



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

DROIT EUROPÉEN

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

**Les régimes d'imposition en BIC / Impôt sur
les sociétés
(fiche thématique)**

Date de rédaction : 06/03/2024

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES.....	2
Introduction.....	3
I – Le régime micro-BIC.....	4
A – Le champ d’application du régime micro-BIC.....	4
1 – Un champ d’application déterminé par un seuil de chiffre d’affaires.....	4
2 – Un régime qui fait l’objet de certaines exclusions	5
3 – Un régime auquel l’entreprise peut renoncer par l’exercice d’une option pour un régime réel	5
B – Les modalités d’imposition dans le cadre du régime micro-BIC.....	7
C – Les obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime micro-BIC	8
II – Le régime simplifié d’imposition – RSI	9
A – Le champ d’application du RSI.....	9
1 – Un champ d’application déterminé par un seuil de chiffre d’affaires.....	9
2 – Un régime auquel l’entreprise peut renoncer par l’exercice d’une option pour le régime réel normal	10
B – Les obligations fiscales et comptables dans le cadre du RSI.....	11
1 – Les obligations fiscales.....	11
2 – Les obligations comptables.....	11
III – Le régime réel normal – RN	12
A – Le champ d’application du RN	12
B – Les obligations fiscales et comptables dans le cadre du RN.....	13
1 – Les obligations fiscales.....	13
2 – Les obligations comptables.....	13

INTRODUCTION

Les entreprises réalisant des activités industrielles et commerciales peuvent être imposées selon trois régimes : le régime micro-BIC, le régime simplifié d'imposition (RSI) et le régime réel normal (RN). Ces régimes déterminent les modalités d'imposition de leurs bénéfices, ainsi que les obligations fiscales et comptables qu'elles doivent respecter. Ils concernent tant l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) réalisés par les exploitants individuels à l'impôt sur le revenu que les bénéfices réalisés par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (celles-ci ne pouvant toutefois être imposées selon le régime micro).

Leur champ d'application est, essentiellement, déterminé par le chiffre d'affaires réalisé. Cependant, bien que relevant du micro-BIC ou du RSI, les entreprises peuvent opter pour un autre régime : le RSI ou le RN dans le premier cas, le RN dans la seconde hypothèse. Pour effectuer ce choix, les entreprises doivent mettre en balance les avantages et les inconvénients de chaque régime. Ainsi le régime micro-BIC aura la faveur des contribuables qui souhaitent privilégier la simplicité : le montant des charges est, en effet, évalué par application d'un abattement forfaitaire au chiffre d'affaires et les obligations comptables et déclaratives sont limitées au strict minimum. A l'inverse, le régime simplifié et le réel normal conviendront particulièrement aux entreprises dont les résultats seraient surestimés par le régime micro-BIC. Ces deux régimes permettent, en effet, de tenir compte des charges réellement exposées et de bénéficier de certains dispositifs fiscaux (allègements d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles et des entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale, crédit impôt recherche, par exemple).

Pour procéder à cette appréciation, il convient, donc, d'examiner les caractéristiques de chacun de ces régimes : le régime micro-BIC (I), le régime simplifié d'imposition (II) et le régime réel normal (III).

I – LE REGIME MICRO-BIC

L'examen du régime micro-BIC doit conduire à analyser son champ d'application (A), ses modalités d'imposition (B) et les obligations comptables et fiscales qui lui sont attachées (C).

A – Le champ d'application du régime micro-BIC

L'application du régime micro-BIC dépend du seuil de chiffre d'affaires de l'entreprise (1) et fait l'objet de certaines exclusions (2). Même éligible, une entreprise peut, toutefois, opter pour un régime réel d'imposition (3).

1 – Un champ d'application déterminé par un seuil de chiffre d'affaires

Le régime micro-BIC s'applique aux exploitants individuels dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe de l'année précédente (N – 1) ou de la pénultième année (N – 2), ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile, n'excède pas certaines limites (art. 50-0 - 1 du CGI ; BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-10-10-10 du 01/06/2018).

Le chiffre d'affaires à comparer auxdites limites englobe l'ensemble des opérations réalisées l'année précédente ou, le cas échéant, la pénultième année, quel que soit leur régime (exonération ou imposition) au regard des taxes sur le chiffre d'affaires (BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-10-10-20 du 01/06/2018). Ce chiffre d'affaires peut être déterminé selon la règle des créances acquises ou celle des recettes encaissées. Sont, en revanche, exclues les recettes à caractère exceptionnel, telles que le produit de la vente, en cours ou en fin d'exploitation, des immobilisations corporelles ou incorporelles affectées à l'exploitation, les produits financiers, les subventions et indemnités de toute nature, les prestations en espèces allouées par le régime d'assurance maladie, les redevances de concession de brevets ou de procédés de fabrication industriels lorsqu'il ne s'agit pas de l'activité principale de l'entreprise et les indemnités d'assurance.

C'est, ainsi, que, pour relever du micro-BIC, le chiffre d'affaires annuel hors taxe de l'année précédente ou de la pénultième année ne doit pas excéder, à compter de l'imposition des revenus de 2023, une limite fixée à : 188 700 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement à l'exception des locations meublées autres que les meublés de tourisme classés et les chambres d'hôtes ; 15 000 € pour la location de meublés de tourisme non classés ; 77 700 € pour les autres entreprises, c'est-à-dire celles qui réalisent la généralité des prestations de services.

Dans l'hypothèse où l'activité de l'entreprise se rattache à ces trois catégories, le régime du micro-BIC est applicable si le chiffre d'affaires hors taxes global de l'entreprise respecte la limite de 188 700 € et si, d'une part, le chiffre d'affaires hors taxes afférent à la deuxième catégorie d'entreprises respecte la limite de 15 000 € et si, d'autre part, le chiffre d'affaires hors taxes afférent à la troisième catégorie d'entreprises respecte la limite de 77 700 €.

Ces seuils sont actualisés tous les trois ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis à la centaine d'euros la plus proche. Il s'ensuit que pour déterminer si le régime micro-BIC s'applique au titre de l'année civile N, il convient d'apprécier le montant du chiffre d'affaires réalisé l'année civile précédente N-1 et l'avant-dernière N-2 par rapport aux seuils fixés pour N.

L'application de ce régime peut être impacté par l'évolution du chiffre d'affaires de l'entreprise au cours du temps. Ainsi, il demeure applicable au cours de l'année N à condition que le chiffre d'affaires de l'année N-1 n'ait pas excédé le seuil applicable ou, en cas de dépassement du seuil en N-

1, à condition que le chiffre d'affaires de l'année N-2 n'ait pas excédé le seuil applicable. En d'autres termes, l'application du régime micro-BIC est remise en cause en cas de dépassement du seuil pendant deux années consécutives (N-2 puis N-1), et ce, quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé en N. Dans l'hypothèse où le chiffre d'affaires redevient ultérieurement inférieur ou égal au seuil, le régime réel reste applicable au titre de l'année au cours de laquelle le chiffre d'affaires passe en deçà du seuil, mais le régime micro-BIC s'applique de plein droit, sauf option pour un régime réel d'imposition, au titre de l'année suivante.

2 – Un régime qui fait l'objet de certaines exclusions

Certaines catégories d'opérations et de contribuables sont exclues du régime micro-BIC (art. 50-0 – 2 du CGI ; BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-10-20 du 01/06/2018). Ces exclusions s'appliquent quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé. En pareille hypothèse, ces entreprises sont placées de plein droit sous le régime simplifié si leur chiffre d'affaires n'excède pas les limites de ce régime, sous réserve que les opérations concernées ne soient pas également exclues de ce régime. Dans les autres cas, elles sont soumises au réel normal.

Ces exclusions concernent, en premier lieu, l'ensemble des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés ou relevant du régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI, à l'exception des sociétés à responsabilité limitée à associé unique (EURL) dont l'associé est une personne physique dirigeant cette société, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires. Tel est, également, le cas des résultats réalisés par les copropriétés de navires et les copropriétés de cheval de course ou d'étalement : ceux-ci sont soumis, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, au régime réel (normal ou simplifié) dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux. La même solution s'applique aux sociétés civiles de moyens.

Sont, en deuxième lieu, exclues du régime micro-BIC certaines opérations. C'est, d'abord, le cas des opérations portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux. Ces opérations regroupent les ventes et les opérations d'intermédiaire portant sur lesdits éléments, c'est-à-dire les opérations des marchands de biens, des promoteurs, des lotisseurs et des agents immobiliers, ainsi que les opérations de construction qui entrent dans le champ d'application. Il en va de même des opérations réalisées sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou sur des bons d'option et des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé.

Enfin, diverses exclusions portent sur les contribuables dont tout ou partie des biens professionnels sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie, les contribuables qui exercent une activité occulte ou, encore, les contribuables qui perçoivent des revenus d'un fonds de placement immobilier (FPI).

3 – Un régime auquel l'entreprise peut renoncer par l'exercice d'une option pour un régime réel

Les contribuables placés dans le champ d'application du régime micro-BIC peuvent opter pour un régime réel d'imposition (art. 50-0 – 4 du CGI ; BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-10-30 du 11/05/2022). Ils sont, alors, soumis à l'ensemble des obligations déclaratives et comptables applicables au régime d'imposition pour lequel ils ont exercé l'option. Le régime micro-BIC s'appliquant au titre d'une année civile, l'entrée dans le régime réel simplifié ou dans le régime réel normal s'effectue nécessairement le 1^{er} janvier et le retour au régime micro-BIC, notamment en cas de renonciation, s'effectue nécessairement le 31 décembre.

L'option pour un régime réel d'imposition doit être exercée dans les délais de dépôt de la déclaration des résultats de l'année précédant celle au titre de laquelle elle s'applique. Toutefois, les contribuables soumis de plein droit à un régime réel d'imposition au titre de la période précédant celle

au titre de laquelle ils redeviennent éligibles au régime micro-BIC, peuvent exercer une option pour un régime réel d'imposition dans les délais applicables au dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'année au titre de laquelle l'option s'applique. Cette option est valable pour l'année précédant celle au cours de laquelle elle est exercée.

L'option, tant pour le régime simplifié d'imposition que pour le régime réel normal, n'est soumise à aucune forme particulière. Elle doit néanmoins faire l'objet d'une déclaration sur papier libre, datée et signée par l'exploitant, ou via la messagerie sécurisée à partir du compte fiscal de l'entreprise. Elle doit être adressée au service des impôts gestionnaire du dossier professionnel.

L'option pour un régime réel d'imposition est valable un an et reconduite tacitement chaque année civile pour un an. Les entreprises peuvent renoncer à cette option dans les délais applicables au dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de l'année précédant celle au titre de laquelle la renonciation s'applique.

B – Les modalités d'imposition dans le cadre du régime micro-BIC

Dans le cadre du régime micro-BIC, les bénéficiaires peuvent être imposés selon deux modalités.

La première, qui est le régime de droit commun, est l'imposition à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif (art. 50-0 – 1 du CGI ; BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-20 du 05/02/2020). Ici, le résultat imposable, avant prise en compte plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, est calculé à partir du montant du chiffre d'affaires hors taxes diminué d'un abattement de : 71 % pour les entreprises de la première catégorie ; 30 % pour les entreprises de la deuxième catégorie ; et 50 % pour les entreprises de la troisième catégorie. Chacun de ces abattements ne peut être inférieur à 305 €. En cas d'activités mixtes, les abattements sont calculés séparément pour chaque fraction du chiffre d'affaires correspondant aux activités exercées. Les plus-values réalisées et les moins-values subies lors de la cession d'éléments quelconques de l'actif immobilisé soit en cours, soit en fin d'exploitation, sont, elles, déterminées et imposées dans les conditions de droit commun prévues aux articles 39 duodecimes à 39 quinquies du CGI.

La seconde constitue un régime dérogatoire. Il s'agit d'un dispositif de versement libératoire de l'impôt sur le revenu, ouvert sur option et sous conditions, qui prend la forme d'un versement mensuel ou trimestriel de l'impôt sur le revenu et des charges sociales auprès des organismes sociaux territorialement compétents (BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-10-40 du 01/06/2018). Ce dispositif est uniquement réservé aux exploitants qui respectent les conditions suivantes : ils relèvent du régime micro-BIC, le revenu fiscal de référence (RFR) de leur foyer fiscal de l'avant-dernière année (N-2) n'excède pas, pour une part de quotient familial, la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée (N-1) et ils sont soumis au régime micro-social. Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu est liquidé par application, au montant du chiffre d'affaires ou des recettes, hors taxes, de l'un des taux suivants : 1 % pour les entreprises de la première catégorie d'entreprises ; et 1,7 % pour la troisième catégorie d'entreprises. Cette option a pour effet de libérer de l'impôt sur le revenu les revenus de l'activité professionnelle pour laquelle elle est exercée.

C – Les obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime micro-BIC

En matière de régime micro-BIC, les obligations comptables et fiscales sont assouplies (art. 50-0 - 3 et 5 du CGI ; BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-30-30 du 12/09/2012).

S'agissant des obligations comptables, la tenue d'une comptabilité complète et régulière n'est pas obligatoire. Les exploitants sont, ainsi, dispensés d'établir un bilan et un compte de résultat et aucune obligation n'est prévue en ce qui concerne l'évaluation des stocks. Les entreprises doivent, toutefois, tenir et présenter, sur demande de l'administration, un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles, appuyées de factures et de toutes autres pièces justificatives. Ce livre doit comporter des pages numérotées sur lesquelles est inscrit, sans blanc ni rature, le montant des recettes professionnelles suivant leur date d'encaissement, en distinguant les règlements en espèces des autres modes de règlement et en indiquant les références des pièces justificatives. Les recettes doivent être enregistrées chronologiquement, avec une totalisation à la fin du trimestre et de l'année. En cas d'activité mixte, les ventes et les prestations de services doivent apparaître distinctement sur le livre-journal présentant le détail des recettes et sur les factures. Les entreprises relevant du régime du micro-BIC doivent également tenir et présenter, sur demande de l'administration, un registre des achats récapitulé par année lorsque leur commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion donc des prestataires de services.

S'agissant des obligations fiscales, l'entreprise doit procéder à une déclaration d'existence et d'identification dans les quinze jours du début d'activité auprès du centre de formalités des entreprises. Le contribuable indique notamment s'il estime, compte tenu de son chiffre d'affaires prévisionnel, bénéficier du régime des micro-entreprises ou s'il souhaite d'ores et déjà opter pour un régime réel d'imposition. Les contribuables placés sous le régime des micro-entreprises sont dispensés du dépôt d'une déclaration de résultats. Ils doivent, en revanche, porter sur la déclaration complémentaire d'impôt sur le revenu n° 2042 C Pro le montant du chiffre d'affaires annuel et des plus ou moins-values réalisées ou subies au cours de la même année. L'abattement forfaitaire est calculé automatiquement par l'administration.

II – LE REGIME SIMPLIFIE D’IMPOSITION – RSI

Le régime simplifié d'imposition concerne aussi bien les exploitants individuels que les sociétés ou organismes soumis au régime des sociétés de personnes et les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés. Il se caractérise essentiellement par un allègement des obligations déclaratives et comptables. Il n'en demeure pas moins qu'il constitue un régime d'imposition d'après le bénéfice réel, c'est-à-dire qui prend en compte les créances acquises et les dépenses engagées. Aussi, les entreprises placées sous ce régime sont en principe soumises aux règles de droit commun du régime réel normal pour la détermination de leur bénéfice imposable, sous réserve de modalités simplifiées de comptabilisation de certaines charges et d'évaluation des stocks.

Il convient, donc, d'étudier le champ d'application du RSI (A) et d'analyser les obligations fiscales et comptables afférentes à ce régime (B).

A – Le champ d'application du RSI

Le champ d'application du RSI est, essentiellement, déterminé par le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise (1), avec, ici aussi, la possibilité d'opter pour le régime réel normal (2).

Il convient, toutefois, de noter que ce régime s'applique systématiquement aux activités exercées dans le cadre d'une société civile de moyens, quel que soit le montant de son chiffre d'affaires, que celui-ci soit inférieur au seuil d'application du régime micro-BIC ou supérieur au seuil d'application du régime réel normal. En sens inverse, le RSI ne peut s'appliquer aux personnes physiques ou morales ni aux groupements de personnes de droit ou de fait qui exercent une activité occulte.

1 – Un champ d'application déterminé par un seuil de chiffre d'affaires

Le régime simplifié d'imposition s'applique, de plein droit, aux entreprises qui sont exclues du régime micro-BIC en raison de l'importance de leur chiffre d'affaires, de leur forme juridique ou de la nature de leur activité et dont le chiffre d'affaires hors taxe de l'année civile précédente n'excède pas 840 000 € pour les activités de vente de biens corporels, de restauration ou de mise à disposition de logement et 254 000 € pour les autres activités (art. 302 septies A bis – III – b du CGI ; art. L 162-4 – 1° et 2° du Code des impositions sur les biens et services ; BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-10-10-10 du 01/06/2018).

Le chiffre d'affaires à prendre en compte est le même que pour le régime micro-BIC, mais ne peut, ici, être calculé que selon la règle des créances acquises. Ces limites sont, par ailleurs, ici aussi, actualisées dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis au millier d'euros le plus proche.

Des règles particulières sont, également, prévues en cas d'évolution du chiffre d'affaires de l'entreprise au cours des années. Ainsi, en cas de dépassement du seuil, le RSI peut continuer de s'appliquer pour l'établissement de l'imposition due au titre de l'année suivant celle au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites prévus pour ce régime sont dépassés. En revanche, en cas de dépassement en N-1 puis en N, le RSI cesse de s'appliquer et l'entreprise relève du régime réel normal au titre des revenus de l'année N+1, quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisé en N+1. En revanche, si le chiffre d'affaires redevient ultérieurement inférieur ou égal au seuil, le régime réel normal reste applicable au titre de l'année au cours de laquelle le chiffre d'affaires passe en deçà de la

limite, mais le RSI s'applique de plein droit, sauf option pour le régime réel normal, au titre de l'année suivante.

2 – Un régime auquel l'entreprise peut renoncer par l'exercice d'une option pour le régime réel normal

Les entreprises placées de plein droit sous le régime simplifié d'imposition peuvent opter pour le régime du bénéfice réel normal. Elles sont, alors, soumises à l'ensemble des obligations déclaratives et comptables applicables audit régime.

Cette option, qui n'est soumise à aucune formalité particulière, doit être notifiée à l'administration avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle l'entreprise désire l'application de ce régime d'imposition. Par ailleurs, les entreprises qui sont normalement assujetties au régime du bénéfice réel normal et dont le chiffre d'affaires s'abaisse au-dessous des limites supérieures prévues pour l'application du régime simplifié d'imposition, sont soumises au RSI dès le 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle intervient cette réduction du chiffre d'affaires, sauf option de leur part pour le maintien du régime du bénéfice réel normal.

Cette option est valable pour l'année au cours de laquelle elle est exercée et l'année suivante. Elle est irrévocable pendant cette période. Elle est reconduite tacitement par période de deux ans. Les redevables qui désirent renoncer à leur option doivent notifier leur choix à l'administration avant le 1^{er} février de l'année suivant la période pour laquelle ladite option a été exercée ou reconduite tacitement.

B – Les obligations fiscales et comptables dans le cadre du RSI

Les obligations fiscales (1) et comptables (2) applicables au RSI sont simplifiées.

1 – Les obligations fiscales

Le RSI se caractérise par un allègement des obligations fiscales puisqu'il permet aux entreprises de bénéficier de simplifications importantes en ce qui concerne l'établissement et le contenu de leurs déclarations (BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-30-20-10 du 17/02/2017). Il n'en demeure pas moins, régime réel oblige, que ces entreprises doivent déposer chaque année une déclaration permettant de déterminer et de contrôler leur résultat imposable (déclaration n° 2031 – SD pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et n° 2065 - SD pour les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés). Les entreprises relevant du RSI doivent, également, à l'instar de celles relevant du régime réel normal, joindre à leur déclaration de résultats différents tableaux, mais qui sont ici simplifiés : n° 2033-A-SD (bilan actif passif), n° 2033-B-SD (compte de résultat), n° 2033-C-SD (immobilisations, amortissements, plus-values et moins-values), n° 2033-D-SD (provisions, amortissements dérogatoires, déficits...), n° 2033-E-SD (effectifs, valeur ajoutée produite au cours de l'exercice), n° 2033-F-SD (composition du capital social) et n° 2033-G-SD (filiales et participations).

Ces déclarations doivent être souscrites au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai pour les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu, quelle que soit la date de clôture de l'exercice. Pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, la même date est retenue pour les sociétés clôturant leur exercice le 31/12. Le délai est, toutefois, de trois mois à compter de la clôture de l'exercice pour les sociétés clôturant leurs comptes en cours d'année.

2 – Les obligations comptables

Les entreprises relevant du RSI doivent être à même de justifier l'exactitude des chiffres déclarés et, par suite, avoir une comptabilité régulière, sincère et appuyée des pièces justificatives. Toutefois, sous certaines conditions, certaines d'entre elles peuvent tenir une comptabilité dite « super-simplifiée » en exerçant à cet effet une option au titre de chaque exercice sur la déclaration de résultat (art. 302 septies A ter A du CGI ; BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-30-20-20 du 06/10/2014).

Les sociétés et autres personnes morales, à l'exclusion toutefois des sociétés civiles de moyens, sont exclues du régime de la comptabilité super-simplifiée. Elles peuvent, cependant, à condition de ne pas être contrôlées par une société qui établit des comptes consolidés, tenir une comptabilité de trésorerie, c'est-à-dire n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice. Mais elles ne bénéficient pas des autres mesures prévues pour les exploitants individuels. Ces personnes morales doivent se conformer aux obligations comptables de droit commun. Il en va de même, bien entendu, pour les commerçants personnes physiques qui ne souhaitent ni présenter leur comptabilité sous une forme simplifiée ni adopter la comptabilité « super-simplifiée ».

La comptabilité super-simplifiée ne concerne que les exploitants individuels exerçant une activité industrielle et commerciale, ainsi que les sociétés civiles de moyens. Il s'agit d'une simple faculté offerte à ces entreprises qui doit se manifester par une option annuelle en cochant une case prévue à cet effet sur la déclaration de résultats. Concrètement, avec ce type de comptabilité, il est possible de n'enregistrer journalièrement que le détail des encaissements et des paiements ; on parle de comptabilité de trésorerie. Les créances et les dettes sont constatées à la clôture de l'exercice sauf en ce qui concerne les dépenses relatives aux frais généraux, qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an. Les stocks et les travaux en cours peuvent, par ailleurs, être évalués selon une méthode simplifiée. Cette comptabilité doit, toutefois, répondre aux conditions générales exigées de toute comptabilité.

III – LE REGIME REEL NORMAL – RN

Le régime réel normal d'imposition est un régime aux obligations fiscales et comptables les plus strictes (B). Son champ d'application couvre les plus grosses entreprises (A). Il concerne tant les exploitants individuels réalisant des BIC que les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

A – Le champ d'application du RN

Le régime du réel normal s'applique de plein droit aux entreprises dont le chiffre d'affaires excède les limites fixées pour l'application du régime simplifié, soit 840 000 € pour les activités de vente de biens corporels, de restauration ou de mise à disposition de logement et 254 000 € pour les autres activités.

En cas d'abaissement du chiffre d'affaires en deçà de ce seuil, ledit régime reste applicable au titre de l'année au cours de laquelle le chiffre d'affaires passe en deçà du seuil, mais le régime micro-BIC ou le RSI s'applique de plein droit, sauf option pour le régime réel normal, au titre de l'année suivant celle du franchissement.

Lorsqu'il n'est pas obligatoire, le régime du RN est, toutefois, ouvert, sur option, aux entreprises placées dans le champ d'application du RSI ainsi qu'aux contribuables relevant du régime micro-BIC (voir I A 3 et II A 2 pour plus de précisions). L'option doit être exercée de manière expresse. Aucun formalisme particulier n'est prévu. Elle peut donc résulter d'un courrier adressé sur papier libre au service des impôts dont relève le contribuable ou d'un courriel via la messagerie sécurisée du compte fiscal du contribuable.

B – Les obligations fiscales et comptables dans le cadre du RN

Les entreprises soumises à ce régime sont assujetties à des obligations étendues et strictes, tant en ce qui concerne la déclaration annuelle des résultats et divers autres éléments (1), qu'en ce qui touche la tenue, la présentation et la conservation des documents comptables (2).

1 – Les obligations fiscales

Les entreprises relevant du régime réel normal doivent produire chaque année une déclaration permettant de déterminer et de contrôler le résultat imposable de l'année ou de l'exercice précédent (BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-30-10-10 du 12/09/2012) il s'agit pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu de la déclaration n° 2031 – SD et pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés de la déclaration n° 2065 – SD.

Elles doivent, joindre, à leur déclaration de résultats huit tableaux destinés à recevoir des renseignements d'ordre comptable. Ces tableaux, qui sont beaucoup plus nombreux et détaillés que pour le RSI, doivent être servis en respectant les définitions et règles du Plan comptable général, sous réserve que ces dernières ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. Il s'agit du : bilan (actif : n° 2050-SD ; passif : n° 2051-SD) ; compte de résultat en liste (n° 2052-SD et 2053-SD) ; immobilisations (n° 2054-SD) ; amortissements (n° 2055-SD) ; provisions (n° 2056-SD) ; état des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice (n° 2057-SD). Dix autres tableaux comportent des renseignements à caractère statistique ou fiscal : détermination du résultat fiscal (n° 2058-A-SD, tableau où sont apportées des corrections au résultat comptable du fait de dispositions fiscales spécifiques) ; déficits et provisions non déductibles (n° 2058-B-SD) ; tableau d'affectation du résultat et renseignements divers (n° 2058-C-SD) ; détermination et affectation des plus-values et moins-values (n° 2059-A-SD à 2059-D-SD) ; détermination des effectifs et de la valeur ajoutée produite (n° 2059-E-SD) ; composition du capital social (n° 2059-F-SD) ; filiales et participations (n° 2059-G-SD).

Quelle que soit la date de clôture de l'exercice, la déclaration de résultat et ses annexes doivent être souscrits au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivante pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu. Pour les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés, la date est la même en cas de clôture au 31/12. Pour les entreprises clôturant leur exercice en cours d'année, le délai est de 3 mois à compter de la date de fin de l'exercice.

2 – Les obligations comptables

Les contribuables placés sous le RN doivent tenir une comptabilité beaucoup plus détaillée et stricte que pour le RSI (BOFIP n° BOI-BIC-DECLA-30-10-20 du 12/09/2012). Cette comptabilité, qui a pour objet essentiel d'enregistrer les opérations effectuées par l'entreprise et d'en faire apparaître les résultats, doit être régulière, enregistrer exactement toutes les opérations de l'entreprise et être appuyée des justifications permettant de contrôler ses énonciations. En d'autres termes, elle doit être probante. Les prescriptions relatives à sa tenue émanent, pour l'essentiel, du Code de commerce, des règlements de l'Autorité des normes comptables, du Plan comptable général et du Code général des impôts.

Ainsi, le Code de commerce fait obligation à toute personne, physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, notamment, de procéder à l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise, de contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise et d'établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice, qui comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe formant un tout indissociable. Ce code indique notamment les livres

comptables dont la tenue est obligatoire pour les commerçants : livre-journal faisant apparaître les opérations jour par jour ; grand-livre, sur lequel sont portées les écritures du livre-journal.

Le Plan comptable général vise à réaliser une normalisation progressive des comptabilités, conciliant l'homogénéité indispensable aux comparaisons dans le temps et dans l'espace et la souplesse qui est nécessaire pour adapter ses dispositions aux caractéristiques, aux besoins et aux moyens des entreprises industrielles et commerciales ainsi que tous autres organismes intéressés. Dans ce cadre, la comptabilité a pour objet d'enregistrer toutes les opérations affectant le patrimoine de l'entreprise. Le Plan définit, ainsi, les règles permettant de dégager le résultat à la fin de l'exercice ou de toute autre période et de présenter la situation comptable des éléments actifs et passifs à la fin de l'exercice ou de toute autre période.

Enfin, le Code général des impôts prévoit que les entreprises industrielles et commerciales relevant du régime du bénéfice réel doivent présenter aux agents de l'administration fiscale tous les documents comptables de nature à justifier l'exactitude des résultats déclarés en vue de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.