**LEÇON 5**

**L’IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

**INTRODUCTION**

L’impôt sur les sociétés a été créé en 1948 au lendemain de la deuxième guerre mondiale. Loi n°48-1268 du 17 août 1948 avec son Décret d’application n°48-1986 du 9 décembre 1948.

L’impôt sur les sociétés n’existait pas avant cette date. C’était l’IR qui s’appliquait aux entreprises comme aux particuliers. On taxait les dividendes des actionnaires.

Le rendement de l’IS peut être récapitulé au moyen du tableau suivant :

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2012 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
| IS net | 41 | 36 | 27,4 | 33,4 | 29,9 | 37,7 |

Origine, rapport voies et moyens, PLF 2021, p. 24

La crise sanitaire et le confinement qui a mis à l’arrêt les entreprises en 2020 a eu pour résultat une baisse de rendement pour 2020. En effet, on avait prévu un IS net pour 2020 de 48,1 Mds d’euros ce qui représentait un bonus de 14,7 Mds par rapport à 2019. En réalité on a fait moins de 3,5 Mds qu’en 2019 ce qui représente une moins-value de 18,2 Mds pour l’IS ce qui est considérable.

Quand on calcule l’IS net, il faut partir de l’IS brut qui est la masse totale de ce qui est encaissé par le Trésor public, puis retrancher les remboursements et dégrèvements. Le tableau suivant, nous permet de visualiser ce passage de l’IS brut à l’IS net :

Le passage de l’IS brut à l’IS net

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 2019 | 2020 | 2021 |
| IS brut  | 69,0 | 59,5 | 68,2 |
| R&D | 35,5 | 29,6 | 30,4 |
| IS net | 33,4 | 29,9 | 37,7 |

Avec la création de l’IS, on a scindé les impôts en deux : d’un côté l’impôt sur le revenu pour les personnes physiques (IRPP) et de l’autre, l’IS pour les sociétés quel que soit leur statut. Maurice COZIAN explique cette séparation dans son précis de fiscalité des entreprises. D’un côté, on trouve les entreprises de **subsistance** qui ont pour objectif de faire vivre le chef d’entreprise et ses employés qui s’organiseront de préférence en entreprise individuelle et les entreprises de **croissance** qui ont un objectif plus ambitieux avec le plus souvent le projet d’ouvrir leur capital à des investisseurs pour figurer dans les entreprises qui comptent. Pour être une entreprise qui compte, il faut opter pour la forme sociale, il faut être constitué en société. Les entreprises de subsistance seront taxées à l’IR et les entreprises de croissances seront taxées à l’IS. C’est très différent car l’IR est un impôt progressif comportant plusieurs tranches alors que l’IS est un impôt proportionnel qui applique le même taux à toutes les entreprises.

Si l’on regarde les statistiques françaises, on s’aperçoit que le tiers des entreprises françaises relève de l’IS car ce sont des entreprises de croissance. Les chiffres de la DGFIP de 2019 sont très clairs, sur les 6 millions d’entreprises soumises à la TVA, seules 2,3 millions sont taxées à l’IS ce qui représente 38,33% ce qui fait un gros tiers quand même. Si l’on veut trouver la bonne fraction, il faudrait dire que les entreprises relevant de l’IS représentent les 2/5èmes du total des entreprises françaises. Par déduction, on voit très nettement que la grande majorité des entreprises relève de l’IR car ce sont des entreprises de subsistance, les 2/3 si l’on reste large et si l’on veut être plus précis les 3/5èmes ce qui est énorme. Mais il ne faut pas se contenter de la forme et de la taille de l’entreprise, il faut regarder la richesse dégagée par les entreprises. Les entreprises taxées à l’IS représentent à elles seules quasiment les 9/10èmes de la valeur ajoutée produites par les entreprises. On a donc un net déséquilibre entre des petites entreprises très nombreuses qui produisent peu de richesse qui sont les entreprises de subsistance et des sociétés peu nombreuses mais qui représentent la quasi-totalité de la richesse produite. Pour visualiser cette différence, on aurait dans les entreprises de croissance Danone, L’Oréal ou Michelin qui sont cotées au CAC 40 et à l’autre bout de la chaîne le petit plombier sympathique toujours débordé ou le jardinier du quartier ainsi que les artisans qu’on connaît bien autour de nous.

**Les entreprises du CAC-40**

Faisons une petite sélection : Accor, Airbus, Air Liquide, Bouygues, BNP-Paribas, Carrefour, Crédit Agricole, Danone, Dassault, ENGIE (ex GDF-Suez), Hermès, L’Oréal, LVMH, Michelin, Orange, Pernod-Ricard, Peugeot, Renault, Sanofi, Sté générale, Total, Vinci et Vivendi. Quelles sont les plus grosses ? en termes de capitalisation boursière, c’est LVMH qui est de loi la première avec 200 Mds de capital amassé par Bernard ARNAUD. On trouve ensuite L’Oréal avec plus de 150 Mds de capitalisation boursière et Sanofi avec un peu plus de 100 Mds.

**CHAP. 1 : CHAMP D’APPLICATION DE L’IS**

Il faut par conséquent distinguer les entreprises taxées à l’IR et celles qui sont taxées à l’IS pour ne pas les confondre. Après cette distinction, nous examinerons le champ d’application territorial de l’IS.

**Section 1 : Les entreprises taxées à l’IR**

Ces entreprises ne sont pas taxées à l’IS mais à l’IR. Il peut s’agir soit d’entreprises individuelles soit de sociétés de personnes.

A/ Ce sont tout d’abord les entreprises individuelles dans lesquelles c’est le chef d’entreprise qui sera taxé de manière personnelle avec un régime d’entreprise individuelle. Comme nous l’avons déjà vu dans notre leçon sur l’R, le CGI distingue les différents types de bénéfices générés par l’activité professionnelle mais comme c’est l’ensemble du revenu qui sera taxé à l’IR, le CGI fait une seule masse des revenus du chef d’entreprise et des autres membres du foyer fiscal. Nous l’avons vu, les trois catégories fiscales des BIC, BA et BNC sont différentes mais en réalité elles reposent sur des principes communs.

§1 Pour les commerçants, artisans et industriels, ce sont les BIC.

Cette catégorie relevant de l’art. 34 du CGI, inclut toutes les personnes qui ont le statut juridique de commerçant inscrit au registre du commerce. La jurisprudence y ajoute trois critères : 1 une activité habituelle c’est-à-dire professionnelle, 2 une activité lucrative ayant pour but de rapporter de l’argent, 3 une activité indépendante dans laquelle le chef d’entreprise doit agir pour son propre compte sans être un salarié déguisé. La jurisprudence est très pragmatique, même si le contribuable n’est pas inscrit au RC, le fait de remplir les 3 conditions le rendra redevable de l’IR au titre des BIC (CE 28 juillet 1999, Grillet, Req n° 185525 pour un trafiquant de drogue. Le CGI ajoute ainsi à la catégorie des BIC les BIC non professionnels qui sont ainsi assimilés à cette catégorie comme les revenus des locations meublées alors que les contribuables exercent une activité professionnelle principale. Par exemple un salarié qui arrondit ses fins de mois en louant en meublé un petit appartement à un étudiant de septembre à juin et aux vacanciers pendant l’été. Le fait de louer en meublé signifie qu’il y a des prestations de services comme des réparations de machines à laver, des draps et de la vaisselle à fournir ce qui assimile cette activité à une activité commerciale.

§2 Pour les exploitants agricoles ce sont les BA (art. 63 du CGI).

Ces revenus sont ceux d’une exploitation agricole, agriculture et élevage ainsi que tous les revenus annexes comme les ventes de produits, les promenades à cheval. Attention, en cas de revente de produits qui ne sont pas issus de la production de l’exploitation agricole, ce seront des BIC, idem pour les gîtes. Si l’exploitant loue des emplacements de camping, ils devront être déclarés en revenus fonciers.

§ 3 Pour les professions libérales, ce sont les BNC

Les professions libérales ne sont pas des commerçants. Ce sont les professions libérales qui représentent les bénéfices les plus importants de cette catégorie. S’y ajoutent également les bénéfices des personnes qui ont une activité principale. Les BNC sont la voiture-balai des bénéfices qu’on ne sait pas où classer. C’est une catégorie fourre-tout. Malgré tout, l’article 92 du CGI précise qu’il doit s’agir d’une activité intellectuelle ou artistique. La jurisprudence a précisé que les opérations de bourse exercées à titre habituel pouvaient être classées en BNC, voir CE 14 février 2001, Boniface.

B/ On trouve également des sociétés taxées à l’IR

La plupart des sociétés taxées à l’IR sont des sociétés de personnes comme par exemple des sociétés civiles professionnelles comme c’est souvent le cas pour des avocats qui se sont regroupés. Les sociétés de personnes sont organisées selon un principe de solidarité dans lequel chaque personne est responsable personnellement et pécuniairement sur son patrimoine personnel alors que les sociétés de capitaux sont organisées selon l’apport en capital de chacun. Au contraire, les sociétés de capitaux vont être taxées à l’IS. Les sociétés de personnes sont des sociétés à responsabilité illimitée alors que les sociétés de capitaux sont des sociétés à responsabilité limitée. Dans une société de capitaux, chaque personne ne peut voir sa responsabilité engagée au-delà de sa part de capital. Pour le droit fiscal, ce qui compte ce n’est pas le statut juridique de la société mais les bénéfices qui se dégagent dès lors qu’ils ont été distribués. Pour les bénéfices des sociétés civiles professionnelles ils sont taxés à l’IR dans les BNC. Pour les bénéfices d’une société civile d’exploitation agricole ou d’un groupement agricole d’exploitation en commun, ils seront taxés à l’IR au titre des BA. Pour les bénéfices des sociétés en nom collectif ou des groupements d’intérêt économique, ils seront taxés à l’IR au titre des BIC. Au fond, ce qui compte, ce n’est pas la société ni la structure puisqu’elle ne paye pas d’impôts mais les personnes. Et les personnes seront taxées à l’IR avec les 3 catégories que nous connaissons : BIC, BA et BNC. Chaque associé va payer son IR de manière personnelle et la société de personne sera transparente. C’est la théorie de la transparence fiscale : la société ne compte pas, ce qui compte c’est la personne taxée à l’IR. La société de personnes ne sera pas taxée en tant que telle, elle sera fiscalement transparente. Les deux contreparties de la transparence, sont la responsabilité illimitée des associés et la taxation à l’IR.

**Section 2 : Les entreprises taxées à l’IS**

Ce sont des sociétés de capitaux. A la différence de l’IR qui ne s’intéresse qu’aux bénéfices sans tenir compte de la nature de l’entreprise, l’IS fait des distinctions entre les différentes catégories d’entreprises.

A/ Les entreprises obligatoirement soumises à l’IS :

C’est l’article 206-1 du CGI et les articles suivants qui fixent la liste des sociétés de capitaux qui sont redevables de l’IS. Il s’agit des sociétés suivantes :

**Sociétés anonymes (SA)**

Sociétés par actions simplifiées (SAS)

Sociétés en commandite par actions (SCA)

**Sociétés à responsabilité limitée (SARL)**

Sociétés coopératives leurs unions

Sociétés d’exercice libéral (SEL)

Sociétés d’exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL)

Ces sociétés dégagent de la richesse sous la forme d’un bénéfice clairement identifié. Ces sociétés ne sont pas transparentes et apparaissent au regard de la loi fiscale en tant que telles comme des entreprises taxables.

B/ Les entreprises taxables à l’IS sur option :

Ce sont des sociétés qui ne sont pas des sociétés de capitaux qui ont décidé d’elles-mêmes de choisir l’IS plutôt que l’IR.

Sociétés civiles ayant une activité industrielle ou commerciale

(ce qui exclut les SCI de construction-vente. NB Maurice COZIAN raconte comment une SCI peut être taxée par inadvertance à l’IS en ayant dans son parc immobilier des appartements meublés…

Associations réalisant des activités lucratives (art. 206-2 CGI).

Les sociétés de personnes :

Sociétés en nom collectif

Sociétés en commandite simple

Sociétés individuelles ou exploitations agricoles à responsabilité limitée (EIRL et EARL)

Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) et agricoles (EARL)

C/ Les entreprises exonérées :

Il faut préciser que certaines zones particulières sont exonérées de manière temporaire comme c’est le cas pour les zones franches urbaines, les bassins d’emploi à redynamiser ou encore les zones de revitalisation rurale. On veut ainsi attirer des entreprises dans ces zones en leur accordant des avantages fiscaux. Mais comme ce sont des impôts d’État, c’est une décision de l’État qui classe la zone. L’art. 207 du CGI fixe 18 cas différents d’exonération de l’IS. En gros, on trouve deux types d’exonérations : pour les personnes publiques et pour les organismes dépourvus de but lucratif.

§1 Les personnes publiques :

L’article 206-1 du CGI exclut les personnes publiques sauf quand elles exercent une activité ressemblant à celle d’une entreprise comme par exemple toutes les activités industrielles ou commerciales dotées ou non de l’autonomie financière. Il peut s’agit de toute activité lucrative de quelque nature que ce soit. En revanche le CGI art 207-1-6° fixe des exonérations pour : Les régions et les ententes interrégionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités ainsi que leurs régies de services publics.

§2 Les organismes dépourvus de but lucratif

L’article 207 exclut expressément les syndicats professionnels (1-bis), les sociétés coopératives agricoles d’approvisionnement et d’achats (2), les organismes de HLM (4), les associations loi 1901 sans but lucratif[[1]](#footnote-1) (5), les établissements publics et SEM chargées par convention d’opérations d’aménagement (6-bis), les établissements publics de recherche et d’enseignement supérieur (9) et les fondations reconnues d’utilité publique (11). C’est un inventaire à la Prévert aussi, faut-il se reporter d’abord au CGI à l’article 207, mais le précis de fiscalité des entreprises qui sert de guide d’application du Droit fiscal donne une méthode qui reprend les acquis fixés par la jurisprudence du CE 1er octobre 1999, Association jeune France, Req. N° 170289. Il s’agissait de la gestion d’une patinoire par une association reconnue d’utilité publique subventionnée par la ville de Cholet (Maine & Loire). Les usagers de la patinoire étaient non seulement les adhérents de l’association mais également les tiers. L’affaire avait été tranchée par la CAA de Nantes qui avait jugé que l’association devait être taxée comme une entreprise dans la mesure où elle avait une activité lucrative. La CAA de Nantes s’était contentée de dire que les tarifs n’étaient pas inférieurs à ceux pratiqués par des entreprises analogues sans rechercher à savoir s’il y avait des patinoires dans le secteur géographique. Pourtant le CE va casser l’arrêt de la CAA de Nantes pour erreur de droit en considérant que la CAA n’avait pas cherché à savoir si cette association concurrençait des équipements analogues mis à la disposition des sportifs pratiquant le patinage dans le secteur. Le CE a considéré que la question de savoir si l’activité d’une association était lucrative ou non relevait d’un régime de preuve objective. Dans la mesure où l’association était désintéressée, les services n’entrant pas en concurrence avec des équipements semblables dans une même zone géographique, son activité ne pouvait être assimilée à celle d’une entreprise. On voit bien le raisonnement du juge qui utilise la notion de marché pertinent pour démontrer de manière objective que l’association ne fonctionnait de cette manière que parce que rien n’existait dans le secteur pour permettre aux patineurs de pratiquer leur sport favori.

Voici le considérant de principe : «*Considérant qu'il résulte de ces dispositions que les associations qui poursuivent un objet social ou philanthropique, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée dès lors, d'une part, que leur gestion présente un caractère désintéressé, et, d'autre part, que les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique ; que, toutefois, même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée lui est acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre ;* »

Voici maintenant ce que dit le précis de fiscalité qui récapitule avec précision les conditions :

Pour apprécier si un organisme peut ne pas être soumis aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, TVA, cotisation foncière des entreprises), il convient de procéder à l'analyse suivante conduite en trois étapes :

**1ère étape :** Examiner si la gestion de l'organisme est intéressée ou désintéressée (cf. n° **3706-1**) ;

Si la gestion est intéressée, l'organisme est nécessairement soumis aux impôts commerciaux. Dans le cas contraire, il convient de passer à l'étape suivante.

**2ème étape :** Examiner si l'organisme concurrence ou non le secteur commercial ;

S'il ne concurrence pas le secteur commercial, l'organisme n'est pas imposable. Si l'activité de l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise du secteur lucratif, il convient d'examiner si cette activité est exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif.

**3ème étape :** Examiner les conditions d'exercice de l'activité

La comparaison des conditions d'exercice de l'activité s'effectue à l'aide d'un faisceau d'indices. La méthode, dite « des 4 P », consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : le « **Produit** » proposé par l'organisme, le « **Public** » visé par l'organisme, le « **Prix** » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« **Publicité** ») (cf. n° 3707). Au terme de cette troisième étape, ce n'est que s'il exerce son activité selon des méthodes similaires à celles des entreprises commerciales, que l'organisme sera soumis aux impôts commerciaux de droit commun.

**Section 3 : Le champ d’application territorial de l’IS :**

Il importe d’en connaître les grandes lignes car il est totalement différent de celui de l’IR.

Contrairement aux règles en vigueur dans l'ensemble des autres pays de l'Union européenne qui appliquent un régime de bénéfice mondial, seuls sont passibles de l'IS les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, quelle que soit leur nationalité.

Il en résulte que les bénéfices réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'IS français et qu'une société étrangère est imposable à l'IS à raison des bénéfices tirés des entreprises qu'elle exploite en France. Par conséquent, les sociétés imposables en France ne peuvent pas déduire de leur résultat imposable les pertes réalisées par les entreprises qu'elles exploitent à l'étranger. Par « *entreprise exploitée en France* », on entend l'exercice habituel d'une activité en France, qui peut s'exercer dans le cadre d'un établissement autonome ou bien, en l'absence d'établissement, par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante, ou encore résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet. Reprenons ces critères qui découlent de la jurisprudence du CE qui fixe 3 éléments : 1 l’activité doit s’exercer dans le cadre d’un établissement propre ce qui signifie installation permanente et autonome. Il suffit que ce premier critère se réalise pour que joue le principe de territorialité. 2 En l’absence de ce premier critère, si l’activité s’exerce par l’intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante. 3 En l’absence des deux premiers critères, si l’activité de l’entreprise forme un cycle commercial complet.

Cas de Total qui dégage un bénéfice mondial de 12 mds d’euros sans payer d’IS en France car ses activités de raffinage et de détail qui sont localisées en France sont déficitaires. Total ne paie pas d’IS en France mais dans les pays où le pétrole est extrait à des taux plus élevés qu’en France.

Il convient de rappeler que ces différents critères ne sont à retenir que dans l'hypothèse où aucune convention internationale relative aux doubles impositions n'est applicable. Au cas où il existe une CFI, c’est elle qui doit s’appliquer. Sont également imposables en France, les bénéfices provenant d’immeubles sis en France et les droits assimilés Par ailleurs, certains profits génèrent une imposition en France alors même que la société n’est pas fiscalement domiciliée en France. Ainsi, les plus-values immobilières réalisées par des personnes morales non-résidentes sont soumises à un prélèvement au titre de l’IS. Ce prélèvement est déterminé selon les règles d’assiette et de taux de l’impôt sur les sociétés. Le prélèvement s’impute, le cas échéant, sur le montant de l’IS dû à raison de la même plus-value et l’excédent peut faire l’objet, sous certaines conditions, d’une restitution. D’autres profits immobiliers réalisés par des personnes morales établies hors de France font également l’objet d’un prélèvement fiscal au titre de l’IS. Il s’agit des profits réalisés par les marchands de biens ; des profits que les personnes réalisent à l’occasion de la cession d’immeubles qu’elles ont construits ou fait construire et des droits immobiliers y afférents ; des profits réalisés par des personnes qui procèdent à la cession d’un terrain divisé en lots destinés à être construits (article 244 bis du code général des impôts). Ce prélèvement s’impute, le cas échéant sur le montant de l’IS dû à raison des mêmes profits et l’excédent peut faire l’objet sous certaines conditions d’une restitution.

**CHAP. 2 : DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE :**

**Section 1 : Le Droit applicable :**

**A/ RÈGLES GÉNÉRALES DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE :**

Le calcul du bénéfice imposable de l’entreprise soumise à l’IS suit quasiment les mêmes règles que l’IR sur les BIC. En gros, on prend en compte l’ensemble des créances et des dettes existant à la clôture de l’exercice. L’article 38 du CGI donne la définition simple du bénéfice imposable : « *Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d’après les résultats d’ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises y compris les cessions d’éléments quelconques de l’actif*». Cette méthode qui paraît simple, consiste à calculer le résultat d’ensemble de l’entreprise au cours d’une période de 12 mois qui est égal au chiffre d’affaires (total des ventes) moins toutes les charges supportées par l’entreprises pour exercer son activité économique (frais d’exploitation). Dans ce calcul, il faut prendre en compte les cessions d’éléments actifs. Si ce résultat net d’exploitation est positif, c’est un bénéfice. Si ce résultat net est négatif, ce sera un déficit. La plupart du temps, le résultat est un bénéfice net qui correspond à l’enrichissement de l’entreprise au cours de l’exercice. Cet enrichissement se mesure en comparant **l’actif** qui totalise tout le patrimoine détenu par l’entreprise, en gros tout ce que l’entreprise possède, et le **passif** qui correspond à tout ce que doit l’entreprise doit. En principe le bénéfice imposable de l’entreprise correspond au résultat comptable, mais celui-ci fait l’objet de corrections pour tenir compte des règles fiscales qui sont différentes des règles comptables. Il y a donc une différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

**B. RÉGIME D’INTÉGRATION FISCALE**

**(articles 223 A à 223 U du CGI)**

En vue de mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques et de renforcer la compétitivité des entreprises, le code général des impôts art 223 A institue depuis 1988 un régime d’intégration fiscale pour les groupes de sociétés. Ce régime s'applique sur option aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Il permet à une société dite « tête de groupe » de se constituer :

• soit seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe (groupe dit ***« vertical »***). Toutes les sociétés du groupe doivent être installées en France. La société mère ne peut pas être elle-même détenue à 95 % au moins par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés. Elle peut retenir toutes les sociétés qui peuvent être membres du groupe ou seulement certaines d'entre elles ;

• soit seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et ses sociétés sœurs, dont le capital est détenu à 95 % au moins directement ou indirectement par une même mère, désignée ***« entité mère non résidente »*** et établie dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (groupe dit ***« horizontal »***). Ceci résulte de la Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 (article 63).

 Enfin, le régime de l’intégration fiscale s’applique, sous conditions, à certaines sociétés d’assurance mutuelle et groupes bancaires mutualistes ainsi qu’aux établissements publics industriels et commerciaux (EPIC).

**Section 2 : Calcul du bénéfice imposable**

Le bénéfice imposable est égal à la différence entre le bénéfice brut d'exploitation et les produits accessoires, d'une part, et les frais et charges déductibles, d'autre part.

A/ L’addition des produits imposables :

En application des règles comptables, le bénéfice brut d'exploitation est constitué par la différence entre :

• les ventes et prestations de l'exercice et le stock existant en fin d'exercice ;

• et le coût de revient des ventes et prestations et le stock en début d'exercice.

Le plus important à comptabiliser est constitué par les produits d’exploitation résultant des ventes de produits et de prestation de services, des marchés de travaux. Ces produits sont calculés en fonction d’un rattachement à l’exercice. Sont également comptabilisés les produits financiers et les produits exceptionnels. On ne doit pas oublier de comptabiliser les stocks et en cours car c’est une richesse qui a une valeur patrimoniale pour l’entreprise qui améliore le résultat.

En sus de ce bénéfice brut d'exploitation, tous les revenus ou profits accessoires réalisés par une entreprise sont en principe imposables. Il s'agit notamment des revenus provenant de la location de biens immobiliers, des intérêts de créances, dépôts, cautionnements et des revenus de valeurs mobilières.

Par exception, les sociétés mères françaises peuvent exclure de leur résultat imposable, à l'exception d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % - 1 % pour les membres d’un groupe - du montant total des produits de participations, crédits d'impôt étrangers compris, les dividendes distribués par leurs filiales françaises ou étrangères, dont elles détiennent au moins 5 % du capital social.

Récapitulatif :

bénéfice brut = ventes – (achats + stock initial – stock final).

B/ La déduction des charges :

§ 1 les conditions :

Les frais et charges sont déductibles sous les conditions suivantes fixées par le CGI article 39 :

• ils doivent être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation et se rattacher à la gestion normale

de l'entreprise ;

• ils doivent correspondre à une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes ;

• ils doivent être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés et se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;

• leur déductibilité ne doit pas être remise en cause par une disposition particulière de la loi :

- certaines dépenses sont ainsi expressément exclues des charges déductibles lorsqu'elles ne correspondent pas à l'objet de l'entreprise : dépenses ayant trait à la chasse ou à la pêche, dépenses engagées en vue de la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance (dépenses qualifiées de somptuaires) ; pots de vin OCDE et sanctions pécuniaires.

- sont également exclues des charges déductibles, les aides de toute nature accordées à une autre entreprise si elles ne revêtent pas un caractère commercial. Par exception, ces aides demeurent déductibles, sous certaines limites, lorsqu’elles sont consenties à des entreprises faisant l’objet d’une procédure collective ou de conciliation ;

§2 La liste des charges déductibles : art 39-1 du CGI

1. Les charges d’exploitation : achats de matières premières et autres, traitements et salaires, frais de fonctionnement courant, impôts et taxes, dépenses d’entretien. La doctrine y a ajouté les biens d’une valeur inférieure à 500 €
2. Les charges financières : la déductibilité des intérêts d’emprunts est encadrée et fait l’objet de mesures anti-abus depuis 2014 : plafond général de déductibilité des charges financières nettes égal à 75 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014, avec un seuil de déclenchement fixé à 3 M€ ; dispositifs de limitation de la déduction des charges financières entre entreprises liées.
3. Les amortissements et les provisions

C/ Le calcul des plus-values :

Qu’est-ce qu’une plus-value professionnelle ?

C’est lorsqu’une entreprise vend une immobilisation (qui sort de l’actif de la société) à un prix plus élevé que le prix d’acquisition. Pour calculer cette plus-value, il faut être exact et retrancher les amortissements. S’il y a plus-value, elle devra être imposée. Le CGI distingue les plus-values de court terme et de long terme car le long terme signifie taux bas alors que la plus-value de court terme suit le calcul des bénéfices d’exploitation (taux normal). La durée est plus ou moins 2 ans. Attention, si un bien amortissable est vendu plus de 2 ans après son acquisition à un prix inférieur au montant des amortissements, il pourra être assimilé à une plus-value à court terme. Dans le cas contraire, il sera assimilé à une plus-value à long terme pour la valeur dépassant le niveau des amortissements.

Les plus-values à long terme sont taxées à taux bas, donc le CGI les soumet à des conditions plus restreintes : cessions de titres de participation, de brevets ou de dividendes de capital-risque détenus par la société. Les plus-values à long terme sont imposées séparément aux taux réduits de 0 %, 15 %, ou 19 %.

• les plus-values à long terme imposables à 0 % sont, sous certaines conditions, celles provenant de la **cession de titres de participation** (hors titres de sociétés à prépondérance immobilière - SPI - ) détenus depuis au moins deux ans ou, dans certaines limites, de parts de certains **fonds communs de placements à risques ou des sociétés de capital-risque** détenues depuis au moins cinq ans. Les plus-values à long terme de cession de titres de participation sont exonérées sous réserve de la réintégration d’une quote-part représentative de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession exonérées. Ceci signifie une imposition à 12% (niche Copé) de 2007 et donc une exonération de 88% des plus-values.

• les plus-values à long terme imposées au taux de 15 % sont celles provenant de certaines **cessions de brevets** et comprennent également le résultat net des concessions et de certaines sous-concessions de licences d’exploitation de brevets, d’inventions brevetables ou de perfectionnements qui y ont été apportés, ou de certains procédés de fabrication industriels et les plus-values de cession de ces mêmes éléments ainsi que des répartitions d’actifs ou rachats de titres réalisés par les fonds communs de placements à risques ou des sociétés de capital-risque ;

• les plus-values à long terme imposées au taux de 19 % sont celles provenant de la **cession des titres de SPI** cotées ;

• les autres plus-values sont imposées comme un bénéfice ordinaire au **taux normal de l'IS**, sous réserve de l’exonération, sous certaines conditions, des plus-values de cession d’une branche complète d’activité. En cas de moins-value, elle sera simplement déduite du résultat imposable.

• le régime des plus et moins-values à long terme ne s’applique pas à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies **dans un État ou territoire non coopératif**, sauf si l’entreprise détentrice des titres apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n’ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation des bénéfices dans un tel État ou territoire ;

• la moins-value réalisée lors de la cession entre entreprises liées de titres de participation détenus depuis moins de deux ans fait l’objet d’un report de déduction. En revanche, les plus-values de cession de titres de participation à une entreprise liée, détenus depuis moins de deux ans, demeurent régies par les dispositions de droit commun (en principe, imposition au taux normal de l’impôt sur les sociétés).

• les plus-values de cession de titres réalisées par un fonds commun de placement (FCP) hors capital-risque sont imposées au taux de droit commun dès leur distribution aux porteurs de parts sans report d’imposition, pour les sommes distribuées par ces fonds. Ceci résulte de la Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2013 (article 20).

En cas de transfert de siège, accompagné du transfert d’éléments de l’actif immobilisé dans un autre État de l’Union européenne ou de l’Espace économique européen, la plus-value latente afférente à ces éléments d’actif est imposable au taux normal de l’impôt sur les sociétés, soit immédiatement, soit de manière échelonnée sur cinq ans.

Le résultat de ces divers retraitements peut faire apparaître :

• soit un résultat positif : le bénéfice sur lequel est calculé l'IS ;

• soit un résultat négatif : le déficit peut :

- soit être imputé sur les éventuels bénéfices des exercices suivants, dans la limite de 1 M€, majorée de 50 % de la fraction du bénéfice qui excède cette limite (***report en avant***) ;

- soit, sur option, et sous certaines conditions, constituer une charge de l’exercice précédent dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice de l’exercice précédent et un montant de 1 M€ (***report en arrière ou carry-back***). On a supprimé en 2012 la possibilité de remonter sur 3 ans.

**CHAP. 3 : LIQUIDATION &**

**PAIEMENT DE L’IS**

**Section 1 : Les taux de l’IS**

Jusqu’en 2018, un taux unique de 33,33% s’appliquait de façon aveugle. La Loi de Finances pour 2018 a décidé d’abaisser progressivement le taux à 28% pour les bénéfices inférieurs à 500 000 euros et 33,33% au-delà. La Loi de Finances a programmé une baisse à 25% dès 2022. La Loi de Finances pour 2020 a généralisé le taux de 28% sous le plafond et 31% au-delà. Pour 2021, on a prévu 26,5% et 27,5% et le grand changement est prévu pour 2022 avec un taux unique de 25% sans plafond.

Les taux de l’IS

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
| 1 | 28% | 31% | 28% | 26,5% | 25% |
| 2 | 31% | 33,33% | 31% | 27,5% | 25% |

**A/ TAUX NORMAL**

Pour les exercices ouverts **du 1er janvier au 31 décembre 2020**, le taux normal de l'IS est de 28 % sur la totalité du résultat fiscal.

Il existe une dérogation pour les grosses entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires d'au moins 250 millions € au cours de ces mêmes exercices. Les taux normaux de l'impôt sur les sociétés qui s'appliquent à ces dernières sont

* de 28 % jusqu'à 500 000 €
* et 31 % au-delà de cette somme.

Les organismes à but non lucratif sont assujettis à des taux spécifiques de :

* 24 % pour les revenus du patrimoine (locations immobilières, bénéfices agricoles, par exemple)
* 10 % pour les revenus mobiliers (obligations, par exemple)

**Prenons un exemple concret pour 2020 :**

Une PME dégage un CAHT de 1 000 000 € sur l’année 2020

La partie située en-dessous du seuil de 500 000 € sera taxée à 28%

500 000 € x 28% = 140 000 €

La partie située au-dessus du seuil sera taxée à 31%

500 000 € x 31% = 155 000 €

Soit un total de 295 000 € ce qui revient à un taux moyen de 29,5%

**B/ TAUX RÉDUIT**

Les taux réduits concernent les PME dont :

* le CAHT est inférieur à 7,63 millions €
* le capital a été entièrement reversé et est détenu à au moins 75 % par des personnes physiques (ou par une société appliquant ce critère).

Le taux de 15 % s'applique sur la tranche inférieure à 38 120 € de bénéfices pour les entreprises dont :

* le CAHT est inférieur à 7,63 millions €
* le capital a été entièrement reversé et est détenu à au moins 75 % par des personnes physiques (ou par une société appliquant ce critère).

Ces conditions sont cumulatives.

Le taux de 28 % s'applique, pour l'exercice ouvert à partir du 1er janvier 2020 au-delà du seuil de 38 120 € de bénéfices.

**Prenons un exemple concret :**

Une PME dégage un CAHT de 100 000 € sur l’année 2020

La partie située en-dessous du seuil de 38 120 € sera taxée à 15%

38 119 € x 15% = 5 717,85 €

La partie située au-dessus du seuil sera taxée à 28%

61 880 € x 28% = 17 326,40 €

Soit un total de 23 044,25 € ce qui revient à un taux moyen de 23,044%

Ce taux réduit bénéficie à 708 000 entreprises assujetties à l’IS

**Section 2 – LIQUIDATION ET PAIEMENT :**

L'impôt sur les sociétés est calculé et payé spontanément par la société selon un système d'acomptes provisionnels qui fait l'objet de régularisations lorsque les résultats de l'exercice sont établis de manière définitive. Chaque entreprise fait ses calculs, c’est l’auto-liquidation. Par conséquent, L’IS est un impôt autoliquidé.

Les échéances déclaratives et de paiement des entreprises qui relèvent de l’IS sont harmonisées. Les entreprises qui arrêtent leurs comptes au 31 décembre de l’année précédente ont jusqu’au 15 mai pour acquitter le solde de l’IS dont elles sont redevables au titre de l’exercice.

Les grandes entreprises dont le chiffre d’affaires est supérieur à 250 M€ doivent anticiper le montant d’impôt dû au titre de l’année lors du paiement de leur dernier acompte d’impôt sur les sociétés.

Sur cet impôt brut viennent s'imputer, le cas échéant, les crédits d'impôts afférents aux revenus de valeurs mobilières étrangères inclus dans la base imposable. Ces crédits d’impôt correspondent à la retenue à la source opérée sur ces revenus.

**CONCLUSION :**

Enjeu de cet impôt et courbe de Laffer.

La baisse des taux devrait permettre d’encaisser davantage car les entreprises étant moins taxées, elles augmenteraient leurs gains. Par ailleurs, le taux français se rapprochant des autres taux européens, on attirerait en France de nouvelles entreprises. Manque de pot, la crise du Coronavirus a fait échouer les prévisions et le rendement de l’IS s’effondre en raison de la baisse d’activité des entreprises.

1. Jurisprudence dite des cliniques dans laquelle le juge fait la part des choses : CE Ass 30 novembre 1973, Association Saint Luc, clinique du Sacré Cœur. [↑](#footnote-ref-1)