

Chapitre 3 : L'imposition des résultats de l'entreprise

Préambule :

L'entreprise est une unité économique organisationnelle, juridiquement autonome, dont la fonction principale est de produire des biens ou des services pour les besoins de clients.

Les résultats sont imposés différemment selon la forme juridique de l'exploitation de l'entreprise.

Le résultat fiscal d'une entreprise se détermine à partir du résultat comptable.

En matière fiscale, l'imposition des entreprises dépend de la nature de l'opération, etc. Peu importe que ce soit une personne physique ou une société, elle reste autonome. L'entrepreneur est autonome dans l'organisation de son travail alors que la salarié a un lien de subordination avec son travailleur.

Formes juridiques de l'entreprise :

=> On oppose l'entreprise individuelle aux sociétés :

L'entreprise individuelle n'a pas la personnalité juridique et n'a pas de patrimoine propre distinct de ceux de l'exploitant personne physique.

=> Il n'y a pas de personnalité fiscale sauf EIRL optant pour le régime EURL.

Société : Article 1832 du code civil : la société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résultat. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes.

A l'origine, il fallait deux personnes pour constituer une société. Maintenant, les EIRL et les SASU peuvent être fondées par une seule personne et **distinguer le patrimoine professionnel et personnel**.

=> Toutes les sociétés ont la personnalité morale et sont immatriculées.

Les législateurs ont permis de plus en plus de protéger le patrimoine de l'entrepreneur parce que la définition disait qu'il y avait un seul et même patrimoine professionnel et personnel.

Dans ces sociétés, il y a **deux grandes familles** :

- 1) **transparence fiscale – des sociétés de personnes** (société en nom collectif, société civile, EURL....) :
 - sociétés non personnellement soumises à l'impôt
 - régime fiscal comparable à celui des entreprises individuelles
 - on détermine le résultat imposable de la sociétés
 - puis il est réparti entre les associés
 - Chaque associé déclare sa quote-part dans sa déclaration de revenus.
- 2) **Opacité fiscale – des sociétés de capitaux** (SA, SAS, SARL, ...) :
 - elles ont la pleine capacité fiscale
 - impôt sur les sociétés : I.S
 - taux proportionnel : l'État prend un peu moins 1/3 des bénéfices (entre 15 et 27.5%)
 - si elles ne mettent pas en réserve le bénéfice et le distribue sous forme de dividendes : imposition à l'IR des associés en R.C.M
 - **double imposition** (IS sur le bénéfice et IR sur le bénéfice distribué)

L'imposition sur le revenu dépend de l'activité de l'entreprise :

- Bénéfices industriels et commerciaux – **BIC** :
- Bénéfices agricoles – **BA** :
- Bénéfices non commerciaux – **BNC** :

Selon les règles propres à chaque catégorie, on peut déterminer ...

1) BIC

Article 34 et 35 du CGI et 155

- Article 34 du CGI : activités BIC par **nature** : exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale. Sont imposables dans cette catégorie, les actes de commerce, les marchands de biens, d'arts, de plateforme numérique, bitcoins, y compris les activités illicites tel que les dealers ainsi que les activités artisanales y compris les activités civiles.
- Article 35 du CGI : activité BIC par **assimilation** : Sont imposables les activités des professionnels de l'immobilier, les locations portant sur les établissements équipés, les locations d'équipements mobiliers, les location-gérance de fonds de commerce

ainsi que la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés. Lorsqu'on loue un logement vide, on est imposé sur les revenus fonciers alors que quand il est meublé, on est imposé sur les BIC.

- Article 155 du CGI : activités BIC par **accessoire** : Sont concernés si plusieurs activités de nature fiscale différentes, imposition en BIC et BNC (docteur est imposé en BNC pour son cabinet mais en BIC pour le local meublé qu'il loue à autrui). Sauf si accessoire du BIC (par exemple boucher, éleveur BA)

Exemple :

- => Un proxénète exploite le travail d'autrui donc BIC.
- => Une prostituée qui monnaie son corps est en BNC.
- => La maîtresse non concubine percevant des subsides est en BNC.

Concernant l'économie collaborative, les plateformes en ligne qui mettent en relation à distance, par voie électronique, des personnes en vue de la vente, la fourniture, l'échange ou le partage de biens ou de services se sont multipliées.

Obligation de la plateforme d'informer ses utilisateurs de leurs obligations mais aussi de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant les ventes entre particuliers de moins de 3000 euros et de 20 ventes.

Pour l'imposition sur le revenu, on distingue les **profits réguliers ou occasionnels** : droit commun. (location de pièces de son habitation principale exonérée si inférieur à 760 euros par an ; covoiturage à hauteur des frais, co-consommation). Donc si on propose le prix exact indexé du prix du carburant, on ne paie pas d'impôt.

Concernant les **Bitcoins**, c'est un bien meuble incorporel. Il faut distinguer si la personne le fait en tant que particulier ou professionnel :

- PV de cession de biens meubles si on est un particulier

Mais si achat en vue de les revendre, à titre habituel pour son propre compte (activité commerciale par nature donc BIC)

- Actif successoral soumis aux droits de succession

Modes d'imposition en BIC :

Il y a trois modes d'imposition selon le C.A :

1) Micro BIC : le plus simple :

- les charges sont évaluées par application d'un abattement forfaitaire au chiffre d'affaires (encore simplifié avec le régime de l'auto-entrepreneur)
- pas de comptabilité des charges

2) Réel simplifié

3) Réel normal :

- comptabilité des produits et des charges

Il faut choisir en fonction du CA, des avantages au réel.

Pour les Micro BIC :

- activité éligible (opérations portant sur des immeubles en sont exclues)
- seuils non dépassés : CA H.T. (création : 2ans de plein droit)

- le contribuable déclare son chiffre d'affaires brut sur la déclaration de revenus de son foyer fiscal.

Obligations comptables allégées : Tenue d'un livre-journal présentant chronologiquement le détail des recettes professionnelles (avec les pièces justificatives) et pour les entreprises réalisant des ventes tenue d'un registre récapitulatif présentant le détail de leurs achats. (pas de bilan ou compte de résultat)

Régime de l'auto-entrepreneur

C'est un **dispositif fiscal et social de versement forfaitaire libératoire**.
Les entrepreneurs individuels placés sous le régime micro-BIC ou micro-BNC :
versements libératoires mensuels ou trimestriels auprès d'un seul interlocuteur, de l'IR et de toutes les cotisations et contributions de sécurité sociale, représentant un pourcentage du C.A ou des recettes réalisées.

Ces impositions comprennent l'imposition sur le revenu ainsi que les cotisations et peuvent être faites mensuellement, trimestriellement,...

Les contribuables concernés doivent remplir 3 conditions :

- entrepreneur soumis au régime micro-BIC ou micro BNC
- montant des revenus net du foyer fiscal perçus en n-2 est inférieur ou égale, pour une part du quotient familial, à la limite supérieure de la 2ème tranche du barème de l'imposition sur le revenu de l'année n-1, soit 25 710 euros pour les revenus 2020 (limite majorée de 50 % ou 25 % par demi-part ou par quart de part supplémentaire de l'année n)
- l'entrepreneur individuel est soumis au régime dit du « micro-social » du Code de la Sécurité Sociale.

Option : Avant le 30 septembre de l'année précédente ou dans les trois mois de la création de l'entreprise (pour 2022 : avant le 30 septembre 2021).

Le montant du versement libératoire correspond à :

- entreprises ayant une activité de vente : 1 % du C.A encaissé
- entreprises ayant une activité de prestations de services : 1.7 % du CA
- les contribuables titulaires de BNC : 2.2 % du C.A

Les modalités de versement sont des versements mensuels ou trimestriels, accompagnés d'une déclaration spéciale auprès de l'URSSAF.

Par exemple, un contribuable célibataire, sans personne à charge qui opte pour le versement libératoire forfaitaire trimestriel : CA 2021 H.T : 60 000euros
Janv : 2k, FÉV : 5k, Mars : 6K, AVRIL : 4K, Mai : 10k, Juin 12k, Juillet : 3K, août : 0, sept : 5K, Oct : 8K, Nov:4K, DEC : 1k

1^{er} trimestre : $(2k + 5K + 6K) \times 1\% = 130$ euros
calculer les trois autres trimestres.

Si micro-BIC, revenu net = $60 K \times 29\% = 17\,400$ euros (abattement pour charge de 71 %.) avec le barème : 805 euros.

1.2 BIC – les produits imposables

Résultat fiscal : différence entre les produits et les charges

Le résultat fiscal est déterminé à partir des règles comptables.

Dans le compte de résultat, il y a des liasses fiscales qui sont regroupées dans le tableau n°... .

En terme de produit, il y a des **produits d'exploitation et les autres produits** (produits financiers et exceptionnels)

Le CGI se base sur la différence d'actifs nets afin de calculer les impôts que devront payer la société. C'est une vision plus large que la simple soustraction : produits fiscaux - charges fiscales. Cela permet à l'État d'avoir plus d'impôts.

1.2.1 produits d'exploitation

Les produits d'exploitation sont les produits dégagés par l'exploitation de l'entreprise : livraisons de biens ou prestations de biens.

Règles comptables : comptabilité d'engagement :

- créances acquises et dettes certaines
- règle de l'indépendance des exercices comptables (correspond la plupart du temps à l'année civile sauf cas exceptionnelles comme les activités saisonnières)
- produits à recevoir et charges constatées d'avance
- prise en compte des variations de stocks

1.2.2 Les autres revenus

Les règles générales de rattachement du droit comptable en droit fiscal, le droit fiscal s'appuie dessus.

C'est une comptabilité d'engagements, donc la date de paiement est indifférente :

1) produits acquis :

- créance certaine dans son principe et dans son montant
- date de naissance de la créance

2) Liberté d'affectation comptable :

L'exploitant individuel est libre d'inscrire ou de ne pas s'inscrire à l'actif de son bilan certains biens : l'immeuble affecté à l'exploitation ou des immeubles étrangers à l'exploitation (conséquences BIC ou fiscalité des ménages) – Actions ou parts de sociétés (revenus financiers dans les BIC ou fiscalité des ménages en RCM).

Subventions : Elles entraînent une augmentation de l'actif net. Elles sont donc imposables.

- Les subventions de fonctionnement ou d'équilibre sont imposables dans les conditions de droit commun.
- Les subventions d'équipement : pour le financement d'une immobilisation déterminée, si versées par l'État ou une collectivité publique. Deux régimes possibles :

- 1) imposables et rapportées au bénéfice des exercices proportionnellement aux amortissements pratiqués sur le bien d'investissement.

- 2) imposables et rapportées par 10ème ou pendant la période d'inaliénabilité du bien lorsqu'une telle clause existe.

Les **indemnités** constituent un profit imposable : Selon la nature du préjudice qu'elle répare :

- disparition d'un stock : bénéfice normal
- disparition d'un actif immobilisé : plus-values ou moins-values

1.3 charges déductibles

Les bénéfices nets sont établis sous déduction de toutes charges, notamment :

- les frais généraux
- les amortissements
- les dépréciations et provisions,

Article 39.1 CGI- plus de 30 sous articles avec des spécificités fiscales. Les charges sont celles comptabilisées avec des retraitements.

1.3.1 Frais généraux

Les frais généraux sont toutes les dépenses entraînant une diminution de l'actif net.

=> Il y a une distinction avec les immobilisations.

Élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique et générant une ressource pour l'activité future (PCG).

Ce qui est considéré comme une immobilisation sont les biens qui ont :

- notion d'affectation durable à l'exploitation.
- **immobilisations corporelles** : matériels, outillages et logiciels de faibles valeur (supérieur à 500 euros H.T), dépenses d'entretien, de réparation ou de mise aux normes constituent des charges sauf lorsqu'elles augmentent la valeur de l'immobilisation ou sa durée d'utilisation, dépenses qui modifie la structure d'un immeuble constituent des immobilisations.
- **immobilisations incorporelles** : toutes les dépenses qui concourent à l'acquisition d'une immobilisation incorporelle doit être inscrite à l'actif (brevet, marque, fonds de commerce)

Il y a des charges qui sont considérées comme non déductibles par la loi fiscale :

1) Dépenses somptuaires – Art. 39-4 : Même si elles sont exposées dans l'intérêt de l'entreprise :

- les dépenses de chasse et de pêche
- les dépenses d'utilisation de yachts et de bateaux de plaisance
- dépenses se rapportant aux résidences de plaisance et d'agrément
- annuités d'amortissement des véhicules de tourisme pour la fraction excédentaire.

2) pénalités et amendes sanctionnant la violation d'une obligation légale : Art. 39, 2 du CGI

La charge peut résulter d'un acte illicite sans relever de la gestion anormale. Par exemple, cadeaux illicites, dépenses de corruption. Ce sont des charges déductibles.

L'acte anormal de gestion : « Acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt » La mauvaise gestion n'est pas systématiquement anormale. Dans ces cas, elle est considérée comme non déductible. Par exemple, les charges injustifiées dans leur principe ou leur montant (dépenses personnelles – loyers élevés) ou le renoncement à profit : location gratuite sans contrepartie.

Les frais de personnels (pas de salaires pour l'entrepreneur, mais depuis 2019, salaire possible du conjoint de l'exploitant)

- charges financières
- frais de location
- frais d'assurance
- dépenses d'entretien et de réparation
- dons et subventions
- frais de recherche et de développement : distinction entre phase de recherche (déductibles)

1.3.2 amortissements

L'amortissement consiste à répartir le coût d'un élément d'actif sur sa durée d'utilisation prévue par l'entreprise, lorsque celle-ci est limitée dans le temps en raison d'un critère physique (usure), technique (obsolescence), juridique (période de protection légale ou contractuelle) ou économique (cycle de vie des produits générés).

La constatation de l'amortissement est obligatoire, elle se fait en **linéaire** (annuités constantes), **dégressif** (annuités décroissantes) – avec des régimes dérogatoires (exceptionnels ou accélérés)

éléments amortissables :

- 1) **immobilisations corporelles** (sauf les terrains et les œuvres d'art)
 - 2) **immobilisations incorporelles** lorsqu'il est normalement prévisible, dès l'immobilisation que l'avantage qu'en tire l'entreprise prendra fin à une date déterminée.
- amortissables : dépenses d'autorisation de mise sur le marché d'un médicament (pourtant susceptible d'être renouvelée) – brevets, modèles, procédés industriels et dessins.
 - non amortissables : droit au bail – fonds de commerce

=> décomposition des éléments d'actif :

- méthode d'amortissement « par composants ». Lorsqu'un bien est constitué de différents biens amortissables sur des durées différentes, on amortit chacun selon sa durée.

Durée et taux :

- Au plan comptable, la durée d'amortissement d'un actif est fixée d'après sa durée d'utilisation attendue par l'entreprise.
- Au plan fiscal, les composants sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation.

L'administration fiscale a précisé que les entreprises peuvent se prévaloir des usages. Cela dit, lorsqu'il y a une différence avec l'amortissement comptable est déduite

par la constatation d'une provision pour amortissement dérogatoire. Sur le plan comptable, certaines PME peuvent continuer à amortir sur les durées d'usages admises avant 2005.

Il y a des usages :

- bâtiments commerciaux : 2 à 5 %
- bâtiments industriels : 5 %
- immeubles à usage de bureaux : 4 %
- maisons d'habitation : 1 à 2.5 %
- matériel : 10 à 15 %
- Outillage : 10 à 20 %
- Automobiles et matériels roulants : 20 à 25 %
- mobilier : 10 %
- matériel de bureau : 10 à 20 %
- micro-ordinateurs : 33.33 %
- agencements et installations : 5 à 10 %
- brevets, certificats d'obtention végétale : 20 %

Les méthodes d'amortissements :

- 1) **amortissement linéaire** :
 - droit commun en droit fiscal
 - point de départ : date de mise en service
- 2) **amortissement dégressif** :
 - au moins 3 ans d'utilisation
 - 1^{er} jour du mois de mise en service.

Pour l'amortissement dégressif, on multiplie la valeur nette comptable par un taux constant :

- 1,25 pour 3 et 4 ans
- 1.75 pour 5 et 6 ans
- 2.25 pour plus de 6 ans

Le mois d'acquisition est retenu en totalité et pas le mois de cession. Sur le plan comptable : amortissement économique sur l'utilisation réelle du bien.

Sur le plan fiscal, obligation de comptabiliser l'amortissement. On passe par le système de l'amortissement dérogatoire.

Il existe aussi des amortissements exceptionnels mais assez complexes. Lorsqu'un bien n'est pas déductible fiscalement, ces amortissements ne sont pas non plus déductibles :

- biens somptuaires
- véhicules de tourisme

1.3.3 Dépréciations et provisions

En comptabilité, on utilise la règle du coût historique. Mais la prudence et la sincérité des comptes obligent à déprécier un actif (éventuellement au-delà de l'amortissement). **Une provision est un passif dont le montant ou l'échéance ne sont pas fixés de façon précise.**

Sur le plan fiscal, les 2 sont des provisions.

Provisions :

Les pertes et charges doivent être nettement précisées :

- existence probable et non purement éventuelle
- évaluation fiable et non purement arbitraire

Les pertes et charges doivent trouver leur origine dans l'exercice en cours. Les pertes et charges provisionnées doivent être fiscalement déductibles.

Les différents types de provisions sont :

- dépréciation d'immobilisation
 - dépréciation des stocks
 - dépréciation des créances
 - provision pour charges (frais de personnel, impôt)
 - provision pour risque (contentieux)
 - provisions réglementées (hausse des prix)

=> Les provisions sont provisoires (contrairement aux amortissements irréversibles). Elles doivent être rapportées au résultat.

=> Elles anticipent les charges futures, en les rattachant à l'exercice d'apparition afin de présenter un bilan réel et de ne pas payer l'impôt (avantage de trésorerie fiscale).

Lorsqu'elle devient sans objet, elle doit être reprise dans le résultat comptable que le risque se soit réalisé ou pas.

=> Si le risque ne se réalise pas : réintégration en « produits » de la provision sans objet

=> Si le risque se réalise : réintégration en « produits » de la provision et constatation de la charge réelle (différence positive ou négative).

De même, il peut y avoir des réajustements des provisions avec des reprises partielles.

Provision pour hausse des prix :

C'est une provision réglementée, ce n'est pas une vraie provision (ne couvre pas une perte ou une charge précise probable), mais est une « aide fiscale ». Elle se fait dans les capitaux propres du bilan.

Elle est provisoire car elle est déduite du résultat fiscal de l'exercice, elle sera rapportée aux résultats fiscaux futurs : c'est comme une avance fiscale.

=> Cette provision est facultative.

Si pour une matière ou un produit donné, on constate une hausse des prix supérieure à 10 % (au cours des 2 exercices précédents) : On compare, par catégorie de matières et de produits la valeur unitaire d'inventaire de N avec celle de N-1 et N-2 en prenant la valeur la plus faible.

Calcul de la provision par unité :

valeur d'inventaire de l'unité à la clôture – 110 % de la valeur de l'unité N-1 ou N-2 x quantité à l'inventaire.

Si on calcule sur N-2, il faut déduire la provision éventuellement constituée en N-1.

=> La provision est plafonnée à un montant annuel de 15 millions d'euros.

=> La provision doit être rapportée au titre du 6ème exercice.

2. B.A et B.N.C

Pour les bénéfices agricoles : ce sont des bénéfices provenant des activités de culture et d'élevage (exploitation de biens ruraux).

Pour les bénéfices non commerciaux : ce sont des **professions libérales** mais en fait cela concerne tout ce qui n'est pas commercial. Quand il n'y a pas de catégorie à proprement parlée, on met dans les BNC.

Bénéfices des professions libérales : Personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendant et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvres au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect des principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant.

Par exemple, médecins, dentistes, infirmières, kinés, avocats, notaires, huissiers, experts-comptables, auteurs, peintres, compositeurs, géomètres, architectes.

Un pharmacien N'EST PAS un BNC puisqu'il fait de l'achat revente/

=> Pour les BNC, il y a principe de la comptabilité de caisse : recettes encaissées/ dépenses décaissées (ce n'est pas des créances acquises et des dettes certaines.)

La comptabilité est allégée : 2 documents :

- livre – journal avec le détail journalier des recettes et des dépenses
- registre des immobilisations et des amortissements ;

Il peut y avoir des amortissements mais pas de provisions (pas de bilan) – PV comme pour les BIC

=> Il y a, cependant, une option pour la comptabilité d'engagement :

- créances acquises/ dettes certaines mais bilan non obligatoire.

Plus-values professionnelles : (ou moins-value)

C'est un système qui s'applique pour les cessions d'actifs.

=> L'imposition de la plus-value nette à court terme (- de 2 ans) peut être, sur option, étalée par parts égales sur l'année en cours et les deux années suivantes (art.39 quaterdecies du CGI) : extra-comptable.



Les moins-values nettes à long terme, sont uniquement reportables sur 10 ans.

Les plus-values nettes à long terme (+2 ans), sont :

- imputables sur les MVLT reportables des 10 ans précédents.
- imputables sur le déficit de l'entreprise
- imputables au taux global de 30 % (impôt sur le revenu de 12.8 % et contributions sociales 17.2%)