values à long terme d'un point de vue fiscal.

Les reprises de ces provisions sont considérées comme des plus-values à long terme.

### C/ le cas des produits de la propriété industrielle

Ce régime particulier concerne les brevets et les inventions brevetables mais pas les logiciels. Tous ceux-ci sont concernés, qu'ils soient créés ou acquis (spécificité pour ceux qui ont été acquis il y a plus de 2 ans).

#### 1- en cas de cession de brevet ou d'invention brevetable

Le profit réalisé bénéficie du régime des plus-values à long terme, y compris pour les amortissements pratiqués.

#### 2- en cas de concession (location) de brevet ou d'invention brevetable

Le résultat net de la gestion de la concession, c'est-à-dire la différence entre redevances (royalties) issues de la concession et les dépenses de gestion de la concession (dépenses pour l'INPI), bénéficie du régime des plus-values à long terme.

## **4) l'imposition des plus- ou moins-values**

### A/ détermination des plus- ou moins-values nettes

Les plus- ou moins-values déterminées au cours de l'exercice ne sont pas traitées individuellement, mais seulement pour leur calcul. L'entreprise opère une compensation entre toutes les plus- ou moins-values à court terme et celles à long terme. L'entreprise fait alors apparaître une plus- ou moins-value à court terme et une à long terme.

### B/ modalités d'imposition des plus- ou moins-values nettes

#### 1- régime fiscal de la moins-value nette à court terme

La moins-value nette à court terme est considérée comme une charge ou une perte. Elle est donc admise en déduction du résultat fiscal, imposable dans la catégorie des BIC. Elle est déjà comptabilisée par le jeu des différentes cessions, donc pas de retraitement extra-comptable à effectuer.

## 2- régime fiscal de la plus-value à court terme

Il existe ici 2 possibilités d'imposition :

- elle est imposée comme élément du bénéfice, donc pas de retraitement extra-comptable à effectuer
- l'entreprise peut bénéficier d'un étalement sur 3 ans de l'imposition de la plus-value à court terme. 1/3 de celle-ci est imposable lors de l'exercice de la réalisation, avec le résultat fiscal. Il y a un retraitement extra-comptable à opérer en N pour déterminer le résultat fiscal, il faut déduire extra-comptablement les 2/3 de la plus-value nette à court terme. En N+1 et N+2, chacun des 2/3 restants sera alors réintégré extra-comptablement pour le calcul du résultat fiscal.

## 3- régime fiscal de la plus-value nette à long terme

Elle est imposée différemment selon que l'entreprise est bénéficiaire ou déficitaire :

- si elle est bénéficiaire, la plus-value nette à long terme est imposée à 16%, auquel s'ajoute 10% de prélèvement sociaux ; le total d'imposition est donc de 26%. Il y a un traitement extra-comptable. Pour bénéficier de ce taux réduit, la plus-value doit être déduite du résultat comptable.
- si elle est déficitaire, 2 solutions sont possibles :
  - elle peut régler l'imposition de cette plus-value au taux de 16 %, majorée des prélèvements sociauxconséquences : on opère un traitement extra-comptable : la plus-value ne doit plus figurer dans les produits de l'entreprise : on opère donc une déduction extra-comptable. Le déficit fiscal est donc d'autant plus aggravé.
  - elle peut maintenir cette plus-value dans les produits de l'entreprise. Ainsi, il n'y a rien à faire.

## 4- le régime fiscal de la moins-value nette à long terme

On opère un traitement extra-comptable : on fait une réintégration pour déterminer le résultat fiscal. Elle s'impute sur les plus-values nettes à long terme éventuels réalisés lors des 10 ex suivants. Si elle n'a pu être imputée dans les 10 ex, le report est définitivement perdu pour l'entreprise.

# **Chap. 6 : la détermination et la déclaration du résultat fiscal**

## **1) principes**

### A/ principe de calcul

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable, mais il y a parfois des divergences entre ces 2 droits, d'où des retraitements extra-comptables. Ainsi, on trouve en réintégration :

- les charges non-déductibles fiscalement

- les produits non-comptabilisés mais imposables

En déduction, on trouve :

- les charges non-comptabilisées mais déductibles
- les produits comptabilisés mais non imposables au taux progressif de l'IR

ex : les plus-values nettes à long terme

### B/ dépôt de la déclaration

En principe, l'entreprise a une totale liberté pour fixer la durée de son ex : généralement 12 mois et se confond avec l'année civile, mais ce n'est pas obligatoire.

L'IR doit être déposé en principe le dernier jour du mois de mars et il porte sur l'ensemble des revenus perçus pendant l'année civile antérieure.

L'entreprise, qui a obtenu un résultat de son dernier ex au cours de cette année, l'ajoutera à cette déclaration.

Si plusieurs bilans ont été établis au cours de l'année civile, c'est l'ensemble des résultats qui sera pris en compte.

### C/ le résultat imposable

Il est soit bénéficiaire ou soit déficitaire.

En cas de bénéfice fiscal, ce résultat sera ajouté aux autres résultats de la déclaration de l'IR.

On appelle ce principe le principe d'addition des résultats positifs. S'il existe un régime spécial d'imposition pour une partie du bénéfice, celle-ci doit être écartée du bénéfice fiscale.

En cas de déficit fiscal, en vertu du même principe d'addition, il faut l'ajouter aux autres résultats. Si le revenu global de l'exploitant est négatif, il pourra être reporté sur le revenu global des années suivantes pendant 6 ans (avant le 01.01.04, c'était 5 ans).

Pour éviter certains montages financiers, le législateur fiscal a prévu que certaines pertes ne peuvent être imputées que sur les bénéfices de même nature : c'est le principe de la « tunnélisation ». c'est le cas, par ex, des BIC non-professionnels.

Ces déficits, dans le cadre du principe, ne seront reportables que sur des revenus de même nature pendant 6 ans.

## **2) les différents régimes d'imposition**

Selon la taille de l'entreprise, la déclaration sera plus ou moins détaillée.

### A/ le régime du réel normal

Il s'applique pour :

- les entreprises commerciales dont le CA est > 763.000 € HT
- les entreprises de prestations de services dont le CA est > 230.000 € HT

La déclaration est totale et comporte 15 pages. Elle se fait sur l'imprimé n°2031 avec de nombreux documents annexes qui composent la liasse fiscale. On y trouve :

- le bilan
- le compte de résultat
- le tableau d'immobilisations et d'amortissements
- ... divers tableaux tel que celui pour les provisions...

Cette déclaration est jointe à la déclaration des revenus du foyer fiscal de l'exploitant ; la date de dépôt étant alors commune. Elle est fixée au 31.03 si l'ex comptable coïncide avec l'ex civil.

Tout retard de dépôt entraîne une majoration de 10%.

### B/ le régime du réel simplifié

Il s'applique pour :

- les entreprises commerciales dont  $76.300 < CA < 763.000$  € HT
- les entreprises de prestations de service dont  $27.000 < CA < 230.000$  € HT

La déclaration n°2031 doit être fournie, mais les documents annexes n'ont pas autant d'importance, puisque ce sont des entreprises de taille moyenne. La liasse fiscale comprend :

- un bilan simplifié
- un compte simplifié du résultat fiscal
- un relevé des provisions
- un tableau des immobilisations et des amortissements

La liasse fiscale ne comprend pas le document n°2058A, document qui liste toutes les rectifications extra-comptables.

### C/ le régime des micro-entreprises

Il englobe :

- les entreprises commerciales dont le CA est < 76.300 € HT
- les entreprises de prestations de service dont le CA est < 27.000 € HT

Pour bénéficier de ce régime, les entreprises doivent, en outre, bénéficier de la franchise de TVA ou en être expressément exonérées.

Toutes sociétés de personne ou toute entreprise ne bénéficiant pas de la franchise, sont donc soumises à un régime d'imposition de réel (normal ou simplifié).

L'intérêt est que les obligations sont très allégées. En effet, l'exploitant ne doit seulement tenir qu'un livre-journal détaillant ses recettes et un registre de ses dépenses, d'où une comptabilité de trésorerie.

Par contre, il existe une obligation de conservation des pièces comptables. Le bilan et le compte de résultat ne sont pas exigés.

Le bénéfice imposable est égal au montant du CA diminué d'un abattement forfaitaire de 72% pour les entreprises commerciales, et de 52% pour les entreprises de services.

Résultat fiscal = CA x 28% pour entreprises commerciales

Résultat fiscal = CA x 48% pour entreprises de services

**Rmq** : les plus- et moins-values professionnelles ne sont pas concernées par l'abattement forfaitaire. Elles sont donc calculées selon les règles vues dans le chap. 5.

### **3) les aides financières**

#### **A/ liées à l'adhésion d'un CGA (centre de gestion agréé)**

Les salariés et les professions libérales bénéficient d'un abattement de 20% accordé en vertu de la transparence de leur revenu.

Les entreprises individuelles ne bénéficient pas de cet abattement car on se méfie d'elles.

L'adhésion à un CGA par une entreprise individuelle lui permet de bénéficier de cet abattement de 20%

Un CGA est une association type loi 1901, créée par les experts-comptables ou des organismes professionnels. L'adhésion à celui-ci permet un meilleur contrôle des comptes.

#### 1- les rôles d'un CGA

Il assiste l'exploitant en matière de gestion à un coût faible. Ainsi, dans les 6 mois de la clôture de son ex, l'entreprise reçoit un dossier de gestion qui analyse son activité, son financement... Cela permet à l'exploitant de prendre des décisions.

Il centralise la comptabilité des adhérents. Elle est surveillée par l'ordre des experts-comptables.

En matière fiscale, il peut établir les déclarations à la place des adhérents.

Quant à l'adhérent, il a plusieurs obligations :

- il doit transmettre tous les éléments nécessaires pour obtenir une comptabilité sincère
- il doit accepter les règlements par chèque au sein de son entreprise
- il doit faire viser sa déclaration de résultat par un expert-comptable

#### 2- l'avantage fiscal

L'entreprise bénéficie d'un abattement de 20% de son bénéfice imposable dans la limite d'un plafond qui est de 115.900 € en 2003. pour ne bénéficier, l'entreprise doit remplir certaines conditions :

- être soumis au régime du réel normal ou simplifié
- être adhérent pendant toute la durée de l'ex. dans le cas d'un nouvel adhérent, il faudra une adhésion dans les 3 mois de l'ouverture de l'ex.
- être assujetti à l'IR
- déposer sa déclaration fiscale dans les délais imposés. L'adhérent, qui enregistre 2 retards dans les déclarations des 2 dernières années, est exclu du bénéfice de l'abattement.
- être sincère dans sa déclaration de résultat

Ce montant de 20% est calculé sur l'ensemble des éléments du bénéfice imposable. Il est ensuite réparti entre les divers éléments, imposés à des régimes différents, au prorata de leur montant.

Il existe un 2<sup>ème</sup> avantage fiscal lié à l'adhésion à un CGA : une réduction d'impôt de 915 €, pour tenu de comptabilité, est accordée aux entreprises dont le CA est < aux limites des micro-entreprises. Il s'agit ici des micro-entreprises qui ont choisi le régime du réel normal.

Enfin un 3<sup>ème</sup> avantage : il est lié aux charges du personnel : la déductibilité d'une personne particulière. La rémunération versée au conjoint de l'exploitant peut être déduite dans la limite de 36 fois le SMIC mensuel.

Il ne concerne que les époux mariés sous le régime de la communauté.

## B/ exonération des bénéfices

### 1- les entreprises nouvelles

2 types d'entreprises :

- les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales soumises à un régime réel d'imposition, créées entre le 01.10.1995 et le 31.12.2009
- les entreprises exerçant une activité non-commerciale qui s'est créée dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) entre le 01.01.1995 et le 31.12.2009

L'entreprise bénéficie d'une période d'exonération totale de 24 mois qui démarre à la date de création. Au bout de ces 24 mois, elle aura un abattement de 75% pendant 12 mois, puis de 50% pendant 12 mois, et enfin de 25% pendant encore 12 mois.

Ceci s'applique à tout bénéfice, y compris ceux imposables à un taux réduit.

**Rmq** : pour les entreprises créées à partir du 01.01.2000, le bénéfice exonéré ne peut excéder un plafond fixé à 225.000 € par période de 36 mois.

### 2- les zones franches urbaines (ZFU)

Les entreprises installées dans les ZFU bénéficient d'une exonération, que l'activité soit totalement exercée ou non. L'exonération d'impôt est totale sur les 60 mois à partir du mois d'implantation dans les ZFU, mais les bénéfices exonérés ne peuvent dépasser 61.000 € par période de 12 mois.

**Rmq** : ces 2 régimes de faveur concernent aussi les entreprises passibles de l'IS.

## **Sous-titre 2 : l'impôt sur les bénéfices : l'IS**

### **1) le champ d'application**

#### **A/ les sociétés concernées**

L'IS est un impôt sur le bénéfice des sociétés. Il est global et concerne les profits résultant de l'ensemble des activités des sociétés concernées.

Dans le cadre de l'IS, c'est la société concernée qui est contribuable à part entière, elle déclare son bénéfice imposable et paie. La société possède la personnalité fiscale quant à l'IS.

Les SA, SAS, SARL sont soumises de plein droit à l'IS. Il existe un type de ses sociétés : les SARL de famille qui peuvent opter pour le régime des sociétés de personnes donc pour une imposition sur le BIC.

2 conditions :

- la société doit exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale
- elle doit uniquement être formée entre parents en ligne directe ou entre frères et sœurs ou entre conjoints

Les différentes EURL sont soumises de plein droit à l'IS si l'associé unique est une personne morale (une société).

Si l'associé unique est une personne physique, l'EURL peut opter pour l'imposition des bénéfices à l'IS .

L'IS frappe l'ensemble des bénéfices réalisé par des personnes morales et les sociétés soumises à cet impôt.

Les sociétés soumises à l'IS relèvent obligatoirement d'un régime réel d'imposition (normal ou simplifié).

#### **B/ la territorialité de l'IS**

##### **1- principe**

Art 209-1 du CGI : « les bénéfices passibles de l'IS sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que ceux dont l'imposition est attachée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

##### **2- Analyse**

Les sociétés dont le siège social est en France : les bénéfices réalisés au cours d'activités faites en France sont soumises à l'IS. ces sociétés ne sont pas soumises à l'IS pour les opérations réalisées à l'étranger à condition que :

- ces opérations entrent dans le cadre d'établissement autonome
- ces opérations soient réalisées par des représentants de la société
- ces opérations forment un cycle commercial complet

Les sociétés installées à l'étranger sont soumises à l'IS pour les opérations réalisées en France à condition que :

- ces opérations soient réalisées dans le cadre d'établissement autonome (en France)
- ces opérations soient réalisées en France par des représentants
- ces opérations forment un cycle commercial complet

Cette société ne sera pas soumise à l'IS pour les opérations ou activités réalisées à l'étranger.

### C/ la période d'imposition des bénéfices

La période d'imposition à l'IS correspond à l'exercice comptable. Celui-ci ne correspond pas toujours à l'année civile.

En principe, les résultats doivent déclarer dans les 3 mois de la clôture de l'exercice.

**Rmq** : en cas de cession de société ou en cas de cessation d'activité, la déclaration du résultat imposable doit intervenir au max. 60 jours après la date de cession de cessation.

Pour les sociétés nouvelles, la 1<sup>ère</sup> déclaration porte sur la période qui s'étend soit entre le début de l'activité et la date de clôture du 1<sup>er</sup> exercice, soit entre le début de l'activité et le 31.12 de l'année qui suit celle de la création.

## **2) les caractéristiques de l'IS**

Le bénéfice imposable à l'IS est déterminé selon des règles similaires à celles utilisées dans le cadre des BIC soumis à l'IR dans les entreprises individuelles. Mais ces règles sont parfois aménagées pour tenir compte :

- de la distinction entre patrimoine propre à des associés et patrimoine propre aux sociétés
- de l'existence de règles fiscales spécifiques aux sociétés

le résultat fiscal = résultat comptable avant impôt + réintégration extra-comptable – déduction extra-comptable

### A/ les règles propres à la détermination du résultat fiscal

#### 1- les produits imposables à l'IS

En principe, tous les produits comptabilisés par une société soumise à l'IS sont normalement imposables, les modalités d'imposition étant identiques à celles des BIC.

Certaines spécificités existent pour les sociétés soumises à l'IS, principalement en ce qui concerne les produits financiers.

### L'imposition des dividendes reçues par les sociétés

Les dividendes sont comptabilisées en produits financiers pour la valeur encaissée par la société. Elles sont imposées au titre de l'exercice auquel elles ont été perçues.

Les dividendes provenant de sociétés françaises, qui ont elles-mêmes déjà acquittées l'IS, bénéficient d'un crédit d'impôt appelé avoir fiscal. Cet avoir avait été créé afin d'atténuer les doubles impositions à l'IS.

L'avoir fiscal est supprimé à partir du 01.01.2005.

Il n'est ni comptabilisé en produit ni imposable à l'IS. il est déduit partiellement du montant de l'IS dû.

### L'imposition des dividendes reçues des filiales

Une société-mère est une société qui a une participation d'au moins 5% dans le capital social d'une autre société.

Ces titres détenus par la société-mère doivent avoir été acquis il y a au moins 2 ans.

Elle peut opter pour le régime des sociétés-mères.

Ce régime optionnel exonère d'imposition à l'IS les dividendes provenant de la filiale : il faut déduire extra-comptablement les dividendes.

Réciproquement, les charges afférentes à ses titres sont non seulement déductibles, mais en plus il y a réintégration extra-comptable du montant de ces charges.

### L'imposition des produits de placement à revenu fixe

On s'intéresse principalement à l'imposition des intérêts des obligations. Ils doivent être rattachés au résultat imposable de l'exercice au cours duquel ils ont couru.

Lors du versement de certains revenus mobiliers, une retenue à la source est prélevée lors de la distribution, elle est en générale de 10%.

Une retenue à la source donne lieu à un crédit d'impôt.

## 2- la déductibilité des charges dans les sociétés à l'IS

2 catégories de charges :

- les charges calculées, cad amortissements et provisions, le régime fiscal est similaire quelque soit le mode d'imposition des entreprises

- les charges décaissées

condition de déductibilité de ces charges : dans toutes les entreprises, la déductibilité des charges est soumise à des conditions de fond et de forme. Toutefois dans les sociétés soumises à l'IS certaines charges sont soumises à une condition de forme supplémentaire. En effet, elles doivent figurer sur un relevé détaillé des frais généraux.

Les charges concernées sont :

- les rémunérations directes et indirectes des 5 ou 10 personnes les plus rémunérées de la société
- les frais de voyage et de déplacement de ces personnes
- les charges afférentes au véhicule mis à la disposition de ces personnes
- les cadeaux dont la valeur unitaire est supérieur à 31 €
- les frais de réception

## La déductibilité des impôts et taxes

Les mêmes règles sont applicables aux impôts communs aux 2 modes d'imposition des entreprises (par ex, la taxe d'apprentissage).

Par contre, certains impôts n'existent que dans le cadre des sociétés :

- l'IS ainsi que les contributions sur l'IS et l'IFA (imposition forfaitaire annuelle) ne sont pas déductible du résultat imposable : il y a une réintégration à opérer.
- La taxe sur les véhicules de société est un impôt sur les voitures que les sociétés possèdent ou qu'elles ont à disposition. Cet impôt n'est pas déductible dans les sociétés soumises à l'IS
- La contribution de solidarité à l'ORGANIC, cette contribution est due dans la plupart des sociétés dont le CA >> 760.000 €. La déduction de cette contribution n'est autorisée qu'au titre de l'exercice au cours duquel elle devient exigible, cad souvent l'exercice suivant de l'exercice de calcul.

## Les charges de personnel

Les rémunérations versées aux salariés ainsi que les charges sociales correspondantes sont déductibles selon les mêmes règles que les entreprises relevant des BIC.

Par contre, contrairement aux entreprises individuelles, les rémunérations des dirigeants des SA ou SARL sont ici normalement déductibles à la double condition qu'elles correspondent à :

- une rémunération non excessive
- une rémunération du salarié, contrepartie d'un travail effectué

Les dirigeants salariés et les cadres peuvent être conduits à engager des frais pour le compte de la société.

Il existe 2 modalités de remboursement des frais aux dirigeants salariés et aux cadres :

- la société leur rembourse le montant réel des frais, dans ce cas, les charges sont déductibles de la société si elles ne sont pas excessives et si elles sont justifiées
- la société peut leur verser une indemnité forfaitaire mensuelle compensant les frais. Elle est déductible pour la société.

Par dirigeant de SA, on entend le PCA (président du conseil d'administration) et les directeurs généraux. Pour la SARL, ce sont les dirigeants.

## Les jetons de présence

Ils rémunèrent les administrateurs et les membres du conseil de surveillance dans les SA pour leur participation au conseil. La déductibilité de ces jetons de présence est limitée :

- si la société a moins de 5 salariés, le montant max. déductible est de 457 € par membres du conseil
- si la société a 5 salariés ou plus, le montant max. déductible est alors égal à 5% de la rémunération moyenne annuelle des 5 ou 10 salariés les mieux rémunérés, multiplié par le nombre de membre du conseil

**Rmq** : on retient 5 si l'effectif va jusqu'à 100 et 10 si plus de 100 salariés.

## Les comptes courants d'associés

Dans les sociétés, les associés peuvent laisser à la disposition de leur sociétés des sommes leur appartenant (dividendes...).

Quand ces sommes sont placées en compte courant d'associés et rémunérées par la société, les intérêts versés par la société constituent donc des charges financières. Ces charges ne sont déductibles que sous quelques conditions :

- le capital social doit être entièrement libéré
- les intérêts ne sont déductibles que dans la limite d'un taux qui est égal à la moyenne des taux effectifs pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale > à 2 ans  
Pour les exercices clos le 31.12.2003, ce taux limite était égal à 5,05%
- elles ne concernent que les dirigeants ou les associés détenant plus de 50% des droits sociaux ou droits de vote, les intérêts ne sont déductibles qu'à hauteur d'1,5 fois le montant du capital social

### 3- le régime des plus- ou moins-values dans les sociétés soumises à l'IS

En principe, dans ces sociétés, les plus-values sur cession d'actif immobilisé ne bénéficient pas d'un taux d'imposition préférentiel. Ces plus-values sont soumises au régime d'imposition du bénéfice au taux normal. En effet, elles sont qualifiées de plus-values à court terme.

Cependant, les plus-values provenant de la cession de certains éléments d'actif sont soumises à un régime fiscal particulier. En effet, les plus-values sur concessions de brevets et sur cession de titres en portefeuille, bénéficient d'une imposition allégée. Seulement celles-ci sont qualifiées de plus-values à long terme.

Dans le cadre des sociétés à l'IS, les plus-values nettes à long terme bénéficient d'un taux réduit d'imposition de 19%, majoré de prélèvement sociaux (10% comme toujours).

**Rmq** : les provisions pour dépréciations des titres, la dotation est une moins-value à long terme, la reprise est une plus-value à long terme, comme dans les entreprises individuelles.

### 4- l'imputation du déficit

Quand l'exercice se solde par un déficit fiscal, la société a le choix entre 2 types de report :

- sur les exercices suivants : c'est le régime de droit commun
- report en arrière du déficit qui fait naître une créance sur l'Etat

## Le régime de droit commun

Ce déficit fiscal est reportable sans limitation de durée sur les bénéfices des exercices suivants.

## L'imputation du déficit sur les bénéfices antérieurs

Les sociétés soumises à l'IS peuvent sous certaines conditions reporter en arrière leur déficit fiscal. Cette imputation entraîne une baisse de l'IS correspondant et fait donc naître une créance sur l'Etat.

Ex : en N : déficit fiscal

En N-1, N-2, N-3 : bénéfice fiscal.

On reporte le déficit sur les 3 exercices, on a donc trop payé d'IS, ainsi créance sur l'Etat.  
Règle : le report en arrière des déficits portent sur les 3 exercices précédents en commençant par le plus ancien, donc il y a une créance, que va détenir la société sur l'Etat, qui est égal à l'IS payé par la société au titre des bénéfices sur lesquels s'imputent le déficit.  
L'entreprise peut utiliser cette créance pour payer son IS (acompte ou solde d'IS) à l'exception de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA) et des contributions assises sur l'IS. si cette créance n'a pas pu être utilisée, la société peut demander le remboursement jusqu'à 5 ans après l'exercice déficitaire.

**Rmq** : certaines catégories de bénéfice des exercices antérieurs ne peuvent pas faire l'objet d'une imputation de déficit reportée en arrière :

- la fraction de bénéfice distribuée par la société
- les bénéfices dont l'imposition à l'IS a été réglée à l'aide d'avoirs fiscaux (AF) ou de crédits d'impôts (CI)

## B/ le calcul et le paiement de l'IS

### 1- la liquidation de l'IS

#### Détermination de la base imposable

La base imposable à l'IS est égale au résultat fiscal, cad égale au résultat comptable, + les charges non déductibles de l'exercice, - les produits non imposables de l'exercice, - le déficit reportable.

#### Taux d'imposition

- les taux d'imposition de l'IS : il existe 2 taux d'imposition :
  - taux normal fixe à 33 1/3%
  - taux réduit de 19% applicable aux plus-values à long terme
- rmq** : sous certaines conditions, les petites entreprises bénéficient d'un taux réduit à 15% pour une partie de leur bénéfice imposable.
- le taux des contributions assises sur l'IS : les entreprises soumises à l'IS doivent également s'acquitter de 2 contributions assises sur l'IS (ici, la base imposable est le montant de l'IS) :
  - contribution exceptionnelle : l'assiette de cette contribution est constituée de l'IS au taux normal et au taux réduit avant imputation des AF et des CI. Le taux de cette contribution est fixée à 3% pour les exercices clos à compter du 01.01.2002.
  - contribution social de 3,3% : elle n'est due que par les grandes entreprises, cad celles qui remplissent les 2 conditions suivantes :
    - un CA > 7.630.000 € HT
    - un capital social qui est détenu par des personnes morales pour au moins 25%

La base d'imposition est la même que pour la contribution exceptionnelle avec un abattement de 763.000 €

## L'imputation des AF et CI

- le régime applicable avant le 01.01.2005 : les AF et CI entraînent une réduction de l'impôt à payer. Les AF sont rattachés aux dividendes reçus par la société. Les CI sont rattachés aux obligations détenues par la société.
  - les AF :
    - ils ne proviennent pas de filiales de la société : le taux d'AF est égal à 10% du montant des dividendes versées par la société non-filiale
    - ils proviennent d'une filiale :
      - Si la société n'a pas opté pour le régime des sociétés-mères, le taux est aussi de 10%.
      - Si la société a opté pour le régime des sociétés-mères, le taux d'AF est de 50% des dividendes reçus. Dans le cadre de ce régime, les dividendes reçus sont déductibles extra-comptablement du bénéfice imposable. En outre, une quote-part de frais est réintégrée extra-comptablement au bénéfice imposable.
- à partir du 01.01.2005, l'AF est supprimé. Le CI continue d'exister

### 2- les modalités de paiement de l'IS

#### l'IFA

les sociétés soumises à l'IS sont tenues de payer une IFA même en l'absence de bénéfice imposable. C'est un forfait minimum de l'IS même s'il n'y a pas de résultat fiscal. Le montant de l'IFA à verser dépend donc du montant du CA TTC de l'entreprise. il existe 9 tranches comprises entre :

- < 76.000 € : IFA = 0 €
- > ou = 75.000.000 € : IFA = 30.000 €

Cet IFA peut être considéré comme une avance d'IS qui peut être récupérable sous certaines conditions :

- l'IFA est déductible de l'IS pendant l'année de son exigibilité et des 2 années suivantes
- l'IFA peut s'imputer sur les acomptes d'IS
- l'entreprise doit procéder à cette imputation dans un délai de 2 ans maximum, soit avant la fin de l'année N+2

Si l'IFA n'a pas pu être imputée à l'expiration du délai prévu, elle devient alors une charge d'impôt définitive pour l'entreprise. cet IFA étant lié à l'IS, la charge d'impôt n'est pas déductible du résultat final.

**Rmq** : les provisions que la société aurait créées pour faire face à cette charge future d'impôt ne sont donc pas déductibles

L'IFA doit être versé le 15.03 au plus tard, la date de paiement est indépendante de la date de clôture de l'exercice. la société peut imputer cet IFA sur l'acompte d'IS à payer au 15.03.

#### Les acomptes de l'IS

Au cours de l'exercice N, la société doit payer 4 acomptes d'IS, ceux-ci sont calculés par rapport au bénéfice imposable au taux normal (BN) ainsi que par rapport au résultat net des concessions de brevet imposables au taux de 19% (R). chaque acompte est égal au ¼ de ce bénéfice de référence.

Les plus-values à long terme sur cession de titres en portefeuille ou résultant de reprise sur provision pour dépréciation des titres, sont exclues du bénéfice de référence.

1<sup>er</sup> cas : la société a son exercice comptable qui coïncide avec l'année civile

	<b>1<sup>er</sup> acompte</b>	<b>2<sup>ème</sup> acompte</b>	<b>3<sup>ème</sup> acompte</b>	<b>4<sup>ème</sup> acompte</b>
<b>Date limite de paiement</b>	15.03	15.06	15.09	15.12
<b>acompte</b>	8 1/3% de BN + 4,75% de R de l'année N-2	16 2/3% de BN + 9,5% de R de l'année N-1 – 1 <sup>er</sup> acompte	25% de BN +14,25% de R de l'année N-1 – (1 <sup>er</sup> +2 <sup>ème</sup> acomptes)	33 1/3 % de BN + 19% de R de l'année N-1 – (1 <sup>er</sup> +2 <sup>ème</sup> +3 <sup>ème</sup> acomptes)

BN : bénéfice soumis au taux normal de 33 1/3%

R : résultat net de la concession de brevet soumis au taux réduit de 19%

2<sup>ème</sup> cas : si l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile

Le 1<sup>er</sup> acompte d'IS à verser est alors celui dont la date limite de paiement suit la date d'ouverture de l'exercice.

Ex : l'exercice commence le 01.11, le 1<sup>er</sup> acompte sera à verser le 15.12

### Cas des sociétés nouvelles

Elles sont dispensées de verser tout acompte pendant les 12ers mois de leur activité. Tant que le résultat fiscal n'est pas connu, les acomptes seront calculés sur un montant égal à 5% du capital appelé.

Les acomptes non réglés à la date limite de paiement sont passibles d'une majoration de 10%. Toutefois, les acomptes ne sont pas exigibles dans les 2 cas suivants :

- si l'exercice en cours est fiscalement déficitaire
- si l'IS afférent à l'exercice de référence n'excède pas 3000 €