

ÉRIC SPIRIDION

L'ESSENTIEL DE LA FISCALITÉ D'ENTREPRISE

LES ESSENTIELS DE LA FINANCE



© Groupe Eyrolles, 2011
ISBN : 978-2-212-54872-3

EYROLLES
Éditions d'Organisation

Sommaire

Introduction	9
1. Les sources du droit fiscal applicables à l'entreprise	9
2. Le rescrit fiscal : un outil aujourd'hui incontournable pour le chef d'entreprise	12

PREMIÈRE PARTIE

L'imposition des bénéfices de l'entreprise **17**

Chapitre 1 Le champ d'application des bénéfices industriels et commerciaux **19**

1. La définition fiscale des bénéfices industriels et commerciaux	20
2. La définition fiscale des bénéfices non commerciaux	22
3. La définition fiscale des bénéfices agricoles	23

Chapitre 2 La détermination du résultat fiscal en matière de BIC **25**

1. La période d'imposition	25
2. Le bénéfice imposable	26
3. Le principe de rattachement des créances et des dettes	28
4. Détermination du résultat fiscal	31

Chapitre 3 La détermination du résultat fiscal en matière de BNC **33**

1. Recettes encaissées	33
2. Dépenses payées	34

Chapitre 4 Le régime fiscal des sociétés de personnes **35**

1. Le champ d'application de la transparence des SDP	36
2. La détermination du résultat de la SDP	37
3. L'imposition du résultat fiscal de la SDP entre les mains des associés	38
4. Les règles applicables en cas de cession des droits sociaux	41

Chapitre 5 Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés **43**

1. Les sociétés et collectivités imposables	43
2. La territorialité de l'impôt sur les sociétés	47

Chapitre 6 L'imposition des sociétés de capitaux **51**

1. Les particularités de l'assiette de l'impôt sur les sociétés	51
2. L'établissement, le calcul et le paiement de l'impôt sur les sociétés	55
3. Le traitement des déficits	59

Chapitre 7	Le régime de l'intégration fiscale	63
1.	Les grands principes de l'intégration fiscale	63

DEUXIÈME PARTIE

L'assiette de l'impôt sur les bénéfices **67**

Chapitre 8	L'évaluation des stocks et analyse de certains produits	69
1.	L'évaluation des stocks et productions en cours	69
2.	L'imposition spécifique de certains revenus	72

Chapitre 9	Les frais généraux : les principes généraux de déduction	75
1.	La charge doit se rattacher à la gestion normale de l'entreprise	76
2.	La charge doit se traduire par une diminution de l'actif net	77
3.	La charge doit être effective et appuyée de justifications suffisantes	79
4.	La charge ne doit pas être exclue par une disposition particulière	80
→	Étude de cas 1 – Société Ker Noël	82

Chapitre 10	Les frais généraux : analyse de certaines charges	83
1.	Les frais de personnel	83
2.	Les dépenses de recherche	85

Chapitre 11	Les frais généraux : les aides interentreprises	89
1.	Le caractère normal des aides entre entreprises	89
2.	Le régime fiscal des abandons de créances	91
→	Étude de cas 2 – Sociétés Ker Noël / Le Floch	95

Chapitre 12	Les règles de déduction des charges financières	97
1.	La déduction des intérêts des sommes dues à des tiers	98
2.	La déduction des intérêts dus aux associés et à des entreprises liées	100
→	Étude de cas 3 – Société Ker Noël	103

Chapitre 13	Le contrôle des opérations des groupes internationaux	105
1.	La présomption de fictivité des rémunérations versées dans des paradis fiscaux	106
2.	L'imposition des sociétés ou établissements exploités dans les paradis fiscaux	107
3.	Le contrôle des prix de transfert pratiqués entre sociétés liées	109

Chapitre 14	Les amortissements	113
1.	Les principes généraux de déduction	113
2.	Les régimes d'amortissement	115
3.	Le régime des amortissements différés	119

6 ■ L'essentiel de la fiscalité d'entreprise

4. Quelques régimes particuliers	120
→ Étude de cas 4 – Société Ker Noël	123
Chapitre 15 Les provisions	125
1. Le régime des provisions	125
2. La variété des provisions	127
3. Les provisions réglementées	129
→ Étude de cas 5 – Société Ker Noël	131
Chapitre 16 Les plus-values et moins-values d'actif	133
1. Le calcul des plus-values et moins-values	133
2. Le traitement fiscal des plus-values et moins-values	134
3. Le traitement fiscal particulier des produits de la propriété industrielle	136
→ Étude de cas 6 – Société Le Mesnel	138

TROISIÈME PARTIE

L'imposition du capital de l'entreprise 143

Chapitre 17 L'entreprise et l'impôt de solidarité sur la fortune	145
1. L'activité est exercée à titre individuel	145
2. L'activité est exercée dans le cadre d'une société	147
3. Les participations dans les sociétés <i>holdings</i>	150
4. Les exonérations partielles de titres	152
Chapitre 18 Les impôts directs locaux	155
1. La cotisation foncière des entreprises	156
2. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)	159
3. Les mesures générales de plafonnement	162

QUATRIÈME PARTIE

Les restructurations de l'entreprise 165

Chapitre 19 La fiscalité des restructurations des entreprises : droits d'enregistrement	167
1. Les droits dus lors de la constitution de la société et lors des augmentations de capital	168
2. Les droits dus lors de la fusion de la société et lors de sa dissolution	171
→ Étude de cas 7 – SARL Goulven	173
Chapitre 20 La fiscalité des restructurations des entreprises : impôts directs	177
1. Les restructurations affectant les entreprises individuelles	177
2. Les restructurations affectant les sociétés	183
→ Étude de cas 8 – SA Ker Noël et Plougeou	190

CINQUIÈME PARTIE

L'imposition du chiffre d'affaires de l'entreprise	195
Chapitre 21 Le calcul de la TVA exigible	197
1. Des opérations accomplies à titre onéreux	197
2. Les opérations réalisées par un assujetti	199
3. Les opérations imposables par détermination de la loi	201
4. Les opérations exonérées	202
5. Les opérations imposables sur option	202
→ Étude de cas 9 – Vente des coffrets cadeaux	205
Chapitre 22 Le calcul de la TVA exigible : fait générateur et exigibilité	209
1. La définition du fait générateur et de l'exigibilité	209
2. Le traitement des opérations	210
→ Étude de cas 10 – Quelques difficultés pratiques	212
Chapitre 23 La base d'imposition à la TVA et les taux de TVA	215
1. La notion de base imposable	215
2. Les taux de TVA	218
Chapitre 24 Le calcul de la TVA déductible	223
1. Le principe général de déduction	223
2. La régularisation des déductions	226
3. Les conditions de forme	229
4. Les conditions de délai	230
→ Étude de cas 11 – M. Le Mesnel	233
Chapitre 25 Les règles de territorialité de la TVA	237
1. Le régime applicable aux livraisons de biens	238
2. Le régime applicable aux prestations de services	242
→ Étude de cas 12 – La territorialité des prestations de service	251
Chapitre 26 Les régimes d'imposition du résultat et en matière de TVA	255
1. Le régime des « microentreprises » et de la franchise en TVA	256
2. Les régimes réels d'imposition	258
Index	261

Le champ d'application des bénéfices industriels et commerciaux

L'ESSENTIEL

Les bénéfices industriels et commerciaux (en abrégé : BIC) constituent l'une des catégories de revenus passibles de l'impôt sur le revenu. Cette catégorie dépasse la définition proposée par le Code de commerce. En effet, le législateur a toujours cherché à en donner une définition élargie par rapport à d'autres catégories de revenu.

Nous nous attacherons tout d'abord à étudier la notion de bénéfices industriels et commerciaux avant d'examiner des notions souvent proches comme les bénéfices non commerciaux et les bénéfices agricoles.

1. La définition fiscale des bénéfices industriels et commerciaux

Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) sont définis par trois articles fondamentaux du Code général des impôts (CGI) :

- l'article 34, qui traite des activités commerciales par nature ;
- l'article 35, qui traite des activités réputées commerciales au regard du droit fiscal ;
- l'article 155, qui traite des activités relevant des BIC par accessoire.

Enfin, si toutes ces activités sont qualifiées de bénéfices industriels et commerciaux, certaines subissent un traitement particulier si elles sont considérées comme des activités non professionnelles.

1.1. LES ACTIVITÉS COMMERCIALES PAR NATURE (ARTICLE 34 DU CGI)

Cette définition va puiser ses racines dans le droit commercial. Sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale. L'accomplissement à titre professionnel d'opérations ayant le caractère d'actes de commerce, en application de l'article L 110-1 du Code de commerce, caractérise l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI.

» Les activités d'agent immobilier et de marchand de biens exercées à titre professionnel constituent une activité commerciale par nature au sens de l'article 34 du CGI, dès lors qu'elles sont mentionnées à l'article L 110-1 du Code de commerce.

Un point mérite d'être souligné : le caractère lucratif, voire spéculatif, de l'activité est un élément important de la définition.

1.2. LES ACTIVITÉS RÉPUTÉES COMMERCIALES AU REGARD DU DROIT FISCAL

Le Code général des impôts rattache certaines opérations à la catégorie des BIC, bien qu'elles ne présentent pas toutes un caractère commercial sur le plan juridique. Ce sont principalement certains profits « immobiliers » (CGI, art. 35, I-1° à 4°), à savoir notamment les profits provenant des opérations de construction. Cette volonté de « commercialiser » caractérise le traitement de certaines locations. Sont notamment réputées commerciales :

- la location, consentie à une entreprise commerciale, qui constitue en fait pour le bailleur le moyen de participer effectivement à la gestion ou aux résultats de l'entreprise locataire, compte tenu notamment du mode de fixation du loyer (loyer indexé sur le résultat) ;
- la location d'un établissement industriel ou commercial muni du mobilier et du matériel nécessaires à son exploitation ;
- la location ou sous-location en meublé, à titre habituel, de locaux d'habitation (maisons, chambres ou appartements) relève des BIC.

Attention, ces activités ne peuvent être exercées dans le cadre d'une société civile, sous peine d'une imposition de la société à l'impôt sur les sociétés. Il convient d'être très attentif à la rédaction des clauses d'indexation du loyer.

1.3. LES ACTIVITÉS RELEVANT DES BIC PAR ACCESSOIRE

Cette « commercialisation » des activités apparaît de nouveau au travers du dispositif prévu à l'article 155 du CGI. Cet article dispose que les revenus issus d'activités agricoles ou non commerciales accessoires à une activité industrielle ou commerciale prépondérante doivent être imposés comme des bénéfiques industriels et commerciaux. Le principe d'attractivité des BIC est affirmé. Deux conditions doivent être simultanément remplies :

- l'activité doit être prépondérante (on compare le chiffre d'affaires des deux activités) ;
- il doit exister un lien étroit entre les deux activités (existence d'une clientèle commune, locaux et matériels communs).

Par **EXEMPLE**

Un contribuable possédait un négoce de volailles ainsi qu'une exploitation agricole composée, entre autres éléments, d'un élevage avicole. Pour préparer, vendre et expédier les volailles qu'il élevait, le contribuable utilisait partiellement les moyens en matériel et en personnel de son négoce où les produits de collecte étaient largement prépondérants par rapport à ceux qui provenaient de son élevage. L'élevage avicole a été, en conséquence, regardé comme une extension de l'activité commerciale alors même que les facturations étaient distinctes et que les produits étaient différemment marqués (CE, arrêt du 19 décembre 1975, req. n° 88119, 7°, 8° et 9° s.-s. réunies).

1.4. LA NOTION DE BIC NON PROFESSIONNELS

Cette notion a pour objet de limiter les abus liés à la qualification d'une activité comme étant une activité industrielle et commerciale au regard du droit fiscal. Cette qualification permet au redevable de pouvoir imputer le

déficit de l'activité sur le revenu global et de pouvoir bénéficier de l'exonération de l'outil de travail en matière d'ISF. Le législateur a donc créé cette notion de BIC non professionnels. Dès lors que l'activité n'est pas exploitée directement par le contribuable ou ne présente pas un caractère prépondérant en tant qu'activité professionnelle, elle est considérée comme non professionnelle.

» Le déficit généré par la location saisonnière d'un bateau ne pourra être imputé sur le revenu global, et le bateau sera soumis à l'ISF. Ce déficit ne sera imputable que sur les revenus de la même catégorie pendant les six années suivantes.

2. La définition fiscale des bénéfices non commerciaux

Cette notion est définie par l'article 92 du Code général des impôts : les bénéfices non commerciaux (BNC) peuvent être rangés en trois groupes :

- les bénéfices des professions libérales proprement dites ;
- les produits des charges et offices ;
- les profits ne relevant d'aucune autre catégorie.

2.1. LES PROFESSIONS LIBÉRALES

Les professions libérales sont celles où l'activité intellectuelle joue le rôle principal et qui consistent en la pratique personnelle d'une science ou d'un art que l'intéressé exerce en toute indépendance.

» Les médecins, chirurgiens, dentistes, avocats, par exemple, exercent des professions libérales.

Il est intéressant dès à présent de connaître les limites de cette définition au regard de la catégorie des traitements et salaires et de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux :

- les rémunérations des membres des professions libérales sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires, au lieu des BNC, lorsque les intéressés sont placés en situation de subordination vis-à-vis d'un employeur. Les avocats collaborateurs qui agissent conformément aux directives de leurs confrères et sous le contrôle de ces derniers sans prendre ni initiative, ni responsabilité personnelle, sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires ;
- l'activité exercée revêt un caractère commercial sur le plan fiscal lorsque l'importance de la main-d'œuvre employée, des moyens matériels

utilisés et des capitaux investis est telle que l'activité procède plus d'une spéculation sur ces différents éléments que de l'exercice d'un art ou d'une science.

2.2. LES PRODUITS DES CHARGES ET OFFICES

Les bénéfices des charges et offices sont rangés dans la catégorie des BNC. Relèvent donc des BNC les officiers publics et ministériels suivants : avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, avoués près les cours d'appel, notaires, huissiers, commissaires-priseurs judiciaires, greffiers des tribunaux de commerce titulaires de leur charge.

2.3. LES PROFITS NE RELEVANT D'AUCUNE AUTRE CATÉGORIE

L'article 92-1 du CGI assimile à des BNC les profits provenant de « toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus ».

Cette règle conduit à taxer dans la catégorie des BNC, notamment :

- les revenus de professions ou activités très divers (agents commerciaux, gérants libres de succursales, prêtres catholiques, guérisseurs, cartomanciens, prostituées...);
- des profits occasionnels ou accidentels susceptibles par nature de renouvellement.

Cet article est souvent utilisé par l'administration fiscale pour taxer des gains qu'on ne pourrait pas qualifier positivement. Si les sommes encaissées par des particuliers ne sont en principe pas imposables au titre des BNC si elles ne rémunèrent pas à proprement parler une activité, cet article permet d'imposer de nombreux profits.

Au même titre que les bénéfices industriels et commerciaux, le législateur distingue les BNC professionnels des BNC non professionnels. Les déficits d'activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI, autres que ceux provenant de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices, ne peuvent donner lieu à imputation sur le revenu global.

3. La définition fiscale des bénéfices agricoles

Les bénéfices agricoles sont définis par l'article 63 du CGI : sont considérés comme bénéfices agricoles, pour l'application de l'impôt sur le revenu,

les revenus que l'exploitation des biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes (faire-valoir direct).

Les bénéfices de l'exploitation agricole comprennent les profits résultant pour l'exploitant de la vente (ou de la consommation) des produits de tous terrains propres à la culture et des produits de l'élevage. C'est ainsi que toute personne qui obtient des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal exerce en principe une activité de nature agricole.

» **Quand le producteur vend sa propre production, il est agriculteur. S'il vend des produits qui ne sont pas tirés de son exploitation, il est commerçant.**

Le recours à certains procédés commerciaux ne suffit pas à entraîner la taxation au titre des bénéfices industriels et commerciaux. La seule circonstance que l'exploitant dispose d'une installation commerciale permanente pour la vente au détail de ses produits ne fait pas obstacle à l'imposition dans la catégorie des bénéfices agricoles (stand dans un marché).

Il est à noter qu'un dispositif spécifique de rattachement à la catégorie des bénéfices agricoles des revenus commerciaux accessoires a été mis en place. Les recettes commerciales sont rattachées au résultat agricole dès lors qu'elles n'excèdent pas 50 000 € et 30 % des recettes agricoles (calculées sur la base d'une moyenne).

Les revenus tirés des activités de production d'électricité photovoltaïque ou éolienne rattachés au bénéfice agricole obéissent à un traitement particulier. Ils ne doivent dépasser ni 100 000 € ni 50 % des recettes agricoles.

À la lumière de toutes ces notions, il est important avant de déployer toute activité d'en mesurer toutes les conséquences fiscales eu égard à sa qualification. Les règles de détermination du résultat étant propres à chaque type de revenu, l'impact fiscal peut être important. Pour des raisons de présentation du bilan, il est peut-être plus intéressant de choisir une comptabilité d'engagement (BIC) faisant apparaître des créances client qu'une comptabilité de caisse.

Pour une même activité, la question portant sur la nature des investissements, la participation directe ou non de l'entrepreneur, le recours important aux salariés devra être examinée pour faire en sorte que le revenu soit imposé dans une catégorie adaptée. Les règles de détermination du résultat étant propres à chaque type de revenu, l'impact fiscal n'est pas neutre.

Pour **ALLER PLUS LOIN**

- Le dispositif légal : les articles 34, 35 et 92 du Code général des impôts ;
- la documentation administrative : série 4 A ;
- les arrêts fondamentaux : CE 24 décembre 1931, 4423, CE 10 mai 1991, 64021, *Dehorne*.