

Celles-ci sont déductibles au point de vue fiscal à la double condition :

- que le risque de non-recouvrement soit nettement précisé ;
- que les événements en cours à la date de clôture rendent probable la perte supputée.

En principe, le risque de non-recouvrement doit être justifié créance par créance. Mais la jurisprudence admet le calcul statistique des provisions pour créances douteuses lorsque cette méthode est appropriée à la situation et aux données spécifiques à l'entreprise.

En revanche, la provision ne peut être déterminée par un mode de calcul global et forfaitaire.

Le seul défaut de paiement des créances à l'échéance ne justifie pas la déduction d'une provision. À l'inverse, il n'est pas systématiquement exigé que des poursuites judiciaires soient engagées, notamment lorsque le montant des créances est faible ou en raison des relations commerciales entretenues avec le débiteur.

B)- Les provisions pour risques et charges :

1)- Distinction entre charges à payer et provisions :

Fiscalement, constituent des frais à payer les charges qui revêtent le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant, même si elles ne sont pas encore susceptibles d'être réclamées par les créanciers (exemple : intérêts et loyers courus mais non encore échus).

Les provisions se distinguent donc essentiellement des charges à payer par l'incertitude afférente à la réalisation de la charge provisionnée ou par l'imprécision de leur montant.

2)- Les différentes Provisions :

- *Provisions pour impôts :*

L'article 39, 1-4° du CGI interdit aux entreprises d'inclure dans les charges d'un exercice, à titre de frais payés ou à payer, des impôts autres que ceux mis en recouvrement ou devenus exigibles au cours de l'exercice.

Mais rien ne s'oppose à la déduction sous forme de provisions des impôts et autres charges fiscales, déductibles au point de vue fiscal, qui se rattachent aux opérations déjà effectuées par l'entreprise et dont le fait générateur est intervenu avant la clôture de l'exercice de constitution de la provision.

L'administration admet la constitution de provisions pour impôts lorsqu'il s'agit d'impôts déductibles qui présentent un caractère permanent et qui seront dus à raison de faits survenus au cours de l'exercice envisagé.

Les contribuables sont en droit de constituer une provision pour faire face au risque probable de rappel d'impôts, déductibles fiscalement, qui résulte d'une procédure de rectification engagée

par l'administration, même si le bienfondé de l'imposition fait l'objet d'une contestation contentieuse n'ayant pas donné lieu à une décision définitive.

- Provisions pour dépenses de personnel :

•Provisions pour rémunérations et gratifications

Les dépenses de personnel restant à régler à la clôture d'un exercice, telles les gratifications, primes et participations contractuelles aux bénéficiaires, peuvent être déduites du résultat dudit exercice à la condition que l'entreprise ait pris, à l'égard de ses salariés, des engagements fermes quant au principe et au mode de calcul des sommes dues et que l'obligation de payer ultérieurement celles-ci soit certaine. Si le montant des sommes dues est exactement déterminé, celles-ci peuvent être déduites au titre des frais à payer. Dans le cas contraire, une provision peut être constituée à raison de leur montant probable.

L'engagement de l'entreprise de verser un complément de rémunération peut résulter d'une inscription au livre de paie ou d'un usage constant ou de la convention collective.

•Provisions pour congés-payés

Les droits à congé acquis par les salariés à la clôture de l'exercice, ainsi que les charges sociales et fiscales correspondantes, constituent en principe une charge déductible des résultats de cet exercice, conformément aux règles comptables. Mais les entreprises qui ont opté avant 1987, de manière irrévocable, pour le maintien du régime fiscal alors en vigueur, doivent déduire les indemnités de congés payés et les charges qui s'y rattachent au titre de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement payées. Une correction extra-comptable doit donc être opérée dans ce cas pour la détermination du résultat fiscal.

•Provisions pour licenciement

Les provisions constituées en vue de faire face aux charges liées à des licenciements qui peuvent être tenus pour probables à la clôture de l'exercice sont déductibles. Il en est ainsi des indemnités versées lors d'un licenciement pour motif personnel, ou dans le cadre d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire, et des autres charges supportées dans ces hypothèses.

En revanche, les provisions destinées à faire face à des indemnités de licenciement pour motif économique ne sont pas déductibles : il s'agit de l'indemnité de licenciement stricto sensu légale (C. trav. art. L 1234-9) et, lorsqu'elles sont d'un montant supérieur, des indemnités accordées par la convention collective, le contrat de travail, les usages, ou versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi. Les autres indemnités versées (préavis, congés payés...) ainsi que les frais de restructuration et les dépenses liées à la reconversion du personnel et aux diverses mesures d'accompagnement social (reclassement, actions de formation...) ne sont notamment pas visés par l'interdiction.

Les licenciements peuvent être tenus pour probables à la clôture de l'exercice si une décision formelle a été prise avant cette date (convocation à l'entretien préalable, information et convocation des délégués du personnel ou du comité social et économique, établissement d'un plan social...).

•Provisions pour charges de retraite

Est interdite toute déduction des provisions constituées en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite de membres ou anciens membres du personnel, ou de mandataires sociaux.

Cette interdiction concerne toutes les sommes versées aux salariés et anciens salariés ainsi qu'aux dirigeants, lors de leur départ à la retraite ou préretraite, ou pendant la durée de celle-ci. Sont notamment visés : les indemnités de départ à la retraite (fixes ou variables) ; les allocations

de préretraite ; les pensions ou compléments de retraite ainsi que les charges sociales liées au versement de ces sommes.

Du point de vue comptable, la constatation de provisions n'est pas obligatoire (C. com. art. L 123-13) mais constitue la méthode préférentielle. Les entreprises qui l'appliquent doivent réintégrer le montant des dotations à ce poste, de manière extra-comptable, dans leur bénéfice imposable.

Les sommes versées à d'anciens salariés sous forme de rente mensuelle jusqu'à l'âge de la retraite, en contrepartie de leur renonciation au paiement immédiat d'indemnités de licenciement, ne peuvent pas faire l'objet de provisions.

Les charges qui ne peuvent donner lieu à provision sont en principe déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement engagées.

- Provisions pour travaux :

Les travaux de gros entretien et de grandes révisions qui n'entraînent pas un accroissement des valeurs d'actif peuvent donner lieu dans les comptes soit à la constatation d'une provision, soit à leur inscription à l'actif en tant que composant (PCG art. 214-10).

Lorsque l'entreprise opte pour leur comptabilisation sous la forme d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions, celle-ci est déductible si les dépenses excèdent, par leur nature et leur importance, les travaux d'entretien ou de réparation courants (ravalement, grandes révisions...).

Les réparations envisagées doivent en outre être nettement précisées à la clôture de l'exercice, ce qui suppose, selon l'administration, une programmation détaillée des travaux à entreprendre assortie d'une estimation précise de leur coût. Le Conseil d'État considère cependant que l'absence de programmation détaillée ne fait pas obstacle à la constatation de la provision dès lors que l'état de dégradation de l'immeuble à la clôture de l'exercice de constitution de la provision est tel qu'il rend nécessaire la réalisation des travaux ;

Dans le cas où le coût des travaux est comptabilisé en tant que composant, cette possibilité étant refusée au plan fiscal, il convient de rapporter au résultat imposable la fraction de l'amortissement du composant ainsi identifié dans les comptes qui excède la dotation calculée d'après la durée fiscale d'amortissement du bien concerné.

- Provisions pour litiges :

Les entreprises engagées dans un litige peuvent constituer une provision afin de faire face à la charge probable qui en résultera.

Le litige doit être déjà né à la clôture de l'exercice, ce qui suppose l'existence d'une réclamation, d'une procédure de rectification, d'une action en justice intentée contre l'entreprise ou d'une mise en jeu de sa responsabilité.

L'existence même d'un litige suffit à justifier la constatation d'une provision sans que le contribuable ou le juge de l'impôt ait à en apprécier l'issue.

En revanche, la constitution d'une provision suppose que le litige ne soit pas encore tranché à la clôture de l'exercice. En effet, en cas de jugement, la dette de l'entreprise devient certaine et doit être déduite en tant que charge.

En outre, la charge susceptible d'incomber à l'entreprise doit elle-même être déductible : tel est le cas, par exemple, de salaires, de dommages et intérêts ou de rappels d'impôt fiscalement

déductibles. Le montant déductible de la provision correspond aux prétentions de la partie adverse.

Le Conseil d'État admet qu'une entreprise puisse déduire une provision pour faire face au risque

II/ LE SORT DES PROVISIONS

Deux situations sont à distinguer :

A)- Les provisions régulièrement constituées :

Trois situations peuvent se présenter, selon que la provision est utilisée conformément à son objet, qu'elle devient sans objet ou est détournée de son objet.

- 1- Lorsque la perte ou la charge en prévision de laquelle une provision a été constituée se réalise effectivement :

La déduction de cette perte ou de cette charge est compensée, à due concurrence, par la reprise de la provision, c'est-à-dire sa réintégration au résultat. Si la provision est plus élevée que la perte ou la charge, elle devient sans objet à hauteur de la différence et sa reprise majore d'autant le résultat.

Les règles fiscales ne diffèrent pas en la matière des règles comptables, sauf dans l'hypothèse où la provision n'était pas déductible fiscalement, auquel cas sa reprise fait l'objet d'une déduction extra-comptable.

Exemple :

Une provision pour litige a été constituée sur l'exercice 2018 pour un montant de 5.000 Euros et déduite en charge.

En 2020, la société a effectivement été condamnée à payer par le jugement la somme de 6.000 Euros.

Au titre de l'exercice 2020, va être comptabilisé en charge la somme de 6.000 Euros. Cette charge va être compensée par la reprise de la provision pour la somme de 5.000 Euros devenue sans objet.

- 2- Une provision est considérée comme devenue sans objet lorsque la perte ou la charge en vue de laquelle elle avait été constituée ne se réalise pas (par exemple : encaissement d'une créance qui avait fait l'objet d'une provision pour créance douteuse). L'objet d'une provision est à distinguer de ses causes ou justifications. Ainsi, une société qui a constitué une provision peut, si cette provision n'a pas perdu son objet, maintenir ou modifier son montant si des événements en cours la justifient toujours, même si ces événements sont différents de ceux ayant motivé la constitution initiale.

La provision devenue sans objet au cours d'un exercice doit être rapportée aux résultats imposables dudit exercice, sauf s'il s'agit d'une provision non déductible fiscalement, antérieurement taxée. À défaut, l'administration peut procéder à la réintégration sans qu'aucun délai ne lui soit opposable. La provision est alors réintégrée dans les bénéfices de l'exercice au cours duquel elle est devenue sans objet ou, si cet exercice est prescrit, dans les résultats du premier exercice non prescrit.

Exemple :

Une provision pour créance douteuse a été constituée sur l'exercice 2019 pour un montant de 3.000 €uros et déduite en charge.

En 2020, la société a encaissé de son client la somme de 3.000 €uros.

Au titre de l'exercice 2020, va être comptabilisé en produits la somme de 3.000 €uros. et reprendre de la provision pour la somme de 3.000 €uros devenue sans objet.

- 3- Lorsqu'une provision est détournée de son objet (par exemple, distribuée aux associés ou virée à un compte de réserve), elle doit être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle a reçu un emploi non conforme à son objet. Si cet exercice est atteint par la prescription, l'administration ne peut plus réintégrer la provision.

B)- Les provisions irrégulières dès l'origine :

Lorsqu'elles ne remplissent pas, lors de leur constitution, les conditions légales de fond et de forme, les provisions doivent être considérées comme présentant, dès l'origine, un caractère irrégulier. Ces provisions doivent normalement être rapportées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été portées à tort en comptabilité. Mais si elles ne peuvent être rattachées aux résultats dudit exercice, du fait de la prescription, l'administration est fondée à les réintégrer dans les bénéfices du premier exercice non prescrit.

LES CHARGES DEDUCTIBLES

Rappel de la définition des charges déductibles (article art. 39, 1-1° du Code Général des Impôts)

Les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable à l'Impôt sur le revenu comprennent :

- les achats de matières et marchandises,
- les dépenses que l'on peut désigner sous le terme de « frais généraux ». Dans la terminologie du plan comptable, elles correspondent aux dépenses suivantes : services extérieurs ; impôts et taxes ; charges de personnel ; autres charges de gestion courante ; charges financières ; charges exceptionnelles.
- les amortissements que nous avons étudiés ;
- les provisions que nous avons étudiées

Il nous reste donc à examiner ces frais généraux ;

Conditions de déduction :

Pour être admis en déduction des bénéfices imposables et ne pas faire l'objet d'une réintégration fiscale dans le cadre de la détermination du résultat fiscal (étape du passage entre le bénéfice comptable et le résultat fiscal servant d'assiette à l'impôt), les frais généraux doivent, d'une manière générale, remplir les trois conditions suivantes :

- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise, ce qui conduit à distinguer frais généraux et coût d'acquisition des immobilisations que nous avons déjà étudié lors de l'étude des amortissements (distinction entre l'acquisition d'un bien nécessaire à l'activité de l'entreprise et les autres dépenses);
- être exposés dans l'intérêt de l'exploitation, autrement dit se rattacher à une gestion normale et courante de l'entreprise et non dans l'intérêt personnel du chef d'entreprise ;
- être régulièrement comptabilisés en tant que tels et appuyés de pièces justificatives suffisantes.

La déduction de certains frais est expressément interdite par la loi. C'est le cas, par exemple, de certains impôts et pénalités, ainsi que des charges qualifiées de « somptuaires » (dépenses non exposées dans l'intérêt de l'entreprise) . Lorsque de telles dépenses figurent en comptabilité, leur montant doit donc être rapporté aux bénéfices imposables, de façon extra-comptable.

Exemples de charges non déductibles, car étrangères à une gestion normale :

- dépenses personnelles du chef d'entreprise : loyers d'une résidence personnelle, impôts, frais de déplacement, etc. ;
- sommes facturées à l'entreprise pour des prestations fictives ;
- prise en charge sans contrepartie de frais incombant à des entreprises tierces (par exemple pour des frais de personnel) ;

Exercice de déduction

Les frais généraux doivent en principe être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont engagés, c'est-à-dire dès qu'ils présentent pour l'entreprise le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant, quelle que soit la date de paiement ou d'exigibilité de celle-ci. L'exploitant n'est pas en droit de déplacer les charges à son gré d'un exercice sur un autre.

I- LES ACHATS

Les achats à prendre en considération sont ceux qui ont été effectués au cours de l'exercice, même si leur prix n'était pas encore payé à la clôture de l'exercice.

Le montant des achats doit être comptabilisé hors TVA dès lors que la TVA est récupérable. Il comprend le prix d'achat et les frais accessoires d'acquisition (transport, manutention, assurance des marchandises, dédouanement, etc.).

Ces achats sont déductibles fiscalement et ne font l'objet d'aucun retraitement dès lors que ces achats répondent aux conditions générales de déduction rappelées ci-dessus.

II- LES SERVICES EXTERIEURS

Parmi ces charges on y retrouve des charges telles que les locations, les frais d'entretien et de réparation, les primes d'assurances, les frais d'études et recherches, les rémunérations d'intermédiaires et les honoraires, les frais de publicité, de transport, de déplacements, missions et réceptions, etc.

Fiscalement, ces catégories appellent les précisions ci-après.

1) Frais de location

Les loyers des locaux professionnels, du matériel ou du mobilier sont normalement déductibles, dans la mesure où ils n'excèdent pas la valeur locative réelle des biens loués (valeur normale de location) (plafond afin d'éviter des abus).

La déduction s'opère en principe au titre de l'exercice au cours duquel les loyers ont couru, sans considération de leur date de paiement. Toutefois, l'administration admet la déduction des loyers payables d'avance à leur date d'échéance.

Pour rappel, le montant déductible des loyers des voitures particulières est plafonné (déjà étudié).

Un contribuable qui conserve dans son patrimoine privé un immeuble utilisé à titre professionnel est en droit de s'allouer un loyer déductible de ses résultats ; ce loyer est corrélativement imposable entre ses mains dans la catégorie des revenus fonciers (au titre des loyers perçus).

2) Droit d'entrée

Le droit d'entrée (ou pas-de-porte) (somme versée par le locataire d'un bail commercial au propriétaire lors de la conclusion du bail commercial) versé au propriétaire présente en principe le caractère d'un supplément de loyer, dont la déduction doit être répartie sur une période au moins égale à la durée du bail. L'indemnité de « déspecialisation » réclamée par le bailleur en cas de modification de la nature de l'activité exercée par le locataire est soumise au même régime que le droit d'entrée.

Le pas-de-porte versé au précédent locataire, qui ne peut être considéré comme un supplément de loyer, n'est pas déductible.

3) Redevances de location-gérance

Les redevances versées au propriétaire par le gérant d'un fonds de commerce sont déductibles dans la mesure où leur montant n'est pas excessif et où elles ne dissimulent pas une cession du fonds.

4) Frais d'entretien et de réparation

Les dépenses d'entretien et de réparation ont pour objet de conserver ou de remettre en bon état d'utilisation les immobilisations. On peut distinguer quatre catégories de dépenses dont le régime de déduction dépend :

- en premier lieu, des décisions prises par l'entreprise quant à la décomposition de l'élément d'actif concerné dans le cadre de la méthode d'amortissement par composants (voir étude amortissement) ;
- en second lieu, du point de savoir si les coûts engagés à raison de l'élément considéré (bien non décomposé ou composant identifié) ont pour effet d'augmenter sa valeur ou sa durée réelle d'utilisation.

Les dépenses courantes d'entretien et de réparation sont immédiatement déductibles lorsqu'elles n'aboutissent pas au remplacement d'un composant et qu'elles n'ont pas d'autre effet que de maintenir le bien ou le composant en état d'usage et de fonctionnement sans augmenter ni sa valeur ni sa durée d'utilisation. Tel est le cas, par exemple, de travaux périodiques de peinture, de nettoyage et de réfection partielle de plomberie et d'électricité.

Les dépenses de remplacement d'un composant identifié à l'origine sont obligatoirement inscrites à l'actif de manière séparée en tant que composant. Ce dernier est amorti. La valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé est comptabilisée en charges. Sa valeur d'origine doit être sortie de l'actif du bilan.

Les dépenses qui ont pour objet la réalisation de nouveaux agencements, l'aménagement ou la transformation d'installations existantes ont pour effet, en règle générale, de faire entrer un ou plusieurs éléments à l'actif du bilan : elles sont immobilisables et amorties. Tel est le cas, par exemple, des travaux de transformation d'un appartement en bureaux ou encore des travaux d'aménagement intérieur ou de décoration.

Une entreprise locataire peut déduire les dépenses courantes d'entretien et de réparation qui lui incombent. Les réparations importantes effectuées sur des immeubles pris à bail sont également déductibles à condition que leur montant, ajouté à celui du loyer, ne soit pas excessif par rapport à la valeur locative réelle des immeubles. Mais les travaux qui, par leur importance, excèdent les simples dépenses d'entretien ou de réparation doivent être portés à l'actif du bilan du locataire et amortis.

Les dépenses de mise aux normes ne doivent être immobilisées que lorsqu'elles ont pour effet de prolonger la durée effective d'utilisation du bien concerné, ou d'en augmenter la valeur vénale.

Au plan comptable, comme au plan fiscal, doivent être immobilisées les dépenses d'acquisition, de production ou de transformation d'immobilisations corporelles imposées par des dispositions légales ou réglementaires obligatoires dans le domaine de la sécurité ou de l'environnement, lorsque leur défaut de réalisation entraînerait l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou de l'installation de l'entreprise et non pas l'application de sanctions pécuniaires

Les dépenses de désamiantage de locaux professionnels sont déductibles immédiatement dès lors que les opérations ne requièrent pas l'arrêt total de l'activité de l'entreprise en cas de non-engagement de ces dépenses.

5) Primes d'assurances

Assurances de dommages

Font partie des charges déductibles les primes d'assurances de dommages qui ont pour objet de garantir l'entreprise contre la perte des éléments d'actif (vol, incendie, bris de glace, inondations, etc.), les risques encourus du fait de sa responsabilité ou encore les pertes d'exploitation dues à certains événements (grèves...).

L'exercice de déduction des primes est en principe celui au cours duquel elles ont couru : les primes acquittées d'avance qui se rapportent à un exercice ultérieur doivent donc être extournées des charges de l'exercice (réintégré).

Assurances à caractère social

Les primes d'assurances à caractère social sont en principe déductibles :

- primes des contrats d'assurance-vie ou décès et des contrats destinés à assurer une protection sociale supplémentaire, souscrits au profit des membres du personnel et des dirigeants, qui constituent un élément de la rémunération des bénéficiaires ;
- cotisations d'assurance garantissant le paiement de pensions de retraite ou le versement d'indemnités de licenciement ou de départ à la retraite aux salariés.

6) Commissions, courtages et honoraires

Les commissions, courtages et honoraires versés par l'entreprise font partie des charges déductibles dès lors qu'ils correspondent à des prestations effectuées dans l'intérêt de l'entreprise et relèvent d'une gestion normale.

7) Publicité et relations publiques

Frais de publicité

Les frais de publicité sont normalement déductibles, à l'exception des dépenses afférentes aux publicités prohibées par les articles L 3323-2, L 3323-4 et L 3323-5 du Code de la santé publique (CGI art. 237). Les entreprises sont libres de décider de l'ampleur des dépenses de promotion qu'elles souhaitent engager pour leurs produits.

Dépenses de parrainage

La loi admet expressément la déduction des dépenses de parrainage, qualifié aussi de « sponsoring », engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

Ces dépenses peuvent prendre différentes formes : reversement à une association humanitaire d'une fraction du prix de vente de certains produits ; versements aux organisateurs des manifestations parrainées ; charges de toute nature supportées à l'occasion de ces manifestations ; rémunérations ou remboursements de frais versés aux personnalités du monde sportif, culturel ou artistique participantes. Elles doivent être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise, ce qui implique, selon l'administration, que l'identification de l'entreprise entendant promouvoir son image de marque soit assurée et que les dépenses engagées soient en rapport avec l'avantage attendu.

8) Cadeaux

Les cadeaux d'entreprise, même illicites, sont déductibles lorsqu'ils sont effectués dans l'intérêt direct de l'entreprise et que leur valeur n'est pas excessive.

9) Frais de voyage et de déplacement

Les frais de voyage et de déplacement sont déductibles dans la mesure où ils ont effectivement un caractère professionnel et sont assortis de justifications suffisantes.

Les frais de déplacement remboursés aux dirigeants et salariés au titre de l'utilisation professionnelle de leurs véhicules personnels sont déductibles, sous réserve de la justification du kilométrage parcouru à titre professionnel. Ils peuvent être évalués d'après le barème kilométrique fourni chaque année par l'administration. Les frais de voyages de stimulation organisés dans l'intérêt de l'entreprise et dans un but de promotion commerciale sont déductibles. Exemple : voyages offerts aux lauréats d'un concours ouvert au personnel d'un

réseau commercial et à des tiers les accompagnant. Ces voyages ne constituent ni des cadeaux ni des gratifications.

10) Frais de réception et de représentation

Les frais de réception et de représentation sont déductibles lorsqu'ils sont exposés dans l'intérêt de l'entreprise et sont assortis de justifications suffisantes, à moins qu'ils ne fassent partie des dépenses, qualifiées de « somptuaires », dont la déduction est interdite par la loi.

Les repas d'affaires font partie des charges déductibles lorsqu'ils sont justifiés et sont dans un rapport normal avec l'activité et l'avantage attendu.

11) Charges diverses de gestion

Sont notamment déductibles à ce titre :

- les redevances versées pour la concession de droits de propriété.
- les frais de fonctionnement des organes sociaux ;
- les frais d'administration générale : frais de bureau, de documentation, de correspondance, de téléphone ;
- les dépenses engagées auprès d'entreprises de gardiennage pour assurer la surveillance et la sécurité des locaux professionnels ;
- les cotisations versées aux organismes de représentation professionnelle (syndicats, chambres syndicales, ordres professionnels).

Le Conseil d'État admet que les avantages qu'une entreprise retire de son appartenance à un réseau justifient le versement de cotisations pour le financement d'actions générales au sein de ce réseau, même s'ils ne découlent pas d'engagements contractuels formels et n'ont pas de contrepartie directe. De même, sont déductibles les frais liés à l'appartenance à un réseau mondial dès lors que les avantages retirés de l'appartenance à ce réseau nécessitent le financement de telles dépenses.

L'indemnité d'éviction versée par une entreprise propriétaire à un locataire, pour non-renouvellement du bail de locaux dont elle veut reprendre la disposition, par exemple pour les louer à des conditions plus avantageuses, est en principe considérée comme une charge déductible lorsque son montant n'est pas exagéré.

L'indemnité d'éviction doit être exclue des charges déductibles lorsque son versement se traduit par un accroissement de la valeur de l'actif immobilisé de l'entreprise versante. Tel est le cas :

- lorsqu'elle représente le prix d'acquisition du fonds de commerce du locataire, dont le bailleur reprend l'activité ;
- lorsqu'elle est versée pour permettre la vente de l'immeuble ou sa démolition suivie de la vente du terrain nu ; elle constitue alors un élément du prix de revient de l'immeuble ou du terrain.

III- LES IMPOTS

Les entreprises peuvent déduire tous les impôts, droits ou taxes à leur charge dont la déduction n'est pas expressément interdite par la loi. Les impôts qui frappent les bénéficiaires (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) sont notamment exclus des charges déductibles.

Les impôts non déductibles doivent être réintégrés au résultat imposable.

Tableau indiquant le régime applicable aux principaux impôts ou taxes (la lettre D désigne les impôts déductibles, les lettres ND ceux qui ne le sont pas).

Contribution sociale généralisée (CSG)	ND
Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)	ND
Contribution sur les indemnités de mise à la retraite	D
Droits d'enregistrement et de timbre	D
Forfait social	D
Impôt sur le revenu	ND
Impôt sur les sociétés	ND
Malus applicable aux voitures les plus polluantes	D
Taxe foncière et taxes accessoires afférentes aux immeubles d'actif	D
Taxe sur les voitures des sociétés	D

IV- CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel déductibles incluent les rémunérations, les charges sociales et les dépenses diverses supportées dans l'intérêt des salariés.

Dans les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, ne sont pas en revanche déductibles les appointements du chef d'entreprise exploitant à titre individuel.

1) Salaires et autres rémunérations

Les salaires

Les salaires versés au personnel font partie des charges déductibles.

La déduction de ces rémunérations n'est toutefois possible que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. Cette règle s'applique indistinctement aux salaires et à leurs différents accessoires : avantages en espèces ou en nature, primes et participations aux bénéficiaires, allocations et indemnités diverses, remboursements forfaitaires de frais, etc.

Sont également déductibles les indemnités de congés payés ainsi que les sommes versées et les charges supportées au titre des différents régimes légaux de participation ou d'intéressement des salariés.

Prêt de main-d'œuvre à but non lucratif

L'entreprise qui met temporairement à disposition un salarié, dans les conditions de l'article L. 8241-3 du Code du travail peut déduire les salaires, charges sociales y afférentes et frais professionnels remboursés à ce salarié, même si ces coûts ne sont refacturés que partiellement à l'entreprise bénéficiaire de la mise à disposition.

Rémunérations exagérées

Ces rémunérations ne sont pas déductibles à hauteur de la fraction de leur montant qui présente un caractère excessif. L'administration n'entend remettre en cause le montant des salaires du personnel non dirigeant que dans des situations exceptionnelles. Tel est le cas lorsque les rémunérations versées sont manifestement exagérées par rapport au service rendu, ou lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que l'avantage consenti n'a pas été accordé dans l'intérêt direct de l'exploitation, mais notamment en raison de liens affectifs ou d'intérêts unissant les bénéficiaires à des personnes possédant le contrôle de l'entreprise.

Exercice de déduction

Les rémunérations doivent être déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles présentent pour l'entreprise le caractère de dettes certaines dans leur principe et leur montant, même si elles ne sont pas effectivement versées au cours dudit exercice.

La déduction des rémunérations restant à régler à la clôture d'un exercice est opérée soit sous la forme de provision si tous les éléments nécessaires à leur calcul ne sont pas encore connus, soit sous la forme de charges à payer si leur montant est exactement déterminé.

Les rappels de salaires alloués à raison du travail accompli au cours d'années antérieures sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel la décision de versement a été prise par les organes sociaux.

Les avances ou acomptes au personnel ne sont pas déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été consentis.

2) Charges sociales

Les charges sociales liées aux rémunérations du personnel sont en principe déductibles. Tel est le cas, notamment, des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, du régime complémentaire de retraite et de prévoyance des cadres et non-cadres (régime unique Agirc-Arrco depuis le 1-1-2019), du régime d'assurance chômage.

3) Indemnités de licenciement

Les entreprises peuvent déduire les indemnités de licenciement dues aux salariés.

En règle générale, les indemnités de licenciement constituent une charge de l'exercice au cours duquel elles sont versées. Mais elles peuvent être passées en charges à payer si elles sont dues à la clôture de l'exercice à raison de licenciements notifiés au cours de l'exercice.

Les primes d'assurances destinées à garantir le versement des indemnités de licenciement sont déductibles.

4) Pensions de retraite

Les entreprises peuvent créer librement des régimes de retraite supplémentaires au profit de l'ensemble de leurs salariés ou de certaines catégories d'entre eux (cadres, dirigeants...), en vue de compléter les prestations des régimes obligatoires. La déduction des cotisations nécessaires au paiement des prestations prévues ou celle des sommes directement versées aux salariés à titre de pensions (lorsque le régime a été créé avant 2010 et que l'entreprise avait choisi de le gérer en interne) est, selon le Conseil d'État, soumise à une double condition :

- les versements effectués doivent résulter d'un véritable engagement juridique, né le cas échéant d'un usage, opposable à l'employeur ;

- cet engagement doit présenter un caractère général et impersonnel, c'est-à-dire concerner l'ensemble du personnel ou une ou plusieurs catégories déterminées de celui-ci.
Lorsque le service des retraites est confié à un organisme tiers (obligatoire depuis 2010), la déductibilité des cotisations et primes versées est soumise à deux conditions supplémentaires spécifiques : le fonds de retraite ou la compagnie d'assurance bénéficiaire des cotisations doit posséder une personnalité distincte de celle de l'entreprise et cette dernière ne doit conserver ni la propriété ni la disposition des sommes versées.

Il convient normalement d'entendre par « catégories de personnel » les catégories retenues pour l'application du droit du travail (ouvriers, employés, agents de maîtrise, ingénieurs et cadres). Mais d'autres catégories peuvent être retenues, si elles sont déterminées à partir de critères objectifs, non restrictifs, clairement définis par les usages et accords collectifs en vigueur dans la profession.

5) Indemnités de fin de carrière

Les primes d'assurances destinées à garantir au personnel le paiement des indemnités de licenciement ou de départ en retraite auxquelles une entreprise est tenue en vertu d'une convention collective constituent des charges déductibles, dès lors que l'entreprise perd la propriété et la disposition des sommes versées.

6) Dépenses sociales diverses

Il y a lieu d'inclure notamment dans les charges déductibles :

- les dépenses engagées par les employeurs au titre de la formation professionnelle de leurs salariés;
- les dons et subventions consentis dans l'intérêt du personnel, à condition que les sommes versées cessent complètement d'être à la disposition de l'entreprise. Tel est par exemple le cas : des sommes versées au comité social et économique au titre de la subvention de fonctionnement et de la contribution au financement des œuvres sociales ;
- les aides financières au titre des services à la personne (y compris le Cesu préfinancé), dans la limite du plafond annuel fixé par l'article D 7233-8 du Code du travail, soit 1 830 € par bénéficiaire.

V- REMUNERATION DE L'EXPLOITANT ET DES MEMBRES DE SA FAMILLE

Les appointements que s'allouent les exploitants individuels en rémunération de leur travail personnel ne sont pas déductibles des bénéfices imposables de l'entreprise. Le bénéfice de l'exploitant est considéré comme étant sa rémunération.

1) Salaire du conjoint

Le salaire du conjoint de l'exploitant individuel est déductible en totalité, que l'exploitant soit ou non adhérent d'un organisme de gestion agréé et quel que soit le régime matrimonial adopté par les époux.

La déduction s'applique à condition que le conjoint participe effectivement à l'exploitation et que les cotisations sociales en vigueur soient acquittées.

Les charges sociales afférentes à la rémunération du conjoint sont également déductibles en totalité.

2) Rémunérations des autres membres de la famille

Les rémunérations versées aux autres membres de la famille de l'exploitant individuel qui participent à l'activité sont normalement déductibles, dès lors qu'elles correspondent à des fonctions salariées effectivement exercées par les intéressés et ne sont pas anormalement élevées.

3) Protection sociale personnelle de l'exploitant

Les cotisations versées au titre des régimes obligatoires de base ou complémentaires sont déductibles sans limitation des revenus professionnels, alors que celles versées au titre des régimes facultatifs, des contrats de groupe ou les versements volontaires sur certains plans d'épargne retraite sont déductibles sous certaines limites proportionnelles aux revenus.

Cotisations déductibles

Sont déductibles les cotisations versées dans le cadre :

- des régimes obligatoires de base d'assurance maladie, maternité, vieillesse et d'allocations familiales ;
- des régimes complémentaires obligatoires d'assurance vieillesse et d'assurance invalidité-décès des travailleurs non salariés ;
- des régimes facultatifs complémentaires, qui répondent à la définition des contrats d'assurance de groupe, de prévoyance (maladie, décès, invalidité), de retraite et de perte d'emploi subie mis en place par les organismes de sécurité sociale, y compris l'intégralité du montant des cotisations facultatives versées à l'assurance volontaire contre les accidents du travail et les maladies professionnelles ;
- des contrats « Madelin » d'assurance de groupe en matière de retraite, de prévoyance complémentaire et de perte d'emploi subie.

Sont également déductibles, depuis le 1er octobre 2019, les versements volontaires des titulaires de plans d'épargne retraite individuels (C. mon. fin. art. L 224-28) ou des plans d'épargne retraite collectifs (Pereco) (C. mon. fin. art. L 224-13) (Ord. 2019-766 du 24-7-2019 art. 3 et Décret 2019-807 du 30-7-2019 art. 5)

Montants déductibles (A titre indicatif à ne pas apprendre c'est le principe qui compte !)

Le tableau ci-dessous présente le montant déductible des cotisations versées en fonction de leur nature :

Nature des cotisations	Montant déductible
Régimes obligatoires (de base ou complémentaire) : assurance maladie et maternité, allocations familiales, assurance invalidité-décès et assurance vieillesse	Déductibles sans limitation

Régimes facultatifs :

- pour l'assurance vieillesse et, depuis le 1er octobre 2019, pour les garanties complémentaires décès, invalidité et perte d'autonomie prévues dans le cadre d'un Pereco ou d'un plan d'épargne retraite individuel

Déductibles dans la limite de :
- 10 % du Pass (41 136 × 10 % pour 2020) ;

- ou, s'il est plus élevé, 10 % du bénéfice imposable pris dans la limite de huit fois ce plafond auquel s'ajoute 15 % de la fraction du bénéfice supérieure à 41 136 € prise dans la limite de sept fois ce plafond, soit une déduction maximale de 76 102 € pour 2020

- pour la prévoyance et, depuis le 1er octobre 2019, pour la garantie prévoyance prévue dans le cadre d'un Pereco ou d'un plan d'épargne retraite individuel

Déductibles dans la limite de 7 % du Pass (soit 2 880 € pour 2020) auquel s'ajoute 3,75 % du bénéfice imposable dans la limite globale de 3 % d'une somme égale à huit fois le plafond (soit une déduction maximale de 9 873 € pour 2020)

- pour la perte d'emploi et, depuis le 1er octobre 2019, pour la garantie perte d'emploi prévue dans le cadre d'un Pereco ou d'un plan d'épargne retraite individuel

Déductibles dans la limite de :
- 2,5 % du Pass (soit 1 028 € pour 2020) ;
- ou, s'il est plus élevé, un montant égal à 1,875 % du bénéfice imposable retenu dans la limite d'une somme égale à huit fois le plafond (soit une déduction maximale de 6 170 € pour 2020)

Exercice de déduction

Les cotisations obligatoires de sécurité sociale déductibles des résultats d'un exercice sont celles dues au titre de cet exercice, indépendamment de leurs modalités de paiement. Elles comprennent les acomptes provisionnels versés au cours de l'exercice et les régularisations à venir dont le montant est, par hypothèse, connu dès la clôture de l'exercice. Ces régularisations sont, selon l'administration, prises en compte sous forme de provisions.

Les cotisations d'assurance de groupe sont déductibles, soit de l'exercice au cours duquel elles sont payées si elles couvrent des risques relevant de l'assurance-vie, soit de l'exercice au cours duquel elles ont couru pour les autres risques.

VI- CHARGES EXCEPTIONNELLES ET PERTES DIVERSES

Pour être admises en déduction des bénéfices imposables, elles doivent satisfaire aux conditions générales de déduction des charges, notamment s'inscrire dans le cadre d'une gestion normale. Ne peuvent par conséquent être retranchées des bénéfices les charges ou pertes enregistrées à l'occasion d'opérations étrangères à l'intérêt de l'entreprise.

Les charges ou pertes doivent en outre revêtir un caractère définitif à la clôture de l'exercice. Mais celles qui, sans être certaines, présentent un degré suffisant de probabilité peuvent donner lieu à la constitution d'une provision.

Lorsque les conditions ci-dessus sont réunies, sont par exemple déductibles les charges et pertes suivantes :

- pertes sur créances (créances irrécouvrables ; abandons de créances) ;
- charges de remboursement d'un prêt indexé (voir n° 8790) ;
- dommages-intérêts et frais de procès ;
- détournements commis par les salariés à l'insu de l'entreprise, ce qui est le cas lorsque les dirigeants n'ont pas eu effectivement connaissance des détournements commis ou n'y ont pas concouru par leur comportement délibéré ou par leur carence manifeste dans l'organisation de l'entreprise, ou commis par des tiers.

1) Créances irrécouvrables

La perte d'une créance peut être constatée lorsque son caractère irrécouvrable est définitivement établi. Elle doit être limitée au montant hors taxe de la créance, dès lors que la TVA afférente aux opérations impayées peut être récupérée par l'entreprise.

Pour rappel, lorsque la perte de la créance n'est pas encore certaine, mais seulement probable, l'entreprise peut constituer une provision pour créance douteuse.

Le point de savoir si une créance peut être considérée comme perdue ou si cette perte apparaît seulement probable à la clôture d'un exercice est essentiellement une question de fait. Ne suffisent pas, par exemple, à établir le caractère irrécouvrable d'une créance :

- le fait que la société débitrice soit en redressement ou liquidation judiciaires ;
- l'ancienneté des créances (tant qu'elles ne sont pas prescrites), en l'absence de toute diligence du créancier en vue de leur recouvrement et de la preuve de l'insolvabilité du débiteur.

La preuve de l'irrécouvrabilité peut en revanche être apportée par des attestations d'huissier.

2) Pénalités et amendes

Ne sont pas déductibles les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales.

Sont notamment visées par ce principe général de non-déductibilité : les pénalités d'assiette et de recouvrement des impôts ; les amendes pénales et les pénalités infligées en cas d'infraction au droit de la concurrence ; les pénalités fiscales visées à l'article 1763 du CGI qui sanctionnent le défaut de production de certains documents ; les pénalités et majorations de retard sur les déclarations et le recouvrement des cotisations sociales ; les sanctions infligées par les autorités administratives indépendantes (AMF, Arcep, CRE, Cnil...) ; l'astreinte versée par une entreprise pour défaut d'exécution d'une décision de justice dès lors que sa finalité est de faire respecter l'autorité de la chose jugée.

En revanche, les pénalités contractuelles, telles que celles infligées dans le cadre de relations commerciales, sont déductibles.

VII- CONTROLE ET LIMITATION DE LA DEDUCTION DES FRAIS ET CHARGES

La déduction des frais et charges fait l'objet de mesures spéciales qui tendent à en assurer le contrôle ou la limitation : exclusion de certaines charges « somptuaires » et obligation de produire un relevé détaillé de frais généraux.

Concernant l'exclusion des charges « somptuaires », les dépenses énumérées ci-après sont, sauf exceptions, exclues des charges déductibles, qu'elles aient été supportées directement par les entreprises ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursement de frais :

- dépenses et charges de toute nature (y compris l'amortissement) ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche ;
- charges (y compris l'amortissement) résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences ;
- dépenses de toute nature (y compris l'amortissement) résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien ;
- amortissement des voitures particulières, pour la fraction de leur prix d'acquisition qui excède un certain plafond, ou loyer correspondant (déjà étudié précédemment).

Exceptions

La loi autorise expressément la déduction :

- des charges d'achat, de location ou d'entretien des demeures historiques classées ou inscrites au titre des monuments historiques (lorsqu'elles sont exposées pour les besoins de l'exploitation : usage de bureaux, accueil de clients, séminaires...). Ces charges sont également déductibles lorsqu'elles concernent des résidences servant d'adresse ou de siège de l'entreprise, ou des résidences faisant partie intégrante d'un établissement de production et servant à l'accueil de la clientèle, étant précisé que l'administration limite la portée de cette dernière mesure aux établissements industriels, ateliers de fabrication et exploitations agricoles ;
- des dépenses relatives aux résidences de plaisance ou d'agrément, à la navigation de plaisance et à la pêche (à l'exclusion des autres charges « somptuaires ») lorsqu'elles ont un caractère social, c'est-à-dire lorsqu'elles sont exposées dans le cadre de services sociaux et en faveur de l'ensemble du personnel de l'entreprise ;

Exercice Récapitulatif concernant l'impôt sur le revenu

A essayer de faire par vous-même

L'entreprise DUPONT réalise une activité de vente de véhicules. Cette entreprise n'est pas membre d'un Centre de gestion agréé. Les époux DUPONT travaillent ensemble au sein de cette entreprise individuelle soumise à l'Impôt sur le revenu. Madame DUPONT participe effectivement à l'activité de l'entreprise. Ils sont mariés sous le régime de la communauté légale depuis 1975. Monsieur DUPONT est le chef d'entreprise.

Le bénéfice comptable de l'exercice 2019 s'élève à 300.000 Euros

Ont notamment été déduites les charges suivantes :

- Rémunération de Monsieur DUPONT : 120.000 Euros
- Rémunération de Madame DUPONT : 70.000 Euros
- Rémunération du fils de Monsieur DUPONT : 35.000 Euros
- Rémunération des 3 commerciaux (non membres de la famille DUPONT) : ~~90~~ 70.000 Euros

- location des locaux d'exploitation : 50.000 Euros
- taxe foncière refacturée par le propriétaire des locaux d'exploitation : 5 000 Euros
- eau, gaz et électricité des locaux d'exploitation : 7.500 Euros
- assurance des locaux d'exploitation : ~~10.000~~ Euros
- fournitures administratives (papier...) : ~~7.500~~ Euros
- coût du personnel intérimaire : 3.000 Euros
- honoraires juridiques et comptables : 25.000 Euros
- frais de publicité : 7.800 Euros
- amendes de circulation des commerciaux : 4.000 Euros
- amende pénalité de retard paiement de la TVA : 1.500 Euros
- location maison de vacance de Monsieur DUPONT : ~~2.000~~ Euros
- taxe d'habitation de la résidence principale de Monsieur DUPONT : 3.000 Euros
- frais du week-end passé par les époux DUPONT en Italie : 4.000 Euros

Calculer le montant du Résultat fiscal de l'entreprise DUPONT

CORRIGE :

Principe général de déduction : Pour être admis en déduction des bénéfices imposables et ne pas faire l'objet d'une réintégration fiscale dans le cadre de la détermination du résultat fiscal (étape du passage entre le bénéfice comptable et le résultat fiscal servant d'assiette à l'impôt), les frais généraux doivent, d'une manière générale, remplir les trois conditions suivantes :

- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise, ce qui conduit à distinguer frais généraux et coût d'acquisition des immobilisations que nous avons déjà étudié lors de l'étude des amortissements (distinction entre l'acquisition d'un bien nécessaire à l'activité de l'entreprise et les autres dépenses);
- être exposés dans l'intérêt de l'exploitation, autrement dit se rattacher à une gestion normale et courante de l'entreprise et non dans l'intérêt personnel du chef d'entreprise ;
- être régulièrement comptabilisés en tant que tels et appuyés de pièces justificatives suffisantes.

-Rémunération de Monsieur DUPONT : 120.000 Euros

Non déductible car le bénéfice de l'entreprise DUPONT constitue sa rémunération et sera soumise à l'impôt sur le revenu de Monsieur DUPONT. Cette somme constitue des prélèvements de l'exploitant mais ne sont pas déductibles du bénéfice comptable de l'entreprise. Ayant été déduit, nous la réintégrons à son bénéfice comptable pour obtenir son résultat fiscal

+120.000

-Rémunération de Madame DUPONT : 70.000 Euros

Déductible car le salaire du conjoint de l'exploitant individuel est déductible en totalité, que l'exploitant soit ou non adhérent d'un organisme de gestion agréé et quel que soit le régime matrimonial adopté par les époux.

La déduction s'applique à condition que le conjoint participe effectivement à l'exploitation et que les cotisations sociales en vigueur soient acquittées.

-Rémunération du fils de Monsieur DUPONT : 35.000 Euros

Déductible car les rémunérations versées aux autres membres de la famille de l'exploitant individuel qui participent à l'activité sont normalement déductibles, dès lors qu'elles correspondent à des fonctions salariées effectivement exercées par les intéressés et ne sont pas anormalement élevées.

-Rémunération des 3 commerciaux (non membres de la famille DUPONT) : 90.000 Euros

Déductible car les salaires versés au personnel font partie des charges déductibles. La déduction de ces rémunérations n'est toutefois possible que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

-location des locaux d'exploitation : 50.000 Euros

Déductible car les loyers des locaux professionnels, du matériel ou du mobilier sont normalement déductibles, dans la mesure où ils n'excèdent pas la valeur locative réelle des biens loués (valeur normale de location) (plafond afin d'éviter des abus).

-taxe foncière refacturée par le propriétaire des locaux d'exploitation : 5.000 Euros

Les entreprises peuvent déduire tous les impôts, droits ou taxes à leur charge dont la déduction n'est pas expressément interdite par la loi

La taxe foncière afférente aux immeubles d'actif est déductible

-eau, gaz et électricité des locaux d'exploitation : 7.500 Euros

Sont notamment déductibles à ce titre les frais d'administration générale : frais de bureau, de documentation, de correspondance, de téléphone.

-assurance des locaux d'exploitation : 10.000 Euros

Font partie des charges déductibles les primes d'assurances de dommages qui ont pour objet de garantir l'entreprise contre la perte des éléments d'actif (vol, incendie, bris de glace, inondations, etc.), les risques encourus du fait de sa responsabilité ou encore les pertes d'exploitation dues à certains événements (grèves...).

-fournitures administratives (papier...) : 7.500 Euros

Sont notamment déductibles à ce titre les frais d'administration générale : frais de bureau, de documentation, de correspondance, de téléphone.

-coût du personnel intérimaire : 3.000 Euros

Déductible car les commissions, courtages et honoraires versés par l'entreprise font partie des charges déductibles dès lors qu'ils correspondent à des prestations effectuées dans l'intérêt de l'entreprise et relèvent d'une gestion normale.

-honoraires juridiques et comptables : 25.000 Euros

Déductibles car les commissions, courtages et honoraires versés par l'entreprise font partie des charges déductibles dès lors qu'ils correspondent à des prestations effectuées dans l'intérêt de l'entreprise et relèvent d'une gestion normale.

-frais de publicité : 7.800 Euros

Déductibles car les frais de publicité sont normalement déductibles, à l'exception des dépenses afférentes aux publicités prohibées par les articles L 3323-2, L 3323-4 et L 3323-5 du Code de la santé publique (CGI art. 237). Les entreprises sont libres de décider de l'ampleur des dépenses de promotion qu'elles souhaitent engager pour leurs produits.

-amendes de circulation des commerciaux : 4.000 Euros

Non déductibles car ne sont pas déductibles les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales. Ayant été déduit, nous la réintégrons à son bénéfice comptable pour obtenir son résultat fiscal

+4.000

-amende pénalité de retard paiement de la TVA : 1.500 Euros

Non déductibles car ne sont pas déductibles les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales. Ayant été déduit, nous la réintégrons à son bénéfice comptable pour obtenir son résultat fiscal

+1.500

-location maison de vacance de Monsieur DUPONT : 24.000 Euros

Non déductible car ne répondant pas aux conditions générales de déduction (charge non exposée dans l'intérêt de l'entreprise) et car exclusion des charges « somptuaires » des charges déductibles, qu'elles aient été supportées directement par les entreprises ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursement de et notamment des charges (y compris l'amortissement) résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences. Ayant été déduit, nous la réintégrons à son bénéfice comptable pour obtenir son résultat fiscal

+24.000

-taxe d'habitation de la résidence principale de Monsieur DUPONT : 3.000 Euros

Non déductible car ne répondant pas aux conditions générales de déduction (charge non exposée dans l'intérêt de l'entreprise) et car exclusion des charges « somptuaires » des charges déductibles, qu'elles aient été supportées directement par les entreprises ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursement de et notamment des charges (y compris l'amortissement) résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences. Ayant été déduit, nous la réintégrons à son bénéfice comptable pour obtenir son résultat fiscal

+3.000

-frais du week-end passé par les époux DUPONT en Italie : 4.000 Euros

Non déductible car ne répondant pas aux conditions générales de déduction (charge non exposée dans l'intérêt de l'entreprise) et car exclusion des charges « somptuaires » des charges déductibles, qu'elles aient été supportées directement par les entreprises ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursement de et notamment des charges (y compris l'amortissement) résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération

faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences. Ayant été déduit, nous la réintégrons à son bénéfice comptable pour obtenir son résultat fiscal

+4.000

D'où résultat fiscal de l'entreprise DUPONT : 456.500 Euros qui seront soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu de Monsieur DUPONT

2^{ème} PARTIE : L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Pour rappel, 2 types d'imposition peuvent frapper les entreprises : l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés. C'est soit l'un soit l'autre. L'entreprise ne peut être assujettie à la fois à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés.

Les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu sont pour rappel les entreprises individuelles, les sociétés civiles (sauf option à l'IS), les EURL détenues par les personnes physiques (sauf option à l'IS), les EIRL (sauf option à l'IS)...(se reporter au début du cours).

Peuvent être soumises à l'IS non seulement les sociétés proprement dites, mais aussi les collectivités, privées ou publiques, qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Sont en principe passibles de l'IS, quel que soit leur objet :

- les sociétés anonymes, auxquelles sont assimilées les sociétés par actions simplifiées (CGI art. 1655 quinquies) ;
- les sociétés en commandite par actions ;
- les sociétés à responsabilité limitée (SARL).

Ces sociétés sont généralement englobées, en matière fiscale, sous l'expression « sociétés de capitaux ».

Le principe de l'assujettissement à l'IS des sociétés dites de capitaux comporte des exceptions qui concernent principalement :

- certaines sociétés (SARL de famille ; SA, SARL et SAS non cotées créées depuis moins de cinq ans) ayant exercé l'option pour l'IR;
- les EURL dont l'associé unique est une personne physique.

La loi offre deux possibilités d'option pour le régime de l'IR :

- l'une, de caractère permanent, en faveur des SARL de famille ;
- l'autre, limitée à une durée de cinq ans, en faveur de l'ensemble des sociétés de capitaux non cotées de création récente.

L'Intérêt de l'option

L'option a pour effet de faire sortir les sociétés du champ d'application de l'IS et de les placer sous le régime de l'IR que nous avons étudié.

Chaque associé est donc personnellement soumis à l'impôt sur sa quote-part de bénéfices sans qu'il y ait lieu d'en retrancher les rémunérations qu'il perçoit éventuellement pour les fonctions exercées dans la société.

Mais les associés peuvent imputer sur leur quote-part de bénéfice imposable à leur nom les dépenses réalisées pour l'acquisition de leurs titres de société, tels les frais et intérêts d'emprunts, sans limitation de montant.

Le principal intérêt du régime de l'IR réside, pour les associés, dans le fait de pouvoir déduire immédiatement leur quote-part de déficit sur leur IR.

Option des SARL de famille

Si elles le désirent, les sociétés à responsabilité limitée peuvent opter pour le régime de l'IR lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

1. La société doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole. L'option n'est pas possible si la société exerce une activité civile (par ex. : location d'immeubles nus) ou libérale (par ex. : laboratoire d'analyses médicales),
2. La société doit être formée uniquement entre parents en ligne directe (enfants, parents, grands-parents, etc.), ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un Pacs. La société peut comprendre simultanément des membres de l'un ou l'autre de ces groupes ; mais chacun des associés doit être directement uni aux autres soit par des liens de parenté directe ou collatérale jusqu'au deuxième degré, soit par le mariage, soit encore par un Pacs.

L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés.

Elle doit être notifiée au service des impôts avant la date d'ouverture du premier exercice sur lequel elle porte. Cette notification doit être signée par l'ensemble des associés. Pour les sociétés nouvelles, l'option prend effet immédiatement si elle est formulée dans l'acte même de constitution (statuts).

Lorsqu'elle est exercée, l'option s'applique sans limitation de durée, sauf si la société ne remplit plus les conditions requises ou décide de révoquer l'option.

Option des SA, SAS et SARL non cotées

Les sociétés anonymes (SA), les sociétés par actions simplifiées (SAS) et les sociétés à responsabilité limitée (SARL) peuvent opter pour le régime fiscal de l'IR lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- la société est créée depuis moins de cinq ans à la date d'ouverture de l'exercice d'application de l'option ;
- les titres de la société ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé (en Bourse) ;
- son capital et ses droits de vote sont détenus à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques, 34 % devant être détenus directement par des dirigeants (président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant) et les membres de leur foyer fiscal ;
- la société exerce à titre principal une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ;
- elle emploie moins de 50 salariés et a réalisé un chiffre d'affaires annuel ou a un total de bilan inférieur à 10 M € au cours de l'exercice.

L'option est exercée avec l'accord de tous les associés. Elle doit être notifiée au service des impôts des entreprises dans les trois premiers mois du premier exercice au titre duquel elle s'applique.

L'option, effectuée selon le modèle établi par l'administration, est accompagnée de la liste des associés présents à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime.

L'option est valable pour une période de cinq exercices, sans renouvellement possible.

I- LA TERRITORIALITE DE L'IS

L'IS ne s'applique, en principe, qu'aux bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France (métropole et DOM), certains revenus et profits de source française réalisés par les entreprises étrangères ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

1) Imposition des entreprises exploitées en France

Le principe d'imposition des bénéfices des exploitations situées en France entraîne les conséquences suivantes :

- les sociétés étrangères sont, quelle que soit leur nationalité, imposables à l'IS français à raison des profits tirés de leurs entreprises exploitées sur le territoire français,
- les sociétés françaises ne sont en revanche pas soumises à l'IS français pour les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées sur le territoire étranger, même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en France.

Il importe de souligner que l'extra-territorialité fiscale des résultats des entreprises exploitées hors de France ne se limite pas aux profits ; elle joue également à l'égard des charges et des pertes. Ainsi, une société française n'est pas autorisée, en principe, à retrancher de ses résultats imposables en France les déficits d'une exploitation à l'étranger.

Dérogations ou atténuations

Le principe de territorialité appliqué en France connaît un certain nombre d'exceptions, notamment afin de lutter contre l'évasion fiscale internationale. Elles concernent :

- les transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes;
- certains paiements faits à des résidents de « paradis fiscaux » ;
- les bénéfices réalisés par certaines filiales ou certains établissements établis dans des pays à fiscalité privilégiée.

2) Notion d'entreprise exploitée en France (ou hors de France)

Cette notion n'est pas définie par la loi. C'est soit la jurisprudence, soit la convention internationale lorsqu'il en existe une qui détermine cette notion.

Critères applicables en l'absence de convention

L'analyse de la jurisprudence fait apparaître trois critères différents qui, dans le cas d'une société française, sont susceptibles de caractériser l'exercice d'une activité commerciale habituelle à l'étranger, non imposable en France :

- existence à l'étranger d'un établissement, c'est-à-dire d'une installation possédant un caractère de permanence et une autonomie propre (usine, succursale, comptoir de vente, etc.) ;
- présence à l'étranger de représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de celle de l'entreprise, véritables préposés exerçant une activité commerciale pour le compte de l'entreprise ;
- réalisation à l'étranger d'opérations formant un cycle commercial complet se détachant des autres opérations de l'entreprise. Ne constituent pas un cycle

commercial complet à l'étranger et sont donc taxables en France des opérations d'achat et de revente effectuées matériellement hors de France, dès lors que toutes ces opérations, ainsi que les mouvements financiers correspondants, sont décidées en France, où l'entreprise a son siège et son seul établissement.

Critères conventionnels

Les conventions internationales signées par la France retiennent la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéfices.

Par conséquent :

- les entreprises étrangères sont imposables en France sur les bénéfices provenant d'opérations effectuées dans des « établissements stables » situés en France ;
- les entreprises françaises ne sont pas imposables en France sur les bénéfices provenant d'opérations effectuées dans des « établissements stables » situés dans le pays étranger.

Chaque convention fournit en principe une définition de l'établissement stable.

3) Détermination du bénéfice imposable en France

Ventilation des résultats

Lorsqu'une entreprise exerce son activité aussi bien en France qu'à l'étranger, une ventilation doit être opérée afin de ne taxer en France que la part de bénéfice correspondant à l'entreprise exploitée en France.

Si une entreprise possède un établissement de vente en France et une usine de fabrication à l'étranger, seul le bénéfice de vente doit être taxé en France, à l'exclusion du bénéfice de fabrication réalisé par l'établissement étranger (et inversement). Le bénéfice imposable en France doit alors être déterminé comme si les opérations entre la France et l'étranger avaient été réalisées avec des entreprises tierces dans des conditions normales.

La ventilation des résultats ne soulève pas de difficultés lorsque chaque exploitation a sa propre comptabilité ou lorsque la comptabilité générale de l'entreprise permet d'isoler les produits et les charges correspondant à chaque implantation. Si ce n'est pas le cas, deux méthodes peuvent être retenues :

- une méthode de répartition proportionnelle, utilisée le plus souvent pour répartir des frais communs entre le siège français et les établissements étrangers (ou l'inverse) en fonction de leurs chiffres d'affaires respectifs ;
- une méthode de répartition par comparaison, qui consiste à comparer l'exploitation étrangère à des entreprises similaires pour tirer de cette comparaison un pourcentage moyen de bénéfice, en fonction du chiffre d'affaires, valable pour cette exploitation.

Ventilation des frais et charges

Une société qui possède des établissements à l'étranger doit exclure de ses résultats et imputer à chaque établissement les dépenses qui lui sont propres et une fraction des dépenses supportées dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise.

II- DETERMINATION DU BENEFICE IMPOSABLE

Les bénéfices taxés à l'IS sont déterminés, en principe, de la même manière que les bénéfices industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu. (donc application des mêmes règles précédemment étudiées).

Il est fait ainsi application des règles applicables à la détermination de son régime d'imposition et de son niveau d'obligations déclaratives (régime réel normal ou réel simplifié). Le régime des micro-entreprises n'est pas applicable, quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé.

À la différence de l'impôt sur le revenu, les règles prévues s'appliquent quelle que soit la nature de l'activité de la société passible de l'IS, même lorsque cette activité n'est pas commerciale.

La différence essentielle pour la détermination du bénéfice imposable entre une entreprise soumise à l'IR et une entreprise soumise à l'IS concerne d'une part la rémunération de l'exploitant, les revenus perçus d'autres sociétés (revenus mobiliers) et le traitement des déficits.

1) Rémunération du chef d'entreprise

Comme déjà étudié, pour une entreprise soumise à l'IR, la rémunération du chef d'entreprise n'est jamais déductible. Le bénéfice est considéré comme constituant la rémunération du chef d'entreprise et c'est ce bénéfice qui est taxable sur la feuille d'imposition personnelle de l'exploitant.

Lorsque l'entreprise relève du régime d'imposition de l'IS, il en va différemment. Les rémunérations versées à ses dirigeants par une société relevant de l'impôt sur les sociétés sont déductibles. La déduction de ces rémunérations n'est toutefois possible que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. La rémunération perçue par le dirigeant sera soumise à l'IR sur sa feuille d'imposition personnelle.

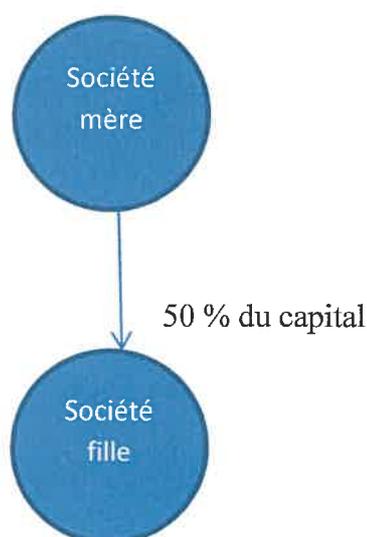
2) Revenus mobiliers encaissés par la société

Il faut distinguer suivant qu'ils relèvent de droit commun ou du régime dérogatoire et spécial du régime des sociétés mères.

En règle générale : les dividendes perçus par la société sont compris dans le bénéfice imposable à l'IS et taxable en tant que tel comme tout autre revenu.

Existe un régime dérogatoire ou spécial dénommé le régime des sociétés mères et filles :
Lorsqu'une société remplit les conditions requises pour avoir la qualité de société mère, les dividendes qu'elle reçoit de sa filiale peuvent être exonérés d'IS sous réserve de la taxation d'une quote-part de frais et charges (articles 145 et 146 du Code général des impôts)..

Ce régime est optionnel et ne s'applique que si la société en fait la demande. Ce régime permet aux sociétés mères de bénéficier de l'exonération des dividendes reçus de leurs filiales, sous réserve de la taxation d'une quote-part de frais et charges. Il évite que les bénéfices des filiales ne soient soumis à une double imposition à l'IS, d'abord au niveau de la filiale puis, lors de leur distribution, au niveau de la société mère.



La société fille, taxable à l'IS, réalise un bénéfice taxable à cet impôt. Si elle met en distribution ce bénéfice, sa société mère va percevoir un revenu appelé « dividende » qui sera également taxable à l'IS selon la règle générale.

Le régime des sociétés mères ou régime mère-fille permet de faire échapper ce dividende à une nouvelle taxation à l'IS chez la société mère alors que ce revenu a déjà subi l'impôt chez la fille.

L'objectif du régime des sociétés mères et filiales, en cherchant à supprimer ou à limiter l'imposition successive de ce même revenu est de favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique des sociétés filles pour les besoins de la structuration et du renforcement de l'économie française.

Champ d'application du régime spécial

Les sociétés mères bénéficiaires du régime spécial sont les personnes morales soumis de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés au taux normal sur tout ou partie de leur activité.

Les PME qui relèvent de l'IS au taux réduit de 15 % sur une fraction de leur bénéfice peuvent avoir le statut de société mère.

Il en est de même des sociétés étrangères disposant d'un établissement stable en France, pour les titres inscrits au bilan fiscal de cet établissement soumis à l'impôt sur les sociétés. En revanche, les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés sont exclues du régime des sociétés mères-filles.

Filiales distributrices

Le régime spécial s'applique quelle que soit la forme juridique de la filiale distributrice. Il est également indépendant du lieu d'implantation de son siège social.

Ne peuvent constituer des filiales pour l'application du régime les sociétés de personnes qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, dont les résultats sont imposés au nom de leurs membres.

Le régime des sociétés mères n'est applicable qu'aux participations qu'une société détient directement dans une autre société.

Niveau de participation requis

Les titres de participation, détenus en pleine propriété ou en nue-propriété par la société mère, doivent représenter au moins 5 % du capital de la société fille.

Ce pourcentage est apprécié à la date de mise en paiement du dividende, c'est-à-dire à la date de sa mise à disposition de l'associé. Cette condition tenant au pourcentage de détention n'a pas à être satisfaite de manière continue sur une période de deux ans.

Lorsque, à la date de mise en paiement des dividendes, le pourcentage de participation est inférieur à 5 %, le régime spécial demeure applicable si ce pourcentage est de nouveau atteint par la suite et au plus tard dans les trois ans suivant la date de sa mise en paiement des dividendes.

Produits exonérés

Lorsqu'ils bénéficient du régime, les dividendes reçus des filiales ne donnent lieu qu'à l'imposition à l'IS limitée sur 'une quote-part forfaitaire de frais et charges.

Titres concernés

Lorsque la société mère remplit la condition de détention (5 % du capital de sa fille), la totalité des dividendes perçus de sa société fille peut bénéficier de l'exonération, que les titres soient pourvus ou dépourvus de droit de vote (actions de préférence, actions à dividende prioritaire, certificats d'investissement et actions d'autocontrôle).

En cas de démembrement de titres (nue-propriété et usufruit), le nu-propriétaire peut bénéficier de l'exonération, dans le cas particulier où il perçoit des dividendes.

Nature des produits concernés

L'exonération s'applique à tous les revenus perçus des filiales, qui trouvent leur origine dans les résultats que dégagent les filiales et dont le versement à la société mère découle de la participation détenue par la société mère au capital de sa filiale.

Outre les dividendes annuels, et, dans leur totalité, les acomptes sur dividendes, même si leur montant est supérieur à celui du résultat et des réserves distribuables constaté à la clôture de l'exercice sont donc concernés : le boni de liquidation (lors de la dissolution/liquidation de la société fille), les distributions de réserves,

Calcul de la Quote-part de frais et charges imposable

L'exonération porte sur la totalité du montant du dividende perçu, déduction faite d'une quote-part de frais et charges fixée forfaitairement à 5 % du montant total du dividende, quel que soit le montant des frais et charges exposés par la société mère.

Exemple

Au cours de l'exercice, une société mère a reçu 77 000 € de dividende de sa société fille.
Calcul de la quote-part de frais et charges :

$$77.000 \times 5 \% = 3.850 \text{ €}.$$

La somme effectivement déductible du résultat de l'exercice au titre des dividendes reçus de filiales sera donc de : $77\ 000 - 3.850 = 73.150 \text{ €}$. Seul le montant de 3.850 € sera taxable à l'IS.

Obligation de conservation des titres

L'exonération des dividendes prévue par le régime spécial revêt un caractère définitif lorsque les titres de la société fille sont conservés pendant un délai de deux ans.

En cas de non-respect de l'obligation de conservation, la société mère est tenue de verser à l'administration fiscale, dans les trois mois suivant la cession des titres de sa fille, une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été exonérée, majoré de l'intérêt de retard.

Dans notre exemple ci-dessus

La somme dont la société mère a été exonérée s'est élevée à 73.150 €. Si la société mère ne conserve pas les titres de sa fille pendant un délai minimum de 2 ans, elle devra reverser à l'administration fiscale l'impôt calculé sur la somme de 73.150 € (soit $73.150 * 25\% = 18\ 287 \text{ €}$ auquel s'ajoutera un intérêt de retard (0,2 % par mois de retard entre la date à laquelle ce montant d'impôt n'a pas été payé et la date à laquelle il a été reversé à l'administration fiscale)).

Une société peut bénéficier du régime spécial dès la première année de détention des titres de sa filiale dès lors qu'elle conserve pendant au moins deux ans 5 % du capital de la filiale.

Option pour le régime

Dans la mesure où elle permet l'exonération des produits de filiales à hauteur de 95 % de leur montant, l'option pour le régime des sociétés mères est d'une manière générale avantageuse pour les entreprises.

L'option a un caractère annuel et n'est soumise à aucun formalisme. Elle découle des mentions portées sur la liasse fiscale et s'applique à l'ensemble des produits reçus d'une même filiale. Mais le choix peut varier d'une filiale à l'autre. La renonciation expresse à l'option constitue une décision de gestion opposable. En revanche, si une société n'a pas expressément renoncé au régime, elle peut exercer l'option dans le délai de réclamation prévu à l'article R 196-1 du LPF.

3) La gestion des déficits

Les entreprises soumises à l'IS ont le choix entre deux régimes de report des déficits :

- un régime de droit commun, dit de report « en avant », qui permet d'imputer les déficits sur les bénéfices des exercices suivant l'exercice déficitaire ;
- et un système optionnel de report « en arrière » des déficits (« carry-back ») sur le bénéfice de l'exercice précédent.

L'Intérêt du report en avant : son principal intérêt tient à l'existence de la contribution sociale due par certaines sociétés. L'imputation en avant des déficits réduit ou annule le montant de l'IS dû au titre des exercices suivants et diminue d'autant le montant de cette contribution.

Les avantages du report en arrière : le report en arrière des déficits présente notamment les avantages suivants :

- il confère à l'entreprise la certitude de réaliser effectivement une économie d'impôt, car il fait naître une créance sur le Trésor public remboursable au bout de cinq ans si elle n'est pas utilisée dans ce délai pour le paiement de l'IS ;
- il améliore les résultats comptables et le bilan de l'entreprise du fait de l'inscription de la créance à l'actif ainsi que sa trésorerie lors du remboursement.

Le choix du mode de report des déficits n'est pas neutre à l'égard du calcul du montant de la participation des salariés aux résultats. Le report en avant des déficits réduit le montant de la participation calculée sur les bénéfices des exercices suivant l'exercice déficitaire, tandis que le report en arrière n'entraîne aucune réduction de la participation acquise au titre des exercices antérieurs.

Report en avant

Le droit au report en avant des déficits subis par les sociétés soumises à l'IS est illimité dans le temps.

Le déficit subi au titre d'un exercice viendra diminuer et s'imputer sur de futurs résultats bénéficiaires de la société, servant de base au calcul de l'IS. Cette imputation sera réalisée dans la limite d'un montant de 1 M €, majoré de 50 % de la fraction du bénéfice excédant ce seuil. Lorsque le déficit constaté au titre d'un exercice excède 1 M € alors que le bénéfice de l'exercice suivant dépasse également ce seuil, l'entreprise doit donc acquitter un montant d'IS calculé sur 50 % de la fraction de ce bénéfice excédant 1 M €. La part de déficit qui ne peut pas être déduite en application de cette mesure est reportable sur les exercices suivants, sans limitation de durée, dans la même limite.

C'est plus parlant avec un exemple

Soit une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Cette société réalise au titre de son exercice 2021 un résultat fiscal de 1 200 000 €.

Le déficit qu'elle a subi au titre de l'exercice 2020 s'est élevé à 1 500 000 €.

Ce déficit n'est imputable sur le résultat fiscal de l'exercice 2021 que de la façon suivante :

Rappel de la règle : 1 M €, majoré de 50 % de la fraction du bénéfice excédant ce seuil, soit :

$$1\,000\,000\text{ €} + 50\% \times (1\,200\,000\text{ € (résultat fiscal 2021)} - 1\,000\,000\text{ € (seuil)}) = 1\,000\,000\text{ €} + (50\% \text{ de } 200\,000) = 1\,100\,000\text{ €}.$$

Une fraction du résultat fiscal 2021, soit 100 000 € (1 200 000 € - 1 100 000 €) reste imposable à l'IS. La part du déficit 2020 qui reste reportable sur les exercices 2022 et suivants s'élève à 400 000 € (1 500 000 € - 1 100 000 €).

Dans le cas des PME bénéficiaires du taux réduit d'IS, la règle qui limite l'imputation des déficits s'applique avant de déterminer la part du bénéfice taxée à 15 % .

Retenez que l'administration fiscale peut vérifier et rectifier les déficits subis au cours d'un exercice prescrit, du moment qu'ils sont reportés sur les bénéfices d'exercices non couverts par la prescription ; mais les rectifications ne peuvent bien entendu porter que sur la période non prescrite (nous verrons plus tard les règles de contentieux et de contrôle).

En vertu de la règle dite de l'« identité d'entreprise », les déficits ne sont susceptibles d'être reportés, en principe, qu'au sein de l'entreprise qui les a subis. C'est ainsi que le changement de régime fiscal (passage de l'IS à l'IR), le changement d'objet ou d'activité réelle des sociétés, ou la disparition des moyens de production, qui emportent cessation d'entreprise, font perdre le droit au report des déficits.

Report en arrière (« carry-back »)

Le système du carry-back permet d'imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice sur le résultat fiscal de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ce bénéfice, ce qui fait naître une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé.

L'option est exercée dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice de constatation du déficit. Elle est formalisée sur le tableau n° 2058 A-SD de la liasse fiscale pour une entreprise relevant du régime réel d'imposition, ou n° 2033 B-SD pour une entreprise relevant du régime simplifié, annexé à la déclaration de résultat.

L'entreprise doit en outre joindre une déclaration n° 2039-SD au relevé de solde de l'IS.

L'option ne peut pas être exercée au titre d'un exercice au cours duquel intervient une cession ou cessation totale d'entreprise, une fusion ou une opération assimilée, un jugement prononçant l'ouverture d'une mise en liquidation judiciaire de la société ou une mise en liquidation amiable.

L'option pour le report en arrière ne peut être exercée que pour le déficit constaté au cours de l'exercice. Ce déficit est reportable sur le seul résultat fiscal de l'exercice précédent, dans la limite du montant le plus faible entre ledit résultat fiscal et un montant de 1 M €. Le déficit qui n'a pas pu être reporté en arrière demeure reportable en avant dans les conditions habituelles.

Exemple :

Soit une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile qui subit un déficit de 1 200 000 € au cours de l'exercice 2020 et opte pour le report en arrière de ce déficit.

Ce déficit ne peut être imputé que sur le résultat fiscal de l'exercice 2020 qui s'est élevé à 1 500 000 €.

L'imputation ne pouvant excéder 1 000 000 €, la société ne peut reporter en arrière que 1 000 000 €. Le reliquat de 200 000 € reste reportable en avant.

La base d'imputation du déficit reporté en arrière s'entend du résultat fiscal de l'exercice précédent soumis au taux normal ou au taux réduit de l'IS prévu en faveur des PME, à l'exclusion de la fraction de ce bénéfice qui a fait l'objet d'une distribution de dividendes.

Sont également exclus de la base d'imputation : les bénéfices exonérés en application des dispositions particulières (entreprises nouvelles, entreprises implantées dans les zones franches urbaines-territoires entrepreneurs, entreprises créées ou reprises dans les zones de revitalisation rurale, jeunes entreprises innovantes, sociétés créées pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté, entreprises implantées dans les zones de restructuration de la défense, dans les zones franches outre-mer et entreprises créées dans un bassin urbain à dynamiser ou une zone de développement prioritaire). Il en est de même des plus-values à long terme et des produits de la propriété intellectuelle taxés à un taux réduit.

Exemple :

Une société bénéficiaire du taux réduit d'imposition de 15 % prévu en faveur des PME, dont le chiffre d'affaires est égal à 7 000 000 € et dont l'exercice coïncide avec l'année civile, souhaite reporter en arrière son déficit subi en 2021.

Elle a réalisé en 2020 un résultat fiscal de 538.120 €, soit :

(nous prendrons un exemple simple pour ne pas vous perdre car nous verrons juste après la complexité des taux d'imposition à l'IS)

- bénéfices imposés au taux normal de 25% : 500.000 € ;
- bénéfices imposés au taux réduit de 15 % en faveur des PME : 38 120 €.

Montant de l'IS dû au titre de 2020 = 145.718 €, soit :

- IS à 25% : 140.000 € ;
- IS à 15 % : 5 718 €.

Distributions prélevées sur les bénéfices de 2020 soumis au taux normal d'IS : 100 000 €.

a. Fraction du bénéfice de l'exercice 2020 exclue du bénéfice d'imputation

Montant du bénéfice 2020 distribué (BD) : 100 000 €.

b. Calcul du bénéfice d'imputation

Fraction non distribuée du bénéfice 438.120 €.

Montant du bénéfice exclu du bénéfice d'imputation : 100.000 €.

Montant du bénéfice d'imputation : 438.120 €.

La créance sur le Trésor est égale au produit du déficit imputé par le taux de l'IS applicable à l'exercice de réalisation du bénéfice (taux normal ou taux réduit dont bénéficient les PME).

Exemple :

Un déficit de 150 000 € subi au titre de l'exercice 2021 donne naissance, en cas de report en arrière sur les bénéfices de l'exercice 2020 (et à condition que ceux-ci soient soumis, à hauteur d'un montant au moins égal à 150 000 €, au taux de l'IS de 25%), à une créance de $150\ 000 \times 25\% = 37\ 500$ €.

Sur le plan comptable, la créance constitue un produit de l'exercice déficitaire. Elle n'est cependant pas imposable et doit donc faire l'objet d'une déduction extra-comptable.

Lorsqu'un déficit est susceptible d'être reporté en arrière sur les bénéfices d'un exercice soumis pour partie au taux réduit prévu en faveur des PME et pour partie au taux normal de

L'IS, ce déficit est réputé imputé en priorité sur le bénéfice au taux normal puis sur le bénéfice soumis au taux réduit.

La créance peut être utilisée pour le paiement de l'IS dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire a été clos. Cette imputation est effectuée sur les acomptes, puis sur le solde de l'IS et, le cas échéant, sur les rappels d'impôt portant sur ces exercices. La créance ne peut pas en revanche servir au paiement de la contribution sociale.

Au terme du délai de cinq ans, la fraction de la créance qui n'a pas pu être imputée sur l'IS fait l'objet d'un remboursement par l'administration fiscale Mais l'entreprise peut aussi choisir de l'utiliser pour s'acquitter d'échéances fiscales à venir (IS, TVA, taxes sur les salaires, taxe d'apprentissage...) en souscrivant le formulaire 3516-SD.

Le décompte du délai de cinq ans est réalisé à partir de l'exercice d'origine du déficit et s'effectue par années civiles.

Par exemple, la créance résultant du report en arrière du déficit d'un exercice ouvert le 1er juin 2020 et clos le 30 novembre de la même année peut être remboursée dès le 1er janvier 2026. En revanche, si la clôture de l'exercice intervient le 31 mai 2021, la créance ne pourra être remboursée qu'à partir du 1er janvier 2027.

Si le remboursement n'est pas effectué spontanément par l'administration, le contribuable peut lui présenter une demande de remboursement dans le délai de prescription quadriennale prévu par l'article 1er de la loi du 31 décembre 1968 et, en cas de rejet, porter le litige né de ce rejet devant le juge de plein contentieux.

Les entreprises qui font l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires peuvent demander le remboursement anticipé de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures. Le remboursement est effectué sous déduction d'un intérêt appliqué à la créance restant à imputer, calculé au taux de l'intérêt légal. L'administration précise que le remboursement immédiat concerne les créances nées antérieurement à l'ouverture des procédures ainsi que celles nées pendant la période couverte par ces procédures.

III- CALCUL DE L'IS

L'IS est calculé en appliquant le taux légal au résultat fiscal imposable arrondi à l'euro le plus proche.

À l'IS proprement dit s'ajoute pour certaines entreprises une contribution sociale.

1) Les taux applicables

Taux normal

Le taux normal de l'IS s'applique à l'ensemble du résultat fiscal qui ne peut bénéficier d'un taux atténué. C'est le taux de droit commun.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier au 31 décembre 2020, il est fixé à 28 %. Une diminution progressive du taux normal de l'impôt, auparavant fixé uniformément à 33,1/3 %, est en cours depuis 2017. Elle a pour objectif de ramener ce taux à 25 % d'ici à 2022 pour toutes les entreprises et pour la totalité de leurs bénéficiaires.

Avant ce taux était de 33,33 %. Il est progressivement abaissé pour arriver à un taux d'imposition de 25 %. Cet abaissement progressif (pour éviter une trop grande perte de ressources fiscales par l'Etat) aboutit à une application complexe de taux :

Ainsi, s'agissant des entreprises dont le chiffre d'affaires est au moins égal à 250 M €, le taux de 28 % ne s'applique pour ces mêmes exercices que pour la fraction de bénéfices inférieure ou égale à 500 000 € (par période de douze mois). Pour la fraction supérieure à cette limite, le taux est fixé à 31 %.

Taux réduits

Les petites et moyennes entreprises bénéficient de plein droit d'un taux réduit de 15 % dans la limite de 38 120 € de résultat fiscal imposable par période de douze mois. *Depuis le 1/01/2023, la limite a été fixée à 49.500 euros.*
Peuvent bénéficier du taux réduit l'ensemble des personnes morales passibles de l'IS de plein droit ou sur option.

La mesure s'adresse aux PME qui réalisent au cours de l'exercice ou de la période d'imposition un chiffre d'affaires hors taxe, ramené le cas échéant à douze mois, inférieur à *10 M* €. S'il s'agit de sociétés, le capital doit en outre être entièrement libéré à la clôture de l'exercice (ou de la période d'imposition) concerné et détenu, de manière continue, pour 75 % au moins (droits de vote et droits à dividende) :

- par des personnes physiques ;
- ou par des sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à *10.000.000* € et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu de manière continue pour 75 % au moins par des personnes physiques.

Le chiffre d'affaires à retenir s'entend de l'ensemble des recettes provenant de l'activité professionnelle normale et courante de l'entreprise, à l'exclusion des produits financiers, des produits exceptionnels et des refacturations de frais qui présentent le caractère de débours.

L'entreprise doit joindre à la déclaration de résultats de l'exercice un état de détermination des bénéfices imposés au taux réduit et, s'il s'agit d'une société, un état de répartition de son capital social.

Autres taux réduits

Bénéficiaire d'un taux réduit d'IS :

- certaines plus-values à long terme ;
- le résultat net des opérations de cession, concession ou sous-concession de licences d'exploitation portant sur certains droits de propriété industrielle et les logiciels protégés.

Tableau récapitulatif

Tranches de bénéfice imposable	Année d'ouverture de l'exercice			
	2019	2020	2021	2022
CA < 7,63 M € <i>maintenant 10 millions</i>				
- 0 à 38 120 € <i>→ 42.500 en 2023</i>	15 %	15 %	15 %	15 %
- 38 120 à 500 000 €	28 %	28 %	26,5 %	25 %
> 500 000 €	31 %	28 %	26,5 %	25 %
 10 M € ≤ CA < 250 M €				
- 0 à 500 000 €	28 %	28 %	26,5 %	25 %
> 500 000 €	31 %	28 %	26,5 %	25 %
 CA ≥ 250 M €				
- 0 à 500 000 €	28 %	28 %	27,5 %	25 %
> 500 000 €	33,1/3 %	31 %	27,5 %	25 %

2) Etablissement de l'IS

L'IS est en principe établi au nom de la personne morale pour l'ensemble de ses activités imposables en France.

L'impôt est normalement établi au lieu du principal établissement.

Obligations des sociétés

Obligations comptables : comme tous les commerçants, les sociétés passibles de l'IS doivent tenir une comptabilité complète et régulière.

Déclaration des résultats : les sociétés et autres personnes morales passibles de l'IS sont tenues de souscrire chaque année par voie électronique les déclarations prévues pour les bénéficiaires industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu. La déclaration de résultats doit être souscrite sur un formulaire n° 2065-SD accompagné d'une annexe n° 2065 bis-SD. La déclaration des résultats, accompagnée des documents annexes, doit en principe être souscrite dans les trois mois de la clôture de chaque exercice.

Pour les exercices arrêtés le 31 décembre, ou lorsque aucun exercice n'est clos au cours d'une année, la déclaration peut être souscrite au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai.

Paiement de l'IS :

L'IS est calculé par la société elle-même et versé spontanément à l'administration fiscale du lieu du dépôt de la déclaration de résultats. Ce système de paiement spontané comporte :

- d'abord, le versement d'acomptes trimestriels;
- puis, après la clôture de l'exercice, la liquidation de l'impôt réellement dû et le versement du solde correspondant.

Chaque versement est effectué au vu d'un relevé de versement.

Acomptes provisionnels : pour chaque exercice social, l'IS donne lieu normalement au versement de quatre acomptes à date fixe.

Ces acomptes doivent être payés au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre selon un ordre qui est fonction de la date de clôture de l'exercice précédent.

Le calendrier de versement des différents acomptes est fixé comme suit :

Date de clôture comprise entre	1er acompte	2e acompte	3e acompte	4e acompte
le 20 novembre et le 19 février inclus	15 mars	15 juin	15 septembre	15 décembre
le 20 février et le 19 mai inclus	15 juin	15 septembre	15 décembre	15 mars
le 20 mai et le 19 août inclus	15 septembre	15 décembre	15 mars	15 juin
le 20 août et le 19 novembre inclus	15 décembre	15 mars	15 juin	15 septembre

Lorsque l'exercice au titre duquel sont versés les acomptes comporte une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le nombre des acomptes est ramené ou porté au nombre des échéances trimestrielles comprises dans cette durée.

Le paiement des acomptes doit être effectué par téléversement (CGI art. 1681 septies, 1) sous peine de sanctions, au vu d'un relevé d'acompte (formulaire n° 2571-SD).

Le défaut ou le retard de paiement entraîne l'application de pénalités.

Pour le calcul des acomptes : la base de calcul des acomptes est déterminée d'après les résultats du dernier exercice clos à la date de leur échéance et dont le délai de déclaration est expiré (exercice de référence).

Le premier acompte est provisoirement calculé sur la base du bénéfice de référence de l'avant-dernier exercice. Une régularisation est ensuite opérée lors du versement du deuxième acompte sur la base des résultats du dernier exercice.

Exemple :

Pour un exercice ouvert le 1er janvier 2020 (exercice correspondant à l'année civile), l'acompte du 15 mars 2020 (1^{er} acompte) est calculé sur la base du dernier résultat fiscal connu, soit celui de l'exercice 2018 (celui de l'exercice 2019 ne sera connu qu'après le 1^{er} mai).

Il est ensuite régularisé, lors du versement du deuxième acompte (payable au plus tard le 15 juin 2020), sur la base du résultat fiscal de l'exercice 2019.

Lorsque la durée de l'exercice de référence est supérieure ou inférieure à un an, les acomptes sont calculés sur la base des bénéfices rapportés à une période de douze mois.

Pour le calcul du premier acompte, les sociétés peuvent faire état du bénéfice du dernier exercice (non encore déclaré à la date du paiement de l'acompte) lorsqu'elles estiment qu'il sera inférieur au bénéfice de l'exercice précédent ou se soldera par un déficit et ainsi réduire le montant de l'acompte ou s'en dispenser.

Le montant total de ces acomptes est égal à un montant d'IS calculé :

- sur le résultat taxé au taux normal (25% ou 31 % pour les exercices ouverts à partir du 1er janvier 2020 : voir tableau récapitulatif) ;
- sur le bénéfice imposé au taux réduit des PME (15 %).

Chacun des acomptes est égal au quart de l'impôt ainsi liquidé. En pratique, chaque acompte est égal à :

- 7,75 % du bénéfice taxé à 31 % ;
- 7 % du bénéfice taxé à 28 % ;
- 6,25% du bénéfice taxé à 25%.
- 3,75 % du bénéfice des PME taxé à 15 %.

Les entreprises doivent calculer leurs acomptes dus au titre d'un exercice ouvert en année N en appliquant le taux normal d'IS applicable au titre de ce même exercice.

Le montant obtenu est arrondi à l'euro le plus proche.

Aucun acompte n'est exigible lorsque le montant de l'impôt de référence n'excède pas 3 000 € (CGI ann. III art. 359, 3).

Il en est de même, bien entendu, lorsque l'exercice de référence est fiscalement déficitaire, soit intrinsèquement, soit du fait du report de déficits antérieurs.

Si les acomptes versés au titre du dernier exercice clos excèdent l'impôt réellement dû, l'entreprise peut demander l'imputation de l'excédent de versement sur le premier acompte du nouvel exercice.

La société peut se dispenser de verser de nouveaux acomptes (ou en réduire le montant) si elle estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à la cotisation totale d'IS dont elle sera redevable pour cet exercice.

Liquidation de l'impôt

Lorsque, après la clôture de chaque exercice, la société établit la déclaration des résultats de cet exercice, elle doit procéder spontanément à la liquidation de l'IS correspondant.

Le montant de l'impôt ainsi liquidé (arrondi à l'euro le plus proche) est alors comparé au montant des acomptes déjà versés au titre de l'exercice. Cette comparaison fait apparaître soit un complément d'impôt à acquitter, soit un excédent de versement.

Lorsque l'impôt finalement dû est supérieur au montant des acomptes déjà versés, la différence représente le solde de liquidation. Le paiement du solde est effectué lors du dépôt du relevé de solde (formulaire n° 2572-SD) au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice. Si l'exercice est clos le 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos au cours de l'année, ce versement doit intervenir au plus tard le 15 mai de l'année suivante.

Le paiement doit être effectué par téléversement, sous peine de sanctions.

Lorsque la liquidation de l'IS fait apparaître un excédent de versement (impôt définitif inférieur au montant des acomptes déjà versés), cet excédent est remboursé d'office à cette dernière dans les trente jours à compter de la date du dépôt du relevé de solde et de la déclaration de résultat. La société peut également demander l'imputation de l'excédent de versement sur le premier acompte de l'exercice suivant ou sur sa prochaine échéance fiscale.

Pour les sociétés dont l'exercice comptable correspond régulièrement à une période de douze mois, le tableau ci-après récapitule, en fonction de la date de clôture des exercices, l'ordre et la date de versement des quatre acomptes et du solde de liquidation.

Date de clôture des exercices	Date limite de paiement				Solde de liquidation
	1er ac.	2e ac.	3e ac.	4e ac.	
31 janv.	15 mars	15 juin	15 sept.	15 déc.	15 mai
28 févr.	15 juin	15 sept.	15 déc.	15 mars	15 juin
31 mars	15 juin	15 sept.	15 déc.	15 mars	15 juillet
30 avril	15 juin	15 sept.	15 déc.	15 mars	15 août
31 mai	15 sept.	15 déc.	15 mars	15 juin	15 sept.
30 juin	15 sept.	15 déc.	15 mars	15 juin	15 oct.
31 juillet	15 sept.	15 déc.	15 mars	15 juin	15 nov.
31 août	15 déc.	15 mars	15 juin	15 sept.	15 déc.
30 sept.	15 déc.	15 mars	15 juin	15 sept.	15 janv.
31 oct.	15 déc.	15 mars	15 juin	15 sept.	15 févr.
30 nov.	15 mars	15 juin	15 sept.	15 déc.	15 mars
31 déc.	15 mars	15 juin	15 sept.	15 déc.	15 mai

Exemple :

Soit une société qui clôture au 30 Juin de chaque année.

Au 30 juin 2018 : résultat fiscal de 25.000 €

Au 30 juin 2019 : résultat fiscal de 56.000 €

Au 30 juin 2020 : résultat fiscal de 75.000 €

Son chiffre d'affaires est inférieur à 7.630.000 Euros.

Calcul des acomptes de l'exercice 2020 :

1^{er} acompte : 15/09/2019 : dernier exercice connu est 2018

Soit $25.000 \times 3,75 \% = 938 \text{ €}$

2^{ème} acompte au 15/12/2019 : exercice 30 juin 2019 connu

Soit $38.120 \text{ €} \times 3,75 \% = 1.430 \text{ €}$

$17.880 \times 7 \% = \underline{1.252 \text{ €}}$

Total : 2.682 €

Mais nécessité de régulariser le 1er acompte qui a été calculé sur le résultat 2018 : aurait dû être payé 2.682 € et a été payé 938 €. Somme complémentaire due au 2^{ème} acompte : $2.682 - 938 = 1.744 \text{ €}$

La somme totale deva être acquittée au titre du 2^{ème} acompte : $2.682 \text{ €} + 1.744 \text{ €}$ soit 4.426 €

3^{ème} acompte : 15/03/2020 : 2.682 €

4^{ème} acompte : 15/06/2020 : 2.682 €

Liquidation solde IS au 15/10/2020 :

$38.120 \times 15 \% = 5.718 \text{ €}$

$36.880 \times 28 \% = 10.326 \text{ €}$

Total de l'IS dû sur l'exercice : 15.504 €

Déduction des acomptes versés au titre de l'exercice :

$938 + 4.426 + 2.682 + 2.682 = 10.728 \text{ €}$

Montant de l'IS dû lors de la liquidation : $15.504 - 10.728 = 4.776 \text{ €}$

L'IMPOT SUR LES SOCIETES (SUITE)

IV- LA CONTRIBUTION SOCIALE

CGI art. 235 ter ZC

Les sociétés les plus importantes imposables à l'IS sont susceptibles d'être assujetties à une contribution sociale de 3,3 % juridiquement distincte de l'IS. Cette contribution n'est pas déductible des résultats imposables (CGI art. 213).

1) Champ d'application

La contribution sociale est due par les sociétés assujetties, de plein droit ou sur option, à l'IS et dont le montant de cet impôt excède 763 000 €.

Les collectivités sans but lucratif (associations) assujetties à l'IS uniquement sur les revenus de leur patrimoine ne sont pas soumises à la contribution sociale.

Sont exonérées de la contribution sociale les PME remplissant les conditions suivantes :

- le chiffre d'affaires hors taxe réalisé au cours de l'exercice concerné (ramené à douze mois le cas échéant) doit être inférieur à 7 630 000 € ;
- le capital doit être entièrement libéré et détenu, de manière continue pendant toute la durée de l'exercice concerné, pour 75 % au moins par des personnes physiques (ou par des sociétés satisfaisant elles-mêmes à l'ensemble de ces conditions).

2) Assiette et calcul

La contribution sociale due au titre d'un exercice est calculée sur l'IS au taux normal sur le résultat de l'exercice.

La contribution est égale à 3,3 % de l'IS de référence diminué d'un abattement de 763 000 € par période de douze mois (lorsqu'une période d'imposition ou un exercice est différent de douze mois, l'abattement est ajusté en conséquence).

Exemple :

Une société dont le chiffre d'affaires est de 15 M € réalise, au cours de l'exercice de 12 mois clos le 31 décembre 2020, les résultats suivants :

- bénéfices imposés au taux normal de 28 % : 8 M € ;

Montant de l'IS dû au titre de 2020 :

$$8 \text{ M} \times 28 \% = 2,24 \text{ M} \text{ €}$$

$$\text{La contribution sociale s'élève à } (2.240.000 - 763\ 000) \times 3,3 \% = 48.741 \text{ €}.$$

La contribution sociale est due pour chaque exercice clos, quelle que soit sa durée. Si plusieurs exercices sont clos au cours de la même année, l'entreprise doit procéder à la liquidation de la contribution pour chacun de ces exercices.

Si aucun exercice n'est clos au cours d'une année donnée, la contribution est due au titre de la période écoulée depuis la clôture de l'exercice précédent jusqu'au 31 décembre de l'année considérée.

L'impôt de référence servant de base au calcul de la contribution s'entend de l'IS effectivement dû, calculé sur les résultats déterminés dans les conditions de droit commun, notamment après imputation, des déficits dont le report est autorisé.

3) Paiement

La contribution sociale doit être calculée et payée spontanément par téléversement au Service des Impôts des entreprises en charge du recouvrement de l'impôt sur les sociétés.

Ce système de paiement spontané comporte comme pour le paiement de l'IS :

- d'abord, le versement de quatre acomptes aux dates prévues pour le paiement des acomptes d'IS de l'exercice ou de la période d'imposition. Chaque acompte est égal à 0,825 % de l'impôt de référence ;
- puis, à la fin de l'exercice, la liquidation des sommes réellement dues et le versement du solde correspondant au plus tard à la date de paiement du solde de liquidation de l'IS, c'est-à-dire le 15 mai au plus tard lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile.

Chaque versement est accompagné du relevé de versement correspondant à l'IS à payer au plus tard à la même date.

La créance née du report en arrière des déficits n'est pas imputable sur la contribution.

Bénéficiaire d'une dispense d'acomptes :

- les sociétés pour lesquelles le montant de la contribution sociale calculée sur l'IS de référence n'excède pas 3 000 € (CGI ann. III art. 366 L) ;
- et, faute d'impôt de référence, les entreprises dont le montant d'IS réalisé au titre de l'exercice précédent est inférieur à l'abattement annuel de 763 000 €, ainsi que les entreprises nouvelles au cours de leur premier exercice.

Les entreprises qui considèrent que le montant des sommes déjà versées au titre d'un exercice est égal ou supérieur à la contribution dont elles s'estiment redevables pour cet exercice peuvent se dispenser du paiement de nouveaux acomptes. Mais si les versements effectués sont insuffisants, les pénalités pour paiement tardif sont dues.

Lorsque la liquidation de la contribution sociale fait apparaître un excédent de versement, cet excédent est remboursé d'office à l'entreprise dans les mêmes conditions que l'IS sous déduction des autres impôts directs éventuellement dus par cette dernière.

4) Contrôle et contentieux

La contribution sociale est contrôlée comme l'IS et sous les mêmes garanties et sanctions.

Ainsi, en cas de défaut ou de retard de paiement des acomptes ou du solde de liquidation, des pénalités sont applicables aux sommes non réglées : majoration de 5% et application d'intérêt de retard.

LE REGIME DES GROUPES DE SOCIETES LE REGIME DE L'INTEGRATION FISCALE

Les groupes de sociétés n'ont pas de personnalité juridique. Chaque société et personne morale est reconnu juridiquement de façon isolée. L'existence du groupe est néanmoins reconnue par diverses dispositions, en matière fiscale notamment.

En matière fiscale, les groupes de sociétés font l'objet de deux régimes légaux :

- le régime d'intégration fiscale ;
- le régime des sociétés mères et filiales (déjà étudiée).

Le Code de commerce ne donne pas de définition de la notion de « groupe de sociétés ». On désigne ainsi l'ensemble constitué par plusieurs sociétés, ayant chacune leur existence juridique propre, mais unies entre elles par des liens divers en vertu desquels l'une d'elles, dite « société mère », qui tient les autres sous sa dépendance, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision.

L'apparition des groupes est liée à la stratégie de développement des entreprises. En effet, lorsque la production devient très diversifiée ou lorsque l'implantation sur des marchés étrangers est envisagée, les dirigeants de l'entreprise sont conduits à opérer un choix entre deux possibilités : ou bien conserver à la société son unité juridique et créer des succursales ou des « départements » (encore appelés « divisions »), ou bien créer des sociétés filiales spécialisées ayant leur autonomie juridique mais étant contrôlées étroitement par la société mère.

Jusqu'à ce jour il n'y a jamais eu, en droit français, de réglementation d'ensemble des groupes de sociétés, qui sont en principe soumis aux règles du droit commun des sociétés. Les nécessités engendrées par ce phénomène économique amènent cependant le législateur et les tribunaux à élaborer, au coup par coup, des règles particulières aux groupes de sociétés, dont on observe qu'elles tendent à se multiplier.

Une législation spéciale serait cependant opportune car l'existence de ces groupes, de plus en plus nombreux, soulève des problèmes juridiques particuliers, notamment pour la protection des actionnaires et celle des créanciers, tant de la société mère que des sociétés contrôlées.

Le Code de commerce donne aux termes de « filiale » et de « participation » un sens étroit en fonction exclusivement du pourcentage détenu par une société dans le capital d'une autre, abstraction faite du délai de possession des titres, de l'intention qui a motivé l'achat ou la souscription et des pouvoirs réels de la société participante.

Est réputée « filiale » toute société dont plus de la moitié du capital appartient à une autre société (C. com. art. L 233-1).

Il y a « participation » lorsqu'une société détient dans une autre société une fraction du capital comprise entre 10 et 50 % (C. com. art. L 233-2). L'interprétation des textes conduit à

considérer que la détention de 50 % exactement du capital d'une société constitue une simple participation, un pourcentage supérieur à 50 % étant nécessaire pour qu'il y ait filiale.

La définition du groupe par de simples critères mathématiques est aujourd'hui dépassée. La notion de contrôle, prévue par l'article L 233-3 du Code de commerce, amène souvent les praticiens à retenir une définition plus large de la filiale que celle figurant à l'article L 233-1 du même Code. Par ailleurs, du point de vue fiscal, la définition est également beaucoup moins restrictive puisque le régime de faveur dit « des sociétés mères » est accordé aux sociétés détenant 5 % au moins du capital d'une autre société.

Quant à la participation, à s'en tenir à la définition de l'article L 233-2 du Code de commerce, on devrait considérer que la détention de moins de 10 % d'une autre société constitue dans tous les cas un simple placement, tandis que celle égale ou supérieure à 10 % correspond à une participation.

L'achat ou la souscription par une société de parts sociales ou d'actions d'une autre société répond en général à l'un des trois objectifs suivants (classés dans leur ordre d'importance progressive) :

- le simple placement de capitaux ;
- la prise de participation ;
- le contrôle.

1- Placement de capitaux

Dans le cas du placement de capitaux, la société qui achète ou souscrit des actions n'a pas pour but d'exercer une influence particulière sur la société émettrice de ces actions. Il s'agit seulement pour elle de tirer un revenu et, éventuellement, une plus-value du placement de ses capitaux disponibles.

2- Prise de participation

À la différence du simple placement, la prise de participation suppose la volonté de créer des liens durables avec la société dont les parts ou actions sont souscrites ou achetées et d'exercer sur cette société une certaine influence dans le but d'en retirer un avantage. Très souvent, celui-ci est d'ordre économique : facilités d'approvisionnement en matières premières ou en produits finis, obtention de services, accroissement des débouchés, etc.

Mais, contrairement au cas où la prise de participation aboutit au contrôle, la société n'exerce pas une influence directe sur la gestion de la société dont elle détient une fraction des titres.

3- Contrôle

La prise de contrôle répond pour la société à l'intention d'exercer une influence déterminante sur la gestion de la société dont elle acquiert ou souscrit les parts sociales ou actions. On dit alors que la société contrôlée est la « filiale » de la première, qui est appelée « société mère ». Il s'agit ici du sens général de ces expressions qui, on l'a vu, ont aussi, en vertu du Code de commerce, un sens plus étroit.

Le Code de commerce définit la notion de contrôle. Une société est considérée comme en contrôlant une autre (C. com. art. L 233-3, I) :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- ou lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires ;
- ou lorsque, compte tenu des circonstances (par exemple, une large diffusion des titres dans le public), elle a en fait, par les droits de vote dont elle dispose, la possibilité de faire prévaloir son point de vue lors des assemblées générales (contrôle de fait) ;
- ou encore lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

Le contrôle est présumé lorsque la société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne (C. com. art. L 233-3, II).

Le contrôle doit être apprécié non pas en fonction de la participation dans le capital social mais en fonction des droits de vote.

Le contrôle d'une société peut être exercé conjointement par plusieurs personnes, physiques ou morales.

L'expression « groupe de sociétés » a une signification plus économique que juridique ; en particulier, le groupe de sociétés n'a pas la personnalité morale : il n'est pas un sujet de droit.

Il a été jugé qu'un groupe de sociétés ne peut, faute de personnalité morale, être titulaire de droits et d'obligations et se voir infliger une condamnation.

En principe, les sociétés intégrées à un groupe sont juridiquement indépendantes. Dès lors, par exemple :

- les sociétés exerçant leur activité au sein d'un groupe demeurent des personnes morales juridiquement distinctes ; les clients qui ont traité avec l'une des sociétés n'ont aucun lien avec les autres sociétés du groupe, même si ces dernières interviennent dans l'exécution du contrat à la demande de la première.

En raison de l'autonomie juridique des sociétés appartenant à un groupe, le patrimoine de chacune est dissocié de celui des autres et de celui des associés. Notamment, le patrimoine de la société mère et celui de ses filiales ne se confondent pas.

Les régimes de groupes dont il est question ici sont de nature exclusivement fiscale.

Le régime d'intégration se caractérise essentiellement par deux mécanismes favorables au fonctionnement des groupes. Ils consistent :

- à soumettre à l'impôt sur les sociétés un résultat global, obtenu en faisant la somme algébrique des résultats des sociétés du groupe ;
- à neutraliser certaines opérations internes au groupe.

Le premier est important au regard de l'imputation des déficits. Dès lors que l'on peut faire masse des résultats, les résultats positifs et négatifs des différentes sociétés du groupe peuvent être immédiatement compensés. L'intégration permet ainsi d'éviter que certains résultats ne soient imposés alors qu'il existe par ailleurs des déficits qui, dans le meilleur des cas, ne pourraient être imputés qu'ultérieurement.

Le second aspect concerne les conséquences des relations intragroupe. Pour le calcul des résultats, certaines de ces opérations font l'objet d'ajustements destinés à neutraliser les effets. Les ajustements consistent à corriger le résultat d'ensemble du groupe en réintégrant, pour les opérations considérées, les montants déduits au niveau des sociétés et en déduisant les montants inclus dans leurs résultats.

I- CHAMP D'APPLICATION

Ce régime permet à une société mère, dite « tête de groupe », de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales.

Le régime d'intégration est applicable aux sociétés (sociétés mères et filiales) soumises en France, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun sur la totalité des résultats de leurs exploitations françaises.

Selon qu'il s'agit du capital de la mère ou des filiales, les conditions exigées sont exactement inverses.

Le capital de la société mère tête de groupe ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, à 95 % au moins, par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Le capital des filiales doit être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par la société mère de manière continue pendant toute la durée de l'exercice. Une filiale pour laquelle le seuil est franchi en cours d'exercice ne peut être incorporée au groupe qu'à partir de l'exercice suivant.

Les droits détenus indirectement par la société mère sont ceux qui sont détenus par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés membres du groupe. Le pourcentage est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs dans la chaîne des participations.

Exemple : M détient 95 % de F1. F1 détient 95 % de F2. F2 peut faire partie du groupe, sauf si F1 n'en fait pas partie.

M détient 95 % de F1, qui détient 50 % de F3. M détient également 95 % de F2, qui détient 45 % de F3. F3 peut faire partie du groupe, si F1 et F2 en font partie, M étant censée détenir indirectement dans F3 : $(100 \times 50 \%) + (100 \times 45 \%) = 95 \%$.

II- FORMATION DU GROUPE INTEGRE

L'intégration fiscale est facultative. Les groupes qui souhaitent se placer sous ce régime doivent donc formuler une option en ce sens.

La société mère, lors de cette option, délimite le périmètre d'intégration, qui ne peut toutefois englober que des sociétés à l'égard desquelles la condition de taux de participation est remplie et qui arrêtent leur exercice comptable à la même date.

1) Option pour l'intégration fiscale

Le groupe naît de l'exercice d'une option par la société mère. Cette option est faite pour une durée de 5 ans.

L'option se maintient de cinq ans en cinq ans par le renouvellement tacite de cette option. La société mère (appelée société intégrante) peut toutefois mettre fin à l'existence du groupe au cours de la période quinquennale en évinçant toutes ses filiales (application du principe suivant lequel le périmètre du groupe est révisable annuellement).

Le délai d'exercice de l'option expire à la date de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel elle est exercée. Elle est accompagnée de la liste des sociétés qui seront membres du groupe ainsi que de leur accord formel.

Exemple : Une société mère détient 99 % du capital de ses deux filiales A et B. L'ensemble des sociétés clôture au 31 décembre. Afin d'exercer l'option pour le régime de l'intégration fiscale à compter du 1^{er} janvier 2020, la société mère devra déposer l'option au plus tard le 2 mai 2020 (date limite de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice 2019).

L'administration considère que les sociétés nouvelles doivent clore un exercice avant de devenir membres d'un groupe, que ce soit en qualité de société mère ou de filiale.

2) Périmètre d'intégration

La société mère peut délimiter librement le périmètre d'intégration du groupe et n'y inclure que certaines de ses filiales. Ce n'est pas parce que les conditions sont remplies pour l'ensemble des filiales que la société mère est obligée d'inclure dans le périmètre l'ensemble de celles-ci.

De même, les filiales peuvent s'opposer à leur intégration dans le groupe ou décider d'en sortir à l'échéance du renouvellement de l'option. Le contenu et la délimitation du périmètre d'intégration sont fixés par exercice et peuvent, en conséquence, varier au cours de la période de validité de l'option.

Les exercices comptables de la société mère et des filiales doivent coïncider. Ces exercices ont en principe une durée de douze mois. Cette condition s'impose dès le premier jour d'application du régime. Les ajustements éventuellement nécessaires doivent donc intervenir avant.

Les groupes sont cependant autorisés à tout moment à écourter ou allonger la durée d'un exercice afin de décaler la date de clôture. Cette modification ne peut intervenir qu'une seule fois au titre d'une période couverte par une même option.

Le périmètre du groupe est révisable annuellement. Pour chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, la société mère notifie à l'administration, dans le même délai que celui prévu pour l'exercice de l'option, la liste des sociétés membres du groupe ainsi que la liste de celles qui cessent d'en faire partie. Elle adresse également les accords des filiales qui seront membres du groupe.

3) Détermination du résultat d'ensemble

Un seul résultat fiscal calculé au niveau du groupe sert d'assiette au calcul de l'IS du groupe et est payé par la société mère.

Le résultat d'ensemble du groupe intégré est déterminé par la société mère. Il est constitué par la somme algébrique :

- des résultats des sociétés du groupe,
- et des rectifications, positives ou négatives, qui doivent leur être apportées.

Dans une première étape, chaque société du groupe (y compris la société mère) détermine son propre résultat fiscal comme si la société n'était pas membre d'un groupe fiscal intégré (règles étudiées précédemment).

Ce résultat est calculé dans les conditions de droit commun.

Après totalisation (somme algébrique) des résultats des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions indiquées ci-dessus, la société mère doit procéder aux ajustements suivants, dont l'objet est de neutraliser les effets des opérations entre les sociétés du groupe :

-provisions intragroupe (provision passée par une société à raison d'une créance détenue sur une autre société du groupe ou pour dépréciation de la valeur des titres d'une société du groupe,

-abandons de créances entre sociétés du groupe,

-cessions d'immobilisations entre sociétés du groupe,

(...)

L'objectif est de calculer un résultat fiscal comme s'il n'y avait qu'une société et en neutralisant les opérations faites entre sociétés du groupe.

4) Imposition du résultat d'ensemble

Lorsque le résultat d'ensemble est bénéficiaire, il est soumis à l'impôt sur les sociétés au nom de la société mère. Le taux applicable est le taux normal, sous réserve de l'application du taux de 15 % en faveur de certaines PME.

Lorsque le résultat d'ensemble est déficitaire, ce déficit constitue une charge des exercices suivants, sauf option pour le report en arrière de ce déficit.

Le déficit d'ensemble est reportable en avant dans les conditions de droit commun, de façon illimitée dans le temps, avec application de la règle de plafonnement.

La société tête de groupe peut opter pour le report en arrière du déficit d'ensemble. Ce déficit est alors imputé sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice précédent ou sur le bénéfice que la société mère a personnellement réalisé au cours de l'exercice précédant l'application du régime de groupe. Il ne peut en revanche être imputé sur le bénéfice d'ensemble d'un précédent groupe intégré dissous qui avait été constitué par la même société mère que celle du nouveau groupe.

De leur côté, les filiales du groupe ne peuvent plus exercer l'option pour le report en arrière de leur déficit.

5) Déclarations des résultats

Chaque société du groupe (société tête de groupe et filiales) souscrit la déclaration de ses résultats propres tels qu'ils seront retenus dans le résultat d'ensemble.

En outre, elle détermine, au moyen de tableaux fiscaux n° 2058-A-bis-SD et 2058-B-bis-SD (liasse fiscale d'intégration), le résultat de l'exercice comme si elle était imposée séparément et n'avait donc jamais fait partie du groupe.

En plus de sa déclaration propre, la société mère doit souscrire la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice. Elle souscrit à cet effet une série de documents spécifiques.

Toutes ces déclarations doivent être transmises par voie électronique.

6) Paiement de l'impôt

La société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble et de la contribution sociale.

Chaque société membre du groupe est tenue solidairement au paiement de l'IS et, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondants, dont la société mère est redevable, à hauteur de l'impôt et des pénalités qu'elle devrait acquitter si elle n'était pas membre du groupe.

Le paiement de l'impôt s'effectue selon les règles habituelles, sous réserve de spécificités :

Les acomptes d'IS sont payés par la société mère et s'imputent sur l'impôt dû à raison du résultat d'ensemble. Cette règle comporte toutefois des dérogations lors de la constitution du groupe et de l'entrée ou de la sortie d'une société.

Exercice de constitution du groupe : chaque société reste tenue au paiement de ses propres acomptes calculés sur ses résultats précédents. Ces acomptes sont à valoir sur l'impôt qui sera

dû par la société mère à raison du résultat d'ensemble ; en cas d'excédent, celui-ci sera remboursé d'office à la société mère.

Exercice suivant celui de la constitution : pour le calcul du premier acompte de cet exercice, l'exercice de référence (avant-dernier exercice) correspond à l'exercice de la société mère qui précède la date d'effet de son option. Mais cette société peut demander la dispense ou la réduction de cet acompte en fonction du résultat prévisionnel d'ensemble.

Entrée de nouvelles sociétés dans le groupe : mécanisme analogue à celui de l'exercice de constitution. Chaque société entrante est tenue de verser ses propres acomptes pour la période de douze mois ouverte à compter de son entrée dans le groupe. Ces acomptes peuvent être limités en fonction de son propre résultat prévisionnel ou du résultat prévisionnel d'ensemble, sous réserve qu'elle soit toujours membre du groupe à la clôture de l'exercice.

Exercice de sortie d'une société du groupe : c'est à la société mère d'acquitter les acomptes dus par la société sortante pour la période de douze mois à partir de la sortie. Ces acomptes, calculés d'après les résultats de la société sortante, sont payés au comptable du lieu d'imposition de cette société.

La société mère est redevable de la contribution sociale de 3,3 % lorsque la somme des chiffres d'affaires de toutes les sociétés du groupe excède 7,63 M €.

La contribution sociale est assise sur l'impôt sur les sociétés calculé sur le résultat d'ensemble.

L'abattement de 763 000 € qui doit être pratiqué pour le calcul du montant à payer ne s'applique qu'une seule fois, au niveau de l'impôt d'ensemble.

Les filiales sont dispensées du paiement de la contribution dès leur premier exercice d'intégration, mais l'administration considère qu'elles sont néanmoins tenues d'acquitter les quatre acomptes.

Les filiales doivent acquitter la contribution au titre de l'exercice de sortie. L'administration considère que la société mère doit, comme en matière d'IS, verser les quatre acomptes au titre de cet exercice pour le compte de celles-ci.

7) Répartition de l'impôt

La loi ne comporte aucune précision quant à la répartition, entre les sociétés du groupe, des impôts acquittés par la société mère au nom du groupe, ni de l'économie d'impôt résultant, le cas échéant, de l'application du régime de groupe.

Il revient donc aux sociétés du groupe d'en décider par une convention établie à cet effet appelée « convention d'intégration fiscale ».

Selon le Conseil d'État, la répartition peut être décidée librement en toute neutralité fiscale, à condition qu'elle ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société ni aux droits des associés minoritaires (CE 12-3-2010).

L'administration, qui s'est ralliée à cette position, considère que la méthode retenue doit faire référence, pour le calcul des économies d'impôt et des versements corrélatifs, aux résultats individuels des sociétés membres du groupe déterminés comme si elles étaient imposées séparément, et ne doit pas conduire à faire supporter à une filiale une charge d'impôt supérieure à celle qu'elle aurait dû supporter en cas d'imposition séparée.

Les conventions peuvent notamment prévoir :

- la réallocation aux filiales déficitaires d'une somme égale aux économies d'impôt générées par leurs déficits ;
- la répartition de l'impôt du groupe au prorata des résultats des filiales ;
- le maintien au niveau de la société mère de la charge définitive de l'impôt, sans refacturation aux filiales.

III- . SORTIE ET CESSATION DU GROUPE

1) Sortie d'une filiale

Il y a sortie d'une filiale du groupe lorsqu'elle cesse de remplir les conditions d'accès au régime.

Il en est ainsi notamment en cas de :

- réduction à moins de 95 % du taux de détention par la société mère ;
- modification de la date de clôture de l'exercice ;
- modification du régime fiscal de la société filiale ;
- décision de la société mère de ne plus retenir la filiale dans le périmètre d'intégration ;
- dissolution de la société filiale.

La sortie d'une filiale entraîne celle des filiales détenues par son intermédiaire.

Les résultats de la société qui sort cessent d'être pris en compte dans le groupe au titre de l'exercice de sortie (la sortie intervenant toujours au premier jour de l'exercice au cours duquel se produit l'événement entraînant sortie).

La filiale sortante ne peut pas déduire de ses résultats ultérieurs les déficits subis pendant l'intégration. Ceux antérieurs à l'intégration et non encore imputés restent en revanche reportables dans les conditions de droit commun. Il n'est pas possible à la filiale sortante d'opter pour le report en arrière d'un déficit ultérieur sur un bénéfice qui a été compris dans le résultat d'ensemble.

Cette sortie entraîne la fin de la neutralisation des opérations passées avec cette filiale pendant le régime de l'intégration fiscale et qui aurait été neutralisée pour le calcul du résultat d'ensemble.

2) Cessation du régime de groupe

Deux situations emportent cessation du régime de groupe et sortie de toutes les sociétés qui le composent :

- la société mère reste seule membre du groupe ;
- le groupe ne satisfait plus à l'une ou l'autre des conditions d'application du régime d'intégration fiscale. Par exemple : non-respect des règles de détention prévues à l'égard de la société mère.

La dissolution d'un groupe prend effet à l'ouverture de l'exercice au cours duquel survient l'événement qui la provoque.

Elle entraîne les mêmes réintégrations qu'en cas de sortie d'une société, mais ces réintégrations concernent tout le groupe et représentent le total des sommes à réintégrer au titre de chacune des sociétés du groupe. Ces réintégrations d'ensemble doivent être comprises par la société tête de groupe dans son propre résultat de l'exercice de fin de groupe.

Le déficit d'ensemble subi par le groupe pendant la période d'intégration et encore reportable lors de sa dissolution appartient à l'ancienne société mère, qui peut l'imputer sur ses résultats de l'exercice de sortie et des exercices suivants dans les conditions de droit commun. De même, seule l'ancienne société mère peut reporter en arrière sur le bénéfice d'ensemble ses propres déficits postérieurs à la fin du groupe, dans les conditions de droit commun.

REGIME FISCAL APPLICABLE AUX ASSOCIATIONS

À condition de ne pas sortir du cadre de la non-lucrativité, les associations et plus généralement les organismes réputés sans but lucratif (fondations, congrégations religieuses, syndicats professionnels, etc.) ne sont pas soumis aux impôts commerciaux : TVA, IS et contribution économique territoriale (CET) ;

Certains d'entre eux peuvent également bénéficier d'une franchise pour leurs opérations commerciales accessoires ou d'exonérations spécifiques à chaque impôt.

Lorsqu'ils se livrent à des activités lucratives de manière accessoire sans pouvoir prétendre à aucun des dispositifs d'exonération prévus en leur faveur, les organismes sans but lucratif peuvent échapper à l'IS pour leurs opérations non lucratives en sectorisant ou filialisant leurs activités lucratives.

Enfin, même s'ils n'exercent pas d'activité lucrative, ces organismes sont redevables de l'IS, à taux réduit, sur les revenus de leur patrimoine.

I. REGLES APPLICABLES

L'impôt sur les sociétés s'applique normalement, en vertu des articles 206, 1 et 1654 du CGI, à l'ensemble des personnes morales de droit public ou de droit privé se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Par suite, il est susceptible de concerner des collectivités autres que les sociétés à condition toutefois qu'elles soient dotées de la personnalité morale.

En théorie, le champ d'application de l'impôt sur les sociétés est donc indépendant de la nature juridique des collectivités en cause, du but qu'elles poursuivent ainsi que de la nature des revenus dont elles jouissent.

S'agissant de personnes morales de droit public (collectivités publiques), cet impôt peut donc, sous réserve d'exemptions particulières expresses, viser aussi bien les collectivités publiques territoriales (Etat, départements, communes, syndicats de communes) y compris des services publics non personnalisés chargés d'activités techniques et dotés, le cas échéant, d'une certaine autonomie financière, que les collectivités publiques spécialisées, c'est-à-dire les établissements publics disposant d'un patrimoine distinct de celui des institutions administratives territoriales et cela quelle que soit leur fonction (gestion d'une entreprise industrielle ou commerciale, accomplissement de tâches administratives, représentation des intérêts socioprofessionnels auprès des pouvoirs publics).

S'agissant de personnes morales de droit privé (collectivités privées), il est susceptible de concerner aussi bien les associations déclarées, les syndicats professionnels, les fondations, les congrégations religieuses reconnues, les sociétés mutualistes, les ordres professionnels et, d'une manière générale, tous les groupements d'individus ayant le plus souvent pour but la défense d'intérêts professionnels, culturels ou religieux ou l'organisation d'œuvres de prévoyance, d'assistance, de bienfaisance. Il ne fait en principe aucune distinction entre les établissements reconnus d'utilité publique, ceux réputés d'intérêt public, et ceux dont les attributions sont de strict intérêt privé.

Si l'impôt sur les sociétés comporte un large champ d'application en ce qui concerne les diverses collectivités publiques ou privées autres que les sociétés, une distinction fondamentale, basée sur la nature des revenus dont elles jouissent, doit cependant être faite lorsqu'il s'agit de définir des modalités d'assiette, de calcul et d'établissement dudit impôt.

Il existe en effet, à l'égard de ces collectivités, deux régimes d'imposition très différents, prévus respectivement par le paragraphe 1 et par le paragraphe 5 de l'article 206 du CGI :

1. Le régime de l'article 206, 1 du CGI s'applique lorsque la collectivité se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif : les profits correspondants sont, en

principe, soumis à l'IS d'après les règles et taux de droit commun, c'est-à-dire dans les mêmes conditions que s'ils étaient réalisés par des sociétés de capitaux. Toutefois, depuis 2000, certaines associations échappent à l'IS lorsque leurs recettes commerciales accessoires n'excèdent pas un certain montant (CGI art. 206, 1 bis).

2. Le régime de l'article 206, 5 du CGI concerne les collectivités qui, sans se livrer à une activité lucrative, perçoivent cependant certains revenus provenant de la gestion de leur patrimoine (revenus fonciers, bénéfiques agricoles, certains revenus mobiliers) : ces revenus sont soumis à l'IS selon des modalités allégées comportant notamment l'application de taux réduits.

Lorsqu'une collectivité n'exerce aucune activité lucrative au sens de l'article 206, 1 et ne dispose pas par ailleurs de revenus de gestion patrimoniale visés à l'article 206, 5, elle échappe complètement à l'IS.

A l'inverse, il peut arriver qu'une collectivité réalise à la fois des profits provenant d'une activité lucrative et d'autres revenus provenant de la gestion de son patrimoine.

II- . REGIME DE L'ARTICLE 206,1 DU CGI

Les collectivités autres que les sociétés sont placées sous le régime de l'article 206, 1 du CGI (application des règles et taux de droit commun de l'IS) lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Dans le cas contraire, elles sont soumises seulement au régime spécial (imposition allégée) de l'article 206, 5 du CGI, à raison des revenus de leur gestion patrimoniale (revenus fonciers, bénéfiques agricoles, certains revenus mobiliers).

Une distinction fondamentale doit ainsi être faite selon que la collectivité concernée peut ou non être considérée comme exerçant une activité lucrative, au sens de l'article 206, 1.

Cette distinction vaut aussi bien pour les collectivités publiques que pour les collectivités privées.

L'article 206, 1 du CGI soumet à l'impôt sur les sociétés, d'après le régime du droit commun, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière et les organismes des départements et des communes se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Dans un cadre plus large que celui du seul impôt sur les sociétés, l'article 1654 du CGI pose en principe que les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales, les organismes ou groupements de répartition, de distribution ou de coordination créés sur l'ordre ou avec le concours ou sous le contrôle de l'Etat ou des collectivités locales doivent acquitter, dans les conditions du droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations.

L'arrêt du Conseil d'Etat « Association Jeune France » du 1er octobre 1999 a posé la grille d'analyse à utiliser pour déterminer le caractère lucratif ou non de l'activité exercée par une collectivité privée, à savoir la gestion intéressée ou désintéressée de l'organisme, la concurrence avec une entreprise et les conditions d'exercice de l'activité.

Un organisme est considéré comme non lucratif sur le plan fiscal et échappe en principe aux impôts commerciaux (IS, TVA), lorsqu'il remplit les conditions suivantes :

- sa gestion doit être désintéressée ;
- son activité ne doit pas concurrencer le secteur commercial ou, s'il y a concurrence, doit s'exercer dans des conditions différentes de celles du secteur marchand ;
- l'organisme ne doit pas entretenir de relations privilégiées avec des entreprises.

Ces critères sont communs aux différents impôts commerciaux. Ils permettent de déterminer le régime fiscal des associations régies par la loi de 1901, des congrégations religieuses, des associations régies par la loi locale des départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, des fondations reconnues d'utilité publique, des fondations d'entreprise, des fonds de dotation et des syndicats professionnels.

Les organismes qui ont un doute sur leur régime fiscal peuvent s'adresser au correspondant « associations » de la direction départementale des finances publiques de leur siège. Les positions prises par l'administration leur sont opposables, sous réserve du caractère complet et sincère des informations fournies et sauf changement ultérieur de la situation de l'organisme.

1)- Critères de non-lucrativité

A partir des différentes solutions retenues par les tribunaux, l'administration a dégagé certains critères permettant d'apprécier la non-lucrativité des associations exerçant une activité commerciale.

Ces critères ont tout d'abord été fixés par une instruction du 27 mai 1977.

Puis, l'évolution du secteur associatif et de la jurisprudence a conduit l'administration à dégager de nouveaux critères, communs aux différents impôts commerciaux, dans une instruction du 15 septembre 1998. C'est ainsi qu'une association échappe à l'impôt sur les sociétés, à la contribution économique territoriale (ancienne taxe professionnelle) et à la TVA :

- si sa gestion est désintéressée ;
- et si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles du secteur concurrentiel.

Il faut, en outre, qu'elle n'ait pas pour activité de rendre des services à des entreprises qui en retirent un avantage concurrentiel.

En marge de l'instruction du 15 septembre 1998, l'administration a mis en place un système visant à sécuriser les associations en leur permettant d'interroger l'administration sur leur situation fiscale.

L'administration a publié le 18 décembre 2006 une longue instruction consacrée au régime fiscal des organismes sans but lucratif. Cette instruction synthétise en un document unique les différentes instructions publiées depuis 1998, qui sont à cette occasion abrogées.

La doctrine administrative issue de l'instruction du 15 septembre 1998 et reprise dans l'instruction du 18 décembre 2006, est conforme à la jurisprudence antérieure du Conseil d'Etat. Celui-ci a en effet jugé dans un arrêt du 13 décembre 1993 (CE 13-12-1993, Association « Clinique de Saint-Martin-la-Forêt »), qu'une association est dépourvue de but lucratif et, à ce titre, non assujettie à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où elle remplit cumulativement les deux conditions suivantes :

- exercer son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, notamment quant à la couverture de besoins qui ne sont pas normalement ou suffisamment pris en compte par ces dernières, quant aux prix pratiqués et quant au public accueilli ;
- avoir une gestion désintéressée.

Plusieurs décisions postérieures à l'instruction de 1998 ont confirmé ces principes tout en apportant certaines précisions, notamment sur la notion de non-concurrence.

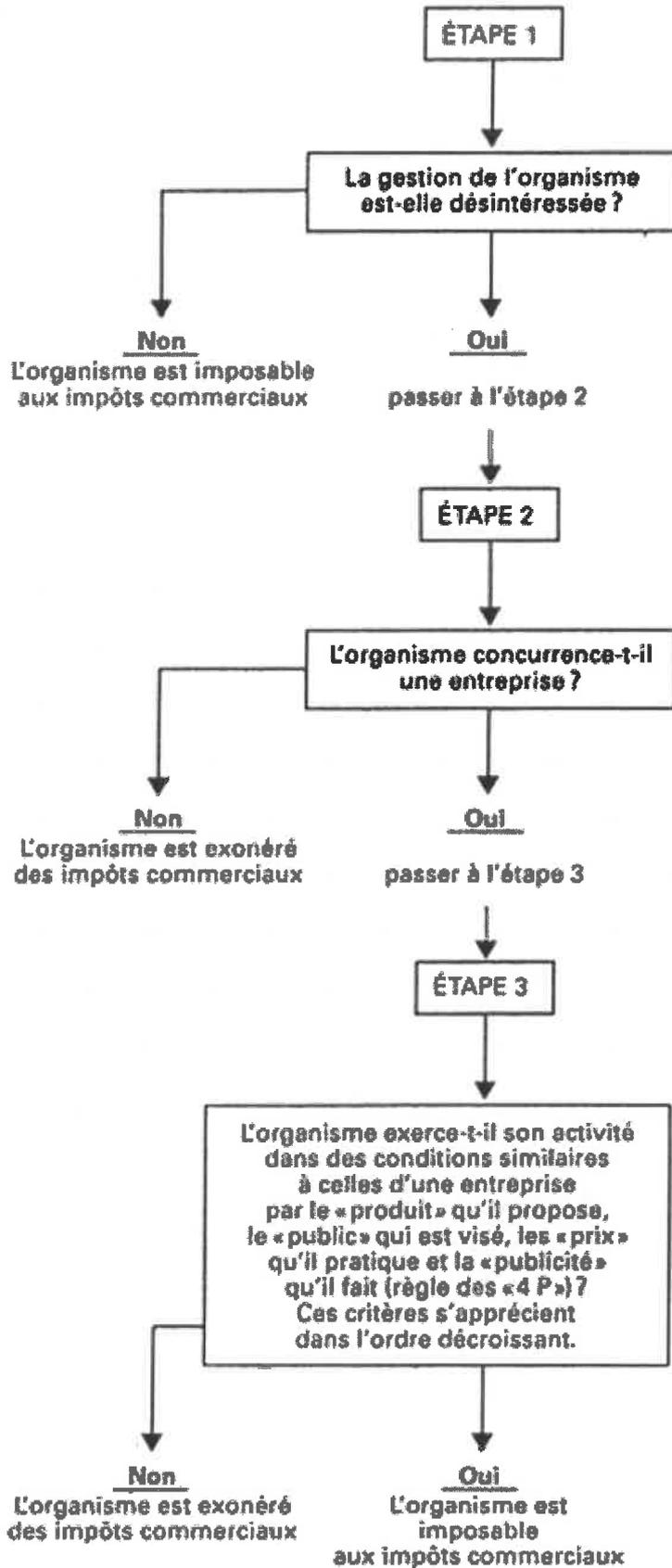
Les associations qui poursuivent un objet social ou philanthropique sont exonérées de la TVA dès lors, d'une part, que leur gestion présente un caractère désintéressé et, d'autre part, que les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. CE 1-10-1999 Association « Jeune France ».

2)- Démarche retenue par l'Administration fiscale

Les associations visées de la loi de 1901 et autres organismes sans but lucratif ne sont, en principe, pas soumis aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, contribution économique territoriale et TVA). Seul l'exercice d'une activité lucrative peut remettre en question le bénéfice de ces exonérations.

Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes conduite pour chaque activité réalisée par l'association ou l'organisme.

La démarche permettant de déterminer le caractère lucratif des activités d'un organisme, détaillée dans le schéma ci-contre, est la suivante :



1e étape : Examen du caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme : si le caractère intéressé de la gestion est avéré, l'organisme est soumis aux impôts commerciaux. Dans le cas contraire, il convient de passer à la deuxième étape.

2e étape : Examen de la situation de l'organisme au regard de la concurrence : l'organisme exerce-t-il son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ? Il faut distinguer deux hypothèses :

- l'activité de l'organisme ne concurrence aucune entreprise : dans cette hypothèse, l'activité de l'organisme n'est pas lucrative et elle n'est donc pas soumise aux impôts commerciaux ;
- l'activité de l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise (du secteur lucratif) : dans cette hypothèse, l'activité n'est pas pour autant systématiquement lucrative. Il convient en effet d'examiner (3e étape) si cette activité est exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif.

3e étape : Examen des conditions d'exercice de l'activité : la comparaison des conditions d'exercice de l'activité est effectuée à l'aide d'un faisceau d'indices. Cette méthode, dite « des 4 P », consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé par l'organisme, le « Prix » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« Publicité »). Au terme de cette troisième étape, seuls les organismes qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'entreprises commerciales qu'ils concurrencent, sont soumis aux impôts commerciaux.

Cette démarche en trois étapes a été validée par le Conseil d'Etat.

L'analyse ci-dessus est commune aux trois impôts commerciaux : impôt sur les sociétés de droit commun, contribution économique territoriale et TVA. Elle découle des dispositions combinées des articles 206-1, 1447 et 261-7-1° b du CGI et de la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Ainsi, un organisme qui n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun et à la cotisation foncière des entreprises (et le cas échéant à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) du fait de sa non-lucrativité n'est pas soumis non plus à la TVA.

Pour conclure au caractère lucratif d'une association, il ne suffit pas de relever qu'elle réalise des actes commerciaux par nature.

Il convient de suivre la démarche décrite en recherchant :

- si la gestion de l'organisme est ou non intéressée ;
- si les opérations réalisées par l'association sont également fournies par le secteur concurrentiel ;
- si les conditions d'exercice de l'activité sont similaires à celles des entreprises commerciales au regard de la règle des « 4 P ».

La soumission d'une association aux impôts commerciaux, et par suite la qualification de son activité comme lucrative au sens fiscal du terme, est, en droit, sans incidence sur les agréments, habilitations ou conventions qui sont susceptibles de lui être délivrés au titre d'une réglementation particulière. De même, l'octroi de concours publics aux organismes concernés reste soumis aux dispositions qui leur sont spécifiques.

L'assujettissement des organismes à but non lucratif aux impôts commerciaux :

- d'une part, ne saurait résulter d'une option de l'association : il s'agit d'un régime qui s'applique de plein droit lorsque les conditions de l'exonération ne sont pas remplies ;
- d'autre part, sauf exonération spécifique propre à chaque impôt, l'assujettissement est commun à l'ensemble de ces impôts (TVA, IS, CET, taxes annexes) dès lors qu'ils se réfèrent tous à la même notion de lucrativité.

· 1^{ère} Etape : Gestion désintéressée

Pour qu'il y ait gestion désintéressée, il faut que les conditions suivantes soient réunies :

- l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation, ce qui n'interdit toutefois pas aux dirigeants de percevoir une rémunération sous certaines conditions ;
- l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit ; la recherche systématique d'excédents n'est pas interdite, dès lors que l'organisme les affecte par la suite à l'exécution de ses prestations ou à des projets entrant dans le champ de l'objet non lucratif ;
- les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

Rémunération des dirigeants

L'administration autorise tous les organismes sans but lucratif à rémunérer leurs dirigeants, de droit ou de fait, pour un montant brut mensuel (hors remboursement des frais réels) n'excédant pas les 3/4 du Smic, soit 1 155 € par mois à partir du 1er janvier 2020.

Quel que soit son montant, cette rémunération est imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Un dispositif légal, exclusif de la tolérance administrative, permet par ailleurs aux associations et fondations dont les ressources financières, hors financements publics, dépassent une moyenne de 200 000 € sur trois exercices, de rémunérer certains de leurs dirigeants pour un montant supérieur, sans que le caractère désintéressé de leur gestion soit remis en cause. En fonction du montant de leurs ressources propres et de celles des organismes qui leur sont affiliés, ces organismes peuvent, sous certaines conditions précisées à l'article 242 C de l'annexe II au CGI, rémunérer de un à trois dirigeants de droit, chacun à

hauteur de trois fois le plafond de la sécurité sociale, soit 10 284 € bruts par mois en 2020. Les rémunérations versées dans ce cadre sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires, étant précisé que les allocations et remboursements forfaitaires pour frais sont toujours imposables.

Lorsqu'un dirigeant exerce dans l'organisme des fonctions autres que de direction, l'ensemble des rémunérations perçues doit être pris en compte pour l'application du plafonnement, tant administratif que légal. S'il dirige plusieurs organismes, il convient par ailleurs de tenir compte pour l'appréciation du plafond légal de toutes les rémunérations versées par les différents organismes.

· 2^{ème} étape : Absence de concurrence avec le secteur commercial

Même lorsqu'il est géré de façon désintéressée, un organisme peut présenter un caractère lucratif s'il concurrence des entreprises commerciales en recourant à des méthodes de gestion analogues à celles du secteur marchand.

Pour qu'il y ait concurrence, il faut, selon le Conseil d'État, qu'une entreprise commerciale exerce effectivement une activité identique à celle de l'organisme, dans la même zone géographique d'attraction et en s'adressant au même public. Lorsqu'il entre ainsi en concurrence avec une entreprise, l'organisme peut toutefois échapper à la taxation s'il exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public ne pouvant accéder au marché, notamment en pratiquant des prix inférieurs ou en modulant ses tarifs, à la condition de ne pas recourir à des procédés publicitaires excédant les besoins de l'information du public sur les services offerts.

· 3^{ème} étape : Règle des 4 P :

Pour apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise, l'administration applique la règle dite des « 4 P ». Elle examine successivement quatre critères, selon la méthode du faisceau d'indices, dans un ordre d'importance décroissante :

- produit proposé et public visé représentatifs de l'utilité sociale de l'activité qui doit tendre à satisfaire un besoin non pris en compte par le marché, ou de façon insuffisante ;
- prix pratiqués inférieurs à ceux du secteur lucratif (cette condition étant réputée remplie lorsque les tarifs sont homologués par une autorité publique) ;
- publicité commerciale, indice de lucrativité.

Le fait qu'une association dispose d'un site d'informations sur Internet ne doit pas conduire à considérer que cette association recourt à des méthodes commerciales analogues à celles des entreprises du secteur concurrentiel.