Le fait générateur de l'impôt repose sur des opérations de droit privé. Le fait générateur de l'impôt c'est le versement d'un salaire, c'est une donation.
Ce qui va donner naissance à l'impôt c'est une opération de droit privé. Cette incidence va se manifester d'une part dans les relations entre fiscalité et rentabilité, et dans les relations entre fiscalité et droit des affaires.
Fiscalité et comptabilité se recoupent, car sans comptabilité, il n'y aura pas de fiscalité possible, car les obligations comptables qui pèsent sur les entreprises, sont destinées à leur faire prendre conscience de leur patrimoine.

Ils peuvent aussi diverger. Le droit comptable pose des règles que le droit fiscal n'adopte pas. En comptabilité, toute acquisition d'une immobilisation corporelle donne lieu à un amortissement.
Mais lorsqu'on passe du droit comptable, au droit fiscal, l'amortissement qui a été intégré dans le résultat n'est pas forcément celui que le droit fiscal admettra comme amortissement déductible.
Les véhicules automobiles de tourismes, elle a comptablement l'obligation de l'amortir.
Il conviendra de maitriser l'exercice du passage du résultat comptable au résultat fiscal. Certaines charges comptables ne sont pas entièrement déductibles.
Dans certain cas, certaines charges ne sont pas du tout déductible et inversement, certains produits qui seront comptabilisés ne sont pas imposable, ou ne sont que très faiblement imposable. Il conviendra ici d'être très agile.

Ce rapprochement a été accentué a partir du premier janvier 2005 et l'entrée en vigueur a été difficile. Les nouvelles normes comptables ont apporté des modifications importantes dans le traitement des éléments de l'actif d'une entreprise et dans le traitement de ces charges. Et ce sont les normes comptables qui vont avoir leur incidence sur la fiscalité.

Le droit fiscal entretient des relations avec le droit des affaires, car il utilise les concepts du droit des affaires.
Une société de personnes, de capitaux, ont la même définition en droit fiscal et en droit des affaires.
Il est indispensable dans toute opération relevant du droit des affaires de prendre en considération les incidences fiscales. L'entreprise ou la société, doit-elle fusionner avec une autre société ou pas.

La deuxième particularité, c'est que le droit fiscal prend en considération les situations de fait. On parle parfois de l'autonomie du droit fiscal. Ce qui l'intéresse c'est la détermination de la matière imposable, indépendamment de la licéité de la situation par rapport aux autres disciplines juridiques.
Il a été jugé à de nombreuse reprise que le proxénète était soumis à l'impôt sur le revenu, à la tva.
Le vendeur de drogue était soumis à l'impôt sur les bénéfices et à la TVA.
L'auteur d'un vol à main armé qui avait fait un hold up dans une banque, a été taxé à l'impôt sur le revenu sur le montant des sommes qu'il avait volé.
C'est un revenu imposable pour lui.

Il a recourt a la théorie civiliste de la fraude à la loi. Il existe dans le livre de procédure fiscal, article 34 qui prévoit que l'administration a la possibilité de conférer aux actes juridiques leur véritable vérification lorsqu'il apparaît que la qualification retenue par les parties avait pour objet de déduire les impôts.

Les droits de succession pour les personnes étrangères peuvent s'élever jusqu'à 55%
On peut conclure une vente fictive pour éviter la charge lourde du droit de succession. Plusieurs décisions sont rendues en ce sens. Le fait de convenir d'une vente avec le paiement d'une vente viagère est de nature à dissimuler une donation. Le comité consultatif examinait des cas dans lesquels la vente avec rente viagère.

La théorie de l'abus de droit lorsqu'il apparaît que les parties se sont placer sous l'empire d'une loi fiscale applicable mais de façon totalement artificielle. Pour des raisons exclusivement fiscales.

Bibliographie :
Code général des impôts sur *« Légifrance ».*
Le bulletin des conclusions fiscales.
Les feuillets rapides de Francis Lefebvre.
Revus droit fiscal
Ouvrage classique.

La documentation proprement dite : le mémento de Francis Lefebvre.
La documentation de base est une collection de dix livre à feuillet mobile. On a dix Reliure.
L'entrée dans cette documentation se fait par le mémento Francis Lefebvre.
Le précis de fiscalité édité par le ministère de la finance
Guide de la fiscalité.
Droit fiscal des affaires. L'ouvrage de monsieur Cozian fiscalité des entreprises
Les lois de finances rectificatives.

Examens :
Sujet : Sujet théorique ou questions.

Partie 1 : La fiscalité de l'activité des entreprises.

C'est la taxe sur la valeur ajouté principalement. La TVA est une invention française et cette invention s'est étendu dans son champ d'application. Elle touchait que les activités commerciales et désormais à toutes les opérations économiques.
C'est un impôt qui s'est très bien exporté, même en dehors de la Communauté Européenne, car au sein de la communauté, elle s'est généralisée.
La taxe résulte de ce qu'on a appelé le paquet TVA, c'est-à-dire plusieurs directives de 2008 qui sont applicables depuis le premier janvier 2010.

L'architecture de la TVA repose sur la liberté des états à déterminer les taux sous deux réserves.
D'une part de respecter la nomenclature européenne. Elle précise dans quelle fourchette de taux peut ou doit se situer tel produit ou tel prestation de service.
D'autre part, les taux de TVA au sein de la Communauté Européenne sont prévues pour être au nombre de deux. Un taux en fonction de la nomenclature, pour une série, ce doit être au moins 15% et pour la deuxième nomenclature, elle doit être d'au moins 5%.
Ce taux de 5% n'est applicable qu'aux produits de la nomenclature du taux réduit et un état membre ne peut pas changer sans l'accord de l'ensemble des autres états membres.

Ex : Volonté de diminuer le taux de TVA sur les travaux réalisés dans les immeubles à usage d'habitation. Il a fallu une autorisation spécifique du conseil des ministres pour que la France puisse changer ce type de travaux. La modification la plus récente concerne la TVA applicable dans les restaurants sur la vente de nourriture à consommer sur place.
La France a eut du mal à faire comprendre que ces prestations de restauration soit soumise au taux de 5,5%. Il faut un accord unanime.
La source de la TVA est une source Européenne.
Le mécanisme de la TVA est un mécanisme assez simple, même si dans le détail il est complexe.
L'idée essentielle **c'est que celui qui paie réellement la taxe sur la valeur ajouté, c'est le consommateur final,** qui est le non assujetti. C'est celui qui ne collecte pas de taxe sur la valeur ajoutée.

A l'intérieur d'un circuit de distribution, chacun des intervenants va en principe d'une part payer de la TVA à l'intervenant qui se trouve en amont, mais faire payer de la TVA a un intervenant se trouvant en aval mais ne verser qu'à l'état la différence.
Pour les intermédiaires, c'est un impôt neutre.
C'est un impôt neutre aussi sur le plan international, c'est-à-dire hors communauté européenne car **les opérations d'exportation sont soumises à une TVA au taux 0% et les opérations d'importations sont soumises à la TVA du Pays d'utilisation du bien ou du service.**

Pour les exportations, celui qui reçoit l'exportateur ne supporte pas le poids de la taxe sur la valeur ajouté du pays d'exportation.

C'est un impôt avantageux car il représente en France 45% des recettes fiscales de l'état. La variation des taux de TVA sera moins sensible que la variation du barème de l'impôt sur le revenu.
Sur le plan communautaire, l'objectif des directives c'est de faire en sorte que l'on ait un marché unique. Le marché unique européen doit exister et ce marché unique européen va conduire forcément au paiement de la TVA dans l'état où se trouve l'acquéreur, mais à coté de cette idée de marché unique européen, vient la deuxième préoccupation, qu'il est nécessaire d'éviter des distorsions de différence à l'intérieur de la communauté européenne qui serait liée à une différence de taux.
Il pourrait exister des distorsions importantes de différences.

La TVA constitue une source de financement importante pour les états mais aussi essentiel pour les instances communautaires car **1,42% de l'assiette de la TVA est reversée par les états membres à la communauté.**

Une activité n'ouvre droit à déduction de TVA que si et dans la mesure où cette activité est soumise à la TVA donc celui qui n'est pas soumis à la TVA, qui ne collecte pas de TVA ne déduit pas la TVA qu'il a payé, et celui qui n'est que partiellement soumis à la TVA ne récupérera que partiellement la TVA qu'il a payé.
La nécessité d'une stricte correspondance entre le droit à déduction et l'assujettissement à la TVA.
Certains opérateurs économiques ne sont pas soumis à la TVA.

Pour éviter ce que l'on nomme les consommations en franchise de TVA. Il y aurait distorsion de concurrence. Le même produit ou même service peut être obtenu sans paiement de la taxe sur la TVA, il y aurait un risque de distorsion de concurrence.

Ex : Le pharmacien reçoit livraison de médicament. Il va déduire la TVA du grossiste qu'il a dû payer.
Il devra payer la TVA sur les médicaments qu'il a prélevés, car il y aurait distorsion de concurrence.
Cette règle va se prolonger dans l'ordre international puisque les importations sont soumises à la TVA mais en ce qui concerne les services, l'assujettissement à la TVA est aussi connu.
Une consultation juridique demandée par une entreprise française par un avocat américain donnera lieux au paiement de la TVA, car si elle avait consulté un avocat français, elle aurait payé la TVA.

Chapitre 1 : Champ d'application de la TVA.

Il va être parcouru dans deux registres. D'une part, le champ d'application matériel de la TVA et d'autre part, le champ d'application territoriale de la TVA.

Le 12.02.2010.

Section 1 : le champ d'application matériel de la TVA.

Il se trouve énoncé aux articles 256-1 et 256 A du CGI.
Ces articles définissent le champ d'application matériel de la TVA.
Ces articles permettent de constater qu'il y a des opérations obligatoirement imposables, imposables sur option et des opérations exonérées bien que ces opérations exonérées entre dans le champ d'application de la TVA.
Les opérations obligatoirement imposables vont être définit suivant trois critères qui vont être croisées.
Le cadre des opérations est très large, il s'agit de :
***l'activité économique.** Toutes les activités économiques, prestataires de services, commerçants, les activités agricoles, les professions libérales, un champ très large.
Le texte énonce qu'est considéré comme activité économique, *une opération sur un meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer les recettes, ayant un caractère de permanence.*
Chacun de ces termes est important.

Cette définition conduit à relever que l'ensemble du secteur industriel et commercial est inclus dans l'activité économique mais aussi, l'ensemble du secteur libéral, les architectes, les notaires, les avocats, les huissiers de justice.
Toutes ces personnes exploitent un meuble incorporel, corporel en vue d'en retirer les recettes.
Mais relève aussi les établissements industriels et commerciaux, et les activités associatives qui réalisent des opérations lucratives.
Un club d'amateur de pétanque qui vendrait des maillots à l'effigie de son logo qui louerait un espace publicitaire dans ses locaux, développerait une activité économique et serait donc soumis à la TVA bien qu'il s'agisse d'une association dès lors qu'elle a une activité lucrative.

Ne sera pas une activité économique, sera hors du champ de la TVA, **l'activité du secteur public administratif, les activités hospitalières publiques, les activités universitaires.**
Ne vont pas constituer des activités économiques **les activités des personnes morales sans but lucratif, les associations, les syndicats professionnels, les activités religieuses.**
Pour mieux comprendre, ***ne sera pas une activité économique l'opération de gestion de son patrimoine privé.*** ➔ Ce n'est pas l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel.

Ne constitue pas une activité économique l'activité des sociétés holding. Ces sociétés encaissent des dividendes, des filiales qui sont les leurs et gèrent les titres dont elles sont propriétaires.
Les sociétés holding ne sont pas soumises à la TVA.
Elles n'ont pas la possibilité de déduire la TVA qu'elles ont payée.

***La nature de l'activité.**
Il faut des livraisons de biens meubles corporels ou des prestations de service effectué à titre onéreux (256-1 du CGI).
La livraison c'est le transfert du pouvoir de disposer de la chose comme un propriétaire. Lorsqu'il s'agit d'une vente, c'est le contrat de vente. Quand il s'agit d'une location vente, ce sera la remise matérielle.

Les biens meubles corporels sont entendus de manière spécifique en droit fiscal car outre les meubles au sens du droit civil, se trouve considéré **l'ensemble des fluides,** l'eau, le gaz, la chaleur, sont aussi des biens meubles corporels.

Les prestations de services sont considérées comme tel par le droit fiscal lorsque les opérations ne sont pas des livraisons de biens meubles corporels.
C'est-à-dire les cessions de meubles incorporels, les transports, les travaux immobiliers, les activités libérales, les activités d'entremise et de réparation.

Ces livraisons et ces prestations de service ne sont imposables que si elles sont effectuées à titre onéreux et la condition d'onérosité s'entend de l'existence d'une contre partie.
La contre partie en général, c'est le prix.
Si un prix a été convenu, on est bien en présence d'une livraison à titre onéreux.
La contrepartie peut résulter d'un échange.

Ex : Une convention conclu entre un médecin et un garagiste.
La convention prévoit que le médecin soignera gratuitement les membres de la famille du garagiste et ce dernier réparera gratuitement la voiture.
La TVA sera due.
Si la TVA n'est pas payé, le médecin aura un bénéfice sur les autres.

De la même façon, ce que l'on appelle dans le monde de l'audiovisuel, les échanges gratuits, qui consistent à offrir la station de radio des plages publicitaires gratuites.
Et en contrepartie, l'agence de voyage met à disposition des voyages qui seront gagnés par des auditeurs.
Si l'opération doit être une opération à titre onéreux, il n'est pas requis que cette opération soit bénéficiaire.

La TVA est un impôt sur le chiffre d'affaire et non pas un impôt sur les bénéfices. Celui qui vend à perte n'est pas moins dans le champ d'application, c'est un impôt sur le chiffre d'affaire. **L'opération doit avoir une contrepartie**, et la question se pose dans le cas d'opérations qui ont l'apparence de la libéralité.
La question se pose si les subventions sont ou non soumises à la TVA et pour résoudre la question, on va rechercher si la subvention est ou non **la contre partie d'un service individualisé,** et on a deux catégories de subvention.
-La subvention d'équilibre
-La subvention d'équipement.

Elles ne comportent pas de contre partie individualisée.

Inversement **lorsque la subvention a une contre partie individualisée, elle répondra à la condition d'onérosité.**

Ex : Une commune verse à un exploitant de piscines privés des subventions aux conditions de faire des tarifs réduits aux étudiants et aux enfants.
Ici il y aura une contre partie.
Dès lors que l'on trouve une contre partie, il y a un lien direct entre la subvention versée et la contre partie.

Les subventions entres les entreprises privées, la condition d'onérosité n'est jamais considérée comme remplie et donc ces subventions échappent à la TVA.
Lorsqu'un constructeur accordait des subventions à un concessionnaire, on se demande si c'est soumis à la TVA.
La TVA doit se trouver dans la subvention et donc celle-ci est plus faible.

Désormais toutes les subventions entre entreprise ne sont pas considérées comme soumise à la TVA.

Pour éviter des risques de consommation en franchise de TVA, le législateur à l'article 257 du CGI, va soumettre à la TVA des opérations qui ne s'inscrivent pas nécessairement dans le cadre d'une activité économique, qui ne concourt pas à la livraison de biens meubles corporels, mais cet assujettissement

sera exclusivement opéré pour éviter des opérations en franchise de TVA. Il s'agit ici de ce qu'on nomme les livraisons à soi même.
La notion de livraison suppose forcément une dualité de personne.
Néanmoins, la livraison à soi même qui n'est pas une opération juridique est à l'inverse une opération économique, et de ce fait, il convient d'éviter les risques de distorsion de concurrence.

Ex : l'entreprise brésilienne qui produit du café va livrer en France des lots de café. Il n'y a pas de livraison au sens juridique du terme.
Si cette opération n'est pas soumise à la TVA, il y aurait une distorsion de concurrence.
Les importateurs indépendants seraient pénalisés.
L'objectif est d'éviter ces distorsions de concurrence.

Est soumis à la TVA l'auto consommation, c'est-à-dire le fait pour un exploitant de prélever dans son stock, un bien qui sera ensuite utilisé pour ses besoins privés parce que là encore, il y aurait une consommation en franchise de TVA.

Ex : Si ce marchand décide de prendre dans son stock un ordinateur à son domicile, il pourra l'utiliser sans payer la TVA. Ce prélèvement devra donner lieu à un versement de la TVA.

Il en sera de même en cas d'auto fabrication. Lorsqu'une entreprise décide de recourir à ses propres moyens pour fabriquer une immobilisation ou pour l'améliorer au lieu de s'adresser à un professionnel.

Ex : un épicier décide de repeindre son magasin avec l'aide de ses salariés. On voit ici l'objectif du législateur, il faut éviter des distorsions de concurrence.
Si cet épicier avait fait appel à un entrepreneur de peinture, il aurait eu à payer la TVA.

Si l'épicier fait appel à ses propres salariés, il fait l'économie de la TVA. On a une distorsion de concurrence. Cette auto fabrication va être soumise également à la TVA et cela à son importance.

Lorsque l'entreprise est soumise qu'à moitié à la TVA. Ex : établissement bancaire.

La limite, c'est le service à soi même, l'entreprise qui se rend un service à soi même, ne réalise pas une opération soumise à TVA. Le mécanisme deviendrait absurde. On pourrait dire qu'elle utilise pour la livraison ses propres salariés, alors qu'il pourrait utiliser des employés d'une entreprise extérieure.
Cette auto fabrication ne concerne pas les prestations de service fournis à soi même.

Pour les fournitures ou prestations gratuites que certaines entreprises accordent à leurs salariés.
Certaines entreprises accordent des voyages gratuits.
L'entreprise doit acquitter la TVA.

*La qualité des personnes.
L'article 256-1 considère comme assujetti tous ceux qui font des opérations imposables, mais à la condition qu'ils agissent en tant qu'assujettis et de manière indépendante.
L'exercice de l'activité économique doit s'effectuer de façon indépendante, ce qui exclu les salariés. Ils ne sont pas des personnes indépendantes, et ne sont pas assujetti à la TVA.

Ce qui va compter c'est l'indépendance, la totale liberté dans l'organisation du travail, et donc le statut juridique de la personne n'a pas d'intérêt, il faut rechercher la réalité de son activité.
Cet assujetti, celui qui réalise une activité économique, il doit agir en tant que tel, c'est-à-dire que l'assujetti qui agirait dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, ne serait pas pour ces

opérations considérées comme un assujetti. Le commerçant souhaite acquérir un ordinateur. Il se rend dans son magasin pour acheter un ordinateur. On a une activité privé et la TVA qui lui sera facturée ne pourra pas être récupérée par lui.
Pour agir en tant qu'assujetti, si la personne soumise à la TVA, agi en vue d'effectuer un placement, une entreprise soumise à la TVA.

Il faut noter que celui-ci est indifférent au regard du droit fiscal. Une entreprise commerciale, une entreprise à forme commerciale, une société anonyme ne sera soumise à la TVA que si elle a une activité entrant dans le champ d'application de la TVA.

Inversement, une société civile immobilière est propriétaire d'emplacement de stationnement de véhicule, et donne en location ces emplacements de stationnement de véhicule indépendamment de toute fourniture de logement.
La location d'immeuble sera assujettie à la TVA.

La Cour de justice des CE, a apporté un trait d'union.
Arrêt du 8 avril 1988 : la CJCE exige un lien direct entre la fourniture d'une contrepartie et la rémunération de cette contre partie.
La question s'est posée.
Il s'est crée au RU un comité qui devait assurer la promotion des pommes et des poires. Ce comité percevait des cotisations des producteurs de pommes et de poires et avait pour objet la promotion de ces fruits et l'amélioration de la qualité de ces fruits. Il avait une mission réelle.
Ce comité déduisait la TVA qu'il payait lui-même pour ces propres besoin. Il pouvait donc la déduire ensuite.
La CJCE a jugé que faute de lien direct entre l'activité de l'entreprise et la contre valeur qu'elle recevait, cette activité n'était pas susceptible d'être soumise à TVA, car en l'espèce les prestations n'étaient pas individualisées.

Ce comité ne pouvait donc plus déduire la TVA qu'il payait.

*Les opérations imposables sur option.

Les opérations pour lesquelles les opérateurs économiques peuvent choisir d'être soumis à la TVA. Les hypothèses d'option pour la TVA se sont réduites, mais elles existent encore pour les professions judiciaires.
Avant elle avait le choix entre la TVA pour leur client, mais en contre partie de récupérer la TVA qu'elles payaient elle-même.
A partir de 1991, il n'y a plus d'option.

L'option existe encore pour les agriculteurs dont les recettes moyennes annuelles pour deux ans sont < a 46 000€ par an.
On voit l'avantage qui en résulte.
L'agriculteur va pouvoir récupérer la TVA qu'il paie à l'occasion d'un remplacement d'un matériel agricole.

L'option vaut pour les opérations de construction immobilière. Une société civile immobilière décide de construire un immeuble à usage de bureau.
Elle a le choix entre deux possibilités.
Soit elle n'opte pas pour la TVA. La TVA facturée par les entreprises ne sera pas récupérable.
Soit cette société civile immobilière décide d'opter pour la TVA et pourra récupérer la TVA qui lui a été facturée par les entreprises.

Ce régime avantageux de façon à ce qu'il ne soit pas adopté de manière opportuniste, implique un certain nombre de contrainte.
L'option vaut pour 5 ans.
Elle se trouve prolongée de 5 ans supplémentaire si le redevable a bénéficié d'un crédit de taxe, et si on ne se trouve dans le domaine immobilier.
Si c'est pour la location immobilière, l'option vaut pour 10 ans et si un remboursement de TVA a été effectué, l'option vaut pour 20 ans.

Ex : si la SCI a optée pour la TVA. A la livraison elle va récupérer la TVA qu'elle a payée. L'état lui remboursera le montant de la TVA qu'elle aura payé. Mais en contre partie, cette société devra assujettir à la TVA, les loyers de bureaux pendant une durée de 20 ans.

Cet assujettissement doit être mesuré.
Si cette société civile immobilière donne ces bureaux en location à des locataires qui sont eux-mêmes soumis à TVA.
C'est une opération qui est neutre.

Inversement si les locataires des bureaux ne sont pas soumis à TVA, la SCI a trouvé pour locataire une entreprise non soumise à TVA.
La SCI va facturer 119,6 de loyer, avec la TVA, mais le locataire ne pouvant pas récupérer la TVA, il va subir une hausse par rapport au marché, à la concurrence.

*Les opérations exonérées :
Ce sont des opérations qui sont dans le champ d'application de la TVA mais qui pour diverses raisons sont exonérées de TVA.

Le législateur a choisi de ne pas imposer à la TVA ces activités pour diverses raisons financières principalement ou parce que d'autre impôts existent dans ce secteur.
Le secteur libéral de la médecine humaine est exonéré de TVA. L'activité médicale n'est pas soumise à la TVA pour une raison compréhensible, car le remboursement par la sécurité sociale se serait trouvé augmenté.

Le deuxième secteur, c'est le secteur des opérations bancaires.
Il est exonéré pour éviter un enchérissement du coup du crédit, si le banquier devait collecter de la TVA sur les intérêts des prêts qu'il consent, il y aurait un enchérissement du crédit.

Certaines activités bancaires ne sont tout de même pas exonérées. Seuls les produits bancaires.

Les opérations d'assurances son exonérées. L'assureur paiera d'autre impôt. Cette exonération n'est pas une faveur car celui qui a une activité exonérée ne va pas pouvoir récupérer la TVA qu'il a payée.

Le 18 février 2010.

Section 2 : Le champ d'application territorial.

Les opérations internationales sont également affectées sur la TVA, avec ce même souci, ➔ Il faut éviter des distorsions de concurrence.
Il ne faut pas qu'il y ait une course à la recherche de prestataires de service dans des pays qui n'applique pas la TVA. ➔Eviter les consommations en franchise de TVA.

S'agissant de la France, il faut marquer que la TVA s'applique sur le territoire métropolitain et en Corse et aussi dans les départements d'outre mer à l'exception de la Guyane.

Il y a ici une particularité car la Guadeloupe et la Martinique d'un coté, réunion et territoire métropolitain des autres cotés, **sont considérés comme des territoires d'importation ou d'exportation.**
Une opération entre la métropole et les départements d'outre mer concernera des exportations ou des importations.

RQ : Les taux sont cependant plus faible en département d'outre mer.
Ex : Une entreprise située à Paris ne doit pas rechercher un avantage fiscal en demandant conseil à un avocat en outre mer.

La TVA n'est pas applicable dans les collectivités d'outre mer, c'est-à-dire la Polynésie, l'ile de saint Barthelemy et la partie française de saint martin.
Ces collectivités ne sont pas soumises à la TVA, et les opérations entre métropole et ces territoires sont des exportations et importations.

Ces spécificités françaises se retrouvent dans les différents états membres de l'union européenne et à la consultation de l'article 256 du CGI on voit que chaque état a voulu se garder une zone en dehors du champ de la TVA.

Ex : en Grèce le Magat os ? Mykonos ? *(à rechercher)* Philippines n'est pas soumis.
Ex : les Açores pour le Portugal ne sont pas soumises à la TVA.

Question : La question qui se pose est de savoir quelle taxe sur la TVA sera appliquée aux diverses opérations ?
Comment va s'appliquer la TVA pour les actions du commerce international ?

Il faut distinguer selon l'objet de l'opération. ➔On a les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de service.

S'agissant des livraisons des biens meubles corporels on a une sous distinction :

-Les livraisons de biens meubles corporels hors de la CE.
Ici les règles sont simples, on réussi à satisfaire les deux impératifs par le jeu des importations ou exportation.

*Pour les exportations en dehors de l'UE.
Les exportations ainsi que **les services annexes sont soumis à une TVA au taux 0.**

- ⇨ Lorsqu'une entreprise française procède à l'exportation de biens meubles et corporels en dehors de la CE, elle ne facture aucune TVA, pas de distorsion de concurrence du fait de la TVA.

Puisqu'il s'agit d'une opération au taux 0, **l'exportateur a lui la possibilité de récupérer la TVA qu'il a payée, ou le cas échéant d'être autorisé à acquérir les marchandises en franchise de Taxe.**

Ex : Le constructeur automobile français acquitte de la TVA au profit de ses fournisseurs et sous traitants.
Il ne facture aucune TVA, mais il va récupérer la TVA qui lui a été facturé.
On peut acheter en franchise de taxe avec autorisation.

Pour les exportations, le régime s'applique aux entreprises et aux particuliers.
Le particulier qui acquiert des biens meubles corporels en France et qui exporte ces marchandises à la possibilité de se faire rembourser par **le commerçant la TVA en lui adressant un certificat d'éloignement.**

*Le régime des importations est aussi simple.
Les importations sont soumises à la TVA française **au moment de leur dédouanement** et cette taxation des importations va s'appliquer même s'il n'y a pas de transfert juridique de propriété.

Ex : La livraison en France de bien par une entreprise Turque pour les besoins de sa succursale parisienne. ➔ Ces biens seront soumis à la TVA. Si tel n'était pas le cas, la succursale serait en franchise de tva.

Le même régime vaut pour les particuliers.
Ex : **Le touriste français qui a acheté des marchandises à l'étranger a l'obligation de déclarer les marchandises aux douanes et d'acquitter la TVA auprès du service des douanes.**

Le régime se complique lorsque ces livraisons de biens meubles corporels ont lieu à l'intérieur du territoire de la CE, car les impératifs ne sont plus les mêmes.

*Régime à l'intérieur de la CE.
Le risque de consommation en franchise de tva n'existe pas car tous les états membres de la CE connaissent la TVA. ➔ Ce premier risque a été éliminé.

Toutefois, la CE constitue depuis 1993 un marché unique, cela suppose la disparition des frontières fiscales et douanières, mais ce marché unique n'est pas à l'abri de distorsion de concurrence car les états membres de la CE n'ont pas adoptées les même taux.
Il y a tout de même un risque de distorsion de concurrence.
➔On cherche à payer une TVA plus réduite.

Pour résoudre cet impératif, on prévoit un mécanisme extrêmement bureaucratique qui conduit à distinguer trois catégories de personnes.
On a les assujettis, les particuliers et enfin les autres opérateurs et à chacune de ces catégories va s'appliquer des règles différentes.

-Les assujettis : Ils agissent sur le marché communautaire et se sont vu imposer une première obligation. *C'est de s'identifier et de se faire identifier auprès de l'administration française et des administrations de chacun des états membres* dans lesquels elle développe leur activité.

Les assujettis ont l'obligation d'avoir un numéro d'identification et vendeur et acheteur auront leur numéro d'identification.
En cas de livraison de bien meubles corporels de France vers un autre état membre, la TVA sera la TVA du territoire de destination et en cas de livraisons de biens meubles corporels d'un état membres vers la France, on aura la TVA française. On a un régime voisin des importations et exportations.

Si l'entreprise n'est pas identifiée, elle sera considérée comme un particulier. Ce régime devient plus complexe lorsqu'il s'agit de transport intracommunautaire de marchandise puisque si le client est identifié dans un état membre autre que celui du départ du transport, la TVA est celle du pays d'identification du client.

Ex : Un transporteur français livre des marchandises à une entreprise située en Espagne.
La TVA sur le coût du transport sera la TVA Espagnole.
Si le client n'est pas identifié ou s'il est identifié dans le même état que celui du départ du transport, la TVA est due dans le pays de départ du transport.

Ex : Une entreprise française demande à une autre entreprise française de transport de livrer en Espagne des marchandises. La TVA sur le coût du transport des lors que les deux sont identifiés sera la TVA française et non pas la TVA Espagnole.
Il va falloir localiser le client.

Le législateur a voulu éviter les distorsions de concurrence puisque **les clients identifiés ne trouveront aucun intérêt à recourir à un transporteur d'un autre état de la CE puisqu'ils paieront la TVA du pays de leur identification.**
En l'espèce malgré la complication on retrouve toujours la même préoccupation, ➔ éviter ces distorsion de concurrence.

Si le client n'est pas identifié, la tva sera due dans le pays du transport.

-Les particuliers :
L'idée c'est plus un marché unique. **Le particulier va acquitter la TVA du pays d'acquisition du bien.** C'est pour les particuliers le lieu d'acquisition qui va prévaloir.

La différence des taux va concerner essentiellement les populations frontalières.
Cette distorsion de concurrence va réapparaitre :
-Soit lorsque l'achat peut être effectué à distance,
-Soit lorsque l'achat porte sur un bien de grande valeur ou l'économie de TVA qui serait enregistrée mériterait qu'un déplacement soit effectué.

Lorsque les achats sont effectués à distance, ➔ **c'est le régime de la vente par correspondance.**
EX : Une entreprise de vente par correspondance vend des produits à des ressortissants d'autres états membres de la CE, et on voit bien qu'il y a risque de distorsion de concurrence, la directive TVA prévoit des seuils de CA en fonction desquels la TVA due sera soit :

-La TVA du lieu d'acquisition,
-Soit si le seuil est dépassé, la TVA du lieu de résidence de l'acquéreur.

Le taux de tva est en Irlande de 15%. On peut passer des commandes à une entreprise de vente par correspondance en Irlande.
Si le courant d'affaire entre cette entreprise et la France reste un petit courant d'affaire, ➔ on prend la TVA du lieu d'acquisition.
Si le courant d'affaire est important, lorsque le seuil est fixe à 100K€ pour la France, on va facturer la TVA du lieu de résidence de l'acquéreur.

La TVA pour les entreprises de vente par correspondance peut lorsqu'on est en dessous du seuil avoir un caractère pénalisant. La TVA est de 19,6 en France et 15 en Irlande.
Si l'entreprise de vente par correspondance en France doit facturer la TVA française aussi longtemps que le seuil n'est pas franchi, on est pénalisé.
Ces entreprises ont par conséquent la possibilité même en dessous du seuil d'appliquer la TVA du pays de destination, si ce taux est plus faible.

Lorsque la valeur du bien justifie que l'on se déplace exprès pour l'acquérir.
Le législateur a visé dans ce cadre les acquisitions de véhicules automobile neuf puisque l'économie qui peut résulter d'une différence de taux devient très vite importante.

Ex la TVA au Luxembourg est de 15%. Il y a distorsion de concurrence.
Pour les véhicules, la TVA applicable est celle du pays d'immatriculation.

Le français peut acheter son véhicule au Luxembourg, mais lorsque ce véhicule sera immatriculé en France, il devra payer le complément des taxes en France.
Un véhicule neuf est un véhicule ayant – de 6K km et moins de 6 mois.
Si le véhicule a plus de 6Kkm ou plus de 6 mois, **c'est la TVA du lieu d'acquisition.**

Cette exception ne veut que pour les véhicules neufs.

La règle ne s'applique que si le véhicule n'a pas été à la disposition du français en l'espèce avant l'expiration du délai de 6 mois, et avant l'expiration du kilométrage de 6K km.

-Les autres opérateurs.
On applique le régime des particuliers, lorsque leur acquisition intra communautaire sont inférieures chaque année à 10K€ HT pour l'année précédente et pour l'année en cours.
On applique le régime du particulier. La TVA sera celle du lieu d'acquisition.

Ex : le médecin peut procéder à l'acquisition sur le territoire d'un autre état que la France de son matériel et paiera la TVA aussi longtemps que le montant de ses acquisitions n'aura pas dépassé 10K€.

L'université peut procéder a l'acquisition de matériel sur un autre état membre, mais si elle dépasse les seuils de 10K€, c'est la TVA française qui s'appliquera c'est un régime voisin du régime des particuliers.
Ce régime des livraisons est un régime compliqué, et qui doit donner lieu pour les entreprises à l'établissement de ce que *l'on nomme la DEB.*
Toutes les entreprises ayant une activité de livraison doivent établir chaque mois un contre rendu.
On vérifie que la TVA qui a été appliquée est la bonne et que la TVA adéquate a été acquittée et cela conduit à un mécanisme de contrôle important. ➔Il y a toute une ingénierie en place pour que le régime soit effectif.

-S'agissant des prestations de services internationales, la loi de finance de 2010 a intégré dans le CGI les deux directives de février et décembre 2008, les deux directives sont appelées « paquet de TVA ».
Les textes de ces directives se trouvent codifiés aux articles 259-0, 259 A et 259 B du CGI.
Ces textes posent un régime complexe car les distinctions sont opérées en fonction de la qualité d'assujetti ou non assujetti du preneur, mais ces textes contiennent un nombre d'exception et de dérogations extrêmement importantes, on peut citer l'instruction du ministère des finances.

Pour les prestations de service **la taxation intervient le plus proche du lieu d'établissement du preneur.**
Le principe serait la TVA du lieu du preneur, mais la encore, il faut tenir compte d'une différence des taux à l'intérieur de la CE, et d'autre part du fait que la directive s'applique lorsque le prestataire du service, est situé hors CE.

Deux distinctions :
Le preneur est un assujetti
Le preneur n'est pas un assujetti.

Une fois la distinction vu, il convient de passer en revu les principales dérogations et on verra que les principales dérogations sont d'une part communes aux assujettis et au non assujettis, et que certaines dérogations ne sont propres qu'à une catégorie de personnes.

Si le preneur n'est pas un assujetti, la taxation va s'effectuer au lieu du prestataire.

Si le prestataire est situé en France, et s'il a le siège de son activité économique, ou si le prestataire dispose d'un établissement stable en France, a partir duquel le service est fourni. Les prestataires sont établis en France, il a le siège de son activité économique. Mais disposer d'un établissement stable en France, cet établissement fournissant la prestation de service. Sous ces conditions là le lieu de fourniture de service est situé en France donc la TVA sera la TVA française.
Encore faut-il que le service ait été fourni par l'établissement stable situé en France.
Car si c'est fourni par un établissement autre que celui en France, la tva française ne s'appliquera pas car le lieu du prestataire ne sera pas en France.

Ex : la succursale en France d'une entreprise belge fournie des services à un non assujetti en France, la tva française sera applicable, mais cette entreprise belge a une succursale en France, mais le service est fourni par la succursale situé en Belgique.
Ex : une succursale africaine dune entreprise située en France fourni un service en France, la TVA française ne sera pas applicable car le prestataire n'a pas d'établissement stable sur le territoire de l'UE.
Ces règles font gouvernées les relations entre consommateurs et entreprises, entre professionnels et consommateurs.

Ces règles sont importantes car celui qui va supporter la TVA, **c'est le consommateur**, le non assujetti.

La TVA payée par un non assujetti constitue pour l'état sur le territoire duquel l'opération a été imposée, une recette définitive.
La détermination de l'état sur lequel la TVA est due est importante dans les relations professionnelles-consommateurs, car la TVA facturée par les professionnelles est définitivement acquise.
Il est de l'intérêt des états de trouver la meilleure solution et le lieu d'établissement du prestataire, apparaît la règle la plus adaptée, car dans la majeure partie des cas, la taxation au lieu d'établissement du prestataire, cela revient à une taxation au lieu de consommation.
La majeure partie des services fournis au non assujetti est fourni localement. **Donc c'est la TVA du lieu de consommation ou la TVA du lieu d'utilisation du service, qui est la TVA la mieux adaptée.**

On peut revenir ici pour les non assujettis, ce sera la TVA du prestataire

-Le preneur est un assujetti agissant en tant que tel.
Les données sont différentes car les assujettis récupèrent la TVA qu'ils ont payée. La recherche du lieu de consommation a beaucoup moins d'importance.
Ce professionnel récupère la TVA. La seule importance c'est l'hypothèse dans laquelle le professionnel ne récupère pas toute la TVA.
Ces hypothèses sont beaucoup moins nombreuse que celles d'une récupération totale et par voix de conséquence, cette détermination n'a pas d'importance car la recette qui est acquise, n'est pas une recette définitive, elle sera remise en cause par la récupération de la TVA.
L'article 259 pose le principe que la TVA est le lieu du preneur, c'est l'inverse que pour les non assujettis, c'est la TVA du lieu du preneur, et si le prestataire n'est pas situé en France, c'est le preneur qui est redevable de la TVA.
Le prestataire non situé en France, hors union européenne, il faut faire une déclaration d'échange de service, chaque mois, **les entreprises devront déclarés les échanges de services, de manière à permettre les contrôles.**

Les choses sont un peu plus compliqué, lorsqu'il s'agit de déterminer à quelles conditions le preneur va être constitué en France ou à quelles conditions le preneur va être localisé.

Il sera considéré comme établi en France, lorsqu'il a en France **le siège de son activité économique**, sauf s'il dispose à l'étranger, hors de France, **d'un établissement stable auquel le service est fourni**.

Une entreprise française qui reçoit des prestations de service, est preneuse. La TVA française va s'appliquer à des assujettis agissant en tant que tel, c'est la TVA du preneur, mais l'entreprise dispose d'une succursale en Belgique et cette succursale reçoit une prestation de service pour elle-même.
Ici la prestation de service a été fournie à un établissement stable situé hors de France et par voix de conséquence, la TVA française ne sera pas due.
Le prestataire belge devra facturer la TVA belge et pas rendre redevable l'entreprise française car la prestation a été fourni en faveur d'un établissement stable situé hors de France.
Un établissement stable hors de France ne peut pas bénéficier de distorsion de concurrence

- ⇨ **Application de la tva du lieu du preneur.**

Ex : une entreprise française sollicite un avocat anglais ;
La TVA française s'appliquera, à la condition que l'assujetti est agi en tant que tel.

Ex : un avocat français qui sollicite une consultation d'un avocat anglais pour acquérir à des fins de vacances, une maison de campagne en Angleterre. On est en présence d'un assujetti, mais il n'agit pas en tant que tel donc la tva qui sera applicable sera la tva du lieu du prestataire, car l'avocat français n'a pas choisi en tant qu'assujetti.

L'avocat aura agi en tant qu'assujetti, donc la TVA française sera applicable.
On distingue bien le non assujetti de l'assujetti.

Ce régime connaît des dérogations.

Le 19 février 2010

Ce régime implique un certain nombre de dérogations qui sont prévues par *les articles 259 A B C et D du CGI.*
Les dérogations qui font en sorte que la taxation soit effectuée au plus près du lieu de consommation.
Mais il existe aussi d'autres dérogations ce qui fait qu'<u>en réalité on peut dire qu'il y a des dérogations communes aux assujettis et aux non assujettis.</u>

-<u>Dérogations communes aux assujettis et aux non assujettis</u> :
Elles vont porter sur diverses prestations :
-les locations de moyen de transport de courtes durées (moins de trente jours pour un véhicule et moins de 90 jours pour un bateau).
-Prestation référent à un immeuble.
-Transports de passager.
-Manifestations culturelles (artistique ou sportive).
-Vente à consommer sur place.
-Les prestations des agences de voyages.

On retrouve cette idée de taxation a**u plus prés du lieu de consommation.**

<u>Ex :</u> Les locations des moyens de transport de courte durée : il est considéré que le lieu de la location est situé en France lorsque le véhicule est mis à disposition du preneur en France. <u>Donc ici c'est le lieu de mise à disposition des véhicules qui est le lieu de consommation.</u>

➔Et cette dérogation va aussi bien pour les assujettis que pour les non assujettis.

Ex : Un particulier prend en location un véhicule dans une entreprise se trouvant dans la CE, et le véhicule est mis à sa disposition en France. Si la mise à disposition a eu lieu pour moins de trente jours, ➔ C'est la TVA française qui s'applique et non pas la TVA Belge. C'est la TVA du lieu de consommation qui s'applique.

RQ : Si la restitution du véhicule n'a pas lieu dans les trente jours en cas de force majeur, la TVA française continue à s'appliquer.

-Mais inversement, si ce même particulier loue un véhicule à une entreprise étrangère mais avec une mise à disposition en France pour une durée supérieure à trente jours, ➔ C'est la TVA étrangère qui s'appliquera.
Nous sommes dans l'idée que la TVA payée par des particuliers constitue pour l'état une recette définitive : il n'y a pas de récupération de TVA et donc la solution sera différente selon que la location a duré plus ou moins de trente jours. Si c'est moins de trente jours c'est la TVA du preneur.

-De la même façon, les prestations relatives à des **immeubles seront taxées au lieu de localisation de l'immeuble.**
On ne tient plus compte de la qualité d'assujettis ou de non assujettis : ce n'est pas la TVA du prestataire mais celle du preneur qui s'appliquera.

-Pour les prestations de transport de passager, **elles sont situées en France et donc la tva française est due** en fonction de la distance parcourue en France. ➔ Cela va compliquer les choses
Supposons une prestation de transport passager organisée de Londres à Madrid.
Cette prestation devra être ventilée pour l'application de la TVA, quel est le coût de la prestation de transport sur le territoire Britannique et la TVA britannique s'appliquera ?

-Pour les prestations culturelle sportives, on va retrouver **la nécessite de localiser au plus prés du lieu de consommation sans distinguer assujettis et non assujettis**
Ces prestations seront imposables si elles sont exécutées en France.
Donc une troupe russe vient donner une représentation en France : la TVA française sera applicable.

-**La vente de nourriture et de boisson à consommer sur place sont taxées au lieu de consommation** alors que la vente de nourriture à emporter est assimilée à des livraisons de bien meubles corporels.
Et les rédacteurs de l'instruction sont allé jusqu' au bout de leur logique.

-Les prestations de nourriture à consommer sur place, mais intervenant dans un moyen de transport. Ces **prestations seront imposables en France quand elles seront effectuées au cours de la partie de transport dans la CE et que le moyen de transport est parti de France**.

➔Exemple : train qui va de Paris à Moscou. Un repas est servi dans ce train.
Si le repas est servi alors que le train est en France ou Allemagne, la TVA française s'appliquera
Si le repas est servi alors que le train se trouve en Suisse, la prestation a été effectuée alors que le moyen de transport a été effectué sur un territoire qui n'est pas dans la CE.
Si le train va de Moscou à Paris, la TVA française ne s'appliquera pas même si le repas est servi alors que le train est sur le territoire de la CE car le moyen de transport n'est pas parti de France et donc ici **on va revenir pour les assujettis comme pour les non assujettis que ce n'est pas le lieu du preneur qui est important mais le lieu du prestataire.** La prestation a été effectuée dans un moyen de transport qui n'est pas parti de France donc pas du territoire de la CE.

-Pour les agences de voyages, **la tva française s'appliquera quand l'agence de voyage a son siège économique ou un établissement stable en France**.

Donc on ne prendra pas le lieu dans lequel la prestation est exécutée, **mais le lieu de situation du prestataire.**
Exemple : L'agence de voyage fournit un voyage au Chili ou à Saint-Domingue, la TVA française s'applique bien que les prestations aient majoritairement fourni en dehors de la CE.
Dérogation spécifique aux non assujettis : il s'agit des prestations de transport intracommunautaire de biens, des prestations immatérielles de service et des prestations électroniques, et la dérogation des prestations de transport communautaire seront taxées en France si le lieu de départ se situe en France. Et les prestations immatérielles sont taxées au lieu d'établissement du prestataire, et non pas au lieu d'établissement du preneur, sauf si ces prestations sont relatives à la vente d'immeubles ou de parts de sociétés immobilières et dans ce cas là elles seront taxables au lieu de situation de l'immeuble. Ce qui conduit à des situations singulières.

Le lieu de consommation va avoir son importance dans les dérogations.
Quand il s'agit des prestations à un immeuble, la situation de l'immeuble commande la valeur de la tva.
On veut éviter des distorsions de concurrence.
Les prestations de service immatérielles relatives sont également taxées au lieu de situation de l'immeuble.

Chapitre II : La collecte de la Taxe sur la valeur ajoutée

Comment l'assujetti va procéder à la collecte de la tva ?
Deux notions : le fait générateur et l'exigibilité.

Section 1 : Faits générateur et exigibilité.

Ce sont deux notions essentielles : **le fait générateur est ce qui donne naissance à la créance de l'état et l'exigibilité c'est l'événement qui permet à l'état de recevoir le paiement**.
Dans certains cas il existe un décalage dans le temps entre le fait générateur et l'exigibilité, et s'il y a une modification du taux de la TVA, c'est le taux qui était en vigueur lors du fait générateur qui devra être appliqué.
La créance de l'état est née quand le fait générateur est survenu.
Cette créance là doit être réglée à l'état.
L'assujetti pourra déduire la tva qu'il a payée dès que celle-ci sera devenue exigible pour son fournisseur. A l'exigibilité correspond l'exercice du droit
Peu importe que le client ait lui-même payé à son fournisseur.
Dans certains cas l'assujetti pourra récupérer la tva qui lui a été facturé avant même d'avoir payé quoi que ce soit y compris la TVA à son fournisseur. Il faut que l'exigibilité intervienne avant le paiement.
Ces deux notions vont avoir des rôles différents en fonction de deux grandes catégories des opérations soumises à la TVA.

A) Les livraison de bien meubles corporels

Pour ces livraisons, l'exigibilité coïncide avec le fait générateur, et l'un et l'autre apparaissent au moment de la livraison.
La livraison étant définie comme le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.
Donc un principe fait générateur, exigibilité se situe au jour de la livraison et ce principe connaît un certain nombre de difficulté d'application.

Principe : la livraison rend exigible la créance de l'état et elle est indépendante de la date de conclusion du contrat, de la date de transfert de propriété et de la date de paiement du prix.
➔Donc le transfert de propriété peut être antérieur à la livraison, mais la TVA ne deviendra exigible que le jour de la livraison.
Le transfert de propriété peu être postérieur à la livraison.
-Lorsque l'on est en présence d'une location vente, la TVA est exigible, dès la livraison sur la totalité des loyers.
-Inversement, en matière de crédit bail, il n'y a pas nécessairement transfert de propriété et puisqu'il n'y a pas transfert de propriété. ➔Independence de l'exigibilité par rapport au paiement du prix, **si le prix a été payé avant la livraison, la TVA n'est pas exigible.**
Si le paiement du prix est postérieur à la livraison, la TVA est exigible au moment de la livraison. Et cette règle qui rend indifférent le paiement du prix a son intérêt dans le commerce si l'on examine la situation de l'entreprise qui paie à terme mais qui vend au comptant.

Exemple type : celui des magasins à grande surface surtout dans le domaine alimentaire.
Le supermarché va payer ses fournisseurs à trente jours, et va vendre par hypothèse la marchandise qu'il a acheté au comptant. Toutes les marchandises qui on été livrées vendredi soir seront au plus tard vendu la semaine suivante mais lui ne paiera qu'à trente jours.
Donc double conséquences :
-Celui qui a livré devra verser la TVA au trésor, alors qu'il n'a pas été payé.
-Celui qui a reçu la livraison, pourra déduire la tva qui lui a été facturée alors que lui-même n'a rien payé. Donc il y a dans ce mécanisme en tenant compte la livraison et sans tenir compte du paiement, pour celui qui reçoit livraison un avantage de trésorerie important puisque il ne paie rien du tout.
Le taux de tva applicable c'est le taux de TVA au jour de la livraison et non pas le taux de TVA au jour du transfert de propriété

Exemple : Quand le taux de TVA sur les véhicules automobiles de tourisme était de 33%, il a été voté par le parlement une diminution du taux à 19,6%. Bien évidement les livraisons dans les garages ont dès l'annonce de cette modification été stoppée.
Ce principe suscite des difficultés car certaines livraisons qui donnent lieu à l'établissement de décompte quand la quantité de marchandise à livrer dépend du client. La livraison et la quantité de marchandises livrée dépend exclusivement du client dans le cas de gaz électricité etc. et ces paiements interviennent au fur et à mesure dans l'établissement de décompte.

Deuxième difficulté parce que ce régime qui déclare indifférent le paiement, va se présenter quand il y aura un impayé. Le commerçant a livré sa marchandise qui était payable à terme.
Ce commerçant a payé la TVA et en cas d'impayé, ce commerçant va établir une facture rectificative, et aura la possibilité d'imputer sur la TVA du mois suivant la TVA qu'il avait versé et qui finalement ne lui a pas été payé car il a enregistré un impayé.

EX : Le commerçant a livré pour 1000. Il a donc 196 de TVA et a fait l'avance au trésor de cette TVA, et s'il n'est pas payé il pourra déduire cette somme de la TVA lorsqu'il doit payer lors de la déclaration mensuelle suivante. Il subit le risque d'impayé mais n'est pas victime.
En cas de procédure collective, si des paiements partiels interviennent, ils doivent donner lieu à des paiements de TVA. On suppose dans le cadre dune procédure collective, que le fournisseur a livré son client et que la marchandise était payable trente jours après sa livraison, le client n'a rien payé et le marchand a payé au trésor. Le fournisseur va récupérer la TVA dont il a fait l'avance et si dans le cadre d'un plan de continuation des acomptes sont payés sur la somme de marchandise livrée, le fournisseur devra acquitter de la tva au fur et à mesure des acomptes.

B) Les prestation de services et travaux immobiliers

Le fait générateur et l'exigibilité ne coïncident plus dans ce régime.
Le fait générateur est constitué par l'exécution de la prestation, et **l'exigibilité sera constitué par le paiement de la facture**, le paiement de la prestation par le client, ➔c'est à ce moment qu'on peut avoir un changement de taux.
Le taux a changé quand le paiement intervient, c'est le taux qui était en vigueur au moment de la prestation qui continuera à s'appliquer.
Il y a également un principe qui va se trouver éventuellement éludé par la possibilité d'une option.

Elle est payable au fur et à mesure des paiements, donc le prestataire de service est à l'abri fiscal d'un impayé puisqu'il ne paie la tva que lorsqu'il aura été payé

RQ : Un paiement peut être la satisfaction du créancier, la libération du débiteur. Si c'est les deux à la fois, cela ne pose aucun souci.
Si c'est un paiement par virement, le débiteur aura été libéré en même temps que le créancier.
Si c'est un paiement par chèque, cela est un peu plus compliqué puisque la remise à l'encaissement du chèque dépend exclusivement du créancier. Il est nécessaire que le débiteur sache lui-même quand il peut récupérer la TVA.

Par mesure de simplification il est admis que le débiteur puisse récupérer la TVA dès l'expédition du chèque, peut importe que le chèque n'ait été encaissé beaucoup plus tardivement par le créancier. Le débiteur doit savoir à quel moment il va récupérer la TVA et une fois le chèque expédié il n'a plus aucun pouvoir de la date de remise à l'encaissement
Dans le cas du paiement indirect, c'est-à-dire, un paiement qui va donner satisfaction au créancier sans libérer le débiteur, la question est de savoir quand l'exigibilité intervient ?

Le créancier fait appel à l'affacturage. Le créancier cède sa créance dans le cadre des cessions des créances professionnelles. ➔Donc le banquier du créancier va lui remettre les fonds mais le débiteur n'est pas libéré car il n'a pas payé la facture. L'exigibilité intervient elle quand le débiteur s'est libérer entre les mains du banquier ?
En réalité les deux solutions ont été retenues.
Dans un premier temps on a proclamé que seule la libération du débiteur rendait la TVA exigible, c'est-à-dire que le commerçant qui avait cédé ses créances professionnelles avait reçu en contre partie de l'argent de son banquier mais sur les sommes reçues par son banquier, la TVA ne devenait pas exigible.

Le conseil d'état a changé de position en considérant que désormais, **c'est la remise des fonds au créancier qui constitue l'exigibilité, et non pas la libération du débiteur** ➔ donc si le commerçant cède des créances professionnelles à son banquier, il devra acquitter la TVA qui avait été facturée mais **l'intégralité de la TVA qui avait été facturée** et non pas la TVA qui avait été mise à disposition sur les sommes du banquier.

L'inconvénient de cette formule tient au fait que le débiteur ne sait pas forcément que les factures ont été cédées. La notification d'une cession de créance professionnelle n'est pas à la règle. Le débiteur ne sait pas que les créances professionnelles n'ont pas été cédées, ➔ ce qui donne à l'état un avantage incontestable puisque le débiteur sera bien obligé de récupérer la TVA.

Entre temps, le créancier aura versé de la TVA à l'état donc il y a un avantage de trésorerie pour l'état car il a reçu de la TVA dans une opération entre assujettis alors que le client n'a pas récupérer la TVA (On a un effet de décalage) qui conduit l'état à avoir une réserve de TVA supplémentaire (Ce phénomène ne se manifestait pas quand la TVA était exigible).
Pour les débiteurs c'est un facteur d'incertitude de savoir quand ils peuvent récupérer la TVA.

Ce principe pose donc difficulté et il est nuancé par une option.
La question de l'option pour un autre régime va se poser quand le régime des prestations de services va montrer des inconvénients quand ces prestations sont accompagnées de la livraison de biens meubles corporels, puisqu'il conviendrait en toute logique de considérer que la TVA serait exigible dès la livraison de bien meubles corporels faite, et que la TVA sera exigible seulement lors du paiement.

Ex : remplacement des pneus. Il facture les pneus et la manœuvre.
La TVA devrait être exigible dès la livraison des pneumatiques, et la TVA sur la main d'œuvre qu'au moment du paiement du prix.
Pour simplifier le régime, l'assujetti est autorisé a opté pour une TVA exigible pour les débits, c'est donc au moment de la facturation que la TVA deviendra exigible, et cette option pour les débits, a pour effet d'anticiper l'exigibilité de la TVA sur la prestation de service puisque la TVA est normalement exigible seulement au moment du paiement.

La TVA est exigible dès la facturation, indépendamment du paiement. L'option pour les débits ne peut pas avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la TVA parce que si l'encaissement est antérieur au débit, la TVA est exigible.
Le client du garagiste constate que le garagiste n'a pas le temps d'établir la facture. L'encaissement a été antérieur donc la TVA est exigible.

En dernier, lieu, il existe quelques régimes particuliers, certaines opérations sont réductibles aux principes généraux. Il y a assujettissement à la TVA d'opération purement matériel, l'auto fabrication, la livraison à soi même, l'importation.

La TVA deviendra exigible au moment où le dédouanement des marchandises sera effectué. Si c'est une auto fabrication, la TVA sera exigible au moment de la première mise en service du bien.
Lorsqu'on se trouve dans le cadre de l'acquisition de terrain à bâtir ou d'immeuble neuf, la TVA est exigible au moment de la signature de l'acte notarié.
Le notaire a l'obligation de publier le titre de propriété. Or la TVA doit être reversée à la conservation des hypothèques.

Section 2 : la détermination de la base d'imposition

C'est la contre partie de la prestation de service ou de la livraison de biens, mais cette règle générale connaît un certain nombre d'atténuation.

A) Le principe.

Il y a des éléments qui sont inclus dans l'imposition.
C'est le prix en cas de vente.
C'est la contre partie.
En cas d'échange gratuit, c'est la contre partie qui a été reçue. Ne sont pas imposables les crédits commerciaux, ni les crédits financiers.

Les éléments exclus d'imposition, la TVA n'entre pas elle-même dans la base imposable, on ne fait pas un calcul, le prix majorée de la TVA + la TVA.
Alors qu'à l'inverse tous les autres frais fiscaux interviennent et figurent dans la base d'imposition.
Il existe pour les carburants une TIPP. Lorsqu'on détermine la base d'imposition des carburants, la TIPP est incluse dans la base d'imposition. On paie la TVA dans un impôt.

De la même façon, sur les factures d'électricité, figure une taxe locale sur les consommations électriques, ➔Et elle est elle-même incluse dans la base d'imposition.

C'est la contre partie de la livraison du bien ou prestation de service.
En présence d'emballage, sont ils soumis à la TVA ?
Une distinction doit être opérée entre l'emballage perdu, qui constitue un élément du prix.
D'autres emballages ne sont pas perdus, ils sont consignés, et l'emballage consigné n'est pas un emballage vendu et la TVA ne s'applique pas sur ces emballages.

L'emballage n'est pas soumis à la TVA car il est consigné. Cette somme n'est pas soumise à la TVA. La TVA ne sera due seulement le jour où l'emballage n'aura pas été rendu puisque l'emballage aura été considéré comme vendu.
Cela peut avoir une importance significative pour certaines entreprises.

Quand aux éléments exclus de l'imposition. Ce sont les réductions de prix. C'est la contre partie du produit ou du service, et s'il y a une réduction de prix, cette réduction de prix ne sera pas incluse dans la base d'imposition.
Le mécanisme est plus compliqué lorsque la réduction de prix intervient en fin d'année, et c'est le cas dans la grande distribution.
En fin d'année le fournisseur va consentir des remises quantitatives.
Cette remise est effectuée en fin d'année et on se trouve dans la nécessité de régulariser la situation car la TVA facturée par le fournisseur apparaît comme étant excédentaire et la TVA déduite par le client apparaît excédentaire.
La TVA déduite par ce client est plus importante que la TVA qu'il a vraiment le droit de déduire. Il faudra régulariser.
La réduction de prix peut prendre une autre forme, c'est la forme de la reprise.

La TVA est-elle due au titre de l'objet qui a été repris ?
La reprise constitue t-elle une réduction de prix ?

L'opération de reprise c'est une double vente, le commerçant vend à son client un objet et le commerçant achète à son client un objet.
Si c'est une remise déguisée, la TVA ne sera pas applicable.

Lorsqu'on est en présence d'un échange standard, on échange un moteur usagé de véhicule contre un moteur rénové, ce n'est pas une opération de double vente, mais une opération de prestation de service. ➔On rémunère le remplacement du moteur, et non pas l'achat du moteur.

La question des indemnités, sont elles soumises ou non à la TVA ?

Le 25 février 2010

Si l'indemnité correspond à un préjudice subi, si l'indemnité est versée par un assureur, cette indemnité **ne sera pas pour les assujettis soumis à TVA** car l'assujetti percevra le montant HT.

Si l'indemnité est versée à un non assujetti, elle ne sera pas soumise à TVA, l'indemnité inclura la TVA.

Le régime est très simple, pour les assujettis elle n'entre pas dans le champ imposable.

Mais lorsque l'indemnité est versée pour mauvaise prestation contractuelle.

La jurisprudence a recherché si l'indemnité perçue par la victime de l'inexécution constitue ou non le substitut du prix.
Dans le cas de la clause pénale la question a été tranchée.
Deux des contrats, prévoient qu'en cas de non paiement par le crédit preneur d'une échéance des sommes dues, le contrat sera résilié et à titre d'indemnité le crédit bailleur percevra le montant des loyers dus jusqu'à l'achèvement des échéances.

L'indemnité était dans ce cas la un substitut du prix, il venait remplacer les prestations, et que par conséquent ces indemnités perçues dans le cadre d'une activité imposable étaient soumise à la TVA.

Si dans le cadre d'un contrat de bail, le dépôt de garantie versé est transformé en loyer. Le locataire n'a pas payé ses loyers, le bail a été résilié et le bailleur conserve le montant du dépôt de garantie.
Ce montant est à inclure dans la base imposable.

Ces indemnités ne sont imposables que si elles sont la contre partie d'une prestation, si celui qui paie l'indemnité ne reçoit aucune prestation, l'indemnité ne sera pas soumise à TVA.

Le locataire qui paie l'indemnité convenue pour le cas de destruction du bien.
Cette indemnité n'est pas la contre partie d'une prestation. Elle est la contre partie de la destruction du bien.
➔Dès lors cette indemnité n'est pas soumise à TVA mais la frontière entre les deux est difficile à déterminer.
Il faut savoir si une prestation est fournie.

On se demande si les arrhes que conservait un hôtelier à la suite d'une annulation d'une réservation était ou non soumis à TVA.
Question : Doit-on le soumettre le montant des arrhes à la TVA ?

Deux positions peuvent être prises.
Cette indemnité, c'est la contre partie du service de réservation. L'hôtelier a rendu un service, il doit être rémunéré et la TVA serait due.

La jurisprudence a estimé *qu'il n'y avait pas de liens directs entre la prestation de service et le versement de ces arrhes et que donc la TVA n'est pas exigible sur ces sommes.*

Cette règle connaît néanmoins un certain nombre d'atténuation. D'une part en ce qui concerne la question des remboursements de frais et en ce qui concerne le régime applicable aux professionnels dont la marge est identifiable.
Les remboursements de frais, dans le cadre de l'exécution d'une prestation de service, le prix qui est payé par le client peut inclure des sommes qui ont été avancées par le prestataire pour le compte du client.

Ex : Le transitaire en douane, celui qui s'occupe du dédouanement des marchandises, fait payer à son client, d'une part la prestation de transitaire et d'autre part le montant des droits de douanes qu'il a avancé pour le compte du client.

De la même façon, un avocat peut exposer certains frais destinés à payer des huissiers, des avoués, des frais de greffes. Il va demander à son client une provision pour frais.

On se demande si le montant de cette provision est ou non soumis à TVA.
Le montant des droits de douanes qui sont remboursés sont-ils soumis à TVA ?

La réponse est négative à la condition que les sommes ainsi dépensées soient ou aient été dépensées pour le compte du client, sur le mandat du client et que le prestataire en cause soit en mesure d'en justifier.

Sur le plan comptable ces sommes doivent être inscrites en classe 4.
La question du mandat doit être entendue car tout ce qui est remboursement forfaitaire de frais constituera une opération imposable.

Un avocat refacture à son client un forfait de photocopie. L'avocat facture à son client le montant des communications téléphoniques qu'il a passé pour traiter le dossier de son client.

Ici ces opérations ne sont plus des opérations entrant dans le mandat. C'est pour son propre compte qu'il a passé ses coups de téléphone, donc ils sont soumis à la TVA, c'est une opération imposable, il n'y a pas cette notion de mandat. **Ce sont pour l'avocat des frais généraux** et le remboursement constitue des produits, qui sont taxables à la TVA.

Cela a une incidence non négligeable lorsque le client n'est pas un assujetti.

Lorsqu'un client est un assujetti il va récupérer la TVA qui lui a été facturé par son avocat.
Ce qui lui a été facturé par son avocat contient déjà de la TVA.

Lorsque l'avocat va refacturer à son client, il va faire le total de ses dépenses. Le client non assujetti supportera deux fois la TVA.
Celle sur les services qui ont été rendu à son avocat et d'autre part le montant de la TVA sur la totalité des frais.
L'opération ne s'est pas déroulée dans le cadre d'un mandat.

Le non assujetti, l'opération est plus couteuse. Il y aura une TVA sur le montant des sommes à débourser.
La solution peut consister à demander au client de régler directement les factures auprès des prestataires de services.
Ce règlement direct fait qu'il n'y aura pas d'autre facturation de TVA.

Exception : L'imposition sur la marge, les marchands de bien d'occasion ont la possibilité de soumettre à la TVA uniquement leur marge, mais en contre partie, ils ne pourront pas récupérer la TVA sur le prix d'acquisition.

Il peut soumettre sa marge à la TVA, mais en contre partie, il ne pourra déduire que la TVA sur les frais de remises en état du bien.

Ce régime est en réalité un régime très libéral.
On se demande si le bien d'occasion a été acquit auprès d'un assujetti.
Si c'est le cas l'assujetti a facturé de la TVA. **Ici le marchand de bien pourra récupérer la TVA sur les frais de remise en l'état et sur les frais d'acquisition.**

Quand il achète à un non assujetti, la TVA va augmenter le prix.

Le régime des agents de voyages.
L'agent de voyage facture à son client des frais de transport, des frais d'hôtellerie et de restauration, des frais de conférencier, pour lesquels de la TVA a déjà été payé par l'agence.

L'agence de voyage peut très bien soumettre que sa marge sur la TVA, mais en contre partie, il ne pourra pas déduire la TVA.

L'intérêt du choix repose sur la qualité du client.
S'il est assujetti, la TVA qu'a payée l'entreprise sera récupérée.

S'il n'est pas assujetti, on retrouve une superposition de TVA.

Section 3 : les taux de TVA.

Il existe dans la nomenclature européenne, deux taux.
-Un d'au moins 15 % et
-Un taux d'au moins 5%.

La France a opté pour un taux réduit à 5,5%, qui s'applique aux produits de première nécessité, ou produits culturels.
On trouve la nourriture, les boissons (sauf alcool), livres.
L'idée d'un taux réduit c'est de ne pas pénaliser les produits de première nécessité ou les biens culturels. Ce taux réduit s'applique aussi aux travaux effectués dans un immeuble d'habitation datant de plus de deux ans, aussi aux abonnements à EDF, GDF.
Ce taux réduit ne devrait-il pas être étendu à d'autres biens que les livres ?

L'état français a été autorisé à appliquer cette TVA au taux réduit, aux opérations de restauration à consommer sur place.

Lorsqu'il s'agissait de vente à consommer sur place, la TVA était au taux normal et les restaurateurs sollicitaient depuis longtemps un alignement avec ceux qui font de la vente de nourriture à emporter.
Cette dérogation a été accordée par les autorités européennes, en relevant que la différence éventuelle ne créait pas de distorsion de concurrence.

Si les restaurateurs n'ont pas répercuté la baisse de la TVA sur leur client, il y a eu une augmentation de leur marge bénéficiaire.

Le taux normal s'applique à l'ensemble des prestations qui ne supportent pas un taux différent, les boissons alcoolisées, les transports, tout ce qui n'est pas dans un autre taux réduit se trouve assujetti au taux normal.

Il existe une particularité aux médicaments remboursés par la sécu, et à la presse écrite, le taux est de 2,1%.
C'est un moyen d'éviter le déficit de la sécurité sociale et d'aider la presse.

La Corse et les DOM pour lesquels la TVA est de 8,5%. On veut limiter les conséquences des transports.

Chapitre 3 : Les mécanismes de la déductibilité.

Le médecin est exonéré de la TVA, c'est un consommateur final, mais il ne collecte pas de TVA, par conséquent, il ne peut pas récupérer la TVA.

Les véhicules acquis par les transporteurs publics, les autocars, les taxis, les avions.

Ce sont essentiellement des considérations budgétaires. La TVA constitue pour l'état une grosse recette.
Les produits pétroliers n'ouvrent jamais droit à déduction.
Pour les autres carburant que l'essence, il n'ouvre droit à déduction que si le véhicule ouvre droit à déduction.
Si le véhicule n'ouvre pas droit à déduction, la TVA n'est pas déductible et si le véhicule ouvre droit à déduction, la TVA sur les carburants est déductible.
Si le véhicule est un véhicule à essence le chauffeur de taxi pourra récupérer la TVA mais jamais sur l'essence qu'il aura consommé.

Exception pour le fuel. **La TVA est déductible à concurrence de la moitié de son montant,** c'est une petite concession faite au principe suivant lequel, à une activité soumise doit correspondre une possibilité de déduction.

Dernière exclusion : Ce sont les dépenses de chasse ou de pêche non professionnelle, **la TVA n'est pas déductible.**

B) La mesure du droit à déduction.

On se demande pour les entreprises qui ont et qui réalisent à la fois des opérations soumises à TVA et opérations non soumises.
Deux hypothèses peuvent se présenter.
Soit l'entreprise a une activité soumise à TVA et une activité hors champ de TVA. Elle a une activité industrielle et commerciale.
Soit l'entreprise a une activité soumise à TVA et une activité dans le champ d'application de la TVA mais exonérée.

EX : pompe funèbre.
L'activité liée au transport sanitaire est exonérée, cela relève de la médecine humaine.
Il va être nécessaire de déterminer comment l'entreprise va procéder à la déduction de la TVA qu'elle a payée.

Le 26 février 2010.

Pour déterminer cette mesure du droit à déduction, il faudra déterminer le coefficient de déduction.
La Tva déductible sera égale à la TVA acquittée en aval multipliée par le coefficient de déduction. Ce coefficient de déduction est lui-même le produit de 3 coefficients :

- Le coefficient d'assujettissement.
- Le coefficient de taxation.
- Le coefficient d'admission.

- **Le coefficient d'assujettissement :**

Il est égal à la proportion d'utilisation d'un bien ou d'un service pour des opérations imposables ou pour des opérations soumises au taux 0. Quand une entreprise utilise un bien ou un service, elle devra procéder à son affectation pour déterminer le coefficient d'assujettissement.
Le bien est il affecté à une activité soumise ? Si oui, il sera égal à 1.
Le service est il destiné à être appliqué à une activité soumise ?

Si le bien est affecté a une activité soumise et à la fois non soumise : (hangar d'une entreprise qui a des corbillards et des ambulances) L'entreprise devra déterminer dans quelle mesure le hangar est affecté à une activité pour déterminer le coefficient. Ex : 30% pour les ambulances et 70% pour les corbillards.

L'entreprise peut retenir un seul coefficient d'assujettissement pour ses biens qui sont à usage mixte. Elle peut prendre un seul coefficient pour l'ensemble de ses biens et services. Cela évite les complications.

- **Le coefficient de taxation :**

Le principe est que seule la tva grevant des biens ou services utilisés pour des opérations ouvrant droit à déduction est déductible.
Pareillement, si les opérations imposables pour lesquelles le bien ou service est utilisé ouvrent droit à déduction, le coefficient de taxation sera égal à 1, peu importe que le bien ou service ne serve pas à des opérations non imposable.
On s'en tient aux seules opérations imposables ouvrant droit à déduction.
Une entreprise qui va utiliser un bien pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour des opérations non imposables aura un coefficient de taxation égal à 1.
Ce coefficient de taxation sera égal à 0 si le bien est utilisé pour des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ou si le bien est utilisé pour des opérations non imposables.
Le coefficient peut varier entre 0 et 1.
Ex : Une entreprise utilise un bien pour des opérations imposables de 10 000€dont seulement 4 000€ ouvre droit à déduction : Ici, le coefficient de taxation sera égal à 0,4.
Le calcul : On fait une fraction avec au numérateur, le CA relatif aux opérations imposables ouvrant droit à déduction et au dénominateur, le total des opérations imposables ouvrant ou n'ouvrant pas droit à déduction.

- **Le coefficient d'admission :**

Ce coefficient est destiné à prendre en compte les éventuelles restrictions du droit à déduction.
Si le droit à déduction pour un bien ne connait aucune restriction, le coefficient d'admission sera égal à 1.
Si le droit à déduction n'existe pas, le coefficient sera 0.
Ex : L'entreprise a acheté un véhicule de transport de personne (exclusion du droit à déduction) donc le coefficient sera de 0.

Ces 3 coefficients vont être multipliés.
EX : Pour un service donné, le coefficient d'assujettissement est de 0,5 ; le coefficient de taxation : 1 et le coefficient d'admission est de 1. = Le coefficient de déduction sera de 0,5.
L'entreprise pourra déduire 50% de la Tva qu'elle a payée. Pour le reste de la Tva, l'entreprise sera considérée comme un consommateur final.

Cette question de la mesure du droit à déduction est indépendante des taux de TVA. Peu importe à quels taux sont soumis les biens et services de l'entreprise. Le taux de Tva ne conditionne en rien le coefficient de déduction.

Dans certains cas, le législateur pose une **interdiction du droit à déduction**.
Cette interdiction a été posée depuis l'essor de la Tva communautaire car la fraude à la Tva est extrêmement facile à mettre en œuvre à l'intérieur du territoire communautaire.

Cette fraude a pour effet de créer artificiellement des droits à déduction et fait apparaitre artificiellement une TVA déductible alors qu'aucune Tva n'a été payée.
La loi de finances de 2006 a prévu une solidarité entre les participants lorsque le fournisseur initial savait ou ne pouvait pas ignorer que le destinataire de l'expédition n'avait pas d'activité réelle.

Ce droit à déduction va se compliquer car il y a lieu dans certains cas de procéder à la régularisation des déductions.

Section 2. La régularisation des déductions.

A. Le régime des immobilisations.

Il y a aura 2 régularisations à effectuer :

- **La première régularisation sera une régularisation annuelle**.

L'immobilisation a pu être utilisée pour l'année en cause dans des conditions différentes de celles qui avaient été prévu.
Ex : une activité qui a une activité soumise et non soumise calcule son coefficient de déduction de manière prévisionnelle car elle ne sait pas comment va varier l'utilisation de l'immobilisation, or elle a déduit la Tva en fonction d'un certain coefficient de déduction. En fin d'exercice, l'entreprise devra recalculer son coefficient de déduction.

- La deuxième régularisation est la régularisation dite globale.

Cette régularisation va intervenir quand l'entreprise aura la certitude que l'immobilisation sera utilisée dans des conditions différentes que celles qui ont été prévu.
L'entreprise a pu acquérir une immobilisation qu'elle avait affectée à une activité non soumise et décider ensuite d'affecter cette immobilisation à une activité soumise et donc l'entreprise doit pouvoir procéder à la régularisation pour pouvoir déduire de la TVA.

La régularisation annuelle va simplement conduire à comparer le coefficient de déduction utilisé avec le coefficient de déduction de l'année de référence.
Ce coefficient de déduction ne sera le produit que du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation parce qu'en réalité, le coefficient d'admission n'est pas révélateur de l'activité de l'entreprise.
On va multiplier ces deux coefficients à la fin de l'année et les comparer avec avant et il y aura lieu à une régularisation dès lors que la variation entre les 2 coefficients soit supérieur à 10%.
Cela exclut les petites régularisations.

La régularisation globale va se présenter **quand l'affectation du bien est modifiée.**
Le bien avait été affecté à une activité soumise, il est affecté à une activité non soumise et il faudra examiner pendant combien d'années le bien a été affecté à une activité soumise et le droit à déduction qui avait été exercé sera irrévocablement acquit au titre des exercices au cours desquels le bien avait été affecté à une activité soumise.
On va rechercher pendant combien d'années civiles, le bien a été affecté à une activité soumise.

Ex : L'entreprise avait procédé à l'acquisition d'une immobilisation en janvier 2007 et elle décide d'affecter cette immobilisation à une activité non soumise en janvier 2009. Elle avait déduit lors de l'acquisition de l'immobilisation 1000€.
Le délai de régularisation est de 5 ans.
Ca fait 3 années civiles. 3/5
L'entreprise devra reverser au trésor 2/5 de la Tva qu'elle avait déduite.

Inversement pour le bien qui a été affecté à une activité non soumise et ce bien se trouve ensuite affecté à une activité soumise à TVA à l'intérieur de ce délai de 5 ans.

S'il s'agit d'immeubles, le délai de régularisation n'est plus de 5 ans mais de 20 ans.

B. Le régime des autres biens et services.

La régularisation est égale au 5ème du produit de la taxe initiale par la différence entre le coefficient de déduction de l'année en cours et de l'année de référence.
On ferra la différence entre le coefficient de déduction de l'année en cause et celui de l'année de référence.

Ex : Coefficient de l'année de référence : 1. Coefficient de l'année en cause : 0,5 = la différence entre les deux est de 0,5.
La taxe initialement déduite sera d'une part divisé par 5 (délai de régularisation) et multiplié par 0,5 pour déterminer les modalités de régularisation.

PARTIE 2 : La fiscalité des résultats des entreprises commerciales.

La fiscalité des particuliers (des ménages) s'oppose à la fiscalité des entreprises.
Dans le cadre de la fiscalité des ménages, ce qui est imposable à l'IR est le revenu perçu du 1er janvier au 31 décembre de chaque année.
C'est une fiscalité qui porte sur les flux. Peu importe à quelle période se rattache le versement de ce revenu.
Le particulier perçoit son salaire chaque mois et perçoit en mars une prime pour les services de l'année précédente : on s'en fout, ce qui compte est ce qui est perçu chaque année.

Dans le cadre de la fiscalité des entreprises, on va avoir d'autres facteurs avec les notions d'amortissement.
Le revenu imposable est la différence entre les recettes et les dépenses, déduction faite des amortissements.
Le bénéfice imposable ne correspondra pas à la différence entre les dépenses et les recettes.
La fiscalité des entreprises commerciales devient une fiscalité patrimoniale puisque le bénéfice imposable correspond à la différence entre l'actif net à la clôture et l'actif net à l'ouverture.
On va comparer la variation du patrimoine de l'entreprise entre l'ouverture et la clôture de l'exercice.
Si la variation est négative : l'entreprise sera déficitaire. Et inversement.
Ce n'est plus une fiscalité de flux. C'est une fiscalité qui compare la variation de l'actif net à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

Le mode d'imposition est à prendre en compte :

Le mode d'imposition de l'entreprise : les entreprises commerciales vont être classées en 2 catégories : les sociétés relevant ou non de l'IS.
La société est imposée sur ses bénéfices et les associés ne sont imposés uniquement s'ils perçoivent une distribution de dividendes.
Il y a aussi les sociétés qui ne sont pas soumises à l'IS : ces sociétés sont des sociétés dites transparentes. Au regard de l'Impôt sur les bénéfices, ces sociétés ne sont pas imposées. L'imposition s'effectue sur la tête des associés et l'imposition s'effectue à concurrence des bénéfices réalisés et de la quotte part des droits sociaux.
Dans ces cas là, le résultat est directement imposé sur la tête des associés en fonction des bénéfices réalisés et non pas en fonction des bénéfices distribués.

Le régime des BIC (bénéfice industriel et commerciaux) : Ce régime permet de déterminer le bénéfice imposable, ce n'est pas un régime qui permet de déterminer l'imposition.
Vont relever du régime BIC, toutes les activités commerciales au sens de l'article L110-1 du code de commerce. Le droit fiscal élargit la liste des personnes relevant du BIC alors que sur le plan du droit civil, ces personnes ne sont pas commerçantes : La location d'immeuble à usage professionnel équipé du mobilier nécessaire ; l'activité de location de meubles.

Ex : Le propriétaire d'un fonds de commerce qui le met en location gérance. Au titre du droit fiscal son bénéfice restera déterminer selon les règles des BIC. Il y a une divergence entre le droit fiscal et le droit civil ou commercial.

Le droit fiscal fait en outre la distinction entre les BIC professionnels et non professionnels.

Le mode d'imposition n'a aucune incidence sur le mode de détermination du résultat imposable.

Le 11 mars 2010.

Première sous partie : La détermination du résultat.

Cette détermination du résultat va passer par **la comptabilité**. Déterminer le résultat fiscal d'une entreprise suppose d'avoir déterminer le résultat comptable au préalable.
La détermination du résultat va impliquer des corrections extra comptables puisque le régime fiscal des produits et des charges connait des différences de traitement par rapport au régime comptable.
Ex : Les dividendes versées à une filiale à une société mère. Ce sont des produits qui rentrent dans le résultat comptable mais ils ne sont pas imposables et il faudra les déduire.
De la même façon, les plus values sur cessions de titre de participation enregistré par les sociétés soumises à l'IS ne sont pas imposables.

Identiquement, pour les charges il y a des charges qui sont nécessairement comptabilisées mais qui ne sont pas déductibles fiscalement.
Certaines charges ne sont que partiellement déductibles. La Taxe sur les véhicules de tourisme de société n'est pas déductible pour les sociétés soumises à l'IS mais est déductible pour les sociétés qui ne sont pas soumises à l'IS.

A titre majoritaire, les dispositions sont communes à toutes les entreprises mais il y a des dispositions propres à chaque catégorie d'entreprise. Cela s'entend en fonction du mode d'imposition de l'entreprise.

Le bénéfice imposable est défini par l'article 38 du CGI : « Le bénéfice imposable est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes nature effectuées par les entreprises y compris les cessions d'élément quelconque d'actif en cours ou en fin d'exploitation ».
« Le bénéfice imposable est la différence entre l'actif net à la clôture de l'exercice et l'actif net à l'ouverture de l'exercice diminué des suppléments d'apport, augmentés des prélèvements effectués par les associés. »
L'actif net est défini comme l'excédant des valeurs de l'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.

On a donc **une fiscalité patrimoniale** ou on compare le patrimoine de l'entreprise à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Le bénéfice imposable ou le déficit se trouvera déterminer par cette comparaison de l'actif.

Titre 1 : Les dispositions communes à toutes les entreprises :

Chap 1. Les composantes de l'actif.

Il faut quitter le domaine de la comptabilité de caisse pour se placer dans le domaine de la comptabilité d'engagement. Le bénéfice d'une entreprise commerciale est la totalité des créances acquises déduction faite de la totalité des dettes engagées.

Section 1. La comptabilisation des éléments de l'actif.

I. Le rattachement des éléments de l'actif.

Il faut distinguer les créances et les stocks.

- Les stocks :

Les stocks ne suscitent pas de difficultés particulières car les entreprises ont l'obligation de procéder tous les ans à un inventaire physique des stocks. Cet inventaire va permettre de rattacher un stock déterminé à un exercice déterminé. C'est un inventaire physique qui doit être fait et non un inventaire comptable.

La prise en compte du stock dans l'actif de l'entreprise a pour propos de tenir compte et de neutraliser les charges qui ont été comptabilisées pour l'acquérir.

La prise en compte du stock peut également permettre de prendre en compte un élément d'actif qui a été utilisé pour l'acquisition de stock.
Une entreprise a transformé une créance qu'elle détenait contre son banquier en stock en achetant des marchandises.

- Les créances :

S'agissant des créances, la difficulté sera plus grande car en matière de comptabilité commerciale, la date du paiement de la créance est totalement indifférente. Il faudra déterminer quelles créances sont rattachables à l'exercice.
Ex : Si la créance est relative à une avance relative à un prix payable sur l'exercice suivant : Cette créance ne sera pas rattachée à l'exercice.

Le CGI pose le principe que le critère de rattachement de la créance à un exercice donné est la livraison pour les ventes ; l'achèvement du service pour les prestations de services.
Ce principe connait néanmoins des exceptions.

- **Le principe :**

Pour les ventes, le prix convenu doit être rattaché à l'actif du vendeur au titre de l'exercice durant lequel la livraison est intervenue.
Peu importe que le prix ait été payé ou que la vente soit assortie d'une clause de réserve de propriété.
Le transfert de propriété n'est pas un élément pertinent, ni le paiement du prix.

Pour les prestations de services, c'est à l'exercice ou la prestation est achevée. Pour les prestations continues, il sera nécessaire de procéder au rattachement des sommes échues.
Il faut donc déduire les produits constatés d'avance et cela implique pour certaines entreprises des calculs parfois complexes et difficiles.
Ex : une entreprise de presse qui conclut des abonnements au fil du temps. L'entreprise de presse devra rattacher à l'exercice N, la moitié du cout de l'abonnement et l'autre moitié à l'exercice N+1 si l'abonnement a été souscrit en juin.

Ex : pour les établissements bancaires qui émettent des cartes bancaires moyennant une cotisation dont la durée de validité de la carte s'étale sur plusieurs exercices. L'entreprise de banque encaisse la cotisation au moment de la délivrance de la carte et cette cotisation a pour conséquence que la durée de validité de la CB s'étale sur plusieurs exercices. Sur quel exercice la banque doit elle rattacher la cotisation perçue ?
Il fallait se demander quelle était la contre partie de cette cotisation. Le CE a retenu que c'était un rattachement fractionné de la somme perçue sur la durée d'utilisation de validité de la carte.

Ce rattachement peut poser des difficultés pour les contrats à long terme ou le critère lié à l'achèvement des travaux est susceptible de poser des difficultés.
Une entreprise a conclu un contrat pour la construction d'un tunnel sous la manche. A quel exercice va-t-elle rattacher les créances ? Si on prend la règle normale c'est à la livraison de l'édifice mais cela est irréaliste car pendant les travaux de construction, l'entreprise n'enregistrerait que les charges mais pas de produits et donc le code de commerce permet de rattacher à chaque exercice une partie du bénéfice à la condition que ce bénéfice soit suffisamment identifiable et que l'opération soit parfaitement acceptée par le client.
Cette méthode doit être utilisée avec beaucoup de précaution car si l'entreprise fait un mauvais calcul et considère que les bénéfices sont plus importants qu'en réalité alors, une fois les travaux achevés elle enregistrera une perte et aura acquitté un import sur les bénéfices pour un truc faux.

- **Les exceptions** :

Ces exceptions permettent aux entreprises de comptabiliser des créances à concurrence des charges qu'elle a exposées et cette comptabilisation à concurrence des charges exposées va être effectuée dans un compte variation des encours de production. Ce compte permettra la neutralisation de charge.
L'évaluation de la créance s'effectuera exclusivement sur la base du prix de revient.

II. L'évaluation des éléments de l'actif.

Ici, l'évaluation des créances va poser moins de difficultés que l'évaluation des stocks.

Pour l'évaluation des créances on a le principe posé par le code civil qui est le nominalisme monétaire. La créance doit être évaluée pour son montant. Si la créance est libellée dans la monnaie de l'entreprise, ça ne pose pas de difficultés.
Si la créance est en monnaie étrangère, il y a lieu à une évaluation à 2 moments de l'année :

- Une évaluation au moment de l'enregistrement de la créance.
- Et une évaluation à la clôture de l'exercice car il peut y avoir des gains ou des pertes de changes.

Les gains ou perte de change n'entre pas dans la détermination du résultat comptable, mais pour la détermination du résultat imposable le gain ou la perte de change va entrer en ligne de compte. Si,

on est en présence d'un gain de change, alors l'entreprise sera imposée au titre de ses résultats de l'exercice sur un gain potentiel.
Si on a une perte de change, l'entreprise pourra déterminer son résultat imposable d'une perte potentielle. La perte sera acquise définitivement acquise que le jour ou la somme aura été payée. Il y aura une réappréciation à la date du paiement qui se traduira par le traitement d'une provision.

Ce qui pose le plus de problèmes est l'évaluation des stocks. L'art 38-3 du CGI nous dit que cette évaluation doit être effectuée au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier est plus faible que le prix de revient.
La difficulté va survenir quand les marchandises de même nature ont été achetées à des moments différents de l'exercice et à des prix différents.
Il y a en réalité deux méthodes possibles :

- La Méthode du coût moyen pondéré. Le calcul de la valeur du stock sera effectué sur la base du coût moyen pondéré.
- La méthode dite « première entrée, premier sorti ». Cette méthode consiste à considérer que les éléments de stocks à la clôture de l'exercice ont été achetés en dernier car on suppose que les premiers éléments entrés sont sortis.

Les entreprises sont libres de choisir entre les deux méthodes mais elles doivent assurer la permanence de la méthode.

La question de l'évaluation des stocks pose une autre difficulté pour le prix de revient, il s'agit des charges de sous activité.

Parfois l'entreprise va moins fabriquer. Au lieu de fabriquer 100 000 unités par an, elle en fabriquera 50 000. Elle fabrique deux fois moins d'unité de stock tout en conservant des frais fixe identique. Le cout de revient de chaque unité passe de 100 à 170. Comment l'entreprise va évaluer son stock ?
La sous activité perturbe les stocks. Le CE a admis que le supplément de coût soit rattaché aux frais généraux et non pas aux stocks.

Le deuxième mode d'évaluation est l'évaluation au cours du jour.
Si le court du jour est inférieur au prix de revient. Le prix de revient est de 100, mais le court du jour est 80. L'entreprise va devoir évaluer au court du jour en constituant une provision pour dépréciation pour tenir compte à nouveau de sa véritable situation.

Section 2. Le traitement fiscal des éléments de l'actif.

I. Le traitement des produits de l'exploitation courante.

Il va y avoir des divergences entre le droit comptable et le droit fiscal. Il faut distinguer le traitement fiscal des produits de l'exploitation courante et le traitement fiscal des éléments de cession de l'actif immobilisé.
L'entreprise doit rattacher au bon exercice ses créances.

Les subventions que peut percevoir une entreprise sont de nature à augmenter l'actif net. Cette imposition des subventions conduit à une situation différente selon que l'auteur de la subvention est l'Etat ou une collectivité publique ou un tiers. Si la subvention émane de l'Etat, le montant de la subvention tient normalement compte du montant de l'impôt sur cette subvention.
Quand la subvention est le fait d'une collectivité publique ou d'une entreprise privée, alors l'Etat confisque une partie de la subvention, l'Etat va percevoir un impôt sur l'actif net lié à l'octroi de la subvention. La collectivité publique ne peut pas tenir compte de l'IS car elle ne perçoit pas l'IS.

Ce qui pose également difficulté sont les abandons de créances : une entreprise bénéficie d'un abandon de créance et cet abandon va diminuer le passif et augmenter l'actif net. La dette qu'une entreprise avait vis-à-vis d'une autre se trouve étreinte par l'effet de l'abandon de créance.
L'abandon constituera un produit à rattacher au résultat imposable.
Le CGI prévoit que lorsqu'une société mère abandonne une créance au profit d'une filiale, alors la filiale ne sera pas imposée si elle s'engage à augmenter son capital au profit de la société mère du même montant dans un délai de 2 ans.

II. Le traitement du produit de la cession des éléments de l'actif immobilisé.

Ici, il s'agit de biens durables.
Les immobilisations ont vocation à rester dans le patrimoine de l'entreprise car ce sont des biens qui servent à l'exploitation.
Un immeuble sera une immobilisation pour un garagiste mais ca sera un stock pour un marchand de bien.
Il n'y a pas par nature des biens qui seraient des stocks ou des immobilisations, tout dépend de l'activité de l'entreprise.
LE régime applicable sera le système des plus values ou moins values.

- **Le calcul des plus ou moins values:**

La question se posera en cas de cession ou destruction du bien. Le droit fiscal ne prend pas en principe considération les plus values latente ni les moins values latente.
L'existence de la plus values s'appréciera en comparant la valeur de cession et la Valeur nette comptable.
Dans certains cas, si le bien est détruit, la valeur de cession est de 0.
Si le bien est vendu, le prix obtenu sera la valeur de cession et on comparera avec la VNC.
Mais le droit fiscal connait la pluralité de patrimoine pour l'exploitant individuel. L'exploitant individuel a en droit fiscal un patrimoine privé et un patrimoine professionnel. Ce qui n'est pas le cas en droit commercial.
La question de la plus value se posera également quand un bien passera du patrimoine professionnel au patrimoine privé. Une plus value ou moins value sera susceptible d'être constaté.

Ex : L'exploitant est propriétaire de son fond de commerce et des murs dans lequel est exploité le fond de commerce. Il a acquis les murs par le biais de son entreprise. Donc l'immeuble fait partie du patrimoine de l'entreprise. Puis ce commerçant prend sa retraite et vend son fond de commerce et conserve l'immeuble pour le louer à son successeur. De cette seule décision résulte le passage de l'immeuble du patrimoine professionnel au patrimoine privé. Ce passage engendre une plus values ou moins values. Et le commerçant va se trouver débiteur d'impôt. La plus/moins valeur sera calculé de la VNC de l'immeuble avec la valeur vénale de cet immeuble.

La VNC est la valeur d'acquisition déduction faite des amortissements pratiqués si l'immobilisation est amortissable, plus provisions pour dépréciation si l'immobilisation est non amortissable.

- **Le traitement fiscal des plus/mois values** :

Article 39 duo déciès du CGI qui distingue les plus/moins values à court terme et à long terme.
Les plus ou moins values a court terme sont celles qui ont été enregistré lorsque le bien a été détenu depuis moins de 2 ans.

S'agissant des immobilisations amortissables, la plus values qui sera dégagée lors de la cession du bien s'il a été détenu depuis plus de 2 ans devra être ventilée entre une plus values à court terme et une plus values à long terme.
La PV sera à court terme dans la mesure des amortissements pratiqués et sera à long terme lorsqu'elle excède le montant des amortissements appliqués.

EX : une machine amortissable en 5 ans et l'entreprise la vend au bout de 3 ans. Cette cession s'effectue pour un prix de 80 000€.
Prix de cession : 80 000
VNC : 100 000 – (les 3 annuités de 20 000) = 40 000
Donc si le bien est vendu 80 000 la PV sera à court terme dans la mesure des amortissements et sera à long terme au-delà.
Donc PV qui sera entièrement à court terme.

Si l'entreprise réalise une PV lors de la cession d'une immobilisation c'est sans doute parce que la dotation aux amortissements à été trop importante. L'entreprise a fait trop d'amortissement or ces amortissements ont été déduit du résultat comptable

Les moins values à court terme résultent de la cession d'immobilisation détenue depuis moins de 2 ans et de la cession d'immobilisation amortissable détenue même depuis plus de 2 ans.
Il n'y a pas de moins values a long terme pour les immobilisations amortissables.

Une fois la plus values ou les moins values établies, il y a des régimes particuliers :

- **Pour les sociétés soumises à l'IS :**

Les plus values et moins values à court terme ou à long terme sont rapportées au résultat de l'exploitation. Toutes les PV ou MV sont intégrées dans le résultat de l'exploitation à l'exception des PV à long terme sur cession de titre de participation. Quand une société procède à une cession de titre et qu'elle enregistre une PV, cette plus values n'est pas imposé et seule se trouve imposé, la quotte part des frais et charges qui est égale à 5% du montant de la plus values. Ce qui réduit considérablement le montant de l'impôt sur les sociétés.

- **Pour les entreprises non soumises à l'IS** :

La distinction court terme/ Long terme a conservé toute son importance puisque les plus values à court terme sont intégrés dans le résultat imposable et les plus values à long terme sont imposées tout compris au taux de 30,01%.

Le législateur s'est attaché pour les petites entreprises à atténuer l'imposition des plus values. Quand l'activité a été exercée plus de 5 ans, le législateur a prévu une exonération des plus values à long terme pour les sociétés non soumise à l'IS à la condition que l'exploitant prenne sa retraite et que les recettes soient inférieurs à 150 000€ pour les entreprises de vente ou 90 000€ pour les prestataires de services.
On veut éviter l'imposition de la PV en cas de départ à la retraite.

Egalement, le législateur a également prévu pour les PV immobilières, une exonération des PV résultant de la cession d'immeubles qui est un système voisin de ce qui a été prévu pour les ménages. La PV subit un abattement de 10% par an à compter de la 5ème année de détention. Si l'immeuble a été conservé plus de 15 ans, la PV n'est pas imposable. Cela évite de pénaliser les entreprises possédant des immeubles.

Pour les entreprises soumises à l'IS, les plus values de cession de titre de société à prépondérance immobilière sont quand la société n'est pas quottée en bourse soumise à un taux de 19,6%.

III. L'évaluation de certains éléments de l'actif immobilisé*.*

- **Le régime de l'évaluation des titres en porte feuille :**

Pour les titres en portefeuille, il y a une évaluation à la clôture de chaque exercice.
Cette évaluation pour les titres de placement, c'est la valeur vénale des titres.
Si la société détient un portefeuille boursier, ca sera le cours du dernier jour de l'exercice.

S'il s'agit de titres de participation (qui représente plus de 10
% du capital de la société), l'évaluation se ferra de manière différente. Il faudra tenir compte de l'évaluation du prix de convenance (prix qu'un chef d'entreprise accepterait pour acquérir ces titres qui donnent un pouvoir).

Si la valeur est plus faible à la clôture qu'à l'ouverture, l'entreprise va procéder à la constitution de provisions mais ces provisions ne seront pas déductibles du résultat fiscal. Elles ne pourront s'imputer que sur des moins values à long terme de même nature constatée sur l'un des 10 exercices suivant.
Cela ne s'applique désormais plus qu'aux sociétés non soumises à l'IS.

Pour les titres, les plus values sur OPCVM : ces plus values sont toujours des plus values à court terme et ces plus values sont imposables même s'il ne s'agit que de plus values latente. La plus values est imposable.

- **La question de la réévaluation des bilans :**

Le but est de redonner aux biens leurs valeurs qu'ils ont de manière contemporaine.
La réévaluation libre (à la discrétion de l'entreprise) peut être effectuée à tout moment mais doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières mais ne peut pas porter sur les immobilisations incorporelles.
Sur le plan fiscal, l'écart de réévaluation va conduire à une augmentation de l'actif net et va donc conduire à une augmentation de l'IS, alors que sur le plan comptable l'écart de réévaluation ne peut pas être distribué sous forme de dividendes.

La réévaluation libre ne présente pas beaucoup d'intérêt sur le plan fiscal.
Le seul intérêt est dans le cas ou une entreprise a enregistré un déficit lors des exercices précédents.
Pour les sociétés soumises à l'Is, les déficits ne se périment plus (au contraire pour les sociétés non soumises à l'is, les déficits se périment sur 6 ans) et dans ce cas là, la réévaluation n'est pas utile.
Elle est utile pour les sociétés non soumises à l'IS.
Pour les sociétés soumises à l'IS, l'intérêt principal en présence d'un déficit est lorsque la société envisagerait un changement d'activité accompagné d'un changement d'associés.

Chap 2. Les composantes du passif :

Une charge est déductible si elle a été exposée en vue de l'acquisition d'un revenu. Il faudra rechercher si la charge est en lien avec l'acquisition d'un revenu, même s'il n'y a pas eu effectivement revenu.

La notion de charge ici ne se résume pas à la notion de dépense car on raisonne en terme de variation patrimoniale.

L'art 39 du CGI énumère les divers éléments qui peuvent venir en déduction du bénéfice imposable :

Section 1. Les frais généraux.

C'est la plus grande source de contentieux entre l'administration et l'entreprise car les entreprises peuvent avoir tendance à considérer comme frais généraux des frais qui n'ont pas fait l'objet de l'acquisition d'un revenu comme les voyages ou les réceptions.

I. Les conditions de déductibilité des frais généraux.

Il y a les dépenses qui correspondent à 2 critères :

- **Une diminution de l'actif net.**

Certaines dépenses n'entrainent pas de diminution de l'actif net (acquisition d'une immobilisation).
Les frais généraux supposent donc une diminution de l'actif net.
Les immobilisations de faible valeur vont être assimilées à des frais généraux (moins de 500€ HT). Ce sont les dépenses de petits matériels ou mobiliers. Ces dépenses seront déductibles bien qu'en théorie, on est pu considérer qu'il n'y avait pas diminution de l'actif net.

Vont relever des frais généraux, les frais d'établissement, de constitution. Ces dépenses ne trouvent pas de contre partie dans le patrimoine de l'entreprise.
D'autres dépenses vont s'intégrer à la valeur des immobilisations : les frais nécessaires à la mise en état d'une immobilisation.
Les dépenses qui ne correspondent à aucune valeur vénale mais qui frappent une acquisition seront des frais généraux car il y aura diminution de l'actif net.
Les frais de notaire (droit de mutation et frais de publicité foncière) vont emporter une diminution de l'actif net car il n'y aura pas de contre partie dans le patrimoine de l'entreprise.

Les dépenses de réparation vont aussi entrainer une diminution de l'actif net avec une marge d'incertitude entre les dépenses qui sont destinées à prolonger la durée d'utilisation d'une immobilisation et les dépenses qui servent à maintenir en bon état l'immobilisations. La jurisprudence administrative est hésitante.

La dépense doit être exposée dans l'intérêt de l'entreprise ce qui exclut les dépenses personnelles de l'exploitant.

L'administration pourrait contester l'acte anormal de gestion. L'acte anormal de gestion est l'acte qui va être contraire à l'intérêt de l'entreprise et qui a été conclut soit dans l'intérêt des dirigeants soit dans l'intérêt de tiers.
Ex : les emplois fictifs : c'est un acte anormal de gestion et l'administration est fondée à contester la déductibilité des frais généraux.
La dépense ne sera pas admise au titre des frais généraux et le bénéficiaire de la libéralité sera imposé personnellement sur l'avantage qu'il a reçu.

EX : L'entreprise procède à l'acquisition d'un immeuble et le donne en location à un tiers à un prix dérisoire.

L'acte illicite ne peut pas non plus donner lieu à déduction au titre des frais généraux.

Le 18 mars 2010.

L'article 39K interdit la déduction de charges considérées comme somptuaires :
On a par exemple :
-Les charges liées à l'exercice non professionnel de la chasse et de la pêche,
-Les dépenses relatives à l'exercice non professionnel de la navigation de plaisance, à voile ou à moteur parce que l'on estime que ces dépenses ne sont pas disposées dans **l'intérêt de l'entreprise.**

RQ : A partir du moment où le navire abrite le siège social de l'entreprise, la dépense devient une dépense déductible.

L'administration vérifiera si la dépense est véritablement justifiée. Un homme d'affaire très important ancien ministre avait implanté le siège social de son entreprise sur un bateau.

Le législateur a été contraint d'intervenir dans une hypothèse :
C'est celle de ➔ l'entretient de résidence de plaisance indispensable pour l'activité de l'entreprise.
On se demande si la déduction des frais d'entretient d'une résidence de plaisance doit être faite.

Le législateur est intervenu pour prévoir que ces frais seraient déductibles quand **l'appellation est conditionnée par la présence d'un bâtiment.**
Ex : Les châteaux pour les vignobles.

Ne sont pas non plus déductibles les amendes pénales et de façon plus générale toute les sanctions pécuniaires qui peuvent être infligées aux entreprises.
➔La question de la déductibilité a été très discutée. La première position justifiant l'absence de déductibilité repose sur le fait que *la commission d'une infraction pénale ne pouvait jamais être conforme à l'intérêt de l'entreprise.*
Cette première justification s'est trouvée prise en défaut lorsque la preuve a été apportée que certaines activités taxables impliquaient la commission d'infraction pénale, et sans la commission d'infraction pénale ces activités ne peuvent pas exister.
Ces activités sont celles qui exercent le plus vieux métier du monde. Il n'y a pas de prostitution sans racolage.
L'administration a trouvé une deuxième justification : ➔ **Le principe de la personnalité des peines**, car si le montant des amendes est déductible du bénéfice imposable, le trésor public contribue pour partie à la charge de cette amende.

Cette absence de déduction, s'étend à l'ensemble des sanctions pécuniaires infligées à raison de manquement à des obligations, les sanctions prononcées par l'autorité de la concurrence. Les sanctions peuvent atteindre des sommes considérables.

Pour que la dépense soit déductible au titre des frais généraux, **il faut qu'elle soit justifiée et comptabilisée.** L'exigence de la comptabilisation complète, l'exigence de la justification l'est moins, elle est assouplie.
➔Dans certain cas, l'obtention d'une justification de la dépense ne sera pas possible, l'administration se contentera de vérifier sa vraisemblance et son rapport avec l'activité de l'entreprise.
Ex : Lorsqu'une entreprise installée dans un immeuble collectif verse des étrennes au concierge, cette dépense ne sera pas justifiée.

Cette exigence d'une justification implique que l'administration ait une grande facilité pour contrôler les frais généraux. **Les entreprises ont l'obligation d'ajouter à leur déclaration de résultat le relevé de certains frais généraux :**

Les frais de voyages et de déplacement, de ces mêmes personnes, les dépenses de ses véhicules automobiles, les cadeaux, les frais de réception, lorsque leur montant global excède 6k€

On a une visibilité sur la vraisemblance de ces frais généraux sur la cohérence avec l'activité de l'entreprise. Une entreprise de peinture industrielle ne pourra pas justifier de disposer comme véhicule automobile, un véhicule de luxe.
Si l'on fourni à une série de personne des véhicules, des voyages, c'est un moyen d'organiser des rémunérations occultes et l'administration peut avoir cette vision.

Tout versement d'honoraire de courtage ou de commission doit faire l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale dès lors que leur montant excède 75% du salaire.

L'administration peut vérifier que les bénéficiaires déclarent bien les commissions et les courtages. On peut procéder par voie de recoupement.

B) Le régime fiscal des principaux frais généraux.

Sont déductibles :
-Les frais de personnels, quelque soit leur qualification, salaire, prime gratification, Les charges patronales à ces rémunérations ainsi que la taxe sur les salaires.
➔A la condition que cela corresponde à un emploi effectif et à une activité réelle.

Cela signifie que **la rémunération doit être en relation avec la qualification du bénéficiaire de celle-ci.**
S'agissant de ces rémunérations, la déductibilité étant la règle, la loi de finance a apporté une modification importante en ce qui concerne ce que l'on nomme les retraits de chapeau ou les parachutes dorés versés au dirigeant des entreprises cotées.
Ces sommes versées au moment de leur départ, était jusqu'à la loi de finance intégralement déductible.
L'inflation de certain parachute doré, a conduit mais seulement pour les sociétés cotées à prévoir une limite de déduction puisque la déduction n'est possible que dans la limite de 6 fois le plafond de la sécurité sociale. ➔ **Cela représente 150K€.**
Au-delà la déduction n'est pas admise. La société aura comptabilisé la dépense. Le législateur a été clément malgré cette restriction. Il a prévu que cette absence de déductibilité ne s'appliquerait que pour les sommes versées par les sociétés cotées à leur dirigeant, ce qui signifie que les sommes versées par les sociétés cotées à des tiers, mais en faveur des dirigeants ne sont pas affectées par cette interdiction.
La société cotée, va verser une somme à une caisse de retraite, à charge pour cette caisse de retraite de verser à l'ancien dirigeant sa retraite chapeau.

On a aussi les impôts.
➔Tous les impôts liés à l'activité professionnelle sont déductibles, la taxe foncière, la taxe sur les véhicules de société.
Les impôts qui ne sont pas payés en vue de l'acquisition d'un revenu ne sont pas eux déductibles. L'impôt sur le revenu dans le cadre d'une société de personne, l'impôt sur les sociétés, ne sont pas non plus déductibles, ➔ce sont des dépenses qui fait qu'un bénéficie se trouve taxé.

Lorsqu'une société calcule son résultat imposable, elle doit intégrer l'impôt sur les sociétés qu'elle a payé.

Les frais de location, représente aussi des charges déductibles, c'est une charge pour le preneur. Les frais de location constituent des frais imposables pour le bailleur. Cette question des frais de location suscite un certain nombre d'observation.
Tous les frais liés à la location ne sont pas déductibles. Le dépôt de garantie n'est pas déductible, mais ne sera pas imposable sur la tête du bailleur car ce n'est pas une recette définitivement acquise.

Si le locataire n'a pas payé ces derniers loyers, cela deviendra imposable et déductible.

Le sort fiscal du droit d'entrée. Le propriétaire d'un local commercial demande au locataire le versement d'un droit d'entrée au moment de la conclusion du bail, et la question se pose si cette somme est déductible ?
Pour savoir si elle est déductible, il faut déterminer à quoi correspond ce droit d'entrée.
Ce droit d'entré correspond t-il à la contre partie du droit au bail ?

-Si l'analyse est faite dans ce sens, **le droit d'entrée ne sera pas déductible** car il correspond au coût d'acquisition d'une immobilisation, incorporelle, le droit au renouvellement du bail.
-On peut avoir une autre vision. Le droit d'entrée peut correspondre à un supplément de loyer. Le preneur accepte par avance de payer un supplément de loyer par rapport au loyer trimestriel qu'il paiera ensuite.
Cela redevient une charge déductible, et la qualification sera a opéré au regard du montant du loyer. Si le loyer est un loyer normal, si le loyer demandé correspond au marché, il n'est pas possible de prétendre que ce serait un supplément de loyer.

Si le loyer est un loyer plus faible que celui qui est pratiqué sur le marché, ou celui qui résulte de la valeur locative, la qualification de supplément de loyer pourra être retenu. Le loyer sera inférieur à la valeur locative, à la condition que le preneur verse un supplément de loyer.
Ce supplément de loyer sera traité en frais généraux, mais la déduction de cette somme ne pourra intervenir que de manière échelonnée sur la durée du bail. C'est un supplément de loyer qui va compenser une infériorité par rapport à la valeur locative.

Les frais de location posent des difficultés particulières dans le cas du contrat de location gérance.
Ce contrat est vu avec méfiance sur le plan fiscal
Le locataire va pouvoir déduire de son bénéfice imposable les redevances qu'il verse au propriétaire du fond de commerce. La tentation peut alors être grande de dissimuler sous la qualification de redevance une partie du prix d'acquisition du fond de commerce.
La convention prévoit une location gérance et dans un deuxième temps la possibilité pour le locataire gérant d'acquérir le fond de commerce auprès du bailleur.
Le prix d'acquisition d'un fond de commerce relève de la catégorie des immobilisations.

On pense à majorer le coût des redevances, et d'inclure dans ces redevances une partie du prix d'acquisition. On va pouvoir déduire de son bénéfice imposable, une partie du prix d'acquisition du fond de commerce.

Dans ce cas, l'administration fait preuve d'un esprit très exigeant. Elle recherche si le montant des loyers n'est pas supérieur à la valeur de rentabilité du fond. Il recherche surtout si ce contrat de location gérance est susceptible de permettre en théorie au propriétaire du fond de reprendre possession de son fond de commerce.
Les dispositions de ce contrat permettraient de retrouver son fond de commerce, l'administration recherche quelles sont les clauses.

Le fond de commerce se trouve vidé de sa substance par certaine clause.

Les dons et subventions, les cadeaux d'entreprise, les libéralités d'usage peuvent être déduites au titre des frais généraux, mais des lors que ces libéralités sont exagérées, elles sont a réintégrées dans le résultat imposable.

Parallèlement, elle constitue pour le bénéficiaire, un revenu imposable. Le bénéficiaire sera aussi imposé à l'impôt sur le revenu, avec une majoration de 125%.

Il sera imposé à l'impôt sur le revenu. Imposition sur la tête de la société, et sur la tête du bénéficiaire.
Plus techniquement, la question des subventions se pose dans le cadre des subventions inter entreprise car certaines subventions peuvent être consenties dans l'intérêt de l'entreprise qui l'a accordé, les subventions consenties à un partenaire commercial en difficulté. **L'entreprise a un partenaire commercial en difficulté. C'est dans son intérêt de lui accorder des subventions.**

Telle entreprise a un fournisseur qui lui produit des pièces de précision, si ce fournisseur dépose son bilan l'entreprise aura du mal à trouvé d'autre fournisseur.
Plus délicate est la question des subventions à un partenaire financier.

Les subventions accordées par une société mère à sa filiale. La subvention constitue ou non une charge déductible pour la société mère.
La question va être résolue de façon différente en fonction de la situation de la filiale à l'issu de l'octroi de la subvention.

A ➔ 80% de B

B= -10 000€

Subvention
Si 5000€
Si 10 000€
Si 20 000€

Si la subvention est de 5000€.
La situation nette reste négative à concurrence de 5000€. Dans ce cas là, **la subvention sera déductible sur la tête de la société mère** puisqu'il n'en résulte pas un quelconque avantage.

Si la subvention est de 10 000€
Le montant est égal à la situation nette de la filiale. La situation nette de la filiale après l'octroi de la subvention sera égale à 0.
La société mère n'en tire aucun avantage. **La subvention restera une subvention déductible.**

Si la subvention est de 20 000€.
Cette subvention a eu pour conséquence de compenser la situation nette négative, mais elle a rendue cette situation nette positive.
On peut noter que aussi longtemps que le montant de la subvention n'a pas compensé la situation nette négative, elle reste déductible.

Dans ce cas, 10000€ sont déductibles. Ils n'ont fait que remettre à 0 la situation. Pour les 10000€ supplémentaires, l'analyse doit être différente car ces 10000€ ont contribué à donner une valeur plus importante aux titres détenus par la société mère.

A concurrence de 8000 la société mère trouve la contre partie de la subvention dans l'augmentation de la valeur des titres de la filiale. Cette subvention a permis d'acquérir ou de valoriser un élément d'actif, et à concurrence du taux de détention, la subvention ne sera pas déductible, mais pour les 20% restant, la part du capital détenu par d'autres associés, cette subvention ne bénéficie pas à la société mère. Elle ne trouve la contrepartie de cette subvention qu'à concurrence de 80% de son montant.
Les 20% restant profite aux autres associés. La subvention sera déductible à concurrence de ce qui représente pour elle au-delà de la situation nette négative.

La déductibilité de la subvention : Déductible à concurrence des 10 000€ qui ont permis la remise à 0.
Sera déductible d'autre part, en ce qu'elle bénéficie à d'autre que la société mère, de 10 000 + 2000.

La loi de finance exige qu'en cas de subvention, **la situation nette de la filiale soit prise en compte à la clôture de l'exercice et exclusivement à la clôture de l'exercice,** ce qui peut entrainer des conséquences redoutables pour la société mère, si la subvention est consentie en cours d'exercice sur la base de compte intermédiaire.
La situation nette de la filiale a été calculée en cours d'exercice, à mi exercice.
La situation nette de la filiale est négative.
La fin de l'exercice est bénéfique pour la filiale, à la fin de l'exercice la situation nette de la filiale est de 20 000.

Composée des 10 000 constitué par la subvention et des 10 000 résultant du développement de l'activité de la filiale.

On a une conséquence. Indépendamment de la subvention, à la clôture de l'exercice, la situation de la filiale est positive, elle est de + 10 000.

Ce qui fait changer la perspective quant à la déductibilité. La subvention va être analysée dans ces effets à la clôture de l'exercice. Cette subvention aura augmenté la valeur des titres. Si on garde le même exemple, la société mère était convaincue qu'elle pouvait déduire 10 000€.

Au moment de l'octroi de la subvention, on a une incertitude sur la déductibilité de la subvention consentie, car elle est consentie à un moment donnée, mais pour apprécier la situation de la filiale on se fixe à la clôture de l'exercice.
Il y a une forme d'imprévisibilité.

Les primes d'assurance. Elles présentent un certain nombre de particularité. En principe les primes d'assurance sont déductibles qu'il s'agisse de prime d'assurance pour la responsabilité civile, d'assurance de perte d'exploitation, d'assurance dommage aux pertes de biens, l'indemnité versée à l'entreprise sera elle aussi imposable.

La difficulté vient du développement de l'assurance et de l'habitude de certaine entreprise ont de souscrire l'assurance homme clé**, l'assurance sur la vie souscrite au profit de l'entreprise, dans l'hypothèse du décès du dirigeant, ou du décès d'un collaborateur dont l'activité est très précieuse pour la vie de l'entreprise.**

Cette prime d'assurance qui est versée n'est pas destinée à compenser la perte éventuelle d'un stock ou d'une immobilisation. Le chef d'entreprise n'est ni un stock, ni une immobilisation.
La prime versée n'est pas une prime déductible
Mais le jour ou l'indemnité est versée, il y a pour l'entreprise une augmentation de l'actif net. Un revenu imposable.
S'il disparaissait alors qu'il était encore en activité, dans ce cas là on retrouvait le droit commun de la déduction. L'entreprise percevait un revenu et les dépenses dépensées pour l'acquisition de ces revenus, les dépenses étaient imposables.
Si le dirigeant décédait alors qu'il était en activité**, les primes versées devenaient déductibles.**

Si le dirigeant prenait sa retraite avant de décéder, **les primes étaient irrévocablement non déductibles** car l'assureur ne versait aucune indemnité.

L'administration a apporté un correctif important. En prenant acte que le décès d'un dirigeant est de nature à perturber l'entreprise. La déduction des primes d'assurance dépend désormais de la nature de la prestation qui sera fourni par l'assureur. Il y a deux catégories de prestation.
-Au décès du dirigeant il est prévu que l'assureur versera un capital.
-S'il est prévu que la prestation de l'assureur s'effectuera de manière successive, versera une indemnité destinée à compenser la perte liée au décès du dirigeant. Dans ce cas les primes sont déductibles.

Le 19 MARS 2010.

Section 2 : Les amortissements.

L'amortissement est la constatation sur le plan comptable de la dépréciation d'un bien immobilisé en raison de l'écoulement du temps.

Les frais généraux entrainent une diminution de l'actif alors que l'acquisition d'une immobilisation n'entraine pas de diminution de l'actif.
C'est au fil du temps que **l'immobilisation va perdre de sa valeur et l'amortissement va être une charge comptable et fiscale destinée à constater cette diminution de valeur**.

Sur le plan de la comparaison patrimoniale, les immobilisations ont perdu une certaine valeur au cours de l'exercice et il faut constater cette dépréciation puisque l'immobilisation va être inscrite au bilan pour son coût d'acquisition mais elle va perdre de la valeur.

A) Le régime général.

- **Les biens susceptibles d'amortissement** :

Pour que les biens soient susceptibles d'amortissement, il faut que ces biens constituent des immobilisations.
L'immobilisation se définie comme un bien destiné à être affecté de manière durable à l'activité de l'entreprise. Il n'y a pas une catégorie d'immobilisation. La notion d'immobilisation va varier en fonction de l'activité de l'entreprise.

De plus, il est nécessaire que le bien se déprécie avec le temps.
Si ce n'est pas le cas, la technique de l'amortissement ne pourra pas être utilisée.

S'agissant des immobilisations corporelles, il y a une immobilisation qui ne se déprécie pas avec le temps : ce sont les terrains. **Donc les terrains ne sont pas amortissables par principe.**

En cas d'acquisition par une entreprise d'un immeuble bâti sur un terrain, seule la construction sera susceptible d'amortissement et non pas le terrain.

Il y a une exception lorsque le temps (l'exploitation) a une incidence sur la valeur du terrain. C'est le cas d'une carrière ou d'une sablière par exemple.

La question s'est posée de savoir si on pouvait amortir des terrains qui servaient de décharges : Non. La jurisprudence a considéré que l'amortissement ne pouvait pas être utilisé quand bien même que le terrain ait perdu de sa valeur.

S'agissant des immobilisations incorporelles, il va falloir déterminer si le temps a un effet sur la valeur de cette immobilisation incorporelle. La majeure partie des immobilisations incorporelles ne se déprécie pas avec le temps (La marque, le droit au bail, le fond de commerce).
Seules les immobilisations incorporelles se dépréciant avec le temps pourront être amorties. C'est le cas des brevets d'invention par exemple ou encore des autorisations pharmaceutiques de mise sur le marché.

Cette grande restriction sur la possibilité d'amortir les immobilisations incorporelles vient d'un conflit entre le Ce et les Ca à propos de la situation des administrateurs de biens. L'administrateur de biens fait l'acquisition d'un portefeuille de biens et la question s'est posé de savoir si le coût d'acquisition des mandats était amortissable puisque les administrateurs de biens faisaient valoir qu'au fil des années, les mandats qu'ils avaient acquis n'étaient pas renouvelés. Certaines cours administratives d'appel avaient admis l'amortissement en disant que la valeur des mandats était altérée avec le temps. Cela était dangereux pour les finances publiques.
Le CE a mis fin a cette tendance de la jurisprudence en interdisant l'amortissement des mandats.

L'immobilisation doit être contrôlée par l'entreprise. Cette exigence du contrôle de l'entreprise est apparue avec l'introduction des nouvelles normes comptables. Avant il fallait que l'entreprise soit propriétaire pour pouvoir amortir.
Cette notion de contrôle n'a pas d'incidence directe en ce qui concerne les immobilisations corporelles mais peut avoir une influence pour les immobilisations incorporelles amortissables.
Ceci peut avoir son importance pour les immobilisations corporelles dans le cadre de l'entreprise individuelle puisque l'entrepreneur individuel a 2 patrimoines et l'entreprise peut contrôler l'immeuble dont il est propriétaire sans que l'immeuble figure au bilan de l'entreprise.

- **Les bases d'amortissement** :

Avant, la base d'amortissement était la valeur d'acquisition plus les couts afférant à l'acquisition.
Avec les nouvelles normes, si on veut se placer sur le plan économique, **il faut prendre en considération la valeur réelle de l'immobilisation.**
➔La valeur réelle s'entendant de la valeur qui est affectée à l'entreprise et non pas le prix de revient.

La méthode qui consiste à amortir l'immobilisation dans son ensemble au même rythme est une méthode juridique puisque les composants d'une immobilisation ne se déprécient pas au même rythme.

Ex : une entreprise procède à la construction d'un immeuble pour le donner en location. La base d'amortissement va exclure le terrain. Le cout de la construction devra être pris en compte mais amortir cet immeuble au même rythme de manière uniforme ne rend pas compte de la dépréciation de ses composants. La dépréciation des composants ne s'effectue pas au même rythme.

Les entreprises ont maintenant **l'obligation de procéder par détermination des composantes.** Le gros œuvre s'amortira de façon différente que la menuiserie….

La nécessité d'adopter ces normes à compter du 1er janvier 2005 a entrainé une minoration ou une majoration de l'actif net des entreprises.

Les éléments qui représentent moins de 15% de la valeur de l'immobilisation pour les meubles et moins de 1% pour les immeubles ne sont pas pris en considération comme composants autonomes sauf si l'entreprise dispose de nombreux éléments de même nature. C'est à l'entreprise qui revient de définir ses composants.

Ex : une entreprise achète un bac réfrigérant d'une durée d'utilisation de 5ans pour une valeur de 2000€. Cette entreprise va déterminer les composants du frigo. Il y a la caisse qui aura une durée d'utilisation de 5ans, Le moteur, les ampoules…

Les gains et perte de change :
A chaque annuité, l'entreprise devra procéder au calcul d'une nouvelle valeur de l'immobilisation résultant du fait qu'elle a payé plus chère ou moins chère que convenue.
L'entreprise a la possibilité de renoncer à tenir compte de ces variations de changes.

Si l'immobilisation fait l'objet d'un achat à crédit, **les intérêts qui sont payés pour la rémunération du prêteur, les intérêts ne sont pas à inclure dans la base d'amortissement.**
Le mode de financement d'une immobilisation n'a jamais déterminé sa valeur.

L'administration a toujours la possibilité de contester le prix de revient d'une immobilisation acquise par une entreprise. Cela peut conduire à une source d'évasion fiscale.

- **Les modalités de l'amortissement** :

Art 39-1 2èment du CGI.
La comptabilité enseigne que c'est la durée normale d'utilisation du bien. La fiscalité renvoie aux usages.

IL existe 3 modes d'amortissement sur le plan fiscal:
- L'amortissement linéaire.
- L'amortissement dérogatoire.
- L'amortissement dégressif.

  - **L'amortissement linéaire.**

Il consiste à prendre en compte la durée d'utilisation de chacun des composants et de diviser le coût de revient de chacun des composants par cette durée d'utilisation.
L'amortissement débute le premier du mois le plus proche de la mise en service. Chaque année est comptée pour 12 mois de 30 jours.

  - **L'amortissement dégressif**.

Cet amortissement présente une double spécificité :
C'est un régime facultatif. L'entreprise n'est pas tenue de procéder par amortissement dégressif mais ce régime est susceptible de s'appliquer qu'à certains biens.
L'amortissement dégressif n'est possible que si l'immobilisation a été acheté a l'état neuf et que cette immobilisation a une durée d'utilisation supérieure à 3 ans.

Cet amortissement dégressif va permettre à l'entreprise d'enregistrer des annuités d'amortissement pendant les premières années plus fortes puisque le pourcentage d'amortissement linéaire est affecté d'un coefficient qui tient compte de la durée d'amortissement.
Si le bien a une durée d'utilisation de 3 ou 4 ans, le coefficient de l'amortissement linéaire est multiplié par 1,5.
Pour 5 ou 6 ans, le coefficient sera de 2.

La différence entre les 2 méthodes d'amortissement tient au fait que dans le linéaire, la base d'amortissement c'est le cout divisé par le nombre d'année d'utilisation alors que dans l'amortissement dégressif, **la base d'amortissement sera la première année le cout d'acquisition mais au titre des années suivantes, la base d'amortissement sera égale à la VNC résiduelle.**

En cas d'acquisition en cours d'année, l'amortissement est calculé au prorata temporis.
L'amortissement débute lors de l'acquisition et non pas lors de la mise en service.

- **Les amortissements dérogatoires :**

Ce sont des amortissements à caractère exclusivement fiscal qui ne correspondent pas à la définition de l'amortissement. Ces amortissements sont destinés à inciter les entreprises à investir dans tel ou tel secteur. Cela procure à l'entreprise un avantage puisque l'amortissement pratiqué sera beaucoup plus important qu'en cas d'amortissement linéaire ou dégressif.
L'amortissement dérogatoire permet en cas d'acquisition d'un véhicule électrique d'amortir sur 12 mois. C'est une mesure incitative pour l'acquisition d'un véhicule électrique.
Autre exemple : l'amortissement des logiciels. L'entreprise peut amortir ses logiciels sur 12 mois.

Le 25 MARS 2010

B) Les régimes spéciaux.

Ils sont relatifs d'une part aux amortissements limités et d'autre part aux amortissements différés.

1) Les amortissements limités :

Pour certains biens le législateur interdit l'amortissement.
La déduction de la totalité de l'amortissement comptable qui a été enregistré conduira à une correction extra comptable.

On a prévu l'interdiction de la déduction des amortissements pour :
-Les dépenses somptuaires,
-Les dépenses de pèche de chasse non professionnel,
-Les dépenses de navigation ou résidence de plaisance.

Deux préoccupations conduisent le législateur à les limiter :

Ex : Pour les dépenses non nécessaires, on retrouve le régime des véhicules de tourisme.
➔La base d'amortissement pour un véhicule de tourisme est plafonnée à 18300€.
Si le véhicule est très polluant, la base d'amortissement sera plafonnée à 9000€.
Dans ce cas là l'entreprise devra réintégrer la fraction non déductible de l'amortissement dans son résultat imposable.
On a donc une limitation de l'amortissement d'où il résulte que quelque soit le prix d'acquisition d'un véhicule, la base d'amortissement ne devra excéder 18300€ sauf dans le cas où le véhicule est inhérent à l'activité de l'entreprise.

L'autre préoccupation est d'éviter que **certaines activités ne soient source de déficit**.
Le législateur a visé dans un premier temps l'activité de location de meuble faite par des personnes physiques.
➔L'amortissement de ces biens meubles ne peut pas excéder :
-**Le montant du loyer diminué des charges.**
Cela à pour conséquence qu'en réalité, dans la pire des hypothèses, le revenu est nul, mais le résultat de location de meuble ne peut jamais être déficitaire

Ex : Une entreprise de location de transport.
On investit 200k€. Il y a 20K€ de revenu par an, et 4000€ de charge.
Ce déficit va se reporter sur le revenu imposable, cette activité permettait de réduire le revenu imposable, par le seul fait que des amortissements ont été pratiqués.
➔La nullité ne peut pas être supérieure au montant du revenu.

Ce n'est que dans des hypothèses particulières que le législateur apporte des exceptions.
Les exceptions les plus importantes, **ce sont les exceptions liées à l'investissement dans les départements d'outre mer.**

Le législateur avait prévu des mécanismes d'investissement dans les départements d'outre mer pour lesquels la totalité de l'amortissement était déductible, par exemple l'acquisition de navire de plaisance dans les départements d'outre mer.
La totalité de l'amortissement était déductible. On avait ici un déficit fiscal.
Le principe c'est que la location de bien meuble conduit à un amortissement limité. Ceux qui investissaient en outre mer avait la possibilité de déduire la totalité des amortissements et réduisait leur impôt sur le revenus.

L'amortissement est limité lorsqu'une personne morale donne un immeuble à ses membres du personnel ou à ses dirigeants et là encore l'annuité se trouvera limitée au montant des loyers moins les charges, mais augmenté de l'avantage en nature déclaré au titre de cette mise à disposition.

L'annuité d'amortissement sera plafonné au loyer – les charges majoré de cet avantage en nature.

2) Les amortissements différés.

L'absence d'amortissement va conduire à l'augmentation du résultat imposable et par conséquent à une présentation d'un bilan non sincère car l'actif net réel est inférieur à l'actif net affiché et c'est la raison pour laquelle l'article 39-B du CGI pose une règle suivant laquelle : *« A la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée ».*

A la clôture de chaque exercice, la dotation aux amortissements de chaque élément de l'actif ne peut être inférieure au cumul des amortissements en mode linéaire.
Il y a en réalité un amortissement minimum qui est l'amortissement linéaire et à la clôture de chaque exercice, l'entreprise doit enregistrer au moins l'annuité en linéaire.
Si l'annuité a été omise ou inférieure à l'annuité linéaire,➔ **la sanction est double.**

D'une part l'annuité omise est définitivement perdu, donc une entreprise qui n'a pas enregistré une annuité perd la faculté de l'enregistrer.

Si l'entreprise procède ensuite à la cession de l'immobilisation, la valeur nette comptable sera calculée comme si l'amortissement avait été pratiqué.
Cela a pour conséquence d'augmenter les chances d'une plus value imposable.

Néanmoins cette obligation a cédé parfois devant les difficultés que peuvent rencontrer certaines entreprises, ce qui conduit à l'examen des amortissements différés.
L'entreprise a la possibilité si elle amortit en dégressif de différer la déduction d'une partie de l'annuité d'amortissement car le montant des annuités d'amortissement dégressif est supérieure aux annuités en linéaire.

L'entreprise a la possibilité de différer réellement ces amortissements. Il y aura lieu de recalculer les nouvelles annuités d'amortissement.

Le législateur avait prévu un deuxième régime :
Il était celui des amortissements réputés différés en période déficitaire.
C'est un régime assez complexe car l'entreprise lorsqu'elle était déficitaire avait la possibilité de ne pas déduire les annuités d'amortissement et l'intérêt de cette absence de déduction est que le déficit se trouvait réduit.

Les annuités d'amortissement qui n'avait pas été déduites se trouvaient reportées sur les premiers exercices bénéficiaires et de manière illimitée.
C'était donc des déficits privilégiés, qui n'étaient pas atteint par ce qui existait à l'époque c'est-à-dire la péremption de 5 ans.

On avait des dangers.
Il tenait au fait qu'il fallait que l'entreprise soit déficitaire.
La conséquence est très lourde car lorsque l'entreprise redevenait bénéficiaire, elle n'avait pas déduit les annuités d'amortissement. **Ces annuités étaient perdues.**

Le deuxième danger : Ce report illimité des amortissements cessait en cas de restructuration ou fusion ou en cas de cession du bien, et de ce fait l'avantage résultant du fait d'avoir différé des amortissements pouvaient se révéler illusoire en cas de fusion. ➔ Tous les amortissements étaient perdus.

En cas de cession du bien, les amortissements réputés différés n'étaient pas susceptible d'une quelqu'une déduction.
La solution consistait en un rajeunissement des amortissements différés.

Le législateur a mis fin à ce régime par **la loi de finance pour 2004.**
Il disait que les amortissements différés en période déficitaire étaient des déficits privilégié, qui ne se périment pas.
La solution la plus simple c'est peu être d'abandonner le régime de la péremption des déficits.

C'est ce raisonnement qu'a effectué le législateur avec un bémol important. ➔ **Les déficits sont reportables sans limitation de durée, mais seulement pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.**
Dès lors les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés ont un délai de péremption de 6 ans.
Il y a un régime inégalitaire entre les sociétés.

Section 3 : les provisions.

L'article 39-1 5 du CGI autorise :
-La déduction des provisions, constituées en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées, et que des évènements survenus en cours d'exercice rendent probable.

Il y a un droit commun des provisions et des régimes spéciaux.
Le droit commun des provisions impliquent qu'on examine les conditions de déduction et à quelle condition on peut déduire des provisions.

A) Le droit commun des provisions.

1) Les conditions de fonds.

***C'est la probabilité**. ➔ Il faut que la perte ou la charge soit probable, et la probabilité se distingue de l'éventualité ou de la certitude.
Pour qu'il y ait provision, il faut une incertitude soit sur la survenance de l'évènement, soit sur le montant de la charge qui en résultera.
Si la charge ou la perte est certaine, cela ne relèvera pas de la provision, mais du régime des pertes.
Si la charge ou la perte est éventuelle, il ne sera pas possible de constituer une provision.

*A coté de cette probabilité, il faut que la perte ou la charge **soit nettement précisé**e, ce qui pose la question de l'évaluation.
L'entreprise va disposer d'une liberté pour évaluer la provision.

Ex : L'entreprise est assignée en justice ➔Ici on a une probabilité d'une perte ou d'une charge. La première condition de la provision se trouve remplie.
Quant à l'évaluation elle va être à l'appréciation de l'entreprise.
Les sommes qui sont judiciairement demandées sont manifestement excessives.
De manière générale, les entreprises sont autorisées à procéder à la constitution de provision d'après l'observation statistique, l'entreprise constate que chaque année une partie de son stock se périme.

La méthode statistique doit cependant être appliquée avec discernement. Si l'entreprise a des activités multiples, **l'observation statistique ne peut peu être pas être appliquée de manière uniforme.**

Ex : un grand magasin, qui avait appliqué à son stock pour constituer les provisions un pourcentage fondé sur le nombre de tubes à rouge à lèvre volée et avaient voulu appliquer ce pourcentage à l'ensemble des éléments de son stock y compris le gros électroménager.

On s'est demandé si le régime des provisions n'était pas exclusif du régime des amortissements, une entreprise peut-elle procéder à l'amortissement d'une immobilisation tout en constituant une provision à raison de la perte que risque de subir cette immobilisation.

Normalement l'amortissement constate la dépréciation de l'immobilisation. La dépréciation du bien a déjà été constatée. ➔**La perte ou la charge parait devenir sans objet.**
Le Conseil d'Etat a admis que dans certains cas, **amortissements et provisions soient cumulativement enregistrés lorsque l'amortissement vise à constater la dépréciation à raison du temps, et que l'immobilisation en question se déprécie aussi pour d'autre motif que l'écoulement du temps.**

Ex : La question a été posée dans une hypothèse singulière. Pour les industries cinématographiques. Une entreprise est autorisée à amortir le coût de réalisation de film.

D'autre évènement sont susceptibles d'entrainer une dépréciation de l'immobilisation et en l'espèce l'entreprise de production avait justifié des provisions par le fait qu'en cours d'exploitation le ou les films en question qui avaient vocation à être diffusé dans le monde entier, avaient été censurés et interdits de diffusion par certains états étrangers.
Donc il y avait ici une perte probable pour une autre raison que pour l'écoulement du temps.

*Cette charge ou cette perte probable doit être survenus **pendant l'exercice,** ce qui signifie que des événements survenant postérieurement à l'exercice ne peuvent pas faire l'objet d'une provision même si les comptes ne sont pas clôturés.

Ex : Une entreprise procède au mois de novembre au licenciement d'un salarié et reçoit au mois de janvier une citation devant le conseil des prud'hommes auquel il est demandé des sommes importantes.
L'évènement c'est la demande en justice.

*Il faut enfin que **la perte ou la charge soit elle-même déductibles.** Si la perte ou la charge n'est pas déductible, la provision qui serait constituée ne serait pas non plus déductible.

2) Les conditions de forme.

*La condition de forme essentielle est **la comptabilisation de la provision.**
➔Elle doit figurer sur un relevé spécial de provision.
La sanction est une amende fiscale si la provision ne figure pas sur le relevé spécial. *(C'est vérifié que les provisions enregistrées par une entreprise ne sont pas disproportionnées).*

Contrairement aux amortissements, sur le plan fiscal le défaut de provision ne constitue pas une faute fiscale, cela constitue une faute comptable.

Ex : une entreprise offre au client des bons de réduction.
A chaque fois que l'entreprise va émettre des bons de réduction, elle a une charge probable.
L'entreprise a l'obligation de provisionner sur le plan comptable.

L'entreprise a la possibilité de différer l'enregistrement ou la déduction de la provision dès lors que la perte ou la charge reste encore probable lors de l'exercice suivant.

Ex : L'entreprise fait l'objet d'une demande de dommages et intérêts de la part d'un de ces salariés qu'elle a licencié. L'entreprise peut lorsqu'elle reçoit la citation estimer que les chances de pertes ou les risques de pertes sont nuls et décidés de ne pas constituer de provision.

L'entreprise a la possibilité de ne pas déduire de provision fiscalement et de préférer attendre que la perte ou la charge se réalise. ➔ Il n'y a pas d'obligation fiscale de procéder à la déduction des provisions. C'est à la discrétion des entreprises.

3) Le sors des provisions :

La provision a par nature un caractère provisoire, et le sors de la provision va donc dépendre de la réalisation ou de l'absence de réalisation de l'évènement pour lequel elle a été constituée.

Ex : La perte se réalise. ➔**La provision va combler la perte.**

Le sors sera dénoué que lorsqu'on sera fixé par l'évènement. La provision va compenser la charge.

Si la perte est égale à la provision, on voit bien que le résultat de l'exercice considéré ne sera pas modifié.
Ex : L'entreprise avait constitué une provision de 10K€. Lors de l'exercice n, la perte se réalise et est égale à 10K€. Le résultat ne se trouve pas modifié par le poids de la perte.

Par contre, si la perte est moins importante, le résultat de l'exercice au cours duquel l'événement s'est réalisé, **va se trouver majoré par le surcroit de provision.**
Et vice et versa.

La provision doit nécessairement être reprise lorsque le sors de l'évènement est fixé. L'entreprise pourrait avoir la tentation de ne pas reprendre les provisions, car elle est constituée, alors même que l'évènement ne serait plus susceptible de se produire.

En cas d'absence de reprise de provision et de vérification de la part de l'administration fiscale, **la sanction c'est le rattachement de la provision au dernier exercice non prescrit.**
L'écoulement du délai de reprise par l'administration est sans effet.

B) Les diverses provisions :

-Il y a des provisions pour dépréciation.

-Les immobilisations non amortissables peuvent faire l'objet de provision.

-La dépréciation de l'immobilisation

-dépréciation des stocks.
➔ A la clôture, l'entreprise doit procéder à l'évaluation de ses stocks, et cette évaluation se fait au prix de revient, ou au cours du jour si le cours du jour est inférieur au coût de revient.

-Provision pour des créances affectées d'un risque d'irrécouvrabilité
La provision pour créance susceptible d'irrécouvrabilité, sont sur le plan fiscal tributaires de la TVA.

Ex : L'entreprise a émis une facture car elle a livré des marchandises et la facture est TTC.
Ensuite, cette entreprise craint des risques d'irrécouvrabilité et va constituer une provision.
Il y aura 2 opérations :
➔ **Procédure d'impayé.** L'entreprise pourra déduire la TVA car celle ci n'a pas été payée par son client, elle ne fait pas l'objet de la provision la tva.
➔Le montant HT de la créance constituera la provision.

-Les provisions pour pertes et charges.
L'évènement doit être survenu pendant l'exercice. Ce régime a été encadré par le législateur.
D'une part car c'était la majeure partie de ces provisions, car le législateur n'a plus permis la déduction des provisions pour congés payés. Ici il y avait un système très compliqué.

Ex : La période d'ouverture des congés payés va du premier mai au 31 octobre.

-Les provisions pour gros travaux. (Ils visent à étaler sur plusieurs exercices des travaux périodiques mais importants qui devaient être effectués sur des mobilisations.) Elles ont perdus tout intérêt avec le régime de l'amortissement par composant.

-Les provisions pour risques. Le risque ne constitue pas une probabilité.

Ex : La SNCF n'est pas assuré, c'est son propre assureur, mais elle ne peut pas faire des provisions pour risque en se disant qu'il y a tant d'accident par an etc.
Les provisions pour risques ne sont pas déductibles.

Le 26 mars 2010.

-Les provisions pour hausses des prix.
Ces provisions se présentent sous un aspect différent des autres.
Il s'agit de provisions **à caractère exclusivement fiscal**, ➔ cela ne constitue pas des provisions au sens comptable.
Elles ont pour but de permettre aux entreprises de déduire de leur résultat imposable, de soustraire à l'impôt **certaines sommes qui sont destinées à faire face à une hausse des prix.**

Cet avantage n'est que temporaire puisque ces provisions doivent être réintégrées dans le résultat comptable par la suite.

Elle présente un danger comptable car elles contiennent une fiscalité latente.
Le jour de leur intégration, ➔**elles seront imposées**, et si elles n'ont pas été provisionnées sur le plan comptable, l'entreprise est confrontée à payer un impôt plus élevé.

Elles viendront augmenter le montant de l'impôt et sur le plan comptable cela suscite des difficultés. Elle devra acquitter un impôt qui affectera le résultat comptable.

En cas de baisse des prix, les entreprises vont procéder à la dépréciation des stocks. ➔ C'est la provision pour dépréciation des stocks.

La provision pour hausse des prix consistent à permettre à l'entreprise de renouveler son stock en étant assuré que **le sur coût du réapprovisionnement s'effectuera en franchise fiscale.**
Ces provisions vont être recalculées sur la base des produits en stocks, sur la base d'exercice et le montant de la provision va résulter d'une comparaison entre la quantité de produit à la clôture de l'exercice et la valeur unitaire de ces produits à la clôture de l'exercice précédent.

S'il y a une variation supérieure à 10%, l'entreprise est autorisée à constituer une provision pour la fraction qui dépasse les 10%.
La provision neutralise la hausse des prix que dans la mesure où la hausse excède 10%.

Il faut faire la valeur d'inventaire entre les marchandises à la clôture de l'exercice.
L'entreprise pourra constituer une provision si la hausse est supérieure à 10%.

Cette provision est à la discrétion de l'entreprise, on n'a pas une obligation.

Cette provision peut être constituée que la situation **soit bénéficiaire ou déficitaire**. On peut accroitre un déficit.
Ces provisions sont réintégrés à compter du 6ème exercice suivant lequel elles ont été constituées. On a une réintégration progressive.

Cette provision pour hausse des prix, c'est de ne pas être remis en cause en cas de diminution des prix.

TITRE SECOND : Les dispositions propres à chaque forme d'entreprise.

Pour le fiscaliste, un certains nombres de facteur intervient nécessairement, la taille de l'entreprise, son mode d'acquisition, sa forme.
Ces particularités doivent être prises en considération.

Chapitre 1 : les divers modes de détermination du résultat imposable.

Section 1 : L'évaluation réelle normale.

A) Les entreprises concernées.

Il y a 3 régimes :

Le régime de l'évaluation réelle normale va s'appliquer obligatoirement aux entreprises dont **le CA dépasse 763K€ pour les entreprises de vente, y compris hôtels, cafés restaurants,** et dépasse **230K€ pour les prestataires de service.**

Ce CA est apprécié au regard de la totalité du CA à l'exception des cessions d'immobilisation et cela se comprend facilement.
Ce régime peut être utilisé par les entreprises ayant un CA inférieur sauf les micros entreprises sur option.

B) Les obligations.

Ce régime d'évaluation réelle implique un certain nombre d'obligations.
-Elles doivent tenir leur comptabilité.
-Elles doivent fournir à l'administration fiscale toute une série de document comptable et statistique, **les provisions, un état des échéances des dettes à la clôture de l'exercice**.

➔L'administration pourra exercer un contrôle sur la bonne tenue des comptes fiscaux.

On a des documents d'ordre statistique et fiscal qui sont en réalité utilisés pour vérifier la cohérence avec des entreprises ayant une activité similaire. L'administration pourra comparer les écarts de réévaluation, les déficits et les provisions non déductibles, les éléments soumis au moins value et plus value, le relevé des frais généraux.

L'administration peut procéder par voie comparative en constatant que l'entreprise à un poste de frais généraux plus important que d'autres entreprises.

La sanction de la « non production » de ces documents,➔ **ce sont des amendes fiscales, l'interdiction de déduction de certaines charges.**
L'absence de fourniture expose l'entreprise à **une évaluation d'office de son résultat**.
➔ L'administration pourra calculer elle-même et fixer d'office le bénéfice imposable de l'entreprise. Il existe une série de méthodes qui permettent de déterminer un résultat à partir des charges que l'entreprise a exposé.

Ex : Le restaurateur n'a pas fait de déclaration de résultat. L'administration pourra consulter ses factures de blanchisserie.

Section 2 : L'évaluation réelle simplifiée ou super-simplifiée :

A) Les points communs.

Sont concernées les entreprise en dessous des seuils cités **mais supérieur à 80K€ pour les ventes et supérieur à 32K€ pour les prestations de service.**
Ce régime s'adresse aux petites entreprises, il se caractérise par une plus grande simplification, un allègement des formalités, car le mode de calcul est le même, et ces entreprises ont un seul document à remplir détaillant le bilan, ➔ **le résultat fiscal**

B) Les différences.

Dans le régime super simplifié on ne tient pas compte des provisions, donc ce n'est pas forcément un régime intéressant. **Les provisions ne sont pas déductibles.**
Dans le régime super simplifié, en cours d'exercice, l'entreprise a la possibilité d'enregistrer les encaissements et les décaissements, et de procéder aux règles de rattachement uniquement à la clôture de l'exercice.
L'entreprise dans le régime simplifiée va tenir une comptabilité de caisse, et c'est à la fin de l'exercice que cette entreprise déterminera le montant des créances rattachable à l'exercice, les créances qui n'ont pas été payées, mais qui correspondent à des factures émises à l'exercice.

On fait un bilan en fin d'exercice.

Section 3 : le régime de la micro entreprise.

A) Les conditions.

Il s'applique aux entreprises de vente avec **un CA inférieur à 80K€, et un prestataire de service avec un CA inférieur à 32K€.**
Si l'entreprise a une double qualité de prestataire et de vendeur, le chiffre d'affaire ne doit pas dépasser 80K€ pour les ventes et 32K€ pour les prestations de service.

Ces entreprises ont la possibilité d'opter pour le régime simplifié ou super simplifié.
Ce régime de la micro entreprise ne peut pas bénéficier à certaines catégories professionnelles, les sociétés civiles de moyen, les copropriétés de navires, les promoteurs, les marchands de biens.

B) Les modalités de détermination du bénéfice imposable.

Le bénéfice imposable pour ce régime simplifié ou super simplifié résulte ou est calculé par un **abattement sur un chiffre d'affaire,** et cet abattement est réputé couvrir l'ensemble des charges professionnelles. Il est de **71% pour les entreprises de vente, café, restaurants, hôtel et de 50% pour les prestataires de service.**

- ⇨ On doit dire simplement quel est le CA de l'entreprise.

Si le professionnel estime que ces charges sont plus importantes, il lui appartient d'opter pour le régime simplifié ou super simplifié.

Chapitre 2 : Les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés

Ces entreprises vont faire apparaître fiscalement l'exploitant ou l'associé.

C'est **l'exploitant ou l'associé qui sera imposé, et le bénéfice imposable s'ajoutera au bénéfice ou au revenu du foyer fiscal.**
Le résultat s'ajoutera au revenu du foyer fiscal. S'il y a un déficit, ce déficit s'imputera sur les autres revenus.

Section 1 : La détermination du résultat imposable.

*Il faut déterminer le résultat imposable.

Cette détermination a entrainé toute une évolution législative qu'il faut connaître. La volonté des pouvoirs publics a été de connaître les revenus de tous les contribuables afin d'assurer une égalité entre tous les contribuables. Si certains peuvent dissimuler leur revenu et que d'autres ne peuvent pas le dissimuler, il y a source d'injustice.

Pour ces entreprises, les professionnels avaient fait valoir que les occasions de fraude, s'étaient raréfiées car les paiements par chèque ou par carte bancaire se sont généralisés.
La demande de ces professionnels non soumis à l'impôt sur les sociétés a consisté à obtenir **un alignement sur la situation des salariés.**

Les salariés bénéficiaient d'un abattement de 20% en considération du fait que le salarié ne peut pas fraudé.
Comme ils n'ont pas la possibilité de frauder, le législateur a octroyé l'abattement de 20%.

A) Les centres de gestion agréés.

Les professionnels ont crées des centres de gestion agrées.

Ce sont des associations loi de 1901 qui ont *un rôle d'assistance administrative et fiscale des entreprises.*
C'est l'aide pour établir la comptabilité, **c'est la fourniture de tableau de bord, les marges, les délais de paiement, les délais de réalisation des stocks.**
Ces centres bénéficient aussi de la présence **d'un inspecteur des impôts**, qui a accès à tous les documents fournis par les adhérents et les comptes sont établis sous la surveillance **d'un expert comptable.**
Cette assistance a pour contre partie **l'obligation de tenir une comptabilisation sincère, et d'accepter le règlement par chèque.**
C'est une obligation pour avoir une connaissance des revenus.

B) La situation des adhérents.

Ces adhérents avaient en contre partie un abattement sur leur bénéfice imposable, calqué sur celui des salariés. Ils avaient jusqu'à la réforme de 2005 un abattement de 20% sur leur revenu imposable à concurrence de 120.100 €.

Ce régime a évolué lorsque le législateur a modifié les taux du barème de l'impôt sur le revenu. Les taux du barème ont été abaissés à compter de 2007 pour les revenus de 2006 et **en contre partie, les abattements ont été supprimés.**

Dans la mesure où l'avantage disparaissait, (l'abattement de 20%) ➔ le législateur a prévu que ceux qui ne sont pas membre d'un centre agrée se trouvent alors pénalisés, c'est-à-dire qu'ils sont imposé **sur 125% de leur bénéfice imposable.**

La loi de finance pour 2009 prévoit que cette majoration ne s'appliquerait qu'à ceux qui n'auraient pas d'experts comptables donc le non adhérent a la possibilité d'échapper à la majoration **s'il s'adjoint des services d'un experts comptable.**

On a des contrôles de cohérence entre le CA et la TVA et ce contrôle de cohérence peut être d'une grande aide pour les entreprises.

Si ce contrôle de cohérence est fait, le délai de reprise de l'administration se trouve réduit de trois ans, à deux ans, ➔ cela constitue une mesure de sécurité car les contrôles et les vérifications ne peuvent porter que sur deux ans, et non trois ans.

Le dernier avantage, le nouvel adhérent a trois mois après son adhésion pour confesser à l'administration fiscale ses turpitudes antérieures. Le nouvel adhérent dispose d'un délai de trois mois pour déclarer les inexactitudes antérieures sans pénalité.

Dans ces entreprises non soumises à l'IS, on a deux catégories, des entreprises individuelles et les sociétés de personnes.

Section 2 : Les entreprises individuelles.

A) Les rémunérations.

On est en présence du commerçant, personne physique, un exploitant individuel qui va calculer son bénéfice imposable suivant les règles prévues.
Il va attacher son bénéfice aux revenus du foyer fiscal, ce qui sert d'assiette à l'impôt c'est le revenu familial.

Il existe des particularités :
-Les charges sociales obligatoires sont déductibles.
-Les cotisations à des régimes de prévoyance non obligatoire ne sont pas déductibles.

En contre partie, si l'exploitant a opté pour un régime complémentaire de retraite, les cotisations ne seront pas déductibles de son bénéfice imposable, en contre partie, les prestations qui lui seront fournis à ce titre, ne seront pas non plus imposables.

Lorsqu'on est en présence d'une société, les rémunérations versées par la société à ses salariés sont déductibles et dans le cadre d'une entreprise individuelle, comme dans le cadre des sociétés de personne, la rémunération de l'exploitant et la rémunération du conjoint de l'exploitant obéisse à des règles particulières.
Ce qui importe ici, c'est la rémunération de l'exploitant.

La rémunération du travail de l'exploitant ne constitue pas une charge déductible et sur le plan fiscal comme sur le plan comptable, cette rémunération de l'exploitant se traduit par des prélèvements. Il n'y a pas de déductibilité de l'exploitant.
Cette situation peut apparaître discutable.

Ce système présente un inconvénient. On ne distingue pas clairement ce qui est la rémunération du travail et la rémunération du capital représenté par le fond de commerce. C'est un capital qu'il a investi. L'absence de toute rémunération.
Il doit réintégrer toutes les sommes qu'il a prélevées et reconstituer ce bénéfice.
S'agissant du conjoint de l'exploitant, s'il s'agi d'un co exploitant, le régime est le même que pour l'exploitant. Ce qui est assez singulier dans le CGI, c'est le statut fiscal du conjoint salarié car la

déductibilité de la rémunération du conjoint salarié dépend de toute une série de paramètres qui n'apparaissent pas logique du tout.

Trois régimes peuvent exister :
L'exploitant est adhérent **à un centre de gestion agrée.**
Dans ce cas là la rémunération du conjoint est totalement déductible indépendamment du régime matrimonial.

Si l'exploitant n'est pas membre d'un centre de gestion agrée, c'est en fonction du régime matrimonial que la déductibilité va être déterminée.

*Si les époux sont mariés sous un régime de séparation de bien, **la déduction intégrale est possible.**
*Si les conjoints sont mariés sous un régime communautaire, ou s'ils sont pacsés, **la rémunération du conjoint ne peut être déduite des résultats qu'à concurrence de 13800€.**

On ne peut pas déduire plus du résultat imposable.

Cette règle manque totalement de logique.

Cette limite a entrainé la constitution de structure sociale, c'est-à-dire de société qui permet la déduction de la totalité du salaire.

Le législateur fiscal favorise le concubinage ou le pacse, car si le salarié est le concubin, la totalité de la rémunération sera déductible, ils seront considérés comme un salarié ordinaire, cela constitue une source d'inégalité en fonction du statut de la personne.

Dans le cas ou la rémunération n'est pas déductible, les charges sociales sont elles déductibles et sur l'intégralité de la rémunération versée ?

De son coté, le conjoint n'inclura dans son revenu imposable que **les sommes qui ont pu être déduites par l'exploitant.**

B) Les affectations comptables.

Dans les entreprises individuelles, c'est la liberté d'affectation comptable. **Les exploitants individuels peuvent choisir ce qu'ils souhaitent intégrer dans leur patrimoine professionnel pour le droit fiscal.**

L'exploitant a deux patrimoines :
-Un patrimoine privé
-Un patrimoine professionnel.
Le patrimoine professionnel est soumis à la fiscalité des entreprises. L'exploitant individuel a pour seule obligation d'inscrire son fond de commerce à son bilan, et a la liberté d'inscrire au bilan les autres biens qu'ils souhaitent.

Ici l'exploitant détermine librement la consistance de son patrimoine professionnel et cette détermination va avoir un certain nombre d'incidence car si un bien a été inscrit au patrimoine professionnel, il sera soumis à la fiscalité des entreprises. Il peut décider d'inscrire l'immeuble au bilan de son entreprise et l'inscription va entrainer la soumission de toutes les opérations à la fiscalité des entreprises.
Le commerçant va amortir la construction, il va pouvoir déduire **de son bénéfice imposable les frais d'entretien.**

En cas de cession de l'immeuble, il sera soumis aux plus values professionnelles avec une nuance. Le législateur s'efforce de corriger cette solution.

Si le bien est inscrit au bilan de l'entreprise, le jeu de l'amortissement va avoir pour conséquence de diminuer la VNC, et d'accroitre le montant de la PV taxable.

Si le commerçant na pas inscrit l'immeuble à son bilan, ➔ **les amortissements n'existeront pas, les dépenses d'entretien et de réparation ne seront pas déductible de son revenus imposable**, et en cas de cession le régime des PV des particuliers s'appliquera, c'est à dire qu'au bout de 15 ans de détention, la plus value ne sera plus imposable, et donc ce principe d'affectation comptable doit être appliqué avec attention.
Veut-on soumettre tel ou tel bien au régime des entreprises ou des particuliers ?

Le 1er avril 2010.

Section 3 : Les sociétés de personnes.

Ces sociétés sont d'une grande variété. Ce sont les sociétés dites de l'article 8 du CGI.
C'est-à-dire les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés civiles, les sociétés en participation, les groupements d'intérêts économiques.
Peuvent l'être aussi, les SARL de famille. Tous les associés sont membres de la même famille, **ils peuvent opter pour le régime des sociétés de personne.**

Le législateur a étendu le champ des sociétés de personnes car sous certaines conditions, les sociétés de capitaux, sociétés anonymes et sociétés par action simplifiée, ont la possibilité de se soumettre **sur option au régime des sociétés de personnes pour une durée de 5 ans**, et à la condition que :
- **50% du capital soit détenu par des personnes physiques,**
- et 34% du capital soit détenu par les dirigeants.

Le législateur a prévu cette possibilité d'option de manière à fournir une plus grande souplesse fiscale pour ce type de société. Cette option ne vaut que pour 5 ans.

Pour ces sociétés de personnes, ➔ la détermination du revenu imposable passe par l'examen de l'activité de la société, par le calcul du revenu global de la société, et le régime fiscal de certains investissements effectués par le biais de sociétés de personnes.

A) L'activité de la société.

Il y a deux catégories de sociétés de personnes.

*Celles qui n'exercent pas l'activité professionnelle.

Ce sont en réalité les sociétés qui gèrent leurs propres patrimoines comme un particulier gèrerait son propre patrimoine.
Ex : Une société civile immobilière est propriétaire d'immeuble.
Ex : Une société civile de participation détient des titres et gèrent ses titres comme un particulier.

Logiquement le bénéfice imposable va être déterminé **d'après l'origine des ressources.**
Ex : Si elle enregistre une PV, cette PV sera traité comme une PV d'un particulier.

Rq : Cette société peut aussi être une société commerciale.

Le bénéfice de la société est définit par application des règles relatives à l'origine des ressources et ce principe connaît une exception importante **lorsque les titres de la société figurent au bilan d'une entreprise.**
➔Dans ce cas là, la quotte part imposable sur la tête de chacun des associés **s'effectuera en fonction du statut fiscal de l'associé et non plus en fonction de l'origine des ressources.**

Ex : Une SNC qui a comme associé, un commerçant, un agriculteur qui ont inscrit les titres de la société au bilan de l'entreprise.
Dans ce cas là, il va falloir procéder au retraitement du bénéfice de la société en fonction du statut fiscal de chaque associé.

Pour déterminer la quotte part du bénéfice de l'autre associé (commerçant) il faudra voir les règles des BIC, la détermination de la quotte part du bénéfice revenant au commerçant sera faite en application des règles des BIC, ➔ Comptabilité d'engagement.

Pour l'agriculteur, la quotte part du bénéfice se calculera en vertu des règles applicables au bénéfice agricole.

Si c'était un particulier, la quotte part du bénéfice se calculera en vertu des règles qui régissent les revenus foncier par exemple.

Ex : la SCI a encaissé 100K€ et a décaissé 50K€.
Si on se place dans le cadre des revenus fonciers (pour le particulier). ➔ C'est égal à 50K€. La quotte part imposable sera de 25K€.

Ex : Si ces 100K€ correspondent en réalité au versement de loyers arriérés. Ils sont à rattacher à l'exercice précédent. Ils ne seront pas rattachés au bénéfice imposable dans cet exemple.

En ce qui concerne le décaissement.
➔Pour les revenus fonciers, c'est le décaissement de l'exercice.
➔Pour les BIC, il faut enlever un acompte s'il y en a un. Il faut faire attention car tous les décaissements ne sont pas rattachables à l'exercice.

Si pour le commerçant, le bénéfice n'est que de 30K€. La quotte part imposable sera de 15K€.

Ex inverse : La société n'a pas perçu au titre de l'exercice un centime de loyer, mais a exposé des charges rattachables à l'exercice pour 50K€. La société est déficitaire de 50K€.
Le commerçant a dû rattacher à l'exercice les créances de loyer échue, et la SCI aura des produits rattachables à l'exercice et des charges rattachables.

En fonction du statut fiscal de l'associé, les quottes parts des bénéfices pourront être différents.

*Celles qui exercent l'activité professionnelle.

Inversement, lorsque la société exerce une activité professionnelle, la quotte part de bénéfice imposable sur **la tête des associés est déterminée par application des règles correspondant à cette activité.**
La société a une activité commerciale, le bénéfice sera déterminé par rapport au BIC.
➔ Article 238- bis K. du CGI.

Si les titres sont inscrits au bilan de l'entreprise, la quotte part imposable sur la tête de chaque associé est déterminé en fonction du statut fiscal de l'associé, et non pas en fonction de l'origine des ressources de la société.

Ex : Une Société en nom collectif a une activité commerciale.
Parmi les associés il y a un agriculteur, qui a inscrit les titres de la société en nom collectif au bilan de son activité agricole.
On a toujours deux associés, l'associé qui n'a pas inscrit les titres au bilan d'une entreprise verra sa quotte part des bénéfices diminués des BIC, mais la quotte part de bénéfice imposable sur la tête de l'agriculteur va être déterminé par application du régime des bénéfices agricoles, ce qui implique un **retraitement pour chacun des associés.**

L'agriculteur dans certains régimes de bénéfices agricole n'est pas autorisé à constituer les provisions.
On suppose que la société a constitué des provisions. Elles sont déductibles pour la fraction imposable, mais non déductibles sur la tête de celui qui est agriculteur.

La fraction du bénéfice imposable sur la tête du commerçant sera moins importante que celle de l'agriculteur. ➔ Aucune déduction de provisions n'aura pu être effectuée.

A chaque fois il faut retraiter le bénéfice pour déterminer combien est imposable sur la tête de chacun des associés.
Ce régime est complexe et gênant car la détermination du bénéfice imposable s'effectue indifféremment des flux de trésorerie.
➔De ce fait, on peut parfaitement imaginer que dans certains cas, l'associé puisse se trouver imposer sur des sommes qu'il n'a pas perçu, car ce qui est imposable dans le cadre des sociétés de personne, c'est le bénéfice réalisé, et non pas le bénéfice perçu par l'associé.
Il y a des décalages entre le bénéfice imposable et le bénéfice distribué.

Pour chacun des associés la détermination du bénéfice, ne se fait pas dans les mêmes conditions.

B) Le calcul du revenu global.

Il convient qu'une fois que ce bénéfice a été imposé de calculer au revenu global. Le revenu global des associés pour ce type de société s'effectue quasiment comme pour les exploitants individuels et ce principe connaît un certain nombre de limites.

Tout ce qui n'est pas déductible pour un exploitant individuel ne sera pas non plus déductible pour les associés d'une société de personne.
La rémunération des associés n'est pas déductible du bénéfice imposable comme la rémunération de l'exploitant.

Les charges partiellement déductibles ne sont que partiellement déductibles. Il y a un alignement entre le régime des sociétés de personnes et l'exploitant individuel.

De la même façon, les détournements qui seraient commis par un associé ne constituent pas des pertes déductibles pour la société.

Il n'est pas possible dans le cadre des sociétés de personne de déduire les intérêts des prêts qui seraient consentis par les associés à la société puisque la on ne se prête pas de l'argent à sois même.
➔ Les intérêts sont considérés comme des charges non déductibles.

Ce principe connaît des limites :
Celles liées au loyer : La personnalité juridique de la société existe et de ce fait, la société peut louer à ses associés des biens immobiliers et l'associé est propriétaire de l'immeuble.
La jurisprudence hésite pour savoir si l'exploitant individuel a la possibilité de déduire de son bénéfice imposable l'équivalent d'un loyer pour le soumettre au régime des revenus fonciers.

Les sociétés de personnes ont été un certain temps utilisées pour le régime favorable qu'elle présentait pour certains investissements.

C) Le régime de certains investissements.

Ex : Deux sociétés anonymes envisagent d'acheter un système informatique et vont constituer une SNC soit un groupement d'intérêt économique et vont donner ce matériel informatique en crédit bail, à une société tierce.

Cette société va amortir en mode dégressif ce qui fait que lors des premières années, cette société en nom collectif va enregistrer un déficit car les amortissements en dégressif vont être supérieurs au montant des loyers versés par le crédit preneur.

On voit bien l'utilité que présentait le recours à cette société de personne. Elle va enregistrer un déficit lié au fait que les mensualités de crédit bail sont inférieurs aux amortissements.

Ce mécanisme ne présentait pas d'inconvénient majeur lorsque les deux sociétés anonymes étaient utilisatrices du système informatique.
Ils n'ont pas l'usage intégral du système informatique. Elles constituent un groupement d'intérêt économique et prennent chacune le matériel informatique.
Ce système enregistre un déficit.

Si les deux sociétés sont utilisatrices du matériel, cela ne change pas leur résultat fiscal.
Si elles avaient acheté ce matériel, les annuités d'amortissement auraient été déduites et elles seraient venues diminuer le résultat imposable.
La ou les choses se compliquaient c'est lorsqu'une société procède à la SNC n'était pas utilisatrice et un établissement bancaire et une société anonyme ayant une activité industrielle et commerciale constitue un groupement d'intérêt économique qui va acheter ce matériel et qui va le donner à crédit bail à la société anonyme commerciale, et l'on aperçoit ici les avantages que va représenter ce mécanisme pour l'établissement bancaire.

- ⇨ **Il va enregistrer une diminution de son bénéfice imposabl**e puisque la fraction du déficit enregistré sur la tête du GIE va remonter sur l'établissement bancaire.

Ce montage ainsi conçu est parfaitement compréhensible quand le GIE ne comporte que des sociétés utilisatrices. Lorsque le GIE a pour associé un établissement financier.
L'article 31 du CGI prévoit que l'amortissement des biens ainsi pris en crédit bail ne peut pas excéder le montant des loyers diminués des charges.
Si elle est utilisatrice, l'amortissement enregistré est intégralement déductible.

Si la société n'est pas utilisatrice du matériel, le calcul de sa quotte part du résultat du GIE ou de la SNC impliquera une réintégration d'une partie de l'amortissement.

La fraction ne peut pas excéder le loyer moins les charges.

Le dispositif mis en place par la LOLF de 98 prévoit que ces établissements financiers seront dispensés de cette réintégration d'une fraction du bénéfice, mais à la condition d'obtenir une

dérogation, et cette dérogation est principalement subordonnée au fait que l'établissement financier s'engage à conserver ses parts dans le GIE ou SNC jusqu'à l'expiration du contrat de location, ce qui ne procure plus aux établissements financier qu'un avantage de trésorerie.

Le jeu consistait à céder ses parts le jour ou le GIE ou SNC devenait bénéficiaire.

Désormais la totalité de l'amortissement peut être déduits, ce qui fait que dans un premier temps, il a enregistré des déficits, une économie d'impôt mais on retrouve sur les dernières années une situation inverse. Les annuités d'amortissement sont plus faibles, et l'établissement financier va être imposé sur la fraction de bénéfice, **c'est simplement une imposition différé.**

Le fait générateur ce n'est pas la distribution du bénéfice, mais c'est la réalisation du bénéfice, les associés peuvent se trouver imposer sur des sommes qu'ils n'ont pas perçus car l'appréhension du bénéfice n'est pas le fait générateur de l'imposition.

Ex : Une société de personne qui se crée, qui a des produits de l'exercice pour un montant de 50K€ HORS amortissement.
On a recette de l'exercice moins charge de l'exercice = 50K€.
Elle fait l'acquisition d'une immobilisation d'une valeur de 50K€.

Le bénéfice imposable sera les 50K€ moins la fraction d'amortissement 1/12 de 50K€.
Le bénéfice imposable sera de 40K€, mais elle n'a aucune possibilité de distribution.

Chapitre 3 : les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Dans ces sociétés, la société elle-même est soumise à l'impôt, le contribuable, c'est la société.
Ces sociétés sont les sociétés qui sont commerciales en raison de leur forme, les sociétés anonymes, les SARL sauf les SARL de famille, et les sociétés de personnes qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés, c'est à dire les SNC, les sociétés civiles qui ont la possibilité d'opter pour le régime de l'IS.

La particularité de ces sociétés, est que quelque soit leur activité, **leur bénéfice est déterminé suivant les règles des BIC.**

Quelque soit l'activité le bénéfice est régi par les règles des BIC.
Une société soumise à l'IS exerce une activité d'avocat, le bénéfice sera déterminé par application des règles des BIC et non pas la règle des bénéfices non commerciaux.

Si une société exerce la profession d'avocat son bénéfice devra inclure l'ensemble des factures émises et non payé et devra exclure l'ensemble des factures émises lors des exercices précédent et payé lors de l'exercice.

Elles vont présenter des particularités.

Section 1 : Les comptes courants d'associés.

A) Le montant des avances

Les intérêts qui sont payés vont constituer des charges déductibles, des revenus imposables mais pas au même taux. Le taux d'imposition des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est supérieur au taux d'imposition des revenus de créances.

La tentation peut être grande, c'est de faire des apports en compte courant important, de percevoir des intérêts importants, ces associés y trouveront leur intérêt, y trouveront leur avantage, si la société distribue des bénéfices, elle a été imposé sur les bénéfices perçus.

Si la société déduit les intérêts au titre de ses charges **seuls les associés seront imposés**, et une imposition à un taux inférieur.

Le législateur fait en sorte que les comptes courants d'associés ne soient pas une source d'évasion fiscale.

C'est une considération d'ordre économique, les entreprises doivent avoir des fonds propres, et le financement de l'activité de l'entreprise par l'emprunt n'est pas simple économiquement, et le législateur veut forcer les entreprises à renforcer leur fond propres alors que de leur coté, les associés peuvent avoir une préférence **pour l'apport en compte courant car l'apport en compte courant peut être remboursé**.

Les intérêts des comptes courants ne sont pas déductibles aussi longtemps que le capital de la société n'a pas été libéré.
Si les associés sont débiteurs de la société, on voit mal que la société puisse devenir débitrice de même. Les associés peuvent procéder par compte courant, l'associé ne peut pas être débiteur de cet apport tout en étant créancier d'intérêt.

D'autres conditions sont posées.
La première condition est liée au montant des avances. Les intérêts ne sont déductibles que si le montant des avances effectué par les dirigeants et par les associés majoritaires n'excède pas une fois et demie le montant du capital social. Donc si la société a un capital social de 500K€, les apports en compte courant qui seraient > à 750K€, effectué par les dirigeants ou les associés majoritaires, **ne pourraient pas donner lieu à une rémunération à des intérêts déductibles.**

Les intérêts au delà de 750k€ ne seront pas déductibles.
Cela signifie que la limitation de la déductibilité ne s'applique pas aux associés minoritaires non dirigeant. Ici, il y a une différence de traitement. La société peut avoir des apports en compte courant, et déduire la totalité des intérêts lorsque les apports sont effectués par des associés minoritaires.
Cette différence de traitement ne risque pas fréquemment de se présenter en pratique. On voit mal des associés minoritaires non dirigeant faire d'important apport en compte courant.

Deuxième restriction posée.

B) Le taux des intérêts

C'est une limitation du taux des intérêts car si la société a la possibilité d'emprunter à des tiers à des conditions plus intéressantes, cet apport en compte courant peut être fait mais ce n'est pas non plus au trésor public de faire des cadeaux. La société emprunte à un taux plus élevé. Si les intérêts sont supérieurs à un taux fixé par le ministère des finances. On réintègrera les bénéfices excédentaires.
Ces deux limitations ont suscité beaucoup de difficulté d'autant qu'elles se combinaient.

Ces deux limitations ont posé des difficultés importantes, car d'un coté le législateur voulait éviter que des sociétés mères étrangères ne fassent des apports en compte courant à leurs filiales françaises, de préférence à une distribution de dividende, car les sociétés mères étrangères y trouvaient leur avantage.

La filiale française payait des intérêts du compte courant de la société mère étrangère donc la filiale française est peu imposée.
Symétriquement, la société mère étrangère pouvait y trouver des avantages importants car dans certain pays, les intérêts des créances sont fiscalement traités de manière plus favorable que les dividendes versés par les filiales.

La filiale française payait peu d'impôt, d'autre part la société mère percevait des intérêts. Le dispositif visait aussi la situation des sociétés mères étrangères.

Le droit communautaire enseigne la liberté d'établissement, et certains ont fait valoir que ces limitations qui étaient posées étaient de nature à entraver la liberté d'établissement et de circulation des capitaux. **La délocalisation des bénéfices se trouvait pénalisé à l'intérieur de la CE.**

L'administration avait pris le partie de ne pas remettre en cause les intérêts payés par des filiales françaises à des sociétés mères étrangères, dès lors que les sociétés mères étrangères se trouvaient sur le territoire de la communauté européenne.

Conséquence inverse : Les sociétés françaises se trouvaient elles pénalisées, car les intérêts en compte courant qu'elles recevaient de leur filiale n'étaient déductibles pour la filiale qu'à concurrence d'un certain montant, et donc il y avait une inégalité de traitement.

La Loi de finance pour 2006, a eu un traitement d'ensemble pour cette question qui est en réalité la question de la sous capitalisation.

Si les entreprises recourent à des apports en compte courant c'est que leur capital social est inférieur à leur apport.
Cette sous capitalisation a gouverné le régime de la déduction des intérêts. Ils restent déductibles à concurrence du taux du marché. C'est une condition qui ne nuit à personne, car il serait anormal qu'une société emprunte à ses associés à des conditions plus onéreuses.

Le législateur prévoit à qu'elle condition il y a sous capitalisation, et si on se trouve en situation de sous capitalisation, la déduction sera encore plafonné.
Il y aura sous capitalisation dans l'une des trois hypothèses suivantes.

1ere hypothèses : Article 212 du CGI.

Il y a sous capitalisation lorsque le montant des sommes mises à disposition des filiales excédents une fois et demi les capitaux propres. Les capitaux propres cela inclus les réserves et les bénéfices non réalisés. **Il y a également sous capitalisation lorsque le montant des intérêts versés excède 25% du résultat courant avant impôt.**

Il y aura également sous capitalisation

Il faut prendre en considération le fait qu'une société peut être une société trésorière dans un groupe et dans ces conditions, il faut tenir compte des intérêts versés par la société considérée ce qui exclu que l'on prenne en compte les flux liés à l'existence d'une société trésorière.

Ces trois critères pris en compte conduisent à déterminer le maximum des intérêts qui seraient déductibles.

L'exercice consiste à prendre en compte la plus forte des deux sommes, et les intérêts ne seront déductibles qu'à concurrence de la plus forte des deux sommes, mais les intérêts non déductibles au

titre d'un exercice seront déductibles au titre de l'exercice suivant mais à la condition quelle ne soit pas en sous capitalisation. Ils seront reportés sur les exercices ultérieurs mais à compté du deuxième exercice, la fraction déductible subira un abattement de 5%.

Lors du 3eme exercice, elle peut déduire la totalité des intérêts.

Le 2 avril 2010.

Section 2 : Les plus values.

En ce qui concerne les PV, les effets de cette mesure n'ont pas disparus, c'est qu'avant ce régime qui conduit à assimiler les PV et MV, dans le cadre des sociétés soumises aux impôts sur les sociétés, **il y avait une imposition spéciale pour les PV à long terme.** ➔ Elles étaient soumises à un taux d'imposition de 29%, sous réserve que la société ne distribue pas le solde de la PV, et donc la société avait l'obligation de constituer une réserve spéciale des PV à long terme.

Cette réserve ne relève pas simplement de l'histoire du droit fiscal.
Certaines entreprises ont encore un compte de réserve spécial des PV à long terme.

Passé un certain seuil de réserve spécial, la mise à disposition des sommes inscrites sur ces comptes donnerait lieu à un complément d'impôt.

Section 3 : Les déficits.

A) Les conditions d'imputation du déficit

Dans le cadre des entreprises non soumise à l'IS, **les déficits s'imputent sur le revenu global du contribuable.**
Quand ils 'agit d'un déficit professionnel, il ne s'applique que sur la catégorie de revenu concerné par ce déficit.
Dans le cas ou le déficit n'aurait pas pu s'imputer entièrement dans les sociétés de personnes, le déficit est reporté sur le revenu global du foyer fiscal jusqu'à la 6ème année, et ensuite il est perdu.

Dans les sociétés soumises à l'IS **le déficit reste sur la tête de la société**, si une société est déficitaire, le déficit reste bloqué sur la tête de la société.
Ce déficit a vocation à être imputé sur les exercices bénéficiaires sans limitation de durée.

- ⇨ **Ils sont reportables de manière illimité.**

Il faut faire la différence entre le déficit comptable et le déficit fiscal.
On peut faire disparaître le déficit fiscal sans faire disparaître le déficit comptable et inversement.

Faire disparaitre le déficit fiscal sans faire disparaître le déficit comptable, ➔ c'est la méthode de la **réévaluation des bilans.**
La société va donc augmenter son actif net, elle va dégager un écart de réévaluation, mais il ne peut pas servir à imputer le déficit comptable.
Elle aura fait disparaitre son déficit fiscal, mais aura toujours son déficit comptable.

On peut faire l'inverse, faire disparaître le déficit comptable sans faire disparaître le déficit fiscal.
Dans ce cas, on va imputer **le déficit sur les réserves,** on peut procéder **à une réduction du capital**, on peut même procéder par voie de **coups d'accordéon. (**Cela consiste à réduire le capital à 0 et ré augmenter le capital ensuite).

Ce qui doit retenir l'attention, c'est de voir de quelle façon une société peut faire disparaître son déficit et ici, il faut remarquer que l'administration fiscale a la possibilité de vérifier et de contrôler l'existence du bénéfice.
La prise en compte dans le résultat fiscal de charge non déductible peut entrainer une situation non déficitaire.

Première condition : Le déficit cesse d'être reportable lorsqu'il a été résorbé **sur le plan comptable par des réserves constituées en franchise fiscale, ou s'il a été imputé sur des provisions.**
La société n'a pas distribué l'ensemble de ces bénéfices. L'imputation comptable sur des réserves imposées ne fait pas disparaître le déficit fiscal car ces réserves avaient été imposées.

Deuxième condition : Il faut que ce déficit n'ait pas été pris en charge par les associés, et cette deuxième condition apparaît assez discutable car si les associés prennent en charge le déficit, cette prise en charge est pour eux sans incidence fiscale favorable.
La prise en charge par l'associé du déficit ne l'autorise pas à déduire ce déficit de son revenu imposable.
Si l'associé a pris en charge le déficit, il est perdu pour la société, c'est une perte complète.
L'associé ne peut pas tirer des conséquences fiscales de ce déficit.
Ex : C'est l'hypothèse d'une renonciation à un compte courant.

L'associé disposait d'un compte courant, d'une créance à l'encontre de la société et renonce à cette créance, cette renonciation fait disparaitre une dette au passif de la société, l'actif nette se trouve augmenté, et donc le déficit fiscal a disparu.
Ce déficit n'est pas déduit du revenu imposable car on est dans le cadre d'une société soumise à l'IS.

La troisième condition : **il faut que le déficit, se trouve dans le cadre d'une même société**, et le droit fiscal a ici cette théorie de l'être moral nouveau.
La transformation d'une société, ne fait pas disparaitre sa personnalité morale et ne donne pas naissance à une nouvelle personne morale.
Le droit fiscal à l'inverse considère que si une société se transforme, elle change de forme, les associés changent aussi, la société change d'activité, le code général des impôt considère qu'il y a un être moral nouveau et la naissance de cet être nouveau interdit que le déficit soit conservé, même si le CE a nuancé le propos en prévoyant que si les associés restent les mêmes qu'il n'y a pas de modification dans la structure du capital social, on peut conserver le déficit.

Ex : Les associés restent les mêmes et l'activité reste la même. Le Ce considère qu'il n'y a pas d'être nouveau.

Ex : Il n'y aura pas non plus naissance d'être nouveau dans le cas ou le changement d'activité est subi par la société et temporaire.
La conjoncture économique implique que la société change d'activité pendant un certain temps, le CE considère qu'il n'y a pas d'être moral nouveau, les conséquences seraient trop importantes, la société perdrait ses déficits sous prétexte quelle change d'activité.

Le déficit n'est pas conservé, en cas de fusion, si la société absorbée est la société bénéficiaire, l'absorption fait disparaître le déficit, celui ci n'est plus susceptible d'être utilisé.

La société absorbante peut être la société bénéficiaire. On prévoit une fusion de deux sociétés.
On peut procéder à la fusion dans les deux sens. Soit la société absorbante est la société déficitaire, et dans ce cas, c'est elle qui continue sa vie par la suite et le déficit resterait susceptible de report, sous réserve qu'une fusion dans ce sens réponde **à une préoccupation d'ordre économique**, on voit mal pourquoi on laisserait survivre une société qui fait des pertes.

S'il y a une justification, le CE l'admet parfaitement.
Elle ne doit pas être une justification exclusivement fiscale. Elle peut se trouver dans la circonstance que la société bénéficiaire est titulaire d'un droit non cessible.
La société bénéficie d'une autorisation d'occupation du domaine public. Elles ne sont pas cessibles, l'autorisation tombe en cas d'absorption du titulaire de l'autorisation d'une autre société.

La conservation justifierait que la société absorbe la société bénéficiaire.

B) Les modalités d'imputation du déficit.

Si ces conditions sont remplies, si le déficit est susceptible d'être reporté, ce déficit peut être reporté en **avant**, c'est-à-dire sur les bénéfices ultérieurs, mais à la condition que ce déficit soit reporté sur **les premiers exercices bénéficiaires**, et que l'imputation commence par **les déficits les plus anciens**, donc la société n'a pas le choix dans l'imputation, elle doit commencer par les déficits les plus anciens.

Le déficit peut par ailleurs être reporté en **arrière** sur l'un des **trois exercices antérieurs**, en commençant toujours par l'exercice le plus ancien, enregistre ensuite une ou plusieurs situation bénéficiaire, elle peut reporter son déficit, l'imputer sur les bénéfices de l'un des trois exercices antérieurs, à la condition **que ces bénéfices n'aient pas été distribués.**

Si les bénéfices ont été distribués, cette imputation ne peut pas avoir lieu.
Ex : A l'exercice n, on a un déficit de 35k€.
A l'exercice n-1, elle avait un bénéfice de 15k€, mais qui n'a pas été distribué.
En n-2, elle disposait d'un exercice de 10k€ dont 8k€ ont fait l'objet d'une distribution.

Ce déficit de 35 va pouvoir être imputé sur la fraction non distribué des bénéfices.

Ce report en arrière va entrainer un certain nombre de conséquences, car il va apparaître rétrospectivement, que la société a payé trop d'impôt. Les bénéfices sur lesquels le déficit a été imputé, est un bénéfice qui a été taxé.

Il va entrainer la naissance d'une créance fiscale sur l'état, qui sera calculé simplement.

⇨ C'est le montant du déficit reporté en **arrière multiplié par le taux d'impôt sur les sociétés.**

En l'espèce, la société a reporté en arrière, son déficit à concurrence de 17.
Cette société bénéficiera d'une créance fiscale sur l'état.

Cette créance ne sera pas imposable pour la simple raison que l'impôt sur les sociétés, acquittés à l'époque n'était pas une charge déductible, c'est une restitution d'impôt.

Si elle n'a pas été utilisée au bout de 5 ans, **elle est à ce moment là remboursé par l'état**. L'état a une dette fiscale mais qui n'est pas immédiatement exigible, soit elle est compensé avec l'impôt sur les sociétés, soit elle est remboursé au bout de 5 ans.

La loi de finance rectificative pour 2008, c'est elle qui contient un grand nombre de disposition de relance.
Elle a prévue qu'à titre temporaire, cette créance fiscale pourrait servir à payer d'autre impôt, sa taxe professionnelle, les taxes foncières.

Les sociétés ont la possibilité de demander **le remboursement immédiat,** c'est une mesure avantageuse. Les sociétés avant d'attendre 5 ans, peuvent en solliciter le remboursement immédiat

de la part de l'état, on réinjecte des capitaux dans la société, avec une difficulté marginale, pour les sociétés **dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile.**
Pour les sociétés la détermination du bénéfice, ne correspondra pas à la période durant laquelle ce remboursement peut intervenir.

Au moment où elle va demander le remboursement de sa créance fiscale, elle ne connaît pas le montant de l'impôt qu'elle devra.

Ce remboursement peut être supérieur au montant de l'impôt sur les sociétés, le législateur a prévu **une marge de 20 %.** La somme remboursée peut être supérieure de 20% au montant de l'impôt, la société ne sera pas pénalisé, elle reversera à l'état l'excédant, mais ne sera pas pénalisé pour verser un excédant.

Seconde sous-partie : L'imposition du résultat.

Titre Premier : le régime de droit commun.

Il va faire abstraction de deux éléments. D'une part, on va supposer que la société est une société isolée. L'entreprise est isolée, non intégrée à un groupe. On va supposer que cette société a une activité en France exclusivement.
Le régime des sociétés qui ont une activité internationale ont un régime spécifique.

Chapitre 1er : les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés.

Section 1 : la nature du résultat.

A) Le résultat bénéficiaire.

On parle du résultat comptable. Si le résultat est bénéficiaire, le bénéfice se trouve réparti entre les associés à proportion de leur droit sociaux, et indépendamment de toutes distributions. Le fait générateur de l'impôt, ce n'est pas la distribution de bénéfices. Peu importe que des sommes aient été distribuées, peut importe que les sommes distribuées soient supérieures au bénéfice.
La société a pu constituer des réserves et décider de constituer ces réserves.

B) Le résultat déficitaire.

Le déficit va s'imputer sur le revenu global du revenu du foyer fiscal, si les associés sont des personnes physiques.
S'ils sont soumis à l'IS, ce déficit va être rapporté **au résultat d'exploitation.**

Cette remontée s'opère sans que l'associé ou les associés aient à apporter la preuve qu'ils auraient renfloué la société.
L'imputation fiscale est déficitaire, il vient réduire le revenu global imposable du foyer fiscal sans que l'exploitant ou les associés aient été appelés à renflouer la société.

Ce déficit va s'imputer sous réserve que l'administration ne remette pas en cause certaines charges et cela est fréquent dans les sociétés de personnes. Il se produit parfois l'apparition de comptes courants débiteurs.
Les associés, ou l'exploitant individuel ont opéré des prélèvements supérieurs aux montants des bénéfices et ont compensé ces prélèvements par la souscription d'emprunt bancaire dont les intérêts ont été payés par l'entreprise.

Section 2 : L'indifférence du prélèvement.

A) Les divergences entre les résultats.

Les prélèvements sont indifférents alors qu'il peut exister des différences entre résultat comptable et résultat fiscal, et il peut se produire que certaines charges ne sont pas fiscalement déductibles.

Ex : Une SARL qui a payé des intérêts de compte courant excédentaire. La fraction excédentaire n'est pas déductible, elle a néanmoins été payée par la société, ce qui fait qu'en terme de trésorerie le bénéfice distribuable, peut être inférieur au bénéfice fiscal.

On peut avoir dans des sociétés de personnes des situations dans lesquelles la société n'est pas en mesure de distribuer des bénéfices à ses associés, et néanmoins, la société a enregistré un bénéfice, et donc ici **l'associé sera imposé alors même qu'il n'a rien perçu.**

Dans d'autre hypothèse, la société pourra distribuer aux associés, des bénéfices supérieurs à ceux qu'elle a réalisés,

B) les conséquences.

La société peut distribuer plus qu'elle n'a réalisé de bénéfice, même si elle réalise moins, les associés sont imposés sur les bénéfices.
La condition essentielle se présente dans l'hypothèse ou **il y a des réserves.**

Ces réserves ont été taxées au moment de leur réalisation, donc ces réserves peuvent être distribuées sans nouvelle taxation, mais, surtout ces réserves doivent faire l'objet d'une identification dans le cadre d'une transformation de société.

Ex : On est en présence d'une société à responsabilité de famille. Cette SARL a constitué des réserves, elle n'a pas distribué tous les bénéfices qu'elle aura pu distribuer, puis survient un évènement qui fait que cette SARL n'est plus une SARL de famille.
Ces réserves doivent être isolées car elles ont vocation a être distribué sans incidence fiscale pour les associés.
Alors que les réserves constituées postérieurement à la transformation, devraient être imposées sur la tête des associés au moment de leur distribution.
Il y a une attention particulière à apporter aux réserves.

Chapitre Second : Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Section 1 : L'imposition des bénéfices réalisés.

Dans les sociétés soumises à l'impôt, l'imposition se produira en deux étapes :
D'abord l'impôt va être payé par la société, et les associés ne seront imposés que dans l'hypothèse ou une distribution sera effectuée, c'est l'inverse des sociétés non soumise à l'IS.

A) Le calcul de l'impôt.

C'est la recherche des taux de l'impôt. **Le taux normal de l'impôt sur les sociétés est de 33,3% + 3% du montant de l'impôt à titre de contributions spécifiques**.
C'est le taux de droit commun, il existe des taux spécifiques, taux 0 pour les PV sur cession de valeur mobilière.

On intègre la quotte part de frais et charges.
Lorsque les produits proviennent de redevance de brevet d'invention, ou qu'il y a des cessions de titres de société de capital risque, ➔ **le taux de l'imposition sera de 15%.**
Les bénéfices des sociétés à prépondérance immobilière non cotée**, sont taxés aux taux de 16,5%.**

Ces taux qui sont appliqués sont **des taux proportionnels** et non pas progressif, et donc la société qui a arrêté son résultat comptable, qui a ensuite déterminé son résultat fiscal devra pour calculer le montant de l'impôt procéder à la ventilation de ce résultat fiscal si elle a des redevances de brevet d'invention.
Elle devra isoler ce poste de bénéfice pour lui appliquer le taux réduit.

A coté de ce droit commun, le législateur s'est efforcé depuis de nombreuses années d'éviter une taxation trop lourde, des petites et moyennes entreprises, et donc ici, toute une série de mesure a été prises.

-Les petites et moyennes entreprises dont le CA est < à 7 millions 630K€ peuvent bénéficier d'un taux **réduit à 15%** de l'imposition mais dans **la limite d'un bénéfice de 38120€,** et à la condition que **75% des associés soient des personnes physiques.**

Dans ce régime PME, la société verra imposer à un taux réduit, la première tranche de bénéfice jusqu'à 38500€.
Antérieurement le législateur a prévu un système de taxation à un taux réduit qui s'appliquait dans la limite de 25% du bénéfice comptable.
Le bénéfice fiscal était taxé à un taux réduit dans la limite de 25% du bénéfice comptable, à la condition d'une part que cela s'appliquait à concurrence de 30500€ et que ce bénéfice fasse l'objet d'une recapitalisation.

Ce régime supposait que le bénéfice qui bénéficiait de cette réduction était calculé dans la limite de 25% du bénéfice comptable.
Or le bénéfice comptable est un bénéfice après impôt.

Pour calculer le montant au taux réduit, il faut connaître le montant au taux réduit, car elle ne pouvait exister qu'à hauteur de 25% du taux réduit.

La formule qu'il convenait d'appliquer **supposait 27 opérations successives.**

Les entreprises nouvelles bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les bénéfices à la condition qu'elles aient développé une activité nouvelle, ce ne sont pas les nouvelles sociétés en générales qui sont bénéficiaires, mais les entreprises ayant développé une activité nouvelle, et le débat est toujours très vif, pour savoir ce qu'est une activité nouvelle.

Une activité identique à la précédente ne sera pas non plus une activité nouvelle.
Le concessionnaire perd la marque, et devient concessionnaire d'une autre marque, est-ce vraiment une activité nouvelle ?

Peuvent aussi bénéficier de mesure d'exonération, **les entreprises installées dans des zones d'entreprises**, c'est-à-dire des zones délimitées par les pouvoirs publics afin de relancer l'activité économique dans des endroits défavorisés.

*A la condition que l'entreprise **soit effectivement implantée dans la zone d'entreprise** car certaine société voulant bénéficier de ces mesures s'étaient contenter de louer un bureau dans la zone d'entreprise.

Ensuite il **faut procéder à l'imputation des crédits d'impôts**, et les crédits vont avoir plusieurs origines, ils pourront avoir pour origine l'impôt payé à l'étranger, lorsqu'il n'existe pas entre la France et le pays concerné de convention de non double imposition.

Lorsqu'il existe une convention de non double imposition le montant de l'impôt va venir en déduction de l'impôt qu'elle paiera en France.

La deuxième source, c'est la plus importante, c'est le crédit d'impôt recherche, les entreprises ont la possibilité lorsqu'elles ont fait des investissements dans la recherche, **d'imputer sur les impôts sur les sociétés, 30% de leur dépense à concurrence de 100 millions d'euros, et 5% de leur dépense au-delà**. ➔ Cela constitue donc un moteur important pour investir dans les recherches.

Ex : L'entreprise peut déduire ces dépenses par le biais d'une imputation dans ces recherches, elle fera une économie d'impôt, ce qui fait qu'en réalité le coût final investi dans la recherche aura été de 165 millions et non pas 200 millions d'euros.

Une fois que les crédits d'impôt ont été imputé, et il reste à le payer.

8 et 9 avril 2010.

B) Le paiement de l'impôt.

La question ne se pose pas **pour les entreprises non soumises à l'IS.**
Pour l'impôt sur les sociétés, cet impôt **est payable en 6 fois sur l'année, inversement forfaitaire des acomptes.**
Le versement forfaitaire s'appelle l'imposition forfaitaire annuelle. Cette imposition était due par toutes les entreprises soumises à l'IS quelque soit leur situation bénéficiaire ou déficitaire.

Le législateur a évolué en 2 directions :

*Une limitation du nombre des sociétés qui seront soumises à cette imposition. Depuis 2008, l'impôt est du que si le CA est supérieur à 1,5 million€.
Le montant forfaitaire de cet impôt annuel était fonction du CA annuel.

*L'idée du législateur était de faire de cet impôt une forme d'acompte sur l'impôt sur les sociétés.
Le législateur a supprimé les tranches d'impôt forfaitaire annuel pour les entreprises ayant un CA inférieur à 15 millions d'€. Il est prévu que cet impôt forfaitaire annuel disparaitra en 2011.
Mais pour les entreprises encore soumises à cet impôt annuel, le législateur a fait de cet impôt (qui était une avance sur l'IS) une charge déductible.
Pour les sociétés bénéficiaires cela est déductible du bénéfice imposable.
Pour les entreprises déficitaires, cet impôt forfaitaire annuel va avoir pour effet d'accroitre leur déficit, mais elles pourront si elles redeviennent bénéficiaire le déduire de leur bénéfice ultérieur à concurrence de 33,1/3%.
Le prétexte est d'alléger la charge de l'impôt.

- Les sociétés soumises à l'IS vont payer en cours d'exercice en 4 fois des acomptes sur l'impôt sur les sociétés à concurrence des bénéfices de l'exercice précédent.

Ces acomptes ont été modifiés par la loi de finances rectificative pour 2005.

Pour les sociétés dont le CA dépasse 500 millions d'€, le dernier acompte devra être calculé sur la base du bénéfice prévisible de l'exercice en cours.
La société va régler 3 acomptes sur la base de l'exercice précédent et le 4ème acompte devra être calculé sur la base du bénéfice prévisible de l'exercice en cours.
Cela crée des difficultés car pour une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile, les comptes ne seront arrêtés qu'au 30 juin de l'année N+1. Alors que la société à l'obligation de calculer le montant le 15 décembre N de son bénéfice prévisible.
Cette disposition a été prise à des fins exclusivement « cosmétiques », car la France avait un déficit de 3% du PIB. Le but était d'anticiper la collecte de l'impôt pour les grandes entreprises.
Mais cette disposition était en fait une disposition a courte vue car l'impôt sur les sociétés collecté en 2005 par l'effet de cette règle était uniquement une anticipation de l'impôt collecté en 2006. Donc c'est du vent !

- **Le solde :**

Le solde doit être payé dans les 3 mois de la clôture de l'exercice et s'il y a un trop perçu, l'administration reverse aux sociétés l'excédent.
Cette règle du reversement vaut également pour les sociétés dont le CA est supérieur à 500 millions d'€.

Section 2. L'imposition des bénéfices distribués.

Imposition sur la tête des associés mais uniquement si un bénéfice a été distribué contrairement aux sociétés de personnes.
Dans les sociétés soumises à l'IS, il faut une distribution.

I. Les distributions régulières.

C'est la distribution qui a été décidé par l'AG des associés et ce sont en fait, la distribution de dividendes ou les distributions de réserves disponibles.
Cette imposition des distributions entraîne une double imposition :

- Le bénéfice est taxé sur la tête de la société.
- Le bénéfice est taxé sur la tête de l'associé.

Cette différence de régime a conduit le législateur à mettre en place plusieurs mécanismes :

- **Le premier mécanisme qui avait été mis en place était l'avoir fiscal :**

C'était un mécanisme destiné à corriger la double imposition. Cet avoir fiscal était égal à la moitié de la somme mise en distribution. Il constituait un revenu fictif et un crédit d'impôt.
La société qui mettait en distribution des dividendes rattachait à ses dividendes un avoir fiscal et le bénéficiaire de la distribution déclarait un revenu égal au montant de la distribution plus l'avoir fiscal et déduisait ensuite de son impôt le montant de l'avoir fiscal.
Ce mécanisme permettait d'atténuer la double imposition puisque l'impôt final qui était du était équivalent que la société soit soumise ou non à l'IS.

Dans le cas ou le montant de l'avoir fiscal était supérieur au montant de l'impôt du par le contribuable, l'Etat remboursait au contribuable l'excédent d'impôt qui avait été payé.

Cet avoir fiscal posait plusieurs séries de questions :
*Toutes distributions donnaient lieu à l'attribution d'un avoir fiscal alors que dans certains cas, il n'y avait pas eu double imposition : cas ou les bénéfices proviennent d'une activité à l'étranger ou provient d'une plus values à long terme.

Il avait fallu un mécanisme correcteur du mécanisme correcteur : le précompte.
L'entreprise en question devait acquitter un complément d'impôt, le précompte.

*Le deuxième inconvénient de l'avoir fiscal est que cet avoir fiscal était remboursé aux personnes imposables en France alors que pour les non résidents, l'avoir fiscal ne pouvait être utilisé que s'ils étaient imposés en France sur le revenu.
Si ces non résidants n'étaient pas imposés en France au titre de l'impôt sur le revenu alors l'avoir fiscal était perdu.
Cela créer une disparité contraire à la liberté d'établissement car cela dissuadait les non résidants à disposer d'actions françaises.

- **Face à cette menace communautaire, le législateur a mis au point un autre mécanisme en 2004 :**

Pour les personnes morales soumises à l'IS : les dividendes constituent des produits imposables donc les dividendes sont rapportés au résultat d'exploitation.

Pour les personnes physiques, les distributions ne sont imposées que sur 60% de leur montant avec un abattement de 1525€ pour un célibataire et le double pour un couple marié (3050€).

Ex : 1000€ de dividendes dans l'ancien régime.
Le contribuable est dans la tranche à 40%.
Il a donc un impôt de 600 et on déduit les 500 d'avoir fiscal donc il a 100€ à payer.
Dans le nouveau système, les 1000€ sont inférieurs à 1525€ et donc le contribuable ne sera pas imposé.

Le nouveau système est un système qi favorise les contribuables situés dans les tranches plus élevés et pénalise les contribuables se trouvant dans les tranches les plus faibles car avant ils avaient une restitution de l'impôt qu'ils ne perçoivent plus maintenant.

- **La Loi de finances de 2008 a prévu que les contribuables avaient la possibilité d'opter pour un prélèvement libératoire de 18% sans abattements.**

LA totalité de la distribution est imposable au taux de 18% au lieu d'être imposable au taux de 60% au barème de l'IR.

Ex : 100 de dividendes. Si le contribuable décide d'inclure les contribuables dans son revenu imposable. Il inclut 60 (tranche à 40%) et soumettre ces 60 à l'IR. Donc 40% de 60 = impôt de 24€.

Si le contribuable décide d'opter pour le prélèvement libératoire, il va acquitter un impôt de 18€.

Donc on voit que c'est une mesure qui va diminuer le montant de l'impôt sur le revenu mais cette diminution de l'IR peut présenter des inconvénients : Pour les contribuables susceptible de bénéficier du bouclier fiscal, ils vont augmenter le montant de leur revenu.

Le choix du contribuable doit être astucieux car s'il est susceptible de bénéficier du bouclier fiscal il a tout intérêt à ne pas prendre le prélèvement libératoire.

II. Les distributions irrégulières.

Distribution non décidés par l'AG. Ce sont les distributions effectués de manière détourné qui implique un désinvestissement.
Ces distributions irrégulières en cas de vérification conduiront à une rectification de l'Is et à une imposition du bénéficiaire à concurrence de 125% de la somme distribuée de manière régulière.
Ex Distribution de 100. Elle sera imposée à 125% et sera réintégrée dans le bénéfice imposable de la société.

L'imposition s'effectue sur cette base majorée et il n'y a pas lieu de faire l'abattement de 60% ou de lui permettre d'opter pour le prélèvement libératoire.

Ex : distribution irrégulière de 10 000.
La société devra acquitter un impôt supplémentaire de 3 333€ et le bénéficiaire sera imposé sur la base de 12 500€, ce qui entrainera un impôt de 4800 s'il est dans la tranche à 40%.
Ca ferra un impôt global de 8100€.
Ce qui conduit à un taux d'imposition global de près de 80%.

La seule atténuation qui existe consiste à permettre au bénéficiaire de reverser au profit de la société le montant de l'IS et ce bénéficiaire ne sera plus imposé que sur le montant de l'avantage qu'il a conservé.

Le CGI fait une distinction :

- **Art 109-1 du CGI qui correspond aux distributions camouflées :**

Il y a eu un désinvestissement et ces désinvestissements peuvent prendre différentes formes : des intérêts excédentaires par exemple ou encore l'acquisition d'un bien à un prix trop élevé. Ca sera un acte anormal de gestion.
La sanction sera la réintégration des excédants.

- **Art 11A du CGI : les distributions présumées.**

Les distributions présumées ont pour origine les sommes mises à la disposition des associés sous forme de prêts ou sous forme d'avances.
Ce type de distribution n'a aucune incidence sur le résultat fiscal de la société.
Ce que veut éviter le législateur est que l'associé lui-même échappe à l'impôt alors que la société ne distribuerait pas de dividendes.

Il y a une présomption d'abus de biens sociaux. Mais cette présomption est susceptible d'être renversée.
Soit parce qu'en consentant un prêt, la société a exercé son activité normale (ex banque qui conçoit des prêts aux associés), soit si la société démontre l'effectivité du prêt (Le contrat de prêt a été effectivement rédigé par écrit et a été enregistré…). Dans ces cas les présomptions seront renversées.

- **ART 111C : les distributions occultes.**

Ce sont les distributions dont le bénéficiaire n'est pas indiqué alors qu'il s'agit d'une dépense somptuaire (ex : partie de chasse).
La charge sera réintégrée dans le résultat imposable et de l'autre coté, le bénéficiaire sera imposé sur la base de 125%.

Si l'administration ne peut pas identifier le bénéficiaire, alors la sanction sera encore plus rude : La charge est toujours réintégrée dans le résultat imposable et la société doit acquittée une pénalité égale à 100% du montant de la charge.

Section 3. Les rémunérations des dirigeants.

I. La qualification des rémunérations des dirigeants.

Il y a des dirigeants qui relèvent du régime des salariés et ceux qui n'en relèvent pas.
Sur le plan fiscal il y a des intérêts différents.

- **Les dirigeants qui relèvent du régime des salariés.**

Ce sont les dirigeants des SA peu importe leur partie de capital.

Dans le cas des SARL, seuls les gérants minoritaires sont assimilés à des salariés.
Le gérant est minoritaire si la gérance est minoritaire. S'il y a plusieurs gérants, on prendra en considération le taux de détention du capital par tous les gérants et si la gérance détient plus de 50% des partis de la SARL alors ca sera des gérants majoritaires quand bien même que pris séparément, ils seront minoritaires.

Le CGI pose une présomption d'interposition de personnes dans le cadre familial au titre des parts détenus par le conjoint et les enfants mineurs.

Le gérant d'une SARL détient 25% du capital de la SARL mais en même temps, il est gérant d'une indivision post successorale qui détient 40% du capital. Alors par consolidation, le gérant est considéré comme détenant 65% du capital et devient donc un majoritaire.

Cette interposition de personnes est également présumée dans le cas d'une mise en place de pluralité de sociétés.
Le gérant détient 10% des parts d'une SARL et 60% des titres d'une SA qui détient 90% du capital de la SARL.
Le gérant est un gérant majoritaire et on prend en considération toutes les interpositions de personnes.

- **Les dirigeants ne relevant pas du régime des salariés :**

Il y a les gérants majoritaires d'une SARL.
Les gérants d'une commandite simple ou d'une commandite par action, d'une SNC, des sociétés en participation ayant opté pour l'IS et certaines rémunérations comme les jetons de présence des administrateurs qui relèvent du régime des capitaux mobiliers.
Ce sont les rémunérations versées au membre du conseil de surveillance. Ce sont des bénéfices non commerciaux et non pas des salaires. La déductibilité des jetons de présence est pour la société plafonnée en fonction de la rémunération des personnes les mieux rémunérés multiplié par le nombre d'administrateur mais à concurrence seulement de 5% des personnes les mieux rémunérées.

II. Le contrôle de la rémunération des dirigeants.

Il y a une vision différente entre le droit fiscal et le droit des sociétés.

Quelque soit l'importance de cette rémunération, elle sera incontestable sur le plan du droit des sociétés. Mais sur le plan du droit fiscal, le CGI s'efforce d'éviter que les bénéfices soient convertis en rémunérations au profit des dirigeants.
L'administration peut considérer que certaines rémunérations sont excessives.

Les rémunérations des dirigeants sont déductibles du résultat imposable que si elles correspondent à un travail effectif et qu'elles ne sont pas démesurés par rapport à un service rendu.

L'administration va pouvoir mettre en œuvre une procédure de rectification à partir de certains indices.
Les indices seront :

- Une comparaison avec la situation de dirigeants de sociétés ayant une activité et un CA et un bénéfice équivalent.
- L'importance des fonctions exercées.
- L'importance des résultats. Si la société enregistre des déficits chroniques on peut s'interroger sur l'utilité de la rémunération des dirigeants.
- La prise en considération de la politique salariale de l'entreprise.

Cette procédure de rectification pose des difficultés.
Dans la recherche du fait, l'administration a une position beaucoup plus forte que celle du contribuable car l'administration a facilement communication des indices.
Le contribuable lui-même n'a pas accès à ces informations et l'administration qui est tenu au secret professionnel ne peut pas révéler quels ont été ses points de comparaison.
Il y a un déséquilibre dans les prérogatives de chacune des parties.

Ce qui est plus pourchassé par l'administration sont les rémunérations indirectes :

- **Les remboursements de frais :**

Les remboursements de frais constituent des charges déductibles pour l'entreprise et ne sont pas imposé sur la tête des dirigeants s'il y a des justificatifs mais ils sont exclus de la rémunération si ce sont des frais réellement exposés. Toutes allocations forfaitaires pour des frais entrent directement dans la rémunération.

- **Les avantages en nature** :

Ces avantages sont admis et déductibles à la condition d'être déclaré mais font l'objet d'une imposition au nom du bénéficiaire. C'est un supplément de rémunération.
Cette imposition des avantages en nature a parfois des incidences sur la société elle-même car l'amortissement des logements mis à disposition des dirigeants sont plafonnés à concurrence de l'avantage en nature augmenté des charges.

- **Les indemnités de cessation de fonction** :

Le traitement fiscal de cette rémunération complémentaire était en réalité laissé à l'appréciation des juges car il fallait déterminer ce qui était à caractère indemnitaire et ce qui était à caractère de rémunération puisque les indemnités ne sont pas imposables.
Il fallait déterminer si le dirigeant avait subi un préjudice moral suite à la fins de ses fonctions ou si cette somme visait à compenser une perte de revenus.
Le législateur a considérablement durci la position de la jurisprudence face à certains versements qui étaient énormes.

Dans un premier temps, le législateur avait tenu compte de 2 critères :

*L'indemnité de cessation de fonction n'était pas imposable à concurrence de la plus forte des 2 sommes composées d'une part de la moitié de l'indemnité et d'autre part du double de la rémunération annuelle perçu par le dirigeant.
Cela dans la limite de la moitié de la première tranche de l'impôt sur la fortune. Cela permettait une exonération des indemnités pouvant aller jusqu'à 366 000€.

*La loi de financement de la sécurité sociale a considérablement réduit cela car désormais les exonérations sont plafonnées à 6 fois le plafond de la sécu (a peu près à 190 000€). La fraction supérieure va être imposée.

- **<u>Les attributions de titres :</u>**

Ils peuvent prendre 2 formes :
Soit le dirigeant bénéfice d'option de souscription d'action, soit le dirigeant peut bénéficier d'attribution gratuite d'actions.

***Les stocks options** : Mode de rémunération très utilisé. L'attribution de ces actions permettait ensuite leur cession et les plus values de cession de valeurs mobilières n'étaient pas imposés.
En cas de cession, il était fait application du système des plus values et ce régime et plus favorable que le régime de l'IR. Cela avait eu pour conséquence de donner un essor considérable aux stock options. L'avantage était important avant.
Le législateur a remodelé le système en tenant compte de plusieurs paramètres : est ce que les titres sont nominatifs, a quelle époque les titres ont été acquis et en tenant compte surtout du mécanisme d'attribution de ces stocks options.

Quand le titre est attribué il faut au max un rabais de 5%

Le titre peut avoir une valeur supérieure auquel il a été acheté. Cela fait apparaitre une plus value d'acquisition. Cette plus values d'acquisition sera imposée déduction faite du rabais excédentaire.
Cette plus value d'acquisition sera effectivement imposé lors de l'exercice de cession et le mode de l'imposition de cette plus value d'acquisition dépendra si les titres étaient au nominatif.
Si les titres ont été mis au nominatif et s'ils ont été conservés au moins pendant 5 ans, cette PV sera imposée comme plus value mais dans la limite de 152 500€.
Si les titres n'ont pas été mis au nominatif ou n'ont pas été conservé pendant au moins 4 ans, la PV sera imposée en tant que traitement de salaire (régime plus onéreux fiscalement).
Si les titres ont été conservés au nominatif pendant plus de 6ans, l'imposition au titre des PV s'effectuera au taux de 16% pour la tranche de 150 000€ et imposition au taux de l'IR pour le surplus.

La troisième étape des stocks options est la PV de cession. C'est la différence entre le prix de cession et la valeur à la date de la levée de l'option.
Si les 2 PV d'acquisitions et de cession sont imposés au titre de la même année, l'existence de la pv d'acquisition s'est manifesté lors de la levée de l'option et de ce fait une éventuelle moins values de cession ne se compensera pas avec la pv d'acquisition ce qui peut entrainer des conséquences fiscales très lourdes.
Si le titre s'effondre et que le dirigeant est conduit à céder ses titres, il va enregistrer une moins values de cession. Cette moins value de cession ne pourra pas venir s'imputer sur la PV d'acquisition car elle est née au titre d'un exercice donné.

***Le régime des attributions gratuites :**
L'avantage c'est la valeur du titre puisque le bénéficiaire reçoit les titres gratuitement. En cas d'attribution gratuite, l'avantage est taxé au taux de 30%. C'est un barème intéressant.

En cas de cession, la taxation sera de 18% sous réserve que les seuils n'ont pas été franchis.
La PV ne devient imposable que quand le seuil des cessions a été franchi.
Ce régime des attributions gratuites est un régime fiscalement beaucoup plus attractif car l'éventuel moins values de cession peut se compenser avec d'autres plus values de cession qui aurait été enregistré par le même intéressé au cours du même exercice.

III. L'imposition des rémunérations des dirigeants.

Si la rémunération est une rémunération excessive, elle sera considérée comme une distribution de bénéfices et par conséquent elle sera taxée pour le dirigeant sur une base de 125% de son montant en tant que distribution déguisée.

Si la rémunération est normale, dans le cadre des dirigeants des SA, le régime sera un régime voisin de celui des salariés mais la question qui se pose est de savoir qu'est ce qui est réellement imposable.
Le revenu imposable est généralement le revenu disponible mais la question se pose de savoir si le revenu imposable n'est pas le revenu net et il peut exister une différence entre le revenu disponible et le revenu net.
La différence tient au fait que le dirigeant a pu être amené à exécuter un engagement de caution.
Est-ce que ce sont des sommes déductibles du revenu du dirigeant ou si ces sommes doivent être imposées bien qu'elles aient été payées par le dirigeant.

La position de la jurisprudence : La jurisprudence fait application du principe suivant lequel les sommes qui ont été décaissées pour l'acquisition d'un revenu sont déductibles et on va donc rechercher si l'engagement de caution qui a été donné par le dirigeant était destiné à lui permettre de conserver sa source de revenu ou était destiné à lui permettre la conservation de son capital.

Le CE a posé comme règle que quand l'engagement de caution porte sur une somme supérieure à 3 fois le revenu annuel, le CE considère que l'engagement de caution a été donné pour la conservation du capital et donc par conséquent, les sommes versées ne sont pas déductibles. Peu importe ce qui a été versé.

Inversement, si l'ampleur de l'engagement de caution est inférieur à 3 fois le revenu annuel, les sommes sont censées présumés avoir été donné pour la conservation du revenu et les sommes seront déductibles.

La deuxième difficulté pour les rémunérations nettes ou disponibles est le traitement fiscal des sommes en comptes courants. Les dirigeants laissent souvent des sommes en comptes courant à la disposition de la société.
Est-ce que ces sommes sont imposables au titre de l'exercice durant lequel elles ont reçu cette affectation ou si elles sont imposables seulement le jour ou le remboursement intervient ?
La jurisprudence a dit que les sommes en comptes courant sont considérés comme un revenu disponible surtout quand elles ont été placé en compte courant bloqué.
Le différé d'imposition n'aura lieu d'être que si le non paiement de ces sommes est indépendant de la volonté du dirigeant.

TITRE SECOND : les situations particulières.

Si la société qui a une activité internationale ne relève pas de l'impôt sur les sociétés, on ferra tout simplement application des règles du bénéfice mondial.

Chap 1 : Les groupes de sociétés.

La particularité va apparaitre pour les sociétés soumises à l'IS.
Si on est en présence d'un groupe de sociétés non soumises à l'IS, les bénéfices seront directement taxés sur la tête des associés. Les résultats des sociétés vont remonter à la société mère et seront ensuite réparti entre les associés de la société mère.

Quand il y a un groupe de sociétés, le mécanisme normal de l'impôt sur les sociétés entraine nécessairement des doubles impositions totalement artificielles.

2 régimes possibles : Facultatif et optionnel.

Section 1. Le régime facultatif.

Les sociétés ont la possibilité de garder si elles le souhaitent l'imposition société par société.
Ce régime est favorable car il est susceptible d'être utilisé dès lors qu'une société détient plus de 5% du capital d'une autre société.
Elle bénéficie en choisissant ce régime d'une exonération de l'imposition des dividendes sous réserve d'une imposition d'une quotte part de frais et charges de 5%.

Ce régime suppose que le taux de détention de 5% soit franchi. Si le taux de détention de 5% venait à disparaitre on reviendrait dans le droit commun : imposition des dividendes en tant que bénéfice incorporé au résultat de la société mère.

Section 2. Le régime optionnel.

C'est un régime beaucoup plus favorable mais beaucoup plus exigeant. La mise au point de ce régime optionnel est venu de l'idée qu'il y avait une distorsion entre les sociétés non soumises à l'IS et celles soumises à l'IS en ce qui concerne les déficits.

Ce régime a été institué par la loi de finances pour 1988.
Ce régime vise à permettre une intégration fiscale, c'est-à-dire à faire en sorte que les résultats de toutes les sociétés du groupe soient confondus et remontent sur la tête de la société mère. L'intérêt de ce régime est de permettre une remontée des déficits. Le déficit va remonter sur la tête de la société mère et il y aura une sorte de compensation et on retrouvera une égalité de traitement avec les sociétés non soumises à l'IS car le déficit remonte également.

Mais ce régime est soumis à beaucoup de conditions.

Le 15 avril 2010.

(Vendredi 14 mai ➔ Pas cours).

Section 3 : Les relations financières à l'intérieur d'un groupe de société:

A chaque fois, il existera une imposition. ➔On a une multiplication des taxations qui peut être corrigée **largement par le régime facultatif.**

La société qui distribuait des dividendes assortissait cette distribution de dividende d'un avoir fiscal et cet avoir pouvait servir pour atténuer la double imposition.
Ces mécanismes sont apparus insuffisants au législateur dans le cadre d'une neutralité fiscale entre les formes de société.

Les sociétés non soumises à l'IS ne subissent pas la double imposition. Dans le cadre des sociétés non soumise à l'IS, le déficit des filiales remonte sur la tête de la société mère et par conséquent le déficit d'une filiale non soumise à l'IS va se compenser avec le bénéfice de la société mère, et ici, il y avait une distorsion.

Cette distorsion a conduit le législateur **à adopter en 1988 un régime de groupe de société dont le législateur a eu très peur.**
Les premiers textes montraient une évidente méfiance pour ce régime des groupes. Il fallait en limiter les effets.

- ⇨ On craignait que des sociétés ne prennent pour filiale des sociétés bénéficiaires, à la seule fin de diminuer leur bénéfice imposable car une société déficitaire vaut en argent le 1/3 de son déficit.

Cette crainte s'est apaisée car elles se sont révélées infondées et l'évolution législative a eu pour conséquence un assouplissement des conditions de l'option.

I) Les conditions de l'option.

Le régime optionnel ne peut être choisi que **si le taux de détention par la société mère du capital des filiales est supérieur à 95%.** ➔ C'est un taux de détention très élevé.
Il ne faut pas que la société mère soit détenue elle-même à plus de 95% par une société soumise à l'IS.
➔Cette condition permet à des sociétés étrangères de constituer des sociétés en France.

Cette option peut être exercée jusqu'à **le dépôt de la déclaration des résultats de l'année précédente, c'est-à-dire jusqu'au 31 mars de chaque année**.
Ce régime suppose que les exercices des diverses sociétés coïncident.

Si la société mère ne peut pas être détenue à plus de 95% par une autre société soumise à l'IS, ➔ **elle peut parfaitement être détenue à plus de 95% par une société non soumise à l'IS**.
Ici le législateur a prévu la possibilité d'interposer une société de personne entre deux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Ces sociétés peuvent former un groupe, la société détenue à plus de 95% peut être société mère et la société qui détient plus de 95% de la société non soumise à l'IS verra remonter dans son résultat imposable, le résultat de la société non soumise à l'IS.

La détention peut être **une détention directe ou indirecte.**

Ex : La société X détient 70% de la société Y et 90% de la société Z qui détient 30% de la société Y.
➔Le taux de détention sera considéré comme dépassant 95% car on va ajouter au taux de 70%, le taux de détention indirect de X dans Z permettant une détention des titres de Y.

Le taux de détention va se calculer **par le biais de la consolidation.**
X détient 90% de Z qui détient 30% de Y.

Le taux de détention indirect sera calculer : 90% de 30% = 27% et à ces 27% on ajoutera les 70% de détention directe.

Ce taux de détention de 95% est apprécié comme étant égal à 100% en cas de sous filiale.
Sinon, le régime de l'intégration fiscale se serait arrêté très vite.

Si la participation est égale ou supérieur à 95%. ➔Pour l'appréciation dans les diverses filiales on considère que ce taux **est égal à 100%**

Ce régime est un régime optionnel ce qui a pour conséquence de permettre à la société mère de choisir quelle société elle va fiscalement intégrée, même si toutes les sociétés qu'elle détient sont à plus de 95%.
Le périmètre d'intégration est définit librement par la société mère. Elle peut choisir de ne pas inclure certaines sociétés du groupe dans le périmètre.

Elle le définit librement **car la diminution du taux de détention entraine immédiatement la sortie du groupe**. Si le taux de détention n'a pas été toute l'année au moins égale à 95%, ➔ le régime de l'intégration fiscale est perdu. La rupture du seuil de 95% peut avoir pour conséquence de faire sortir du groupe toute une série de société.

On a eu des difficultés pratiques.
Dans l'hypothèse d'une cession partielle, on est en présence d'un groupe de société, intégré et en cours d'exercice, une société cède à un tiers les titres qu'elle détient dans d'autres sociétés.

➔**Toutes les sociétés qui se trouvent en dessous de la société qui devait avoir 95% sortent du groupe.** Cette règle d'une constance dans le taux de détention avait son inconvénient majeur.
Car si une société cède la totalité de ses participations à un tiers, il y avait une double pénalisation. La société et les sociétés avaient quitté le groupe, donc au titre de l'exercice, le régime du groupe ne pouvait plus être adopté.

Parallèlement le tiers qui avait acheté les titres de la société détenait plus de 95% des autres sociétés, **mais lui-même n'avait pas détenu ses 95% pendant tout l'exercice.**
Le régime de l'intégration fiscale se trouvait mis entre parenthèse pendant au moins deux exercices.

Le législateur avec la loi de finance pour 2007 a prévu que sur agrément, ce qui implique un certain contrôle, il pourrait y avoir continuité du groupe**, la société repreneuse peut constituer un groupe fiscalement intégré dès l'exercice de cession**, bien qu'elle n'ait pas détenue les titres pendant la totalité de l'exercice.
Cette condition de permanence reçoit une exception.

L'exigence de la permanence de la détention est apparue inadaptée en cas de liquidation judiciaire de la société mère et de cession des titres détenus dans le capital des filiales à une autre société, principalement, c'était l'objectif du législateur.
Dans le cadre de LBO (LBO ➔ permet la reprise des titres d'une société par l'intermédiaire d'une société holding et souvent cette opération de LBO est une opération donnée par les salariés de la société d'exploitation).

La société holding détient les titres de la société. Cette société holding rencontre des difficultés financières, est placée en liquidation judiciaire, et les titres de la société d'exploitation vont être cédés à une autre société et cette autre société aura été constitué par un certain nombre de salarié de la société d'exploitation. La encore, **la continuité de la détention à 95% se trouve rompu car la**

société qui détenait les titres ne les détient plus en fin d'exercice, et celle qui les détient en fin d'exercice n'existait pas en début d'exercice.

La loi de finance pour 2008 prévoit que dans le cadre d'une liquidation judiciaire, **il est possible de reconstituer immédiatement un groupe, alors même que le taux de détention n'a pas été respecté pendant la totalité de l'exercice,** mais si le groupe est immédiatement reconstitué, les avantages ne seront pas perdus. **Il doit s'agir d'une liquidation judiciaire**, ➔ si c'est un redressement judiciaire, le régime ne pourra pas s'appliquer.

Dernier assouplissement :
Loi de finance de 2009. Ce régime s'est trouvé placé sous les critiques.
Pouvait faire partir d'un groupe ? Une société française détenue à plus de 95% par une société étrangère, elle-même détenue à plus de 95% par la société mère ?
Une société française détient un certain nombre de filiale en France. Le régime de l'intégration peut être choisi.
Mais elle détient aussi une société situé à l'étranger à plus de 95% qui elle-même détient une filiale en France à plus de 95%.
Jusqu'à 2009, la filiale française ne pouvait pas faire partie du groupe car elle n'était pas détenue à plus de 95% par la société française.

Désormais, la filiale peut faire l'objet d'une intégration dans le périmètre avec les difficultés liées au fait que se trouve interposé une société étrangère, car les bénéfices de la filiales vont remontés sur la société mère, puis sur la filiale etc etc.
Il y a toute une série de retraitement à faire.

L'esprit du dispositif, ➔c'est de neutraliser toutes les incidences liées aux relations financières entre la filiale et la société située à l'étranger pour avoir une vérité dans les résultats de la filiale.

Par mesure de précaution, **le législateur exige que la société située à l'étranger dispose d'un établissement stable en France,** pour éviter que l'on ne place des sociétés interposées dans des endroits ou la fiscalité serait allégée.
On veut éviter que la présence d'une société étrangère ne soit un facteur de pollution qui modifierait le résultat du groupe de société.

Par voie de conséquence, c'est la solution logique, **une société étrangère ayant un établissement stable en France peut aussi accéder aux statuts de filiale intégrée.**
Une société française détient plus de 95% du capital d'une société au Luxembourg, mais cette société a un établissement stable en France et la présence ou l'existence de cet établissement stable fait que la société luxembourgeoise doit pouvoir être intégré dans le groupe français sous réserve qu'elle ait cet établissement stable en France.

Cette option entraine des effets importants, car **elle conduit à une imposition unique sur la tête de la société mère au titre du résultat d'ensemble**.
L'obligation de la société mère, c'est d'établir et de déclarer son propre résultat, d'établir la déclaration du résultat d'ensemble du groupe. ➔ Chacune des sociétés va procéder à l'établissement de son résultat.

La société mère va établir le résultat d'ensemble et payer l'impôt correspondant.
Dans ce mécanisme de l'intégration fiscale, l'impôt est assis sur le résultat d'ensemble, il est payé par la société mère, et **en cas de défaillance de la société mère, les filiales, sont tenues de l'impôt dont elles auraient été débitrices en l'absence d'intégration**.

Ce résultat d'ensemble va être constitué par la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés, c'est le premier calcul.
On va additionner le résultat de chacune des sociétés, ce qui signifie que les déficits viendront diminuer les résultats d'ensemble.

Cette addition des résultats ne donneraient pas une vue exacte de la situation car certaines opérations qui sont réalisées par les sociétés du groupe affecte le résultat d'ensemble. C'est là que le régime devient perplexe. Il y a lieu de neutraliser certaines opérations, effectuées à l'intérieur du groupe, et il y a lieu aussi d'examiner le traitement des opérations intervenues avant la présence dans le groupe, ou des opérations étrangères à la présence dans le groupe.

Il va falloir déterminer comment on traite les opérations étrangères à la présence du groupe.

A l'intérieur du groupe certaine société doivent faire l'objet d'un retraitement.
On part de la somme algébrique.
Certaines opérations à l'intérieur du groupe sont susceptibles d'entrainer « une double déduction », ou sont susceptibles d'entrainer « une double imposition ».

La même opération ayant conduit à minorer le résultat imposable d'une des sociétés du groupe et conduisant à minorer le résultat d'ensemble ou inversement.
On aurait une double imposition **car les effets de l'opération se trouve loger sur la tête de deux sociétés au titre du résultat d'ensemble car celui-ci inclus le résultat de chacune des sociétés.**

Il y a donc lieu pour éviter les doubles déductions ➔ **de réintégrer un certain nombre d'opération.**
Une des sociétés du groupe a constitué une provision pour dépréciation d'une créance quelle détient à l'encontre d'une autre société du groupe.
Lorsque l'on passe au résultat d'ensemble pour deux sociétés isolées, on s'aperçoit qu'il y a au titre de cette dette, une double déduction car la dette d'une société vis-à-vis d'une autre société, se trouve dans les comptes d'une société débitrice, donc cette dette a diminué l'actif net de la société débitrice.
La provision pour dépréciation qui a été constitué par la société créancière vient diminuer l'actif net de la société créancière et donc la dette qui existe sur la tête de la société débitrice est prise en compte partiellement deux fois, car **elle est prise en compte en ce qu'elle est une dette venant diminuer le résultat et en tant que provision sur la tête de la société créancière**.

Au titre de cette dette, l'actif net du groupe se trouve diminué de 150 car on prend en considération la dette de la société débitrice vis-à-vis de la société créancière.

La créance ou la dette est prise en considération deux fois.
Il y aura lieu de procéder à **une réintégration dans le résultat d'ensemble des provisions pour dépréciation de créance à l'intérieur du groupe** pour éviter que le résultat d'ensemble ne soit diminué deux fois.

Autre réintégration. Si l'une des sociétés a constitué une provision pour dépréciation des titres qu'elle détient dans une société déficitaire, ➔ là encore l'effet du déficit est pris en considération à deux reprises.

Le déficit est pris en considération dans **le résultat d'ensemble car il est venu réduire ce résultat, et ce déficit est pris en considération en ce qu'il a diminué l'actif net de la société** qui détient les titres par l'effet de la provision.
La même donnée à l'intérieur du groupe a fait l'objet d'une double déduction. Déduction du déficit, et déduction des effets du déficit.

Si on se trouve en présence de deux sociétés indépendantes, l'opération se trouverait normale, la société qui a constitué la provision pour dépréciation de sa participation subit une diminution.
Le même déficit a été pris en compte deux fois, en tant que déficit de la société, et aussi en tant qu'il a permis à la société détenant la participation et donc de diminuer son actif.
Deux diminutions de l'actif net.

On prend en considération deux fois la même chose.

Troisième hypothèse, **ce sont les souscriptions de capital effectuées par les sociétés du groupe au profit d'autres sociétés du groupe** qui sont dans le régime de droit commun déductible.

Ce sont principalement les souscriptions de capital effectué par des sociétés du groupe, par une société du groupe en faveur d'une société du groupe situé dans les départements d'outre mer, car cette souscription en capital a été déduite par la société qui la effectuée, donc il y a eu une diminution de l'actif net de la société qui a procéder à cette souscription de capital car elle est déductible exceptionnellement.

Sur la tête de la société qui a reçu la souscription du capital, cette souscription ne constitue pas une augmentation de l'actif net, car il s'agit d'une dette. La société au capital de laquelle il a été souscrit n'est pas imposée sur les sommes constituant son capital. On a ici de la même façon lorsque l'on rapporte tout au résultat d'ensemble, on a une déduction sur la tête de la société qui a procéder à la souscription de capital, cela vient diminuer le résultat d'ensemble, mais les effets de cette souscriptions, l'augmentation de capital ne sont pas imposables **donc il faut réintégrer quand on regroupe le résultat de chacune des sociétés.**

4ème hypothèse :
Ce sont les hypothèses de cession d'immobilisation à l'intérieur du groupe qui ont entrainés des moins values, si en cas d'une cession d'immobilisation on enregistre une moins value. **Cette moins value va être prise en compte sur chacune des sociétés, la société qui a enregistré la moins value va déduire de son résultat imposable.**

L'actif net du groupe se trouve diminué car l'immobilisation qui figurait au bilan de la société cédante pour une valeur donnée va figurer au bilan de la société cessionnaire pour une valeur plus faible.

Lors de l'exercice antérieur l'immobilisation contribuait pour 50
Lorsqu'elle est enregistrée, on a une moins value de 20. Elle déduit de son résultat imposable 20.
Il figure au bilan de la société cessionnaire, pour la valeur de cession, 30.
Logiquement, une immobilisation qui était dans l'actif net du groupe pour une valeur de 50 va se trouver dans l'actif net pour une valeur de 30.
L'actif net du groupe c'est du seul fait du transfert appauvri de 20.

De plus la société cédante a déduit de son résultat imposable la moins value, donc la moins value de 20 a été prise en compte deux fois. **Une fois sur la tête de la société cédante en tant que moins value, une fois sur la tête de la société cessionnaire**, en ce sens que l'immobilisation ne figure plus pour 50, mais pour 30.

Il y a une double déduction.

Il y a lieu de réintégrer dans le résultat **d'ensemble les moins value de cession d'immobilisation entre société du groupe.**

Dernier hypothèse : Lorsque la société mère procède à l'achat de titres d'une société en vue de son intégration, lorsque cet achat est effectué au profit de personnes contrôlant la société mère, l'hypothèses est la suivante : ➔ L'entrepreneur, le dirigeant de société constitue une société holding cède les titres qu'il détient dans les sociétés d'exploitation à la société holding et la société holding intègre la société d'exploitation mais pour accueillir les titres de la société d'exploitation, la société holding s'est endetté.
Les intérêts des emprunts payés par la société holding ne seront que partiellement pris en compte dans le résultat d'ensemble pour la simple raison qu'en réalité, celui qui contrôlait la société d'exploitation contrôle désormais la société holding, et en quelque sorte, il s'est vendu les titres de la société d'exploitation à lui-même.

Il les a cédés à une société qu'il contrôle et les intérêts liés à cet emprunt ne seront déductibles que dans une proportion calculée d'après le prix d'acquisition multiplié par le montant moyen des dettes du groupe durant l'exercice.

Ex : Montant moyen des dettes est de 10
Le prix d'acquisition est de 5
Les intérêts ne seront déductibles qu'à concurrence de 50%.
C'est une vente à soi même, **c'est le moyen de procéder à une réduction artificielle du résultat d'ensemble** et certain avait imaginé de constituer une société holding pour une société d'exploitation, et lorsque la société holding avait finit de payer le montant ou fini de rembourser les emprunts, on créait une nouvelle société holding.

- ⇨ **Il y a lieu de réintégrer ces intérêts.**

Inversement il y a lieu à certaines déductions lorsque la même opération a des incidences positives sur deux sociétés du groupe

LE 16 AVRIL 2010.

Sur le plan comptable, la subvention a constitué une charge pour la société qui l'a consentie, mais cette charge doit être réintégrée car il s'agit d'une charge non déductible.
Lorsque l'on fait le résultat d'ensemble, cette subvention qui fiscalement a augmenté l'actif net a également augmenté l'actif de la société qui l'a reçu, elle n'est pas déductible d'un coté mais imposable d'un autre coté.

Les plus values de cession d'immobilisation à l'intérieur du groupe doivent subir un sort inverse du sort des moins values.
Si une cession d'immobilisation est faite entre deux sociétés du groupe et que cette cession entraine une plus value, cette plus value est intégrée dans le résultat imposable dans la société qui a cédé, mais l'actif net de la société cessionnaire se trouve augmenté car l'immobilisation a une valeur dans les comptes de la société cessionnaire supérieure à celle des compte de la société cédante.
Si on fait l'addition des actifs nets, on impose à deux reprises la même chose, le montant de la plus value sur la tête de la société cédante.

Comme les deux sociétés sont imposées au titre de la même opération on va procéder à une déduction.

Dernière hypothèse : On voit que la finesse du résonnement fiscal va loin car cette dernière déduction a été admise que par la loi de finance pour 2010.

C'est la question des jetons de présence non déductibles, ➔ qui ont été versé par les filiales aux sociétés mères.

Nous avons vu que les jetons de présence ne sont déductibles que dans une certaine mesure, une certaine fraction des rémunérations les plus élevées.

Dans le cas, si des filiales versent à la société mère des jetons de présence excédant le seuil de déductibilité, **la fraction non déductible va être réintégrée dans le résultat imposable des filiales, et cette fraction non déductible se trouve incluse dans l'actif net de la société mère**.

Ex : La filiale a versé 300 de jetons de présence à la société mère, or ces jetons ne sont déductibles qu'à hauteur de 200.
Elle va réintégrer les 100 non déductible mais la société mère à perçu 300 et donc à concurrence de 100, les jetons de présence doivent être déduit du résultat d'ensemble car sinon on a une double imposition.

Ce qui a été une charge pour l'une des sociétés serra un produit pour l'autre société.

Si inversement les jetons ne sont pas déductible, la déduction s'imposera, il faudra rechercher si certains postes ne font pas l'objet d'une double imposition et le législateur jusqu'à 2010 n'avait pas vu qu'il y avait une double imposition. On veut neutraliser toutes les opérations effectuées à l'intérieur du groupe qui modifierait le résultat d'ensemble.

Ici la somme algébrique des résultats n'équivaut pas au résultat d'ensemble, il peut être plus élevé ou plus faible que cette somme algébrique à raison de ces divers retraitement qu'il est nécessaire d'opérer.

Il faut aussi envisager le traitement des opérations étrangères à la présence dans le groupe, car la constitution d'un groupe de société ne peut pas avoir pour effet de prendre en considération des opérations ou des situations antérieures à la définition du périmètre. ➔On va additionner tous les résultats du groupe.

Chaque société avant son intégration a eu sa vie propre, et les opérations qu'elle a enregistrée au titre de sa vie, en tant que société autonome ne peuvent pas venir affecter le résultat d'ensemble, et le principal poste qui doit retenir l'attention, ce sont les déficits antérieurs à l'entrée dans le groupe, ➔**ils ne peuvent pas être reporté directement sur le résultat d'ensemble**, c'est une manifestation de la crainte, une chasse aux sociétés bénéficiaires.

On peut les éponger qu'avec des bénéfices propres à la société concernée.

Ex : X déficitaire de 10 en 2007, intégré en 2008, déficitaire en 2008 et bénéficiaire en 2009. On va opérer un traitement distinct des déficits. Ceux enregistrés pendant la période d'intégration vont remonter sur le résultat d'ensemble, ils vont le diminuer.

Les déficits antérieurs ne peuvent s'imputer que sur les bénéfices propres à la société.
Il est placé dans un tunnel et ne peut pas venir réduire le résultat d'ensemble, et ce déficit s'il n'est pas épongé par des bénéfices ultérieurs, ne pourra être utilisé que lorsque la société concernée sortira du groupe.

Cette tunnèlisation des déficit a conduit le législateur à prendre des dispositions car divers mécanismes pouvaient être imaginés pour faire disparaître ces bénéfices avant l'entrée dans le groupe, tout en faisant supporter ensuite les conséquences de ces déficits sur le résultat d'ensemble,

et la technique qui était la plus évidente, et à laquelle le législateur a pensé, **c'est la technique de la réévaluation des bilans.**

Une société est déficitaire antérieurement et ces déficits ne pourront être épongés qu'avec des bénéfices propres à la société.
On imaginait de procéder avant l'entrée dans le groupe à une réévaluation du bilan de la société, elle a pour conséquence **une augmentation de l'actif net.**
La société qui a réévalué son bilan va pouvoir éponger son déficit avec l'écart de réévaluation.

Ensuite la société va entrer dans le groupe, vierge de tout déficit, ➔ **les déficits antérieurs seront supportés par le groupe, et elle pourra faire disparaître son déficit par une réévaluation des bilans**.
Les conséquences, c'est la possibilité de déduire un supplément d'amortissement car on est dans le cadre de la réévaluation libre des bilans, les immobilisations réévaluées vont être amorties sur la nouvelle valeur comptable qui leur a été donné, et de la réévaluation découle un supplément d'amortissement. Celui-ci est en réalité la contre partie du déficit qui a été épongé par la réévaluation du bilan et donc le législateur a prévu que **le supplément d'amortissement, résultant de la réévaluation doit être réintégrer dans le résultat d'ensemble.**

Le résultat d'ensemble devra inclure ce supplément d'amortissement de 10K car ce n'est que la conséquence de la réévaluation du bilan, et que celui-ci n'est que la conséquence de la décision de faire disparaître le déficit antérieur. La conséquence c'est que le supplément ne sera pas déductible.

On peut voir que ce calcul serait en réalité un mauvais calcul car si on a procédé à une réévaluation du bilan.

Si on procède à une réévaluation et qu'on a ensuite une cession d'immobilisation à l'intérieur du groupe, la plus value qui sera dégagé sera en réalité imposer deux fois, une fois sur la tête de la société qui l'a réalisé, et une fois sur la tête du groupe car le déficit qui a justifié la réévaluation ne peut pas être pris en considération.

La question essentielle de la sortie du groupe, lorsqu'une société sort du groupe, et **la sortie du groupe peut être une sortie volontaire, ou une sortie involontaire,** la chaine des taux de détention à plus de 95% se trouve rompu.

En cas de sortie du groupe, **la société qui sort du groupe ne peut pas reporter en avant les déficits qu'elle a enregistrés pendant sa présence dans le groupe** car les déficits enregistrés pendant la présence ont été utilisé pour diminuer le résultat d'ensemble.

La société perd les déficits qu'elle avait.

Les déficits antérieurs entrés dans le groupe vont retrouver ici leur utilisation puisque les déficits dans les sociétés soumises à l'IS ne se périment plus.
Les déficits se périmaient par 5 ans. Il y avait un danger important car si la société déficitaire avant son entrée dans le groupe sortait dans le groupe plus de 5 ans après son intégration, les déficits antérieurs étaient perdus.

- ⇨ **Désormais les déficits sont reportables de manière illimitée.**

Les déficits qui sont venus constituer le résultat d'ensemble et qui n'ont pas été utilisé par la société mère, sont eux aussi (et la solution est moins juste), perdus.

Le résultat d'ensemble indépendamment du déficit de la filiale est déficitaire.

Ce déficit qui n'a pas pu être utilisé par la société mère sera aussi perdu, ce qui conduit à une solution qui n'est pas très équitable car c'est le fisc qui est gagnant. C'est un déficit qui n'est pas imputé du tout.

La loi de finance rectificative a prévu une exception à ce principe **en cas de liquidation judiciaire de la société mère.**

- ⇨ **La fraction des déficits de la filiale qui n'a pas été imputé sur le résultat d'ensemble va pouvoir être reprise par la société filiale en cas de liquidation judiciaire de la société mère.**

Ex : La filiale a enregistré un déficit de 100
Le déficit de 100 est remonté sur la tête de la société mère, qui elle était bénéficiaire à concurrence de 60.
Le résultat d'ensemble est déficitaire de 40. Ces 40 n'ont pas pu être reportés car la société mère a été placée en liquidation judiciaire et la loi de finance rectificative pour 2008, prévoit que la fraction non imputé du déficit sur le résultat d'ensemble va être réallouer à la filiale qui sort du groupe.

La société mère va retrouver les 40 du déficit qu'elle n'a pas pu éponger et qui n'est pas épongé.

A la sortie du groupe du fait de liquidation judiciaire, la filiale retrouve la fraction non imputé de ces déficits.

Le nouveau groupe qui reprendrait la filiale va pouvoir bénéficier d'un déficit, du déficit non imputé, et si on prend un déficit de 40, il représente un avantage fiscal de 13, c'est-à-dire une économie d'impôt.

Dans l'intégration fiscale, il y a nécessairement une économie d'impôt car certaines opérations qui auraient été imposées dans le cadre de société isolée ne sont pas soumises à l'impôt dans le cadre du groupe car d'autre part, les sociétés déficitaires permettent au groupe de réaliser une économie d'impôt.

Cette économie d'impôt doit nécessairement faire l'objet d'une convention. Toute décision d'intégration fiscale doit conduire à la conclusion d'une convention entre la société mère et les filiales pour décider et convenir de la répartition de l'économie d'impôt.
La société qui a contribué de façon importante car elle est déficitaire à diminuer le résultat d'ensemble doit recevoir **sa part équitable d'économie d'impôt** et il y a lieu de partager entres les diverses sociétés du groupe.

Parallèlement qui dit déficit fiscal ne dit pas forcément déficit comptable, donc une société peut parfaitement être fiscalement déficitaire tout en état comptable ment bénéficiaire et peut donc distribuer des dividendes à ses associés, et dans les groupes de société, si le groupe de détention doit être de 95%, les minoritaires ont au plus 5%. Il ne faut pas pénaliser les associés minoritaires.

Si on prend en compte la situation des associés minoritaires, ceux-ci doivent avoir leur juste part dans les résultats de la société, il y a éventuellement à distribution de dividende et ici, il faudra rédiger une convention d'intégration.

La convention d'intégration doit en aucun cas, avoir pour conséquence de faire supporter à l'une des sociétés une charge d'impôt qui aurait été supérieure à la charge d'impôt qu'elle aurait supporter si elle était une société isolée.

Là encore les associés minoritaires pourraient se trouver lésé.

Cette question de l'intégration conduit à l'examen des relations financières à l'intérieur d'un groupe, pas simplement le calcul du résultat d'ensemble et la détermination de l'impôt qui est dû.
Les relations financières à l'intérieur d'un groupe donnent lieu à deux grandes catégories d'opération. On a des abandons de créances, et d'autre part, des avances sans intérêt.

Les abandons de créance :
Il faut distinguer **les abandons de créance à caractère commercial et les abandons de créance en faveur d'un partenaire financier.**

Les abandons de créance en faveur d'un partenaire commercial où la société mère a des filiales qui sont amenées à la commercialisation des produits.
S'il y a abandon de créance, l'actif net du bénéficiaire va se trouver augmenté, mais s'il y a abandon de créance, le bénéficiaire est en situation déficitaire donc cela n'augmente pas son actif net au point de rendre cette société imposable.

La question est celle de la déductibilité de l'abandon de créance pour celui qui l'a consentie. Le critère qui sera utilisé sera un critère classique, **cet abandon de créance a-t-il été consenti dans l'intérêt de la société qui l'a octroyé.** Si c'est un partenaire commercial, elle peut avoir intérêt à voir rester en vie son partenaire.

C'est une dépense destiné à l'acquisition d'un revenu.

La question des abandons de créance à l'intérieur d'un groupe est parfois plus compliquée car l'abandon de créance peut être un moyen de permettre à la société filiale d'éponger ces déficits, et surtout d'éponger ces déficits antérieurs à l'entrée dans le groupe, et c'est donc un moyen indirect de permettre l'imputation d'un déficit antérieur sur le résultat d'ensemble.
La société bénéficiaire de l'abandon de créance est entrée dans le groupe avec un déficit de 100.

Cet abandon de créance peut avoir pour conséquence de faire apparaître sur la tête de la filiale une situation bénéficiaire.
La société mère lui consent un abandon de créance de 100.
Cette augmentation de l'actif net de la filiale va lui permettre d'éponger son déficit antérieur, mais en réalité, le résultat d'ensemble a supporté ce déficit antérieur alors que le déficit antérieur d'une société du groupe ne peut être compensé qu'avec des bénéfices propres à cette société. **Il y a un risque de voir l'abandon de créance être un moyen de contourner l'interdiction.**

Le conseil d'état a condamné une absence de facturation par une société mère à l'une de ces filiales et cette absence de facturation avait pour conséquence de ne pas réduire le bénéfice imposable de la filiale et de ne pas augmenter le résultat imposable de la société mère, et la société filiale n'ayant pas payé ces sommes, n'avait pas une réduction de son bénéfice imposable et donc il permettait à la filiale de compenser ces déficits antérieurs, on crée artificiellement un bénéfice sur la tête de la filiale de l'absence de facturation.
L'intérêt fiscal était double pour la société mère, et pour la filiale.
Les 100 qui n'avait pas été payé, avait permis de compenser un déficit antérieur artificiellement sur les bénéfices propres.

Deuxième difficulté : Les abandons de créance peuvent également être un élément du prix d'acquisition d'une participation au moment de la constitution d'un groupe.

Si une société bénéficie d'un abandon de créance. On se demande si le montant de la créance n'est pas une partie du prix d'acquisition.

Le CE a jugé que l'abandon de créance ne constituait pas une charge déductible, mais qu'il constituait une partie du prix d'acquisition.

En cas de simultanéité entre une prise de contrôle et un abandon de créance, il va risquer d'être disqualifié en élément du prix d'acquisition, cette solution est rigoureuse car si les titres ont finalement une valeur inférieur au prix de revient, aucune provision de pourra être constituée pour deux raisons :
-Cette requalification interviendra après quelques exercices, et la provision ne pourra plus être constituée de manière rétroactive
-L'administration peut soutenir que la provision n'est pas justifiée car l'évaluation des titres doit être faite à la valeur d'utilité dans le cadre d'une prise de contrôle.

On peut avoir intérêt à payer cher des titres d'une société même déficitaire.

Cette constitution ne serait pas déductible car les plus values sur cession de titre de participation donc les moins values ne sont pas non plus imputable. Ces abandons de créance suscitent des difficultés, **il faut avoir une gestion fiscale rigoureuse pour éviter les risques de requalification.**

Le partenaire financier :
Il n'existe pas de relation commerciale. Ces abandons de créances sont très dangereux pour le trésor. Si le partenaire financier est en difficulté, le droit des sociétés prévoit divers modes d'intervention de la société mère.
La société mère peut faire une augmentation de capital, un apport en compte courant, mais les conséquences fiscales ne sont pas les mêmes !
S'il y a augmentation de capital elle aura acquis des titres
Si apport en compte courant, fiscalement, l'opération est neutre car l'actif net n'est pas affecté. C'est donc dans le cas ou la société mère procède par abandon de créance.
La liberté des parties de choisir le mode de financement. Cette liberté est limitée, par la prise en compte de la situation de la filiale après l'abandon de créance. Si l'abandon de créance rend positive la situation de la filiale, **celui-ci ne sera déductible qu'à concurrence de la fraction revenant aux autres associés.**
On suppose une filiale dont la situation nette est définitive.
L'abandon de créance augmente l'actif de la filiale et cela bénéficie à la société mère.

Pour le reste, pour les autres associés, on ne trouve plus la contre partie dans les comptes de la société mère, cette fraction de l'abandon de créance sera déductible pour la société mère.

Le CE a apporté une solution : La situation de la société bénéficiaire de l'abandon de créance doit s'apprécier à la date de la clôture de l'exercice, et non pas à la date à laquelle l'abandon de créance est consenti.
Cela peut avoir des conséquences douloureuses.

Si en cours d'exercice, une situation intermédiaire de la filiale est établie et il apparaît que cette situation est négative.
➔La société mère va faire un abandon de créance au profit de la filiale et cet abandon sera déductible.

A la clôture de l'exercice l'abandon est définitif indépendamment de l'abandon de créance.

Au moment de la clôture de l'exercice que s'apprécie la situation de la filiale et cela peut déjouer des provisions.

Pour éviter cette situation, d'imposition, **le CGI prévoit que la filiale ne sera pas imposée sur la fraction non déductible de l'abandon**, si la filiale s'engage à procéder à une augmentation du capital égale au montant de l'abandon de créance dans les deux années qui suivent celui-ci. C'est une limitation de la situation des abandons de créance.

Si la filiale a une situation négative, après l'abandon de créance, celui-ci sera déductible sur la tête de la société mère car il n'y a pas eu d'augmentation de l'actif nette, et si la situation devient positive après l'abandon de créance, il y aurait deux opérations à faire.

Pour le surplus, cet abandon de créance sera considéré comme ayant augmenté la valeur des titres de la filiale, donc l'actif net de la société mère, et pour le reste, pour ce qui profite aux autres associés, pour la société mère, ce sera une perte.

Dernier mécanisme : Les avances sans intérêt.

Elles donnent lieu à une position libérale du législateur. **Si c'est en faveur d'un partenaire commercial, il n'y aura pas de rehaussement d'impôt sur la société qui a renoncé aux intérêts**.
Inversement, s'il s'agit d'un partenaire financier, il sera nécessaire car la condition n'est pas remplie, que celui qui a consenti des avances sans intérêt démontre que cette renonciation à percevoir des intérêts est conforme à son propre intérêt.

Si on consent à une filiale financière des avances sans intérêts, **il faut démontrer que ces avances sont destinées à servir l'intérêt de la société mère**. L'intérêt sera servi si la filiale est en période de démarrage, si éventuellement la filiale est en difficulté.
Dans ce cas sa disparition n'est pas de nature à nuire à la société mère.

Si ces avances sans intérêt sont jugés irrégulières, l'intérêt qu'aurait perçu la société mère sera réintégrer dans son bénéfice imposable.
En contre partie, la filiale n'aura pas la possibilité de déduire des charges puisqu'elle ne les a pas exposées.

L'absence d'intérêt est jugé irrégulière, la société filiale car aucune facturation à eu lieu ne pourra pas déduire ses intérêts, on a une imposition d'un produit sans que la charge est pu être déduite de son résultat imposable.

Ce régime ne vaut qu'entre mère et fille.
Le droit fiscal n'apporte aucun avantage à l'aide intra familiale. **Les avances sans intérêts entre société sœurs, sont considérées comme toujours irrégulières**, ➔ il n'existe pas de lien financier.

Le 6 mai 2010.

Chapitre 2 : Les sociétés ayant une activité internationale.

Lorsqu'on est en présence d'un entrepreneur individuel ou d'une société non soumise à l'IS, le régime applicable en France est le régime du bénéfice mondial, c'est-à-dire que le point de rattachement qui sera retenu est le domicile fiscal de l'intéressé et le fait qu'il ait une activité à l'étranger sera sans importance. ➔ **Le principe c'est celui du domicile fiscal.**

Si le contribuable est domicilié en France il sera imposé en France pour la totalité de ses revenus, qu'il soit d'origine française ou étrangère.
Inversement les déficits qu'il aura enregistrés à l'étranger seront imputables sur son bénéfice imputable en France.

Le bénéfice de la société en nom collectif ajoutera ses bénéfices et ses déficits et ils seront imposables en France.
Sous réserve de convention de non double imposition.

Cette question ne concerne pas les sociétés qui ont des filiales à l'étranger car **l'article 209 du CGI retient pour les sociétés soumises à l'IS le principe de territorialité**, ➔ c'est-à-dire, qu'est imposé en France le bénéfice réalisé en France et de ce fait si une société soumise à l'IS a une filiale à l'étranger, les bénéfices de cette filiale ne seront pas imposés en France.

Ce principe de territorialité posé par 209-1 du CGI se trouve contourné par des exceptions.

Section 1 : Le principe de territorialité.

L'article 209-1 du CGI précise que sont imposables en France **les bénéfices des entreprises exploitées en** France et de ce fait, il ne répond pas à la question posée car se trouve posée la question de savoir ce qu'est une exploitation en France.

La question de la localisation, par quel critère va-t-on localiser en France une entreprise et d'autre part quelles sont les conséquences de la localisation hors de France au regard de 209-1 du CGI.

a) La localisation de l'exploitation.

Lorsqu'il existe des conventions de non double imposition, c'est la convention de non double imposition qui va définir le critère de localisation et ici il y a une variété de convention.

⇨ La convention va définir comment et par quel critère se localise l'entreprise.

La majeure partie des conventions de non double imposition faite par la France sont rédigées sur le modèle OCDE et fixent comme critère de localisation **le critère de l'établissement stable.**
Est localisée à l'étranger l'entreprise qui a un établissement stable à l'étranger.

Il se définit comme **une installation fixe ou l'entreprise exerce son activité**. (ex : une succursale à l'étranger).

La localisation peut résulter de la création d'une représentation commerciale. Il faudra distinguer **entre l'existence d'un établissement stable et une activité de prospection et d'exportation.**
L'entreprise qui envoie ses salariés à l'étranger pour prospecter sera imposée ou non en regardant si l'activité de prospection résulte d'un établissement stable ou pas.

Lorsqu'il n'y a pas de convention de non double imposition, le CE a admis a peu près le même critère. Il écarte l'exportation tout de même.
Le CE retient le critère de l'établissement stable, une usine, un bureau de vente, un chantier d'une certaine durée.

Le CE a admis aussi que la localisation pouvait se produire hors de France lorsque se déroulait à l'étranger en l'absence d'établissement stable **un cycle commercial complet**, ➔ Un cycle qui caractérise une activité autonome hors de France sans qu'il y ait d'établissement stable à l'étranger.

Ce critère de rattachement se trouve néanmoins réduit par le CE lorsqu'il apparaît que les mouvements financiers s'effectuent depuis la France. Si tous les flux financiers viennent de France, le CE considère que l'on est plus en présence d'un cycle commercial complet. L'entreprise est exploitée en France lorsque tous les mouvements financiers partent de France.

b) Les conséquences de la localisation hors de France.

Les bénéfices réalisés à l'étranger ne sont pas imposables en France. Mais symétriquement les déficits enregistrés à l'étranger ne sont pas susceptibles d'être imputés sur le bénéfice réalisé en France.
Il faudra déduire du résultat comptable les bénéfices qui ont été réalisés à l'étranger. Il faudra réintégrer les déficits réalisés à l'étranger.

Cette localisation et les conséquences ont conduit le législateur à prendre un certains nombre de dispositions pour éviter que l'on ne joue trop sur la localisation hors de France. ➔**On veut éviter les fraudes.**

Le législateur a prévu un texte (**article 57 du CGI)** qui va lutter contre les transferts indirects de bénéfices.
Le transfert indirect peut se réalisé très simplement. Une société française qui a une exploitation hors de France peut être tentée de majorer ses bénéfices à l'étranger.

-Soit par des sous facturation à ses succursales.
-Soit par la facturation par des succursales des prestations fictives.

On sera en présence d'un transfert indirect de bénéfice et ce transfert est directement visé par l'article 57 du CGI qui présume *l'existence d'un transfert indirect de bénéfice lorsque se trouve établit l'existence d'un lien de dépendance entre la société française et l'établissement situé à l'étranger.*

D'autre part, **on peut trouver l'existence d'avantages commerciaux.**
➔L'administration apporte la preuve du lien de dépendance.

Ces preuves ne sont pas difficiles à apporter, il y a présomption de transfert de bénéfice et cette présomption de transfert de bénéfice permet **à l'administration de réintégrer la fraction de bénéfice irrégulièrement faite à l'étranger dans le bénéfice en France** ou de **rejeter la déduction de la charge non justifié.**

Ex : La succursale a facturé à la société située en France des prestations de conseil ou des prestations de promotion.

L'exclusion de la charge sera prononcée pour que ces montants soient imposés en France. Cette présomption est une présomption simple, c'est-à-dire que la société française a la possibilité de justifier l'existence de l'avantage.

La société française peut apporter **la preuve de ce que l'avantage est économiquement justifié**, cela peut être le lancement d'une activité à l'étranger, d'une campagne promotionnelle à l'étranger, le souci de venir en aide à une filiale en difficulté à l'étranger. Si finalement le transfert indirect de bénéfice était conforme à l'intérêt de la société française, la présomption se trouve renversée.

Si la filiale est en difficulté, **il est permis de lui accorder une sous facturation des produits livrés de manière à lui permettre de reprendre son activité.**

La localisation hors de France est incontestable.

Section 2 : Les exceptions au principe de territorialité.

Ces exceptions, c'est-à-dire la prise en considération de la situation en dehors des frontières, et ces exceptions peuvent avoir plusieurs justifications.

A) Les mesures destinées à favoriser l'implantation à l'étranger

Le législateur avait crée un **mécanisme de provision pour implantation à l'étranger**. Ce ne sont pas des véritables provisions mais **elles permettaient en franchise temporaire d'impôt de conduire à la commercialisation et à la promotion de produits français à l'étranger par l'intermédiaire soit de succursales, soit de filiales détenues à au moins 33%,** le mécanisme était le suivant.

⇨ Pendant les 5 premières années, la société française pouvait déduire de son bénéfice imposable en France les pertes enregistrées par l'établissement détenue à au moins 33% sans que le montant dépasse les sommes investies.

On prend en considération le déficit enregistré par la succursale ou par la filiale détenue à plus de 33% qui venait réduire le bénéfice imposable en France des 5 premières années. On n'allait pas au-delà de la somme investie.

⇨ Ces provisions étaient ensuite réintégrées dans le résultat imposable de la société française, dans deux hypothèses de temps bien précises.

Réintégrer au fur et à mesure de l'enregistrement des bénéfices à l'étranger.

Ces provisions devaient être réintégrées lors du 10ème exercice suivant celui au cours duquel l'investissement avait été effectué.

Ces sociétés devaient assurer la promotion et la commercialisation de produits français et ces provisions ont été contestées en application du droit communautaire car c'était aussi une atteinte à la liberté de circulation.

La commission européenne s'est saisie de la question en affirmant que ces provisions constituaient *des aides d'états et était donc contraire au traité de Rome.*
Les aides d'état sont prohibés.

Ce système des provisions a été arrêtée par la loi de finance pour 2004 avec cette précision que les provisions antérieurement constituées conservent leur régime de faveur donc les provisions constituées avant l'entrée en vigueur de la loi de finance pour 2004.

Par soucis de conformité par rapport au droit communautaire, **la loi de finance pour 2009 a prévu un nouveau régime qui permet aux petites et moyennes entreprises d'imputer sur leur résultat imposable en France les déficits enregistrés par leur succursale à l'étranger**.

Mais dans la Communauté Européenne ou dans les pays ayant conclu une convention, ou que leur filiale soit détenue à au moins 95%.
On ne parle plus de provision mais **d'imputation sur le bénéfice imposable de détention à plus de 95% du capital de la filiale.**

L'effectif salarié est inférieur à 2000. Le législateur s'est méfié. Si on est en présence d'un groupe de société, **c'est l'effectif de l'ensemble d'un groupe qu'il faut prendre en compte.**
Le capital de ces petites et moyennes entreprises ne doit pas être détenu par une entreprise ayant plus de 2000 salariés.

Si la petite et moyenne entreprise a moins de 2000 salariés

- ⇨ **Alors elles peuvent imputer les déficits des filiales ou des succursales à concurrence de 500k€ et à compter du 1er janvier 2011 à concurrence de 200k€.**

Cette déduction des déficits va donner lieu à réintégration dès que la succursale ou la filiale deviennent bénéficiaires et à hauteur de son bénéfice et en tout état de cause au titre du 5 ème exercice suivant celui de la déduction.

Ce régime est provisoire et peut comporter des risques car même si la succursale à l'étranger n'a pas enregistré de bénéfice pendant 5 ans, **les déductions qui ont été faites devra être réintégrée exercice par exercice.**
Si aucun bénéfice n'a été enregistré, c'est ici une mesure qui comporte une fiscalité latente importante et aléatoire.

B) Les mesures destinées à pénaliser l'implantation à l'étranger

C'est une exception car des bénéfices reposant sur des entreprises exploitées à l'étranger vont être pris en compte par la loi fiscale française.

Cela concerne **les opérations constituées avec des entreprises implantées sur le territoire d'un paradis fiscal.**
Ces opérations sont de nature à permettre une évasion de bénéfice au regard du principe de territorialité. L'exploitation hors de France ne donne pas lieu à une imposition du bénéfice. Le premier texte c'est l'article 238 A du CGI.

Cet article pose une présomption de d'irrégularité de fictivité pour toutes les rémunérations versées à une entité située dans un état à fiscalité privilégiée.

➔C'est à la société française d'apporter la preuve de la réalité de l'opération.

L'hypothèse de filiales dans des états à fiscalité privilégiée :
L'implantation de filiales est aussi de nature à conduire à des transferts ou à des transferts indirects de bénéfice.
Lorsqu'une société française détient une participation supérieure à 50%, les bénéfices de la filiale font l'objet d'une imposition distincte en France et les déficits de cette filiale ne sont pas imputables sur le résultat imposable en France.

Si la société française est déficitaire en France, les bénéfices de la filiale seront néanmoins imposés.
On va imposer distinctement en France les deux sociétés.

Ce bénéfice sera imposé indépendamment de toute distribution. Ce bénéfice est imposé en France.
Le bénéfice de la filiale située à l'étranger sera calculé d'après les règles françaises.

Dans d'autre cas, certains états à fiscalité privilégié admettent parfaitement que le bénéfice de la société soit amputé de l'ensemble des acquisitions d'immobilisation.

Le législateur a été plus loin car le seuil de 50% est un seuil assez élevé et l'article 209 B prévoit une consolidation dans le cas ou il y a des participations.
Une société française détient 40% du capital d'une société d'un paradis fiscal mais détient aussi 90% du capital de cette même société situé dans un paradis fiscal.

On a une consolidation à faire.

Enfin, **le législateur prévoit que le seuil de 50% se trouve réduit à 5% lorsque le capital de la filiale situé dans un paradis fiscal est détenu par des sociétés qui agissent de concert et que ces sociétés détiennent plus de 50% des actions.**

C'est la Loi de finance pour 2006 qui intègre cela dans le CGI. **Article 238 bis O1 du CGI** qui conduit et qui *prescrit de rapporter au bénéfice imposable en France le produit des actifs transféré à l'étranger à une société tierce qui gère les actifs pour le compte de la société qui les a transférés*.

Comme il s'agit d'un actif, le produit de cet actif va être rapporté au résultat imposable en France. C'est en réalité une mesure destinée à lutter contre les Trust. Le trust ou la fiducie ayant souscrit un engagement antérieur en faveur de la société française. Ces fractions sont a réintégrées.

C) Les mesures destinées à pénaliser l'implantation en France.

Le législateur s'est préoccupé de pénaliser certaines implantations en France. Certaines implantations en France pouvaient être un vecteur de fraude fiscale. Certaines sociétés pouvaient trouver intérêt pour que la charge de l'impôt soit allégée.
On vise la détention par les sociétés étrangères d'immeuble en France.

La société ne meurt jamais et donc les associés vont transmettre à leurs héritiers les droits sociaux et donc il n'y aura pas de droit de succession.

Les associés peuvent vendre leurs droits sociaux mais il n'y aura pas nécessairement de plus value imposable. La PV imposable n'apparaitra pas car ce qui aura été vendu ce sont les droits sociaux.

En cas de cession de droit sociaux, **il n'y a pas de PV imposable en France.** Il apparaissait que derrière ces sociétés étrangères se trouvait éluder les droits de succession. **Le législateur a prévu un impôt forfaitaire sur la valeur vénale des immeubles détenus par des sociétés étrangères ayant des immeubles en France**, (impôt de 3% par an de la valeur vénale de l'immeuble).

Cela conduit à permettre au fisc de percevoir la valeur de l'immeuble en plusieurs années, sauf dans l'hypothèse ou la société révèlerait l'identité de ses associés.

En réalité l'engagement de révéler l'identité vise non pas l'associé direct mais l'associé indirect.

Cette disposition a également été contestée au regard du droit communautaire. **Les sociétés françaises possédant des immeubles en France sont soumises à cette taxe alors que les sociétés étrangères ne sont pas soumises.**
On a voulu l'étendre à l'ensemble des sociétés. **Toutes les sociétés doivent déclarés l'identité des personnes physiques sauf à acquitter une taxation de 3% de la valeur vénale de l'immeuble.**
Les 3% sont bien plus élevé que les droits de mutation et droit de succession.

7 mai 2010.

Dernière partie : La fiscalité des structures des entreprises.

Chapitre 1 : La mise en société de l'entreprise individuelle.

On a deux impératifs (économique et fiscal.)
*L'impératif économique c'est la nécessité de mettre en société une entreprise individuelle qui prend de l'ampleur car dans le cadre de l'entreprise individuelle, l'entrepreneur va acquitter un impôt sur la totalité des bénéfices réalisés.

L'investissement que peut faire l'entrepreneur individuel est limité car il ne peut investir que par de l'argent frapper par l'impôt.
Ex : L'entrepreneur qui veut investir 100 doit consacrer 160 pour procéder à l'investissement car on a l'impôt sur le revenu et les cotisations sociales.

*On a aussi une préoccupation fiscale car le droit fiscal a longtemps considéré que la mise en société d'une entreprise individuelle se traduisait **par une cessation d'activité et par la création d'une nouvelle entreprise.**

Pour l'entrepreneur individuel qui poursuit son activité, sur le plan fiscal toutes les conséquences étaient tirées.
-C'est-à-dire les provisions constituées étaient nécessairement devenues sans objet.
-Le bénéfice du dernier exercice se trouve augmenté des provisions car il y a une cessation d'activité.
-De même les PV devenaient imposables alors même que l'activité continuait sur le plan économique.
-La taxation immédiate des bénéfices. ➔ Il était immédiatement imposé sans bénéficier du mécanisme des tiers provisionnels.

Le législateur a tout bouleversé. Il a réglé l'apport en société d'une entreprise individuelle au regard **des droits d'enregistrement et d'un autre coté au regard des PV.**

Les droits d'enregistrement était dû, il fallait trouver une solution pour qu'économiquement l'apport en société ne soit pas une catastrophe.

Pour les droits d'enregistrement, il y a mutation de propriété, **mais cet enregistrement s'effectue gratuitement si l'apport est effectué en faveur d'une société crée pour les besoins de la cause.** (Ce ne peut pas être un apport pour une société déjà existante).
Il faut : ➔ que **l'apporteur s'engage à conserver ses titres pendant au moins 3 ans, et si cet apport porte sur l'ensemble des éléments affectés à l'exploitation, c'est-à-dire le fond de commerce, les immeubles éventuels, le matériel.**

Si cet apport est fait dans ces conditions, l'enregistrement n'est pas dû. Le législateur a pris en compte la pérennité de l'entreprise. On apporte la totalité des biens affectés à l'exploitation.

La dernière condition :
➔C'est que l'apporteur ne doit recevoir **en contre partie de son apport que des droits sociaux**, un régime d'une certaine sévérité.
L'apporteur ne peut pas recevoir une quelconque somme d'argent. Il ne doit pas exister de flux financiers entre la société et l'apporteur. Si une soulte est versée à l'apporteur, cette soulte privera l'apporteur de ce régime.

Si c'est une vente des stocks, **le passif correspondant doit être pris en charge par l'apporteur**.
➔C'est l'apporteur du reste qui devra régler les fournisseurs.

Si toutes ces conditions sont remplies, l'enregistrement sera dispensé. On n'aura rien fait supporter au point de vue des dettes.

Cet engagement de conservation des titres est doublé de l'impossibilité **de procéder pendant le délai de 3 ans à une réduction du capital qui ne serait pas motivé par les dettes.**
Il veut assurer le maintient de ce qui se passait avant.

La seule hypothèse de réduction de capital **c'est une réduction motivée par les pertes.**
Ce que peut faire l'apporteur, c'est la donation de ses titres avant l'expiration du délai de 3 ans, mais à la condition que le donataire prenne lui-même l'engagement de conserver les titres, jusqu'à l'expiration du délai de trois ans.

Cela permet aussi la transmission de l'entreprise par la donation de titre.
A défaut du respect de ces conditions, les droits d'enregistrement seraient dus et toutes les conséquences antérieures indiquées, relatif à la cessation d'activité se produiraient.

Les droits d'enregistrement seraient alors de 3% sur la valeur du fond de commerce supérieure à 23kE jusqu'à 200k€.

Au-delà de 200K€ des droit d'enregistrement de 5%.

S'agissant des immeubles le droit d'enregistrement serait alors de 5% et cette taxation se produirait pour l'ensemble des biens apportés et non pas seulement pour les biens qui n'auraient pas été soumis aux conditions exigées.
Si l'apporteur exploite un fond de commerce et titulaire d'un brevet d'invention ou d'une marque. S'il apporte l'immeuble mais qu'il conserve la marque pour lui, **les droits d'enregistrement sont dus pour l'ensemble.**

Le régime des PV est également intéressant car l'apport en société est considéré comme une opération intercalaire qui n'a pas de conséquence fiscale.
L'opération est neutre sur le plan fiscal.
➔Aucun impôt sur la PV ne sera dû par l'apporteur mais à la condition **que l'ensemble des biens soit apporté, et en ce qui concerne les immeubles, le législateur a prévu que l'exploitant avait la possibilité de conserver l'immeuble dans son patrimoine privée, à la condition de s'engager à laisser cet immeuble à la disposition de la société pendant au moins 9 ans**. On a une distorsion entre le régime des PV et le régime des droits d'enregistrement.

Au titre des PV, il n'acquittera pas d'impôt sur la PV de l'immeuble s'il s'engage à laisser cet immeuble à disposition de la société pendant au moins 9 ans.
La PV sur l'immeuble peut être considérable. L'immeuble s'amortit. Cette imposition sur la PV sera évitée si cet engagement de laisser l'immeuble à disposition a été souscrit.

En ce qui concerne les stocks, ils vont être apportés à leur valeur d'origine et le gain sera pour la société au fur et à mesure de la vente. Ils seront enregistrés par la société.
Ce régime conduit à un report d'imposition de la PV sur les immobilisations non amortissable, c'est-à-dire que c'est automatique.
La PV de cession est calculé au moment de l'apport et cet impôt sur la PV sera dû par l'apporteur si survient l'un des trois évènements suivants :

-Soit la société cède le bien apporté
-Soit l'apporteur cède ses droits à titre onéreux
-Soit la société rachète partiellement les droits sociaux.

Ce régime a été conçu pour éviter qu'il y ait des flux financiers. L'apporteur ne peut pas faire apport et faire céder ses biens par la société à bref délai, où s'il le fait l'impôt sur la PV sera due par l'apporteur et non pas par la société.

Ce mécanisme d'imposition des PV ne s'applique pas **en cas de cession à titre gratuit** (donation), mais d'autre part constitue pour l'apporteur un boulet car il y a une fiscalité latente qui pèse sur lui.

Pour éviter cet inconvénient le législateur a prévu que si l'apporteur part en retraite, il peut être exonéré de cette imposition sur la PV.
Si la société est une PME au sens communautaire du terme, c'est-à-dire moins de 250 salariés, un CA inférieur à 150 000€ et un total inférieur à 43 millions d'euros et que cette entreprise soit une entreprise indépendante. L'entreprise indépendante est celle qui n'est pas détenue à plus de 25 % par une société qui ne répondrait pas elle-même aux critères.

Il peut y avoir d'autre associé mais ils ne doivent pas être des entreprises et dans ce cas là, **l'ex apporteur qui prend sa retraite à la possibilité d'être exonéré de l'imposition sur la PV s'il a été exonéré d'impôt de solidarité sur la fortune pour ses titres.**
Les droits sociaux sont considérés comme des biens professionnels et sont exonérés d'impôts de solidarité sur la fortune et que l'apporteur a une fonction de dirigeant qu'il détient au moins 25% du capital et que sa rémunération perçue de la société représente plus de la moitié de ses revenus professionnels.

Il a une fonction effective et la rémunération qu'il perçoit de la société doit être supérieure à la moitié de ses revenus professionnels.
L'apporteur aura été exonéré d'impôt de solidarité sur la fortune et pourra bénéficier d'une exonération.
Si les biens n'étaient pas professionnels, le dirigeant ne détenait moins de 25%.
Le dirigeant percevait des revenus autres, ce ne sera pas ici un bien professionnel et l'exonération ne pourra pas intervenir si on veut assurer la transmission patrimoniale et non pas capitalistique.

Cette exonération sera aussi subordonné au fait qu'au moment de son départ en retraite**, le dirigeant devra céder la totalité de ses droits sociaux, mais s'il détient plus de 50% du capital de la société, il n'est pas obligé de céder la totalité de ses droits sociaux, mais il doit céder une quotité de droit sociaux permettant aux cessionnaires de devenir majoritaire.**

Il a la possibilité de céder cette fois-ci 51% du capital et sans perdre le bénéfice de l'exonération de l'impôt sur la PV.

Il doit prendre effectivement sa retraite dans les deux ans de la cession de ce titre, et le législateur a prévu un passage en douceur car la cession des titres peut intervenir sans la cession des PV, **mais le cédant peut continuer à exercer des fonctions dans la société pendant les deux années qui suivent.**
Une fois passé le délai de deux ans, **il doit cesser toute fonction au sein de la société même en qualité de salarié.**

RQ : Il peut tout de même rester consultant.

Ce qui se passe en cas cession à titre gratuit :
Le cessionnaire, doit prendre l'engagement d'acquitter l'impôt sur la PV, si l'un des trois évènements survient ultérieurement.
Pour les PV sur immobilisation le poids de la fiscalité latente va se trouver en cas de donation reportée sur le donataire, car un jour ou l'autre le donataire vendra ses titres ou à céder l'immobilisation.

C'est un système favorable au moment de l'apport en société, mais il est porteur d'une fiscalité latente importante, qui peut être transférée au donataire si le dirigeant veut donner ses titres à ses enfants pour poursuivre l'activité de la société.

Pour ces immobilisations amortissables, la difficulté vient de ce que pour la société l'immobilisation non amortissable est inscrite à sa valeur d'apport. Si la société va vendre l'immobilisation non amortissable. Pour la société la PV sera constitué par la différence entre le prix de cession et la valeur d'apport.
Pour l'apporteur qui va se trouver soumis à l'impôt sur la PV, la PV imposable sera égale à la valeur d'acquisition ou à la valeur d'apport moins la valeur d'acquisition.

L'apporteur lui sera imposé sur la PV.

Pour conserver la possibilité de calculer la PV, la société et l'apporteur ont l'obligation d'établir un état de suivi des valeurs fiscales.
Ils devront conserver **sur un registre** les valeurs fiscales retenues au moment de l'apport ce qui permet de calculer la PV d'apport.

Si le bien est vendu après, on aura plus la trace la valeur d'acquisition. Le registre des valeurs fiscales doit être tenu.

S'agissant des immobilisations amortissables, elles font l'objet d'un étalement d'imposition, c'est-à-dire que ➔ **la société va réintégrer dans son résultat imposable le montant de la PV sur une durée de 15 ans pour les immeubles et 5 ans pour les autres biens.**
La PV résultant de la différence entre la valeur d'acquisition et la VNC.

Cette PV est imposée mais sur la tête de la société et de manière échelonnée, donc chaque année, il conviendra d'intégrer dans le résultat imposable 1/15 de la PV 1/5 s'il s'agit d'autre bien.

Cette réintégration dans les résultats de la société est en réalité fiscalement neutre car **la société va elle procéder à l'amortissement des immobilisations sur les nouvelles valeurs et non pas sur les valeurs initiales**.

Ex : Une immobilisation amortissable (une machine) qui fait l'objet d'un apport à une société. Toutes les autres conditions sont remplies.
Cette machine à une VNC de 200. Elle fait l'objet d'un apport pour une valeur de 350.
L'apporteur enregistre une PV de 150.
Cette PV va être réintégrée dans le résultat imposable de la société à concurrence de 30 par an.

La société va enregistrer un produit imposable de 30. La société va procéder à un amortissement sur la valeur d'apport, c'est-à-dire qu'elle va procéder à un amortissement de 35, et en réalité, la réintégration de la PV étant faite neutralisée par le supplément d'amortissement qui résulte de l'apport.

L'opération est ici neutre pour les immobilisations non amortissable, il est possible à l'apporteur d'échapper à l'imposition de la PV.

Pour les immobilisations amortissable, il est possible d'échapper à l'imposition de la PV, car cette imposition de la PV se trouve neutraliser par le supplément d'amortissement.
Ce régime ne vaut que pour les PV à court terme.

S'il y a à l'inverse, des PV à long terme, **cette PV à long terme sera immédiatement imposée sur la tête de la société, et le seul échappatoire c'est la possibilité pour l'apporteur d'acquitter l'impôt sur la PV.**
Soit l'impôt est acquitté par la société au taux normal.
-Ou soit par l'apporteur et **elle ne sera imposée qu'au taux de 30,10% avec les charges sociales et autres.**
Ce taux est légèrement inférieur au taux de l'impôt sur les sociétés.

Chapitre 2 : Les techniques de fusion des sociétés.

Sur le plan du droit des sociétés, elles peuvent prendre deux formes :

-Soit deux sociétés apportent leur patrimoine à une nouvelle société.
-Soit une société fait apport de son patrimoine à une société préexistante.

Les deux formes vont se rejoindre sur le plan fiscal.
La première hypothèse est plus rare que la seconde car on voit mal l'intérêt de faire disparaître deux sociétés pour en créer une troisième.

Une autre forme peut exister, c'est l'hypothèse de la confusion prévu par les dispositions du Code civil.
Elle peut intervenir quand une société détient 100% du capital d'une autre société.

*Fusion absorption.
Elle se traduit par **la disparition de la société absorbée et la transmission à la société absorbante de l'ensemble du patrimoine, des droits et des obligations de la société absorbée.**
Le droit fiscal connaît deux régimes pour les fusions.

Régime de droit commun :
Le régime de droit commun, s'apparente au régime antérieur de l'apport en société de l'entreprise individuelle. La société absorbée cesse son apport.
Il y a des droits d'enregistrement sur l'augmentation de capital. Il y a imposition pour les associés de la société absorbée **de la PV de cession**, et il y a pour la société absorbée toutes les conséquences d'une cessation d'activité. **Imposition immédiate des bénéfices, reprise des provisions, et imposition des PV.**
Les associés de la société absorbée sont imposés aux même sur la PV de cession.
Ce régime de droit commun n'est quasiment jamais utilisé car ce que l'on continue à appelé le régime de faveur est soumis à des conditions tellement peu strictes qu'il trouve quasiment à s'appliquer de manière systématique.

Régime de faveur.

Ce régime va être possible **lorsqu'il y a dissolution de la société absorbée sans liquidation avec une transmission universelle de son patrimoine à la société absorbante et attribution de titre aux anciens associés de la société absorbée.**

Pour que ce régime s'applique, il est **nécessaire que les deux sociétés soient soumises à l'impôt sur les sociétés.** Une fusion entre une société non soumise et une société soumise exclu le régime de faveur mais cela ne présente aucun intérêt, car si l'une des sociétés n'est pas soumise à l'IS, il suffira d'opter.

Le régime de faveur pourra être appliqué si la société avait opté avant la fusion pour l'impôt sur les sociétés.
Le changement de régime fiscal n'a pas de conséquence essentielle.

Les associés de la société absorbée ne peuvent pas recevoir une soulte qui serait supérieure à 10% de la valeur nominale des titres de la société absorbante qui leur sont attribués.
Si la valeur nominale est de 1000, la soulte ne peut pas être supérieure à 100.

Trois conditions qui ne sont pas exigeantes. Il est aisément possible de respecter.
Quant aux effets, la fusion va avoir fiscalement deux effets :
Un effet sur la société absorbante, et un effet sur les associés de la société absorbée.

Pour la société absorbante, l'opération est neutre, c'est-à-dire que la fusion elle-même n'entraine dans l'immédiat aucune conséquence fiscale, mais **la société absorbante reprend l'ensemble des obligations fiscales de la société absorbée.**
L'ensemble des droits et obligations et toutes les conséquences qui auraient été supporté par la société absorbée en dehors du régime de faveur vont être reporté sur la société absorbante et de ce fait les conséquences sont les suivantes, **les provisions qu'avaient constituées la société absorbée vont être reprise par les sociétés absorbantes.**

Les PV qui avaient été enregistrées par la société absorbé en sursis d'imposition vont continuer à bénéficier du régime de sursis.

Toutes les immobilisations apportées par la société absorbées sont considérées comme restant des matériels neufs.

La société absorbante va également bénéficier de la créance de report en arrière des déficits qu'avait la société absorbée, transfert automatique des déficits.

C'est une opération qui fiscalement est neutre, mais la seule restriction tient au déficit. Les déficits de la société absorbée sont en principe perdus et peuvent être repris par la société absorbante sur agrément à deux conditions essentielles.

L'administration à compétence liée a deux conditions essentielles. La fusion est justifiée du point de vue économique et répond à des conditions autres que fiscales.

Si les acteurs de la fusion démontrent que cela est justifié sur le plan économique et que les préoccupations ne sont pas fiscales le régime de faveur pourra jouer.

La société absorbante doit conserver l'activité déficitaire de la société absorbée pendant au moins trois ans.

Ici la justification de cette conservation est aisée à comprendre. Ce qu'à voulu le législateur c'est éviter la chasse aux sociétés bénéficiaires.

Certaines sociétés auraient toujours cherché à absorber des sociétés bénéficiaires.

Les PV d'apport ne seront imposés qu'au moment de la cession, des biens concernés et on aura le même mécanisme que celui de l'apport en société d'une entreprise individuelle.
Elle sera calculée d'après la VNC qu'avait l'immobilisation sur la tête de la société absorbée et donc il faudra tenir le registre des valeurs fiscales.

Pour les PV d'apport sur les immobilisations amortissables, on a le même mécanisme. Ces immobilisations et leur PV sont réintégrées dans le résultat de la société absorbante, avec un étalement sur 5 ans ou 15 ans pour les immeubles et donc le supplément d'amortissement que réalise la société absorbante neutralise l'imposition de la PV d'apport.

La seule difficulté, c'est l'éventualité **d'un malus de fusion dans le cas où la société absorbante détenait des titres de la société absorbée avant la fusion.** Cette PV que pourrait enregistrer la société absorbante ou cette MV. La valeur d'acquisition des titres s'est dépréciée. Cette dépréciation des titres ne peut pas donner lieu à une MV déductible car les PV sur titres de participation ne sont pas imposable et donc les MV ne sont pas non plus déductibles.

Ce malus peut exister au titre **de la dépréciation des titres de participation que détenait la société absorbante**. Ce malus de fusion se trouve compensé par les PV latentes qui affectaient l'actif du bilan de la société absorbante.
La neutralisation peut se faire.

Les associés de la société absorbée connaissent un certain nombre de conséquences fiscales,

Le 20 mai 2010.

Du coté des associés de la société absorbée, les associés de la société absorbée vont devenir associé de la société absorbante, et il se produira un échange de titre.
A cette occasion de l'échange, il peut se produire un gain d'échange qui s'apparente en réalité à une PV car la valeur des titres apportés peut être supérieure à la valeur d'acquisition de ces titres apportés. L'associé avait acquis les titres de cette société pour une valeur de 100, et au moment de la réalisation, il recoit en échange d'une action de la société absorbée, deux actions de la société absorbante.

Cette PV suit un régime spécifique, qui montre bien que la neutralité a été recherché par le législateur. La PV fait l'objet d'un report d'imposition qui dure aussi longtemps que le bénéficiaire de l'échange, conserve les titres de la société absorbante, s'il ne procède pas à une cession à titre onéreux des actions qu'il a reçu, la PV ne sera pas imposable, cette pV deviendra imposable que le jour ou les titres de la société feront l'objet d'une cession à titre onéreux.

Cette disposition qui est favorable au opération de fusion a fait l'objet de tentative de détournement, certain avaient imaginés fait apport de leur titre de leur société absorbante, conserver les titres de la société absorbante, aucun reproche ne pouvait être fait et ensuite, c'est la société bénéficiaire, elle faisait l'objet d'une cessation partielle ou elle cédait ses actifs, et la société absorbante se trouve vidé de sa substance, et immédiatement après l'absortion la société absorbante avait cédé son fond de commerce et dans ce cas c'était un abus de droit.

La confusion : La confusion a été se produit lorsqu'une société détient 100% des titres d'une autre société et la société qui détient 100% des titres peut décider la dissolution de sa filiale et l'attribution de son patrimoine en sa faveur.

Cette confusion a été traitée de manière très sévère, et toutes les conséquences qui se produisent lorsque le régime de faveur n'est pas applicable, imposition des PV, reprise des provisions.

Le législateur a assimilé à la condition que la société confondante souscrive les mêmes engagements que la société absorbante, dans le cadre de la fusion absorbsion. Les engagements de la société confondante doivent être ceux que souscrit la société absorbante dans le cadre de la fusion

absorbsion, il y aura un état du suivi. Le seul droit exigible en cas de confusion, ce sont les droits de publicité foncière pour les immeubles.
La confusion est un moyen de regroupement de société aussi efficace que le moyen de la fusion absorbsion.

Chapitre 3 : Les techniques de reprise d'une société.

Les reprises de société vont se produire dans un cadre différent, il va s'agir de faire reprendre les titres d'une société par le biai d'une société holding. Le repreneur plutot que d'acquérir directement les titres de la société qu'il convoite, va créer une société holding et les titres de la société holding vont être détennu par les repreneurs et ils vont être dans l'obligation de payer le prix de ces titres, et le paiement des titres de la société, que l'on appelle la société cible, va être assuré par un apport en fond propre et d'autre part, très majoritairement par des fonds empruntés. La société holding va s'endetter. Le remboursement des emprunts sera assuré par les distributions des bénéfices de la société cible en faveur de la société holding. C'est un mécanisme qui présente un intérêt fiscal certain.

Celui qui convoite la société cible, et rembourser ces emprunts. L'inconvénien tient au fait que les intérêts des emprunts souscrits pour l'acquistion ne sont pas déductibles, et que donc celui qui emprunte pour acquérir une société cible devra rembourser les emprunts après avoir payé les impôts sur les dividendes qu'il a perçu. Les intérêts qui ont été payé ne sont pas déductible.

Le mécanisme de la société holding présente un avantage certain car les bénéfices de la société cible qui remonte en faveur de la société holding, ces bénéfices ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés sur la tête de la société holding car on se trouve dans le cas d'une société détennant soit plus de 5% du capital. On se trouvera plus fréquemment dans l'hypothèse d'une société.

L'emprunt peut être remboursé par la société holding, elle n'enregistre pas de bénéfice imposable alors qu'elle enregistre des versements de dividendes.

Hypothèse soit de la transmission de l'entreprise familiale. Ce mécanisme de la société holding permet de racheter les titres à ceux des héritiers. Dans le même registre l'intérêt va se présenter lorsque des salariés d'une entreprise veulent reprendre celle-ci, ce que l'on appele le LBO.

Cela permet un financement relativement faible par des fonds propres et un financement beaucoup plus important par des fonds empruntés.

Se pose alors la question du choix du régime fiscal de la société holding.

Une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou une société non soumise à l'IS, et si on choisit une société non soumise à l'IS.

Ex : Une SNC. L'inconvénien de cette technique tient au fait que dans les sociétés de personne, les associés sont imposés sur le bénéfice réalisé par la société.

Les associés qui auraient crées une société de personne. Le remboursement se ferait par de l'argent ayant déjà payé l'impôt ce qui est une solution a écarté totalement. La société holding doit être uen société soumise à l'IS.

Trois conséquences :

Lorsque la société holding est soumise à l'IS, dans ce cas là, les dividendes de la société cible vont pouvoir remonter en franchise fiscal et ces dividendes ne seront imposer qu'à concurrence de 5% de leur montant, et la société holding va se trouver fiscalement déficitaire.

La solution peut consister à conduire la société holding à fournir des prestations à la société cible.

Cette société peut aussi choisir le régime de l'intégration fiscale car généralement les revenus distribué par la société ne sont pas suffisant pour assurer la charge de l'emprunt. Cette société pourra nécessairement avoir des ressources autres pour assurer ces charges.

Si la société se constitue société mère de la société cible, Il y aura intégration fiscale, les résultats bénéficiaires de la société cible viendront absorber les déficits de la société holding et l'avantage de l'intégration fiscale, c'est que la société cible ne sera pas imposée.

Si on est dans la perspective à plus de 95% avec l'option pour 'lintégration fiscal, les bénéfice de la société cible vont se confondre avec les déficits de la société holding, et par conséquent, aucun impôt ne sera dû.

Cette activité ne se traduira pas par un bénéfice imposable, il se trouvera imposer par le déficit de la société holding.

Certains avaient imaginé la duplication du mécanisme au fur et à mesure ou les emprunts venaient à échéance.

Certains avaient imaginer de créer une nouvelle société holding et placer l'ensemble sous le régime de l'intégration fiscal et on partait pour une certaine durée sans impôt.

L'article 223-B du CGI ne permet pas la déduction des intérêts lorsque économiquement, ce qui controlait une société se sont vendus à eux même les titres d'une société.
On ne peut aps déduire les intérêts d'emprunt dans la mesure ou les intérêts sont relatifs à l'acquisition des titres et si les emprunts sont dûs à autre chose, les intérêts ne seront pas déductible et le mécanisme général perd de son attrait fiscal car la société holding ne sera pas déficitaire faute de pouvoir déduire la charge des emprunts.

Cette remontée en franchise fiscale peut enfin s'effectuer par une opération qui doit être conduite par beaucoup de précaution, c'est la fusion de la société holding et de la société cible. La société holding va absorber la société cible et finalement cette opération de fusion va conduire à payer l'emprunt qui avait été souscrit par la société holding avec les actifs de la société cible car la société holding n'a pas d'autre actif que des titres. La fusion de la société cible et holding par absorbsion de la cible par la holding va trasnférer les actifs de la cible, et ce sont ces actifs qui permettront de payer l'emprunt et les intérêts de l'emprunt.

Cette opération de fusion est très dangereuse surtout lorsque c'est une fusion rapide.
La fusion rapide peut intervenir dans les deux mois de l'acquisition.

L'administration fiscal estime que si l'absorbsion est rapide, il y a un risque que l'on se trouve dans l'abus de droit.
Qu'elle est la justification économique de cette opération ?

La justification économique n'existe pas, et on se trouve dans l'hypothèse de l'abus de droit.

L'emprunt souscrit par la société holding était un emprunt avec un remboursement différé de 13 mois. Pendant le premier exercice la société holding n'avait aucun remboursmeent à effectuer et lorsqu'ils venaient à échéance, l'opération de fusion avait eu lieu.

Troisième conséquence :
Les PV qui peuvent être enregistrées au moment de l'apport à la société holding. La PV d'apport ne sera pas imposable.
Elle ne sera imposable que lorsque le bénéficiaire de l'apport cèdera ses propres titres et donc l'avantage fiscal sera important et sous réserve qu'il conserve ses titres et sous réserve qu'il ne vide pas la société holding de sa substance après avoir fait apport à la société cible.

Ces techniques supposent que soit prévue la gestion patrimoniale de la société holding.
Cette gestion patrimoniale va aussi être conduite.
L'idée c'est de réduire le plus possible la charge fiscale et la réduction de la charge fiscale va pouvoir être obtenue par le recours à deux institutions du droit civil, la donation partage et d'autre part, le démembrement de propriété.

On procède à l'apport des titres, le chef d'entreprise va constituer une société holding, faire apport de ces titres à la société holding et ensuite faire une donation partage de ces titres entre ses enfants. Les enfants deviendront les actionnaires, les associés de la société holding et cette donation partage va être assortie d'un démembrement de propriété.

Les parents vont procéder à une donation partage de la nue propriété des titres. Les parents restent usufruitiers donc les revenus de la société holding assure au donateur des moyens de subsistance.

Avantage fiscal pour le donateur qui tient au fait que la nue propriété vaut moins cher que la pleine propriété et les droits de donation vont être diminué.

En plus, la donation de la simple nue propriété fait que la valeur donnée se donne emputé de la valeur de l'usufruit.

La PV d'apport ne sera pas immédiatement imposée mais en réalité jamais imposée car l'objectif de cette opération c'est la réunion à terme de la nue propriété et de l'usufruit.

Comme la cession n'aura pas été une cession à titre onéreux, la PV d'apport ne sera pas imposable. La donation des titres de la société holding avec un démembrement de propriété.

C'est le mécanisme inverse. Il sera procédé dans un premier temps à une donation partage des titres de la société d'exploitation, et ces titres seront apportés à la société holding et donc l'intérêt fiscal est ici certain car les apports faits par les enfants bénéficiaires de la donation ne donneront pas lieu à une imposition car il n'y a pas de PV.

Si on fait donation des titres d'une société à ses enfants et que ces enfants font apport de ces titres à la société holding, ils n'enregistrent aucune PV.

Cette opération peut être doublée d'un démembrement de propriété. Les titres de la société d'exploitation vont être démembrés donc les parents vont donner l'usufruit vont garder la nue propriété, et les uns et les autres feront apport de leurs droits à la société holding. Les enfants feront apport de la nue propriété des titres à la société holding, et les parents feront apport de l'usufruit de la société cible…

La PV d'apport bénéficiera d'un report d'imposition car cette PV d'apport ne serait imposé que le jour ou les titres reçus en échange serait cédé.

On aura pas de mutation à titre onéreuse. Le démembrement des titres de la société d'exploitation va permettre une diminution des droits de donation et va permettre ensuite un apport de la nue propriété et de l'autre un usufruit avec une PV d'apport.

La société holding na pas besoin d 'emprunter recoit des apports, on est pas dans l'hypothèse d'une reprise par des étrangers de la société cible, mais cette opération suppose aussi que l'on ne se trompe pas dans l'ordre des opérations car si les titres de la société cible sont apportés avant la donation, on considèrera à coup sûr que les apporteurs se sont vendus à eux-mêmes leurs titres et que dans ces conditions, si la société holding était amené à procéder à des emprunts.

Si l'apport à eu lieu avant la donation, on va considérer pour la fraction afférente aux rachats et aux héritiers, que c'est un rachat à soit même et s'appliquera encore la disposition de l'article 223-B du CGI et donc on retrouvera ici l'absence de déduction des intérêts.