

# Résultat imposable pour les entreprises soumises à l'IS

## I. Champ d'application de l'IS

### A. Les sociétés et les collectivités imposables

#### 1. Imposables de plein droit et en totalité

Sont soumises à l'IS quel que soit leur objet les SA, les SAS, les SCA, les SARL, les EURL dont l'associé unique est une personne morale. Les établissements publics ayant une autonomie financière. Toutes les personnes morales se livrant à une activité à caractère lucratif

#### 2. Imposable de plein droit et partiellement

Il s'agit des sociétés en commandite simple qui sont soumises à l'IS pour la part de bénéfice revenant aux commanditaires.

Il s'agit des sociétés en participation pour la part des bénéfices revenant aux associés inconnus de l'administration.

#### 3. Imposable sur option

Elle concerne essentiellement les SNC, les EURL à associé unique une personne physique, les EURL, les sociétés en commandite simple pour la part de bénéfice revenant aux commandités, les sociétés en participation pour la part de bénéfice revenant aux associés connus et la plupart des sociétés civiles.

### B. Sociétés et collectivités exonérées

Certaines personnes morales soumises en principe à l'IS bénéficient d'exonération totale et partielle. Par exemple, les organismes collectifs agricoles, les organismes d'HLM, les mutuelles et les associations à but non lucratif.

Pour être exonérée, les associations doivent être gérées de façon désintéressée et avoir des activités non lucratives. Même si ces conditions sont réunies les associations supportent un IS au taux spécial de 24% sur leurs revenus fonciers et sur certains revenus immobilier.

## II. La territorialité de l'IS

L'IS frappe les bénéfices, réalisés dans les entreprises exploitées en France. L'exploitation d'une entreprise se définit comme l'exercice habituel d'une activité industrielle ou commerciale qui peut soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement stable, soit être réalisé par l'intermédiaire de représentant n'ayant pas une personnalité juridique indépendante, soit constituer un cycle complet d'opération. Le principe de territorialité s'applique à la fois pour déterminer le lieu d'imposition des opérations réalisées par les entreprises françaises mais également par les sociétés étrangères.

### Exemple :

On suppose une SA française qui a réalisé un BC10 de 10 millions d'€ dont un bénéfice de 3 millions d'€ réalisé dans une succursale italienne, un bénéfice de 2 million d'€ réalisé en Belgique par l'intermédiaire de représentants salariés de la société, dont un dividende de 800 000€ reçus d'une société américaine, dont une perte de 1 million d'€ réalisé sur un chantier japonais.

I. BF imposable en France

opérations	+	-
BC	10 000 000	
Bénéfice italien (établissement stable en Italie= IS italien)		3 000 000
Bénéfice en Belgique (salarié pas dépendants= IS belge)		2 000 000
Dividende américain	-	-
Perte japonaise (cycle complet d'activité= IS japonais)	1 000 000	
BF	6 000 000	

### III. Calcul du bénéfice fiscal

Pour déterminer le bénéfice fiscal, on utilise les mêmes règles qu'en BIC (voir BIC pour dépréciations, +/- value, amortissements...) ce pendant il existe quelques spécificités propres à la société :

#### A. Rémunération des dirigeants

##### 1. Dans une SA

Sont considérés fiscalement comme des dirigeants, le président du conseil administration, le DG, les membres du directoire et l'administrateur provisoirement délégué à gérer l'entreprise et également les salariés dont la rémunération est plus élevée que la plus faible des rémunérations des dirigeants de droits. En revanche ne sont pas considérés comme des dirigeants, les administrateurs simples ni les membres du conseil de surveillance. Dans l'entreprise, la rémunération des dirigeants est déductible si :

- Elle correspond à un travail effectif
- Ne doit pas être exagérée par rapport au service rendu

Quand l'administration fiscale, conteste la rémunération d'un dirigeant, elle doit définir un échantillon de comparaison regroupant 5 ou 6 entreprises semblables à l'entreprise vérifiée au niveau de l'activité, du CA et de l'effectif. Ensuite, l'administration compare la rémunération litigieuse avec la moyenne des rémunérations attribuées aux dirigeants occupant des postes identiques au sein de l'échantillon. L'entreprise garde la possibilité de justifier le surcroît de rémunération de son dirigeant.

Chez les bénéficiaires la rémunération déductible est imposable dans la catégorie traitements et salaires. En revanche la fraction non déductible est considérée comme un prélèvement anticipé sur les bénéfices, elle est donc imposable dans la catégorie revenus mobiliers sur une base égale à 125% de son montant.

##### 2. Dans les SARL

Le ou les dirigeants sont les gérants. Dans l'entreprise, la rémunération est déductible si le montant n'est pas exagéré. Chez les bénéficiaires, la rémunération déductible est imposée en traitements et salaires pour les gérants minoritaires (ne contrôlant pas plus de 50% des parts sociales) et dans la catégorie RGA (rémunération de gérants associés) pour les gérants majoritaires. Dans les 2 cas, la rémunération non déductible est imposable en RCM.

##### 3. Dans les sociétés en commandite par action et dans les sociétés de personnes ayant opté pour l'IS

Le ou les dirigeants sont les gérants. Leur régime fiscal est identique à celui du gérant majoritaire d'une SARL.

## B. Les allocations forfaitaires et les remboursements de frais sur justificatifs

### 1. Les allocations forfaitaires

Elle correspond à une somme fixe allouée régulièrement aux salariés ou aux dirigeants afin de couvrir leurs dépenses professionnelles. Dans l'entreprise, l'allocation forfaitaire est déductible car liée à l'activité. Chez le bénéficiaire, elle est exonérée pour les non dirigeants mais en complément de rémunération pour les dirigeants.

### 2. Remboursement de frais sur justificatif

Il correspond à la prise en charge par l'entreprise pour leur montant exact des dépenses professionnelles supportées par les salariés ou les dirigeants. Dans l'entreprise, il est déductible car lié à l'activité et chez les bénéficiaires, il est exonéré.

### 3. Règle du non cumul entre allocation forfaitaire et remboursement sur justificatif

Cette règle ne concerne que les non dirigeants : lorsque l'entreprise rembourse des frais sur justificatif à un salarié qui bénéficie déjà d'une allocation forfaitaire couvrant le même type de dépense, l'entreprise doit obligatoirement réintégrer l'allocation forfaitaire. Le cumul reste possible si les frais sont de nature différente. Chez le bénéficiaire, l'allocation réintégrée dans l'entreprise devient imposable.

#### Exemple :

Une SA avec un BC= 1 000 000€ dont la rémunération du DG 150 000€ considéré par l'administration fiscale exagéré au-delà de 120 000€ dont la rémunération du Directeur Commercial 80 000€ et dont la rémunération d'un assistant commercial 45000€. Ils ont tous bénéficié d'allocations forfaitaires pour couvrir leurs frais de déplacement en France à savoir pour le DG 16 000€ pour le DC 25 000€ et pour l'AC 3 000€. L'entreprise a remboursé sur justificatif des frais de voyage au directeur commercial à savoir : 6000€ pour un voyage à Lyon et 11 000€ pour un voyage à Londres.

1. BF de la SA
2. Modalités d'imposition au niveau des bénéficiaires

- $1000000 + 150\ 000 - 120000 + 25000 = 1055000$
- AC : 45000=TS et 3000 =exonéré / DC : 80000=TS et remboursement= exonéré et 25000=TS / DG : 120000=TS , 150000-120000=RCM , et 16000=RCM (exagérée sinon on l'aurait ajouté au montant TS)

## C. Les jetons de présence

Il existe 2 sortes de jetons de présence :

- Les jetons de présence ordinaire qui rémunèrent la présence des membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance.
- Les jetons de présence spéciaux qui rémunèrent l'activité des administrateurs faisant partis du comité stratégique ou du comité consultatif qui sont des organes facultatifs chargé de conseiller la direction générale sur les grandes orientations de l'entreprise.

Dans l'entreprise, le total des jetons de présence est déductible dans la limite de 5% de la rémunération moyenne déductible des personnes les mieux payées de l'entreprise \* par le nombre de membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance.

Pour les personnes les mieux payées, on retient les 10 plus gros salaires si l'entreprise emploie au moins 200 salariés et on retient les 5 plus gros salaires le cas contraire.

Le nombre de membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est ajusté pour tenir compte du temps de présence dans leur fonction.

Chez les bénéficiaires, les jetons de présence sont imposables dans la catégorie RCM sauf les jetons spéciaux des dirigeants qui constituent un complément de salaire.

Exemple :

Un SA avec moins de 200 salariés, les 5 plus gros salaires le PCA= 120 000€, le DG=100 000€, le DC=110 000€ considéré comme exagéré au-delà de 80 000€ le DF=60 000€ et le DP=60 000€  
La SA est administrée par un conseil de 6 personnes dont l'une a démissionné le 01/02/N et a été remplacé le 01/08/N. BC= 3000 000€ total de jetons de présence ordinaire=55 000€ total des jetons spéciaux =15 000€.

1. Déterminer le BF

- $(120000+100000+80000+60000+60000)/5*5%*(5+1/12+5/12)=23100$
- Total des jetons prévu : 55000 + 15000= 70000

Non déductibles : 70000-23100= 46900

- $BF=3000000+46900+(110000-80000)= 3076900$

## D. Taxe sur les véhicules de tourisme de société, non déductible

Non déductible par les dispositions de la loi pour les sociétés soumises à l'IS. La taxe est à réintégrer

## E. Intérêts de compte courant d'associés

Il existe une condition et une limite de déductibilité :

Condition, le capital social doit être totalement libéré

Limite, le taux d'intérêt est plafonné au taux moyen des prêts à taux variable consentis par les établissements de crédit. De plus, lorsque le dépôt en compte courant provient d'une autre entreprise liée à la société alors le TMPV peut être remplacé par le taux de marché si ce dernier est plus favorable.

Exemple :

Mr A, le président d'une SA, a déposé 100000€ toute l'année au taux de 5%

La SARL Y associé à hauteur de 4% a déposé 600000€ depuis le 01/10 rémunéré au taux de 6%.

SARL Z, associé à hauteur de 60%, a déposé 800000€ depuis le 01/07/N rémunéré au taux de 6%.

TMPV 4%, taux de marché 4,5%.

BC=200000€

BF ?

Capital libéré OUI

Limite taux,

Mr A TMPV intérêts versés :  $100000*5%=5000$

Plafond :  $100000*4%=4000$  donc 1000 à réintégrer

SARL Y TMPV versés :  $600000*6%*3/12=9000$

Plafond :  $600000*4%*3/12=6000$  donc 3000 à réintégrer

SARL Z contrôle à 60%(>50%) TMPV 4%

Taux de marché 4,5% versés :  $800000*6%*6/12= 240000$

Plafond :  $800000*4%*6/12=18000$  donc 6000 à réintégrer

BF=BC+10000=210000

## F. Les dividendes reçus

## 1. Régime de droit commun

Les dividendes reçus constituent des produits normalement imposables, pas de correction. Si le dividende provient d'une société française => pas de crédit d'impôt, donc pas de correction. Si le dividende provient d'une entreprise étrangère, il est accompagné d'un crédit d'impôt qui correspond à une retenue à la source effectuée dans le pays étranger. Ce crédit d'impôt vient en diminution de l'IS mais uniquement pour les 2/3 de son montant. Si le crédit d'impôt imputable est > à l'IS la différence est perdue (ni remboursé, ni imputable)

Exemple :

On suppose une SA, BC 500000€ dont un dividende de 60000€ reçu d'une SA française, dont un dividende de 150000€ reçu d'une SA étrangère accompagné d'un crédit d'impôt de 12% du dividende.

1. BF
2. IS net du par la société
  - BF=500000
  - IS brut :  $500000 \times 33,333 = 166667$
  - CI français -
  - CI étranger :  $12\% \times 150000 = 18000 \Rightarrow 2/3 < 12000 >$
  - => IS net 154667

## 2. Régime de faveur

Condition à remplir pour avoir le droit :

La société mère doit être française, la filiale pouvant être française et étrangère

Elles doivent être soumises à l'IS

La société mère doit contrôler au moins 5% de la filiale

La société mère doit s'engager à conserver les titres de sa filiale pendant au moins 2 ans

La société mère doit exercer une option

Conséquences :

Les dividendes reçus de la filiale sont exonérés, ils sont à déduire

En contrepartie, la société mère doit réintégrer une quote part de frais évaluée forfaitairement, si la filiale est française  $QP=5\%$  du dividende, si la filiale est étrangère  $QP=5\%(\text{div}+\text{CI})$

Lorsque le régime mère filiale s'applique, aucun CI sur les dividendes n'est imputable sur l'IS.

Exemple :

Le même que le précédent mais en supposant

	+	-
Bénéfice comptable	500000	
Div filiale Fr Exonéré $QP=5\% \times 60000$	3000	60000
Div. Filiale 2tragère Exonéré $QP=5\%(15000+18000)$	2400	15000
BF	301400	

IS brut :  $301400 \times 33.33\% = 100467$

Régime mère filiale => pas CI

IS net= 100467€

### 3. Cas particulier

#### a) *Plus-value en cas d'expropriation ou en cas de sinistré*

Elle est immédiatement d'assurance ou d'expropriation d'une part et d'autre part la valeur nette comptable des immo. expropriées et sinistrées. Elle bénéficie d'un régime de faveur qui permet de l'étaler à partir de l'exercice suivant sur la durée d'amortissement déjà pratiquée plafonnée à 15 ans.

#### Exemple :

Un camion d'entreprise a été accidenté et l'entreprise a reçu le 01/07/2010 une indemnité de 50 000€ destinée à couvrir pour 20 000€ la perte du chargement et à hauteur de 30 000€ la perte du véhicule. Camion acheté le 01/01/2005 pour 80 000€ amorti en linéaire sur 8ans.

2. Traitement de l'indemnité d'assurance
3. Calcul et qualification de la plus-value sur le camion
4. BF2010 avec BC 300 000€
5. BF2011 avec BC 500 000€

- 50 000 => chargement, 20 000€ => produit imposable => BF=BC  
=> Camion, 30 000€ =>  $(80\ 000 - 55\ 000) \times \text{AMORT} = 25\ 000$  => + value 5000€ => Court terme, étalable sur 5ans et demi donc 6ans.

- BF2010= 300 000- PVCT SINISTRE 5000 = 295 000€
- BF2011= 500 000+ 1/6 PV 833 = 200 833€

#### b) *Le portefeuille titre de l'entreprise*

- Evaluation du portefeuille

A la fin de chaque exercice, l'entreprise doit évaluer les titres qu'elle possède société par société. Cette évaluation fait apparaître des plus-values latentes et des moins-values latentes par deux compensations entre-elles.

Pour les plus-values latentes, comptablement et fiscalement rien à faire.

Pour les moins-values latentes, comptablement dépréciation et fiscalement, si cette dépréciation concerne des titres de participation, elle n'est pas déductible et correspond à une moins-value à long terme. Si cette dépréciation concerne des VMP elle est déductible.

Cas particulier : pour les OPCVM (organisme de placement collectif en valeur mobilière). A la fin de chaque exercice, la société doit calculer un écart d'évaluation en faisant la différence entre d'une part la valeur liquidative à la clôture de l'exercice et d'autre part soit le prix d'achat si l'achat a eu lieu au cours de l'exercice soit la valeur liquidative à l'ouverture de l'exercice si l'achat a eu lieu au cours de l'exercice précédente. Cet écart n'est jamais comptabilisé mais s'il est positif il est imposable donc à réintégrer. Si l'écart est négatif, il est déductible donc à déduire. En contrepartie de ces corrections, il faut annuler l'incidence fiscale des écritures concernant les OPCVM.

- Cession de titre

Pour les titres de participation, +/- value à long terme si les titres sont détenus depuis au moins 2ans et +/- value à court terme si les titres sont détenu depuis -de 2ans.pour les VMP, produit imposable ou charges déductible quelque soit la durée de détention. Cas particulier : cession d'OPCVM, la +/- value comptable (différence entre prix de vente et prix d'achat) alors que la +/- value fiscale (différence entre prix de vente et la valeur liquidative au début de l'exercice de cession).

#### Exemple :

Une SA achète en juin 2007 1000 SICAV monétaires d'une valeur de 500€ pièce

Valeur liquidative fin 2007 502€ fin 2008 505€ et fin 2009 509€

La SA revend en février 2010 les 1000 SICAV unitaire de 510€

1. Calcul des écarts d'évaluation 2007, 2008, 2009
2. BF2007, 2008, 2009

### 3. Calcul +/- value comptable 2010, fiscale 2010 et BF2010

- EVALUATION

2007 :  $(502-500)*100 = + 2000$

BF07 = BC07 + 2000

2008 :  $(505-502)*100 = + 3000$

BF08 = BC08 + 3000

2009 :  $(509-505)*100 = + 4000$

BF09 = BC09 + 4000

- CESSION

2010 : +value comptable :  $(510-500)*100 = +10\ 000$

+ value fiscale :  $(510-509)*100 = + 1000$

BF10 = BC10 – 9000 (= différence des + value mais aussi de la  $\Sigma$ réintégrations)

## IV. Calcul et paiement de l'impôt

### A. Obligation du redevable

Les sociétés soumises à l'IS doivent souscrire une déclaration de résultat dans les 3 mois de la clôture de l'exercice (31 mars). Par exception, les entreprises qui clôturent leur exercice avec l'année civile ont un délai de déclaration repoussé au 30 avril.

La déclaration de résultat se compose d'un imprimé de déterminations du résultat fiscal auxquels doivent être jointes différentes annexes (bilan, CR amort...) l'ensemble formant la liasse fiscale de l'entreprise.

### B. Calcul de l'IS

Le résultat fiscal au taux de droit commun est arrondi à l'euro le plus proche. Il est soumis à un IS au taux normal de 33,1/3%. L'impôt étant lui-même arrondi à l'euro le plus proche.

De plus, certains éléments sont imposés à un taux spécial notamment les plus-values long terme sur cessions de brevets, taux de 15%. Les résultats nets sur concession de brevet, taux spécial 15%. Les plus-values à long terme sur cession de titres de participation, taux spécial 0%. Le total donne l'IS brut. Ensuite la société déduit de l'IS brut les réductions d'impôt et crédit d'impôt auxquels elle a le droit pour obtenir l'IS net. Il faut ajouter à l'IS net une contribution additionnelle qui est égal à 3,3% de la différence entre l'IS brut et un abattement de 763 000€.

#### Cas particulier :

Régime applicable aux PME, pour avoir droit il faut remplir 3 conditions :

- Le CAHT annuel ne doit pas dépasser 7 630 000€
- Le capital social doit être entièrement libéré
- Le capital doit être contrôlé au moins au ¼ par des personnes physiques

Les modalités :

- Le taux normal de l'ID est abaissé à 15% mais uniquement sur la fraction de bénéfice  $\leq$  à 38 120€ et pour la fraction  $>$  à 38 120€ le taux est à 33,11/3%
- La société est exonérée de contribution additionnelle

#### Exemple :

Uns SA CA 70 000 000€, bénéfice fiscal au taux de droit commun 6 000000€, PVLT sur brevet 40 000€, PVLT sur titre de participation 100 000€. De plus, la société a fait un don de 20 000€ à une association d'intérêt général et elle a le droit à un crédit d'impôt recherche de 50 000€

1. Calcul de l'IS brut
2. Calcul de l'IS net
3. Calcul de l'IS total

CA > 7630000 => pas une PME





Concession brevet	10 000	12 000	16 000
CI recherche	5 000	4 000	8 000

Résultats N courus le 25/03/N+1

1. Déterminer les acomptes d'IS à verser en 2010
2. Procéder au solde de l'IS 2010

Acomptes 2010 :

15/03/2010 -> 1<sup>er</sup> acompte 2010 (base 2008)

$$(100\,000 * 8,1/3\%) + (10\,000 * 3,75\%) = 8708$$

15/06/2010 -> 2<sup>ème</sup> acompte 2010 (base 2009)

+ régulation du 1<sup>er</sup> acompte

$$(140\,000 * 8,1/3\%) + (12\,000 * 3,75\%) = 12\,117$$

$$+ (12\,117 - 8708) = 3\,409$$

$$\Rightarrow 15526$$

15/09/2010 -> 3<sup>ème</sup> acompte 2010 (base 2009) = 12117

15/12/2010 -> 4<sup>ème</sup> acompte 2010 (base 2009) = 12117

Solde d'IS va intervenir le 15/04/2011

$$\text{IS 2010} = (200\,000 * 33,33\%) + (20\,000 * 15\%) + (16\,000 * 15\%) - 8000$$

$$- \sum \text{acomptes } (8708 + 15526 + 2 * 12117)$$

$$= 15\,599$$

## V. Traitement fiscal des déficits

Il existe 2 possibilités

### A. Le régime de droit commun : le report en avant

Dans le régime de droit commun, les déficits fiscaux sont reportables sur les bénéfices fiscaux des années suivantes sans limites dans le temps.

### B. Le régime optionnel : le report en arrière (carry back)

Le report en arrière est possible pour toutes les sociétés soumises à l'IS à condition qu'elles continuent leur activité. Le report en arrière est possible sur les bénéfices fiscaux des 3 exercices précédents en commençant par le plus ancien. Le bénéfice permettant le report en arrière se définit comme le bénéfice au taux de droit commun qui n'a pas été distribué et pour lequel l'impôt a été réellement payé. Si le déficit ne peut être reporté en arrière en totalité, le reliquat est reportable en avant. Le déficit reporté en arrière fait naître au profit de l'entreprise une créance sur l'état qui s'obtient en multipliant le déficit reporté en arrière par le taux normal de l'IS. Cette créance peut être utilisée pour payer l'IS à taux normal et à taux réduit des 5 années suivantes et au bout des 5ans, l'éventuel reste de la créance est remboursé à l'entreprise.

Exemple d'une SA :

années	Résultat fiscal	Dividendes relevés dessus	Bénéfice dispo. pour le report en arrière
2005	+ 15 000	3000	12 000
2006	+ 30 000	4000	26 000
2007	+ 60 000	18 000	42 000
2008	+ 3000	0	3 000
2009	<40 000>	0	-
2010	<100 000>	0	-

La SA opte chaque année pour le report en arrière

1. Pour 2009, déterminer le déficit reporté en arrière, en avant et la créance née du report en arrière.
2. Pour 2010, idem
3. En 2011, la SA réalise un bénéfice de 121 000€ quel sera le montant imposable et l'IS dû pour 2011

2009 :

Déficit : 40 000

Bénéfice 2006 : 26 000

Bénéfice 2007 :  $(40\ 000 - 26\ 000) = 14\ 000$

Déficit : 40 000 reporté en arrière en totalité

Reporté en avant : 0

Créance 2009 :  $40\ 000 * 33,33\% = 13\ 333$

2010 :

Déficit : 100 000

Bénéfice 2007 :  $42\ 000 - 14\ 000 = 28\ 000$

Bénéfice 2008 : 3000

Déficit : 100 000 reporté en arrière pour 31 000

Reporté en avant pour 69 000

Créance 2010 :  $31\ 000 * 33,33\% = 10\ 333$

2011 :

Bénéfice fiscal : 121 000

Report en avant <69 000>

Imposable = 52 000

IS  $52\ 000 * 33,33\% = 17\ 333$

Créance 2009 <13 333>

2010 <4 000>

IS dû = 0      reste créance 2010 : 6 333