



La référence du droit en ligne



L'impôt sur les sociétés : assiette, calcul, gestion des déficits fiscaux, ... (cours)

Table des matières

Table des matières	2
Introduction.....	3
I – Les particularités d’assiette de l’impôt sur les sociétés	4
II – La calcul de l’impôt sur les sociétés.....	6
Les taux applicables.....	6
La base imposable	6
Le recouvrement de l’IS, de l’IFA et de la CS.....	6
III - Quelques problèmes spécifiques à l’IS.....	7
L’affectation du résultat comptable.....	7
La gestion des déficits fiscaux	7
Les compensations	8

Introduction

Il n'est pas possible de commencer ce propos sans rappeler le champ d'application de l'impôt sur les sociétés (IS). Ainsi, relèvent de cet impôt de plein droit les sociétés de capitaux, les sociétés civiles à objet commercial, les sociétés en commandite simple pour la partie du bénéfice fiscal qui revient aux commanditaires, les associations sans activité lucrative pour les revenus de leurs immeubles et placements, ... ; et, sur option, les sociétés de personnes.

Cette précision étant faite, un constat s'impose : les règles applicables aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont, dans leur majeure partie, identiques à celles applicables aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Cependant, certaines particularités existent. Il en va, ainsi, en premier lieu, en matière d'assiette (I). A ce titre, des particularités peuvent exister en ce qui concerne la déductibilité des impôts à la charge de la société ou l'imposition des plus-values. Au surplus, il faut noter des problèmes spécifiques aux sociétés passibles de l'IS, tels que la rémunération des dirigeants, puisqu'ici celle-ci se divise en rémunération du travail et rémunération du capital, alors qu'elle est globalisée pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, ou la rémunération des comptes courants d'associés. Il faut, par ailleurs, noter, hors le cas de l'assiette, l'existence de trois particularités relatives aux sociétés passibles de l'IS : il s'agit, d'abord, de l'encadrement plus strict de l'affectation du résultat comptable, de la gestion des déficits fiscaux, avec la possibilité d'un report en avant ou en arrière, et, enfin, du problème spécifique des compensations (III).

Au-delà de ces particularités, il conviendra d'analyser les modalités de calcul de l'impôt sur les sociétés (II). Ici, trois problèmes différents devront être évoqués. Le premier concerne le taux applicable : celui-ci est normalement de 33,33 %, mais il peut, dans certaines limites et sous conditions, être ramené à 15 %, cette dernière hypothèse visant les PME. Le second concerne la base imposable, ce qui suppose un calcul en 6 étapes d'une certaine complexité. Enfin, il faudra dresser les grands principes qui commandent le recouvrement de l'IS, et, ainsi, évoquer le système des acomptes.

Notons, avant de poursuivre, que seront aussi abordés des impôts annexes à l'IS : la contribution sociale et l'imposition forfaitaire annuelle.

I – Les particularités d’assiette de l’impôt sur les sociétés

Les dispositions applicables en matière de BIC sont transposables à l’impôt sur les sociétés. Cependant, les règles afférentes à ce dernier présentent certaines particularités.

⌘ En ce qui concerne la rémunération des dirigeants, l’on distingue la rémunération du travail et celle du capital. A l’inverse des entreprises relevant de l’impôt sur le revenu ou aucune distinction n’est faite entre ces deux types de rémunération qui toutes deux sont comprises dans le bénéfice imposable au nom du dirigeant associé, les règles applicables en matière d’IS amènent à distinguer rémunération du travail et rémunération du capital. Ainsi, la rémunération du travail du dirigeant est déductible en tant que charge dès lors qu’elle correspond à un travail effectif et n’est pas excessive au regard du travail fourni. Par ailleurs, sont aussi déductibles des bénéfices sociaux les allocations pour frais et les avantages en nature autorisés et déclarés. S’agissant de la rémunération du capital, c’est-à-dire les dividendes, elle n’est pas déductible du résultat imposable et est taxée au titre des revenus de capitaux mobiliers au nom de l’associé.

⌘ Ensuite, tous les impôts à la charge de la société passible de l’IS ne sont pas déductibles. Il en va, ainsi, de la taxe sur les voitures particulières des sociétés, de l’impôt sur les sociétés et de la contribution sociale (CS) de 3,3 %. Cette dernière est due par les entreprises redevables de l’IS dont le chiffre d’affaires est supérieur à 7 630 00 € HT, payant au moins 763 000 € d’IS, dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins par des personnes physiques (ou par une société remplissant elle-même les conditions d’exonération). Cette contribution est égale à 3,3 % du montant de l’IS diminué d’un abattement de 763 000 € par période de douze mois.

En revanche, l’imposition forfaitaire annuelle (IFA) est une charge déductible du résultat de la société redevable. Cette IFA, qui est due par toute société passible de l’IS dès lors qu’elle existe au 1^{er} Janvier de l’année d’exigibilité d’imposition, est un montant minimum d’impôt du, même en cas de déficit. Au titre de 2012, seules les entreprises dont le chiffre d’affaires, majoré des produits financiers, est supérieur à 15 000 000 € sont redevables de l’IFA. Cet impôt devait être supprimé initialement en 2011, mais cette suppression a été reportée à 2014.

⌘ Une autre différence par rapport aux BIC concerne la rémunération des comptes courants d’associés. Dans une entreprise individuelle, les apports apparaissent dans un compte de capitaux propres et ne peuvent pas être rémunérés. En revanche, dans une société, en plus du capital qui est la contrepartie des apports purs et simples des associés, il est possible pour ces derniers de prêter des fonds à la société, fonds qui vont apparaître dans les comptes courants et être rémunérés à ce titre. Cette rémunération est déductible sous certaines limites. La première limite concerne toutes les sociétés qu’elles soient passibles de l’IS ou non : ainsi, le capital de la société qui bénéficie des avances doit être entièrement libéré et les intérêts servis sont déductibles à concurrence d’un taux plafond qui correspond à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variables aux entreprises et d’une durée initiale supérieure à deux ans. Des limites particulières existent aussi pour les intérêts versés à des entreprises liées lorsque celles-ci sont passibles de l’IS. Il faut, enfin, noter que la part non déductible

des intérêts alloués aux comptes courants d'associés devra être réintégrée extracomptablement au tableau 2058A.

⌘ S'agissant des plus-values, si les règles applicables pour le calcul et la qualification des plus-values en matière de BIC sont applicables, quelques particularités existent. Ainsi, il n'est pas possible d'étaler sur trois ans la plus-value nette à court terme, celle-ci étant taxable à l'IS au taux de droit commun. Pour ce qui est des plus-values nettes à long terme, elles concernent un nombre limité d'éléments de l'actif immobilisé et font l'objet d'une taxation particulière.

⌘ Enfin, il existe un régime spécifique pour les sociétés mères et leurs filiales. Ainsi, les dividendes perçus par une société de sa filiale peuvent, sur option, être déduits du résultat net après défalcation d'une quote-part de frais et charges de 5 % lorsque certaines conditions sont remplies :

- la société doit relever de l'IS au taux normal.
- les titres détenus doivent revêtir la forme nominative ou avoir été déposés dans un établissement agréé.
- ils doivent représenter au moins 5 % du capital de la filiale.
- ils doivent avoir été conservés pendant au moins 2 ans.
- ils doivent être détenus en pleine propriété.

II – La calcul de l'impôt sur les sociétés

Il faut examiner les taux applicables, et déterminer les modalités de calcul de la base imposable.

Les taux applicables

Il faut distinguer un régime de droit commun, un régime applicable aux PME ainsi qu'un régime relatif aux associations.

✕ S'agissant du régime de droit commun, le taux de l'IS est de 33 1/3 %.

✕ Le taux applicable au bénéfice des PME est de 15 % dans la limite de 38 120 €. Ce régime s'applique si le capital est entièrement libéré et est détenu par des personnes physiques (ou des personnes morales qui remplissent les mêmes conditions de détention de capital) à hauteur de 75 % au moins de son montant et si le chiffre d'affaires HT n'excède pas 7 630 000 €.

✕ Pour les associations, le taux varie selon la nature des revenus : 24 % pour les revenus fonciers et agricoles, 15 % pour les dividendes, 10 % pour certains revenus des caisses de retraite et de prévoyance.

La base imposable

Six étapes doivent être distinguées.

✕ 1° : il faut calculer le bénéfice comptable avant IS et contribution sociale.

✕ 2° : il faut calculer le bénéfice fiscal en prenant en compte les réintégrations (hors IS et contribution sociale) et déductions extracomptables.

✕ 3° : il faut calculer l'IS et la contribution sociale à partir du bénéfice fiscal.

✕ 4° : il faut, ensuite, enregistrer en comptabilité l'IS et la contribution sociale.

✕ 5° : il faut déterminer le bénéfice comptable après IS et contribution sociale, ce qui implique de déduire ces deux impôts du bénéfice comptable avant IS.

✕ 6° : il faut remplir le tableau 2058A : le bénéfice fiscal s'obtient en ajoutant au bénéfice comptable après IS et contribution sociale les réintégrations (y compris IS et contribution sociale) et en soustrayant les déductions.

Le recouvrement de l'IS, de l'IFA et de la CS

L'IS, l'IFA et la CS sont calculées par les sociétés et payées spontanément au SIE.

✕ Pour l'IS et la CS, 4 acomptes doivent être versées en N, ces derniers étant calculés en fonction des bénéfices de N-1. Puis, le solde sera versé en N+1 quand l'entreprise connaîtra le résultat fiscal de N. Il faut préciser que sont dispensés du versement d'acomptes d'IS les entreprises nouvelles au cours du 1° exercice d'activité et celles dont le montant d'IS en N-1 est inférieur à 3 000 €. Par ailleurs, les sociétés peuvent réduire ou suspendre le paiement des acomptes quand elles estiment que les acomptes versés sont supérieurs à l'IS qui sera à leur charge.

✕ En ce qui concerne l'IFA, le paiement a lieu obligatoirement le 15/03/N.

III - Quelques problèmes spécifiques à l'IS

Trois problèmes particuliers doivent être évoqués : l'affectation du résultat comptable, la gestion des déficits fiscaux et les compensations.

L'affectation du résultat comptable

Les sociétés passibles de l'IS ne sont pas totalement libres d'affecter leur résultat comptable. Il existe, en effet, des obligations légales qui imposent un ordre à respecter dans l'affectation de ce résultat :

- apurer les pertes antérieures inscrites au bilan.
- abonder les réserves : la réserve légale (pour les sociétés par actions et les SARL) qui est obligatoirement dotée à hauteur de 5 % du bénéfice net comptable de l'exercice diminué des pertes non encore imputées, et les réserves statutaires et facultatives destinées, notamment, à financer les immobilisations ou à faire face à des pertes ultérieures.
- les dividendes dont la décision de distribution est prise par l'assemblée générale des associés.
- le report à nouveau qui permet de reporter sur l'exercice suivant un solde trop minime pour être commodément réparti ou d'enregistrer la perte qui sera ultérieurement absorbée par les bénéfices comptables futurs.

La gestion des déficits fiscaux

Le déficit fiscal appartient non aux associés de la société, mais à cette dernière. Celui-ci peut être reporté soit en avant, soit en arrière, ce choix constituant une décision de gestion opposable à la société.

1 - Le régime de droit commun : le report en avant

C'est le déficit fiscal qui apparaît sur la déclaration 2065. Ce déficit est analysé comme une charge fiscale de l'exercice suivant celui de sa réalisation : dès lors, il doit être imputé sur le résultat fiscalement bénéficiaire de l'exercice suivant. Ce report en avant est illimité dans le temps pour les sociétés passibles de l'IS. Précisons aussi que si l'entreprise n'impute pas les déficits alors qu'elle le pourrait, l'Administration fiscale doit rectifier la situation.

2 - Le régime optionnel : le report en arrière

⌘ Concrètement, il s'agit d'imputer le déficit fiscal d'un exercice sur les bénéfices fiscaux des trois exercices précédant celui d'origine du déficit. Ce report est soumis à certaines conditions :

- la société doit obligatoirement opter pour le report en arrière du déficit.
- le report en arrière est limité aux montants des bénéfices d'imputation, c'est-à-dire les bénéfices ayant supporté l'IS au taux de droit commun, non distribués et dont l'IS n'a pas été payé au moyen de crédits d'impôts.
- le déficit reportable en arrière est le déficit de N et les déficits des exercices antérieurs encore reportables sur N.
- la société peut imputer une fraction des déficits reportables sur les exercices antérieurs, l'imputation étant faite d'abord sur les exercices les plus anciens.
- si une partie du déficit n'a pas encore été imputée sur les bénéfices antérieurs, cette partie est reportable en avant dans les conditions de droit commun.

⌘ La conséquence du report en arrière est la naissance d'une créance sur le Trésor qui est calculée à partir du taux d'IS en vigueur au titre de l'exercice d'imputation : concrètement, l'on multiplie le déficit imputé par ce taux d'IS. Cette créance est, ensuite, inscrite en comptabilité ; et, dans la mesure où l'IS est une charge non déductible, la créance née du report en arrière est un produit non imposable qu'il faut donc déduire extracomptablement.

Cette créance peut être utilisée pour le paiement de l'IS du au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire a été clos. Elle ne peut, en revanche, servir au paiement de la CS ou de l'IFA. Au terme du délai de cinq ans, l'entreprise peut demander le remboursement de la créance qui n'a pas été imputée. Elle peut aussi choisir de l'utiliser pour acquitter les autres dettes fiscales (TVA, taxe sur les salaires, ...). Précisons, pour conclure, que le décompte du délai de cinq ans est réalisé à partir de l'exercice d'origine du déficit, et non de celui de l'option, et s'effectue par années civiles.

Les compensations

Lorsque les redevables professionnels disposent de créances sur les comptables de la filière fiscale de la DGFIP, ils peuvent en demander le remboursement, mais aussi :

- en demander l'imputation sur les dettes fiscales envers ces mêmes comptables (impôts, taxes, ...), à l'exclusion des amendes pénales, des redevances domaniales ou encore des droits de douanes, ... Cette créance doit, par ailleurs, être liquide, c'est-à-dire certaine dans son principe et déterminée dans son montant, et exigible.
- en demander l'imputation sur de prochaines échéances fiscales. Cette possibilité ne s'applique qu'aux impôts professionnels encaissés par la filière fiscale de la DGFIP (TVA, IS, taxe sur les salaires, ...).