



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

**Les principes généraux en BIC – Impôt sur
les sociétés : domaine, résultat imposable,
gestion des déficits et libre gestion des
entreprises
(cours)**

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	3
I - Le domaine des BIC – IS.....	4
A - Les personnes imposables	4
1 – Relèvent de l’impôt sur le revenu – BIC :	4
2 – Relèvent de l’impôt sur les sociétés :	4
B - Les activités imposables (au titre des BIC)	5
1 – Relèvent des BIC :	5
2 – La frontière BIC / autres revenus catégoriels :	5
C - La période d’imposition (art. 36, 37, 209-I CGI).....	7
D - La territorialité	8
II – La détermination du résultat imposable	9
1° étape : le résultat comptable	9
2° étape : le résultat fiscal	10
3° étape : le résultat imposable	11
1 – Le calcul du résultat imposable	11
2 – Les définitions du bénéfice imposable	11
III – La gestion des déficits.....	12
IV – La libre gestion des entreprises.....	13
A - Le patrimoine des entreprises	13
1 – Le cas d’une société de capitaux relevant de l’IS	13
2 – Le cas de l’entreprise individuelle	13
B - L’acte anormal de gestion.....	15

INTRODUCTION

La plupart des règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et d'impôt sur les sociétés (IS) sont identiques, la principale différence étant que les BIC sont taxés à l'impôt sur le revenu (IR) au nom de l'exploitant individuel et que l'impôt sur les sociétés vient taxer les bénéfices d'une personne morale distincte du dirigeant et des associés.

Partant, mieux cerner les BIC et l'IS suppose d'abord de déterminer le domaine de ces deux catégories d'imposition (I). Il faut, alors, analyser les personnes imposables, en distinguant selon que la personne relève de l'IR-BIC ou de l'IS, puis étudier, en ce qui concerne spécifiquement les BIC, les activités imposables et la frontière entre ceux-ci et d'autres revenus catégoriels. Il faudra, par ailleurs, évoquer la question de la période d'imposition, ainsi que les règles de territorialité applicables.

L'autre problème fondamental en matière de BIC – IS concerne la détermination du résultat imposable (II). Ici, trois étapes doivent être suivies. Ainsi, il faut d'abord déterminer le résultat comptable. Puis, celui-ci doit faire l'objet de rectifications extracomptables de nature positive ou négative, ce qui permet d'obtenir un résultat fiscal. Enfin, il est possible de calculer le résultat imposable, c'est-à-dire celui qui sera pris pour base du calcul de l'impôt. Ce résultat peut, alors, être positif ou négatif. Dans cette dernière hypothèse, il y a lieu de constater un déficit, et les modalités d'imputation de celui-ci varient selon qu'il s'agit d'une entreprise relevant des BIC ou de l'IS (III)

Le point qui conclura ce propos concernera le principe fondamental de la libre gestion des entreprises (IV) : concrètement, ce principe signifie que l'Administration ne peut s'immiscer dans la gestion des entreprises et que, par voie de conséquence, la décision régulière, c'est-à-dire conforme à la loi et prise dans l'intérêt de l'entreprise, est opposable au contribuable et à l'Administration. L'analyse de ce principe nous amènera à évoquer deux problèmes particuliers, à savoir la consistance du patrimoine des entreprises, et la limite apportée à cette liberté de gestion au travers de ce que l'on nomme l'acte anormal de gestion.

I - LE DOMAINE DES BIC – IS

Déterminer le champ d'application des BIC – IS suppose de définir les personnes imposables, les revenus imposables, la période d'imposition ainsi que les règles de territorialité applicables.

A - Les personnes imposables

L'on peut distinguer les personnes imposables à l'IR-BIC, et celles qui relèvent de l'IS.

1 – Relèvent de l'impôt sur le revenu – BIC :

✕ de plein droit (art. 8 et 34 CGI), dès lors qu'elles exercent une activité commerciale, industrielle, artisanale ou d'une activité rattachée : les personnes physiques exploitants individuels, les personnes physiques membres de sociétés de personnes (SNC, ...) et l'exploitant individuel disposant du statut d'EIRL.

✕ sur option (art. 239 bis CGI) les membres de SARL de famille ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes (hors le cas d'activité libérale ou civile), et les petites sociétés de capitaux sous certaines conditions (avoir moins de 50 salariés, avoir un chiffre d'affaires de moins de 10 millions d'euros, ...).

2 – Relèvent de l'impôt sur les sociétés :

✕ de plein droit (art. 206 CGI) : les sociétés de capitaux quel que soit leur objet, les sociétés civiles quand elles se livrent à une exploitation présentant un caractère commercial ou industriel non accessoire, l'associé personne morale passible de l'IS d'une société de personnes, certaines associations dont notamment celles qui se livrent à une activité à caractère lucratif, ...

✕ sur option (art.206-3 CGI) les membres de sociétés de personnes.

B - Les activités imposables (au titre des BIC)

Il faut déterminer les activités qui relèvent des BIC, puis poser les limites avec d'autres revenus catégoriels.

1 – Relèvent des BIC :

⌘ par nature (art. 34 CGI) :

- les activités commerciales, c'est-à-dire les activités exercées par des personnes qui font des actes de commerce (achat / revente, exploitation d'établissements de fourniture de logements ou de nourriture, ...).
- les activités industrielles qui se caractérisent par l'importance des moyens mis en œuvre, telles que les activités de fabrication ou de transport.
- les activités artisanales, l'artisan étant défini comme un travailleur indépendant exerçant une activité manuelle qui exige une qualification et dont le profit est principalement tiré de son propre travail.

Dès lors que cette activité est exercée à titre habituel, de manière indépendante et dans un but lucratif.

⌘ par disposition expresse de la loi (art. 35-I CGI) : les activités immobilières, ou encore la location d'un établissement commercial ou industriel muni du matériel nécessaire à son exploitation.

⌘ par attraction (art. 155 CGI) : lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale effectue des opérations dont les résultats entrent normalement dans la catégorie des BA ou des BNC, les résultats de ces dernières activités sont pris en compte pour le calcul des BIC dès lors que ces activités agricoles ou non commerciales sont effectuées à titre accessoire et que l'activité industrielle ou commerciale est prépondérante.

2 – La frontière BIC / autres revenus catégoriels :

⌘ Distinction RF / BIC :

- relèvent des RF : la location de locaux nus et non inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale.
- relèvent des BIC : la location de locaux inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise industrielle ou commerciale, de locaux meublés, ...

⌘ Distinction BNC / BIC :

- relèvent des BNC : les bénéfices provenant de professions dans lesquelles l'activité intellectuelle est prépondérante et consiste dans la pratique d'un art ou d'une science (médecin, avocat, ...).
- relèvent des BIC : les bénéfices des activités ou l'importance des capitaux investis ou de la main d'œuvre employée est telle qu'elle révèle plus une intention spéculative que l'exercice d'un art ou d'une science.

⌘ Distinction TS / BIC :

- TS : le salarié est lié à son employeur par un contrat de travail qui implique l'existence d'un lien de subordination et perçoit un salaire préétabli, ce qui implique l'absence de spéculation.
- BIC : il s'agit d'une activité indépendante exercée dans un but spéculatif.

C - La période d'imposition (art. 36, 37, 209-I CGI)

L'on distingue la périodicité comptable qui peut ou non correspondre à l'année civile, avoir plus ou moins de 12 mois, et la périodicité fiscale qui correspond à l'année civile. Le droit fiscal impose, ainsi, obligatoirement une déclaration au cours de chaque année civile, sauf pour les sociétés soumises à l'IS et nouvellement créées. Trois situations peuvent être distinguées, étant précisé que c'est la date de clôture de l'exercice qui constitue l'élément essentiel de la détermination de la période d'imposition.

⌘ Lorsqu'un seul exercice comptable est clos dans l'année d'imposition N, l'impôt est établi d'après le résultat de cet exercice, que celui-ci coïncide ou pas avec l'année civile.

⌘ Lorsqu'aucun exercice comptable n'est clos dans l'année d'imposition N, une imposition doit néanmoins être établie. Dès lors, l'impôt sera calculé sur le résultat de la période écoulée depuis la clôture du dernier exercice jusqu'au 31/12/N, ce résultat venant, par la suite, en déduction du résultat de l'exercice clos en N + 1.

Cette règle connaît, cependant, une exception pour les sociétés nouvelles relevant de l'IS : ainsi, en l'absence d'exercice clôturé au cours de la première année civile d'activité, l'impôt sera établi sur le bénéfice de la période écoulée depuis le 1^o jour d'activité jusqu'à soit la date de clôture du 1^o exercice, soit au plus tard le 31/12 de l'année suivant celle de la création.

⌘ Quand plusieurs exercices comptables sont clos au cours de l'année d'imposition N, le résultat imposable est égal à la somme algébrique des résultats des exercices clos en N.

D - La territorialité

⌘ En matière de BIC (art. 4 et 158-4 CGI), l'ensemble des bénéfices de source française et de source étrangère sont imposables en France lorsque le contribuable y a son domicile fiscal. Dans l'hypothèse inverse, seuls les BIC de source française sont imposables en France.

⌘ S'agissant de l'IS, seuls les bénéfices d'une entreprise exploitée sur le territoire français sont imposables en France (art. 209-I CGI).

II – LA DETERMINATION DU RESULTAT IMPOSABLE

Pour déterminer le résultat imposable, trois étapes doivent être suivies. Ainsi, il faut d'abord déterminer le résultat comptable. Puis, celui-ci doit faire l'objet de rectifications extracomptables de nature positive ou négative, ce qui permet d'obtenir un résultat fiscal. Enfin, il est possible de calculer le résultat imposable, c'est-à-dire celui qui sera pris pour base du calcul de l'impôt.

L'ensemble de ces calculs sont effectués par les entreprises au travers des différentes déclarations, regroupées dans ce que l'on appelle une liasse fiscale, qu'elles sont tenues de déposer : ainsi, en cas d'application du régime réel normal, hypothèse que l'on retiendra pour l'ensemble de ce propos, les entreprises individuelles et les sociétés de personnes sont tenues de déposer une déclaration n° 2031 au plus tard le 2° jour ouvré après le 1° Mai N+1, et les sociétés relevant de l'IS doivent souscrire une déclaration modèle n° 2065 dans les trois mois de la clôture de l'exercice ou au plus tard le 2° jour ouvré suivant le 1° Mai N+1 en cas de clôture le 31/12/N.

1° étape : le résultat comptable

Le résultat comptable, point de départ de la détermination du bénéfice imposable, est calculé d'après l'ensemble des opérations enregistrées en conformité avec les seules règles comptables : en effet, selon l'article 38 quater Annexe III du CGI, « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».

Ce résultat comptable est déterminé à partir de tableaux comptables contenus dans la liasse fiscale : il s'agit précisément du bilan comprenant l'actif et le passif, et du compte de résultat qui permet de calculer les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel. A côté de ces tableaux, l'on trouve quatre tableaux satellites qui permettent de détailler les données du bilan et du compte de résultat en matière d'immobilisations, d'amortissements, de provisions, ou encore d'état des créances et des dettes.

2° étape : le résultat fiscal

On l'a dit, les règles comptables s'appliquent sous réserve qu'elles ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. Dès lors, en cas de divergences entre droit comptable et droit fiscal, le résultat comptable doit faire l'objet de rectifications extracomptables soit positives, on parle de réintégrations, soit négatives, on parle, dans ce cas, de déduction. Ce passage est assuré par le tableau n° 2058A dans lequel l'on reporte le bénéfice ou la perte comptable, accompagné des différentes réintégrations ou déductions.

Les réintégrations extracomptables ont essentiellement pour objet d'ajouter au résultat comptable des charges comptabilisées alors qu'elles ne sont pas déductibles fiscalement. L'on peut citer à titre d'exemple : les pénalités pour retard de paiement d'impôts, ou encore la rémunération du travail de l'exploitant dans l'hypothèse d'une entreprise individuelle.

A l'inverse, les déductions extracomptables consistent à retrancher du résultat comptable des éléments non imposables ou déjà imposés ou soumis à un régime spécial, comme par exemple les dividendes perçus de sa filiale par une société-mère.

3° étape : le résultat imposable

Il faut, au préalable, déterminer comment est calculé le résultat imposable (1), puis évoquer les deux définitions possibles du bénéfice imposable (2).

1 – Le calcul du résultat imposable

Il faut ici distinguer la situation des entreprises assujetties à l'IS de celles qui relèvent de l'IR. Dans la première hypothèse, la chose est simple : le résultat imposable correspond au résultat fiscal. En ce qui concerne les entreprises relevant de l'IR, le résultat fiscal doit faire l'objet de certains retraitements à propos de certains produits financiers. En effet, si comptablement, les résultats des titres inscrits à l'actif du bilan doivent être enregistrés dans les produits financiers de l'entreprise, fiscalement certains de ces produits sont soit exonérés d'impôt sur le revenu (comme les intérêts du Livret A), soit rattachés non aux BIC mais aux revenus de capitaux mobiliers de manière à permettre à l'exploitant de bénéficier, notamment, des abattements dont ils sont assortis. Le résultat imposable correspond, alors, au résultat obtenu après ces retraitements. Il faut, enfin, noter, toujours s'agissant des exploitants individuels, qu'en l'absence d'adhésion à un centre de gestion agréé, le résultat imposable sera majoré de 25 %.

2 – Les définitions du bénéfice imposable

✕ La première définition découle de l'article 38-1 du CGI et prend pour base le compte de résultat. Concrètement, la formule est la suivante :

produits acquis, comptabilisés et imposables

-charges engagées, comptabilisées et fiscalement déductibles

✕ La seconde définition est donnée par l'article 38-2 du CGI et se fonde sur le bilan. La formule est la suivante :

valeur de l'actif net à la clôture de l'exercice

-valeur de l'actif net à l'ouverture de l'exercice

-apports

+prélèvements.

Il faut ici préciser que l'actif net correspond à la notion de capitaux propres, et se calcule de la manière suivante :

actif réel (immobilisations, stocks, créances, disponibilités)

-passif réel justifié fiscalement (amortissements, provisions, dettes)

III – LA GESTION DES DEFICITS

Lorsque la somme des charges engagées, consommées et comptabilisées est supérieure à la somme des produits acquis et comptabilisées, l'on parle de perte comptable. Si les rectifications extracomptables (réintégrations et déductions) ne change pas la nature négative du résultat, on parle, alors, et c'est le terme fiscal, de déficit. Les modalités d'imputation de ce déficit varient selon qu'il s'agit d'une entreprise relevant des BIC ou de l'IS. Dans la seconde hypothèse, le déficit est une charge fiscalement déductible de l'exercice suivant, et le report est illimité dans le temps (art. 209-I-3° du CGI). En revanche, en cas de report sur plus d'un an, l'entreprise devra servir le tableau 2058B en mentionnant le total cumulé des déficits des exercices précédents, de manière à en suivre le report. Pour les entreprises relevant des BIC, les choses sont plus complexes : il faut, ainsi, distinguer selon qu'il s'agit d'une entreprise individuelle ou d'une société de personnes.

⌘ En ce qui les entreprises individuelles (art. 156-I du CGI), le déficit BIC d'un membre du foyer fiscal s'impute d'abord sur les revenus BIC des autres membres de ce foyer. Si à ce stade, l'intégralité du déficit BIC n'a pu être imputée, la part restante du déficit s'impute sur les autres revenus du foyer. Si, là encore, il reste une part de déficit BIC, cette part prend le caractère d'un déficit global reportable sur le revenu global des six années suivantes.

Ce mécanisme connaît, cependant, une exception lorsque le BIC est non professionnel, c'est-à-dire lorsque le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal ne participe pas directement et de manière continue et personnelle à la gestion de l'activité. Dans cette hypothèse, le déficit BIC non professionnel ne peut s'imputer que sur les BIC non professionnels des six années suivantes.

⌘ S'agissant des sociétés de personnes, les règles sont identiques à ce qui vient d'être dit si l'associé est une personne physique. En revanche, si l'associé est une personne morale, la quote-part de déficit est reportée sur le tableau 2058A au titre des déductions, et vient, ainsi, réduire le résultat imposable ou augmenter le déficit de ladite personne morale.

IV – LA LIBRE GESTION DES ENTREPRISES

Il est un principe fondamental consacré par la jurisprudence selon lequel l'Administration ne peut s'immiscer dans la gestion des entreprises : ainsi, la décision régulière, c'est-à-dire conforme à la loi et prise dans l'intérêt de l'entreprise, est opposable au contribuable et à l'Administration. Ce principe a des incidences sur la consistance du patrimoine des entreprises. Par ailleurs, cette liberté de gestion connaît une limite au travers de ce que l'on nomme l'acte anormal de gestion.

A - Le patrimoine des entreprises

Il est possible d'évoquer la situation des sociétés de capitaux relevant de l'IS (1) et celle d'une entreprise individuelle (2).

1 – Le cas d'une société de capitaux relevant de l'IS

✕ Les sociétés de capitaux disposent de la personnalité morale et d'un patrimoine propre. Au plan fiscal, elles disposent de la personnalité fiscale, ce qui se traduit par une imposition spécifique de leur résultat, les dividendes éventuellement distribués étant ensuite imposés à l'impôt sur le revenu pour les associés personnes physiques et à l'IS pour les associés personnes morales.

✕ Du point de vue du patrimoine de ces sociétés, le principe de la liberté de gestion n'a guère d'incidence : leur actif correspond au patrimoine social, lequel est juridiquement différent de celui des associés.

Ainsi, dans l'hypothèse d'un immeuble inscrit à l'actif d'une telle société, l'immeuble appartient à la société et les revenus qui en découlent, tels que des loyers, sont compris dans le résultat imposable. En retour, les dépenses engagées sont des charges déductibles : il s'agit des charges de propriété, et des charges courantes ou d'utilisation quand l'immeuble est utilisé par l'entreprise. Plus généralement, du bénéfice comptable sera déduit le montant de l'IS pour obtenir le montant du bénéfice disponible qui sera soit mis en réserves, soit distribué au titre des dividendes : dans cette dernière hypothèse, ces distributions seront taxées à l'IS s'il s'agit d'associés sociétés de capitaux, et à l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers s'il s'agit d'associés personnes physiques.

2 – Le cas de l'entreprise individuelle

✕ Les entreprises individuelles ne disposent ni de la personnalité morale, ni d'un patrimoine propre. Il s'ensuit qu'elles ne disposent pas de la personnalité fiscale : ainsi, seul l'exploitant individuel sera imposé à l'IR.

✕ Les incidences du principe de liberté de gestion sont ici plus importantes, même si elles ont été limitées par la loi du 29 Novembre 2010. Ainsi, jusqu'au 31 Décembre 2011, la composition de l'actif professionnel relevait d'une décision de l'entrepreneur individuel : concrètement, tout entrepreneur pouvait affecter à son patrimoine professionnel un bien qui n'était pas utilisé pour son activité professionnelle, avec des conséquences en termes de prise en compte des produits et des charges relatifs à ce bien : c'est ce que l'on appelait la théorie du bilan.

Cette liberté d'affectation existe toujours, mais ses effets fiscaux cessent à compter du 1^{er} Janvier 2012. En effet, dorénavant, l'entrepreneur individuel pourra toujours inscrire à l'actif de son bilan les biens étrangers à son activité professionnelle, mais les produits et les charges relatifs à ces biens seront extournés pour la détermination du résultat imposable en BIC et donneront lieu à une imposition distincte dans la catégorie de revenus dont ils relèvent.

Dès lors, il y a lieu, à présent, de distinguer trois situations :

- le bien, qu'il appartienne ou non à l'actif du bilan, n'est pas affecté à l'exploitation : dans cette hypothèse, les produits et charges afférents à ce bien ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat imposable.
- le bien fait partie du bilan et est affecté à l'exploitation : ici, les produits générés sont implicitement inclus dans le résultat, et toutes les charges sont déductibles, qu'elles soient de propriété ou d'utilisation.
- le bien ne fait pas partie du bilan, mais est affecté à l'exploitation : dans ce cas, aucun produit ne sera enregistré en BIC, et seules les charges d'utilisation seront déductibles.

⌘ Doit, pour conclure, être évoqué le cas de l'entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL) créée par la loi du 15 Juin 2010 qui permet aux intéressés de déterminer les biens qu'ils vont affecter à l'entreprise par le dépôt d'une simple déclaration de manière à mettre à l'abri des créanciers leur patrimoine personnel. Mais, le pouvoir d'affectation est plus limité qu'avec l'entreprise individuelle classique : ainsi, le patrimoine de l'EIRL se compose obligatoirement de l'ensemble des biens indispensables à l'exercice de l'activité professionnelle ; par contre, les biens affectés à un usage privé ne peuvent pas être inscrits à l'actif d'une EIRL. La conséquence est que l'on ne retiendra que les revenus et charges afférents aux biens affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.

B - L'acte anormal de gestion

Normalement, l'Administration fiscale ne peut s'immiscer dans la gestion d'une entreprise, l'exploitant étant libre de ses choix de gestion. Mais, en vertu d'une jurisprudence constante, l'Administration peut remettre en cause les opérations se rattachant à une gestion anormale : il s'agit ici des actes qui n'ont pas été réalisés dans l'intérêt de l'entreprise, qu'il s'agisse de charges étrangères à ses intérêts ou de la renonciation à un produit sans contrepartie. L'on peut citer comme exemples, des dépenses bénéficiant au personnel sans pouvoir être considérées comme la contrepartie de services rendus, ou encore des avances consenties à un tiers sans intérêts.

L'administration doit, cependant, apporter la preuve que l'acte n'a pas été accompli dans l'intérêt de l'entreprise. Il faut, enfin, noter que cette jurisprudence n'est valable qu'en matière de BIC / IS, et non en matière de TVA.