

# DROIT FISCAL DES ENTREPRISES

François GOLIARD

*en poche*  
4<sup>e</sup> édition 2022

À jour de la loi de finances  
pour 2022

- L'imposition de l'activité des entreprises applicable en 2022
- Les principaux impôts dus par les entreprises

# DROIT FISCAL DES ENTREPRISES

François GOLIARD

*en poche*  
4<sup>e</sup> édition 2022

À jour de la loi de finances  
pour 2022

## Du même auteur, dans la même collection :

- Droit fiscal général, 2022.
- Les principes budgétaires en France, 2021.

**François Goliard** est Maître de conférences en droit public à la Faculté de droit, de science politique et de management de La Rochelle.

Suivez-nous sur



[www.gualino.fr](http://www.gualino.fr)

Contactez-nous [gualino@lextenso.fr](mailto:gualino@lextenso.fr)



© 2022, Gualino, Lextenso  
1, Parvis de La Défense  
92044 Paris La Défense Cedex  
978-2-297-17285-1  
ISSN 1962-6428

# Sommaire

1	Fiscalité et liberté de gestion des entreprises.....	4
2	La détermination du bénéfice imposable.....	8
3	Les bénéfices industriels et commerciaux.....	10
4	L'impôt sur les sociétés.....	16
5	Les produits imposables.....	21
6	Les charges déductibles.....	26
7	Les plus et moins-values professionnelles.....	37
8	La TVA.....	41
9	Les impôts locaux touchant les entreprises.....	45

# FISCALITÉ ET LIBERTÉ DE GESTION DES ENTREPRISES

## ■ L'ÉTENDUE DE LA LIBERTÉ DE GESTION DES ENTREPRISES

Les entreprises ont tout intérêt à prendre en compte la fiscalité dans le choix de leurs décisions de gestion. Il est vrai que ce sont surtout les grandes entreprises qui peuvent le faire, car il faut connaître parfaitement et savoir utiliser les très nombreux textes de droit fiscal.

Le droit fiscal des entreprises touche directement, par exemple :

- **le choix de la forme de l'entreprise**, qui induit le type d'impôt applicable : impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés ;
- **le type de fonds utilisés** par l'entreprise pour un investissement, fonds propres ou emprunt : si l'entreprise décide d'emprunter, les intérêts du crédit représentent des charges déductibles du bénéfice imposable. L'utilisation de fonds propres ne donne, quant à elle, lieu à aucune déduction ;
- **le choix du type d'amortissement**, lorsque ce choix est légalement possible, les conséquences du choix d'un amortissement, linéaire ou dégressif, n'étant pas les mêmes pour le résultat imposable ;
- **le choix d'inscrire ou non des immeubles non liés à l'exploitation dans le bilan des entreprises individuelles...**

L'administration a reconnu qu'« en présence de deux techniques juridiques, dont la finalité est différente, il est licite d'opérer un choix en fonction de la fiscalité » (*Rép. Min., JO Débats AN 25 avril 1970*).

Mais si le droit fiscal exerce un impact sur la gestion de l'entreprise, **l'administration fiscale ne peut pas intervenir directement dans la gestion de l'entreprise**. Ainsi, elle ne peut pas critiquer telle ou telle décision de gestion d'une entreprise car elle n'est pas un contrôleur de gestion. L'entreprise a la possibilité légale de ne pas créer de matière imposable, c'est-à-dire de ne pas créer de bénéfices. Mais, évidemment, ce n'est pas sa finalité...

Le principe de la liberté de gestion comporte plusieurs limites.

## ■ LES LIMITES DE LA LIBERTÉ DE GESTION DES ENTREPRISES

### ■ L'abus de droit

#### ■ Les actes constitutifs d'abus de droit

Selon l'article L 64 du LPF, l'administration fiscale peut « écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles » (but exclusivement fiscal).

La LF pour 2019 étend, dans l'article L 64 A du LPF, la procédure de l'abus de droit aux « actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales... ».

Sont ainsi constitutifs d'un abus de droit :

- **un acte fictif ou déguisé effectué par le contribuable** : le contribuable a voulu **dissimuler** quelque chose aux services fiscaux. Par exemple, une donation dissimulée sous la forme d'une vente, dans le but de payer des droits d'enregistrement moins élevés que dans le cas d'une donation, ou un bail fictif, afin de déduire les charges immobilières ;
- **un acte dans un but exclusivement (ou même, désormais, principalement) fiscal**, pour **atténuer ou éluder** une charge fiscale. Nous ne sommes pas là dans le cadre d'un mensonge ou d'une dissimulation : le contribuable a construit un montage juridique uniquement dans un intérêt fiscal. C'est là une hypothèse délicate d'abus de droit, car il est souvent possible de mettre en avant d'autres intérêts, tels que l'intérêt économique.

Dans l'ensemble, pour pouvoir être qualifiés d'abus de droit, les actes doivent avoir été effectués intentionnellement par le contribuable pour diminuer son imposition, ou échapper à celle-ci, et l'administration devra prouver que le montage juridique a réellement permis de réduire ou d'éluder l'imposition qui aurait été normalement due si ce montage n'avait pas été effectué.

## ■ La répression des actes constitutifs d'abus de droit

La répression de l'abus de droit est sévère. En effet, l'administration :

- requalifie l'opération qui est en cause (ex. : un acte de vente en une donation), et applique l'impôt qui aurait normalement dû être versé ;
- applique une amende de 40 % du montant de l'imposition qui était légalement applicable. L'administration peut toutefois porter cette majoration à 80 % lorsque le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou qu'il en a été le principal bénéficiaire ;
- applique, classiquement, l'intérêt de retard, de 0,20 % par mois.

Dans ces conditions, on comprend qu'il faille protéger le contribuable contre une utilisation trop large de la théorie de l'abus de droit. Ce dernier bénéficie des garanties suivantes :

- **la décision de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit ne peut être prise que par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire**, qui va viser la notification de proposition de redressement effectuée par le vérificateur ;
- **le contribuable peut consulter le comité de l'abus de droit fiscal**. L'administration peut faire de même. Si l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité (saisi par elle-même ou par le contribuable), elle doit apporter le bien-fondé de la rectification. Si l'administration suit l'avis du comité, c'est alors au contribuable d'apporter la preuve que la rectification n'est pas fondée.

Le contribuable peut échapper à la sanction de l'abus de droit, en ayant recours au **rescrit fiscal abus de droit** (LPF, art. L 64 B). Avant de réaliser un montage juridique, une entreprise – comme tout contribuable – peut interroger par écrit l'administration centrale (afin d'assurer une certaine unité dans l'application des textes). Si cette dernière n'émet pas d'objection, ou n'a pas répondu dans les six mois, elle ne peut plus invoquer par la suite l'abus de droit (le silence valant alors accord tacite).

## ■ L'acte anormal de gestion

La **théorie de l'acte anormal de gestion est une création du juge**, elle ne résulte pas d'un texte, comme l'abus de droit. De plus, la notion d'acte anormal de gestion s'intéresse à l'intérêt de l'entreprise, alors que l'abus de droit concerne, lui, des situations juridiques. Il existe **deux types d'actes anormaux de gestion** :

- **l'acte par lequel l'entreprise a supporté des charges étrangères à son intérêt, parce que ces charges sont injustifiées dans leur principe ou d'un montant excessif.** Il est à noter que l'article 39 du CGI, qui définit les charges déductibles en matière d'imposition des BIC, rejette, au titre des déductions, les dépenses dites « somptuaires » (art. 39-4) ;
- **l'acte par lequel l'entreprise a renoncé à un profit ou accepté une diminution de celui-ci.**

Dans l'ensemble, les actes qualifiés d'actes anormaux de gestion peuvent être effectués au profit de membres de l'entreprise (dirigeant, associés, certains salariés), ou au profit de tiers par rapport à celle-ci (certains clients, certaines autres entreprises).

**Exemples de charges étrangères à l'intérêt de l'entreprise** : achat ou location par l'entreprise, pour un prix très élevé, d'un bien appartenant au dirigeant ; prise en charge par l'entreprise d'un emprunt contracté par un associé ; rémunération excessive du personnel ; cadeaux importants offerts à la clientèle...

**Exemples de renonciation à un profit** : vente par l'entreprise d'un bien à un prix inférieur à sa valeur vénale ; loyer insuffisant perçu par l'entreprise pour un de ses biens...

On rencontre souvent des exemples de charges étrangères à l'intérêt de l'entreprise ou de renonciation à un profit dans le cas de groupes d'entreprises : achats d'un montant excessif effectués auprès d'une société du même groupe, vente de marchandises à une société du même groupe à un prix insuffisant, etc.

C'est à l'administration d'établir les faits qui donnent, à son avis, un caractère anormal à un acte, c'est-à-dire qu'elle doit montrer l'existence d'une dépense excessive, injustifiée, ou d'une renonciation à un profit. L'entreprise se défendra en prouvant que l'acte en question a bien été effectué dans son intérêt. Dans l'ensemble, le juge est plus libéral pour les actes accomplis entre sociétés faisant partie d'un même groupe.

Lorsque la preuve de l'acte anormal de gestion est établie et confirmée, l'administration va effectuer un rappel de l'impôt sur le revenu ou de l'IS, selon le régime dont relève l'entreprise.

**Si la charge était étrangère à l'intérêt de l'entreprise**, l'administration procédera à une réduction des charges déductibles. **S'il s'agissait d'une renonciation à un profit**, le profit auquel l'entreprise a renoncé est réintégré dans les bases d'imposition.

## ■ Les erreurs comptables et les décisions de gestion

À partir du moment où la comptabilité est arrêtée, elle ne peut plus être modifiée, en vertu du **principe de l'intangibilité des écritures comptables**. Mais ce principe n'est pas absolu :

- d'une part, il peut se produire des **erreurs comptables involontaires** de la part de l'entreprise. Celle-ci n'a pas respecté involontairement une règle comptable. L'administration pourra alors effectuer un rehaussement, en remontant jusqu'à la date de prescription (l'erreur ne lui est pas opposable). À l'inverse, l'entreprise qui a commis une erreur à son détriment (omission en comptabilité de frais déductibles) peut demander à l'administration fiscale que le résultat qu'elle a déclaré soit abaissé (cela se fera souvent lors d'un contrôle), afin d'obtenir un allègement d'imposition ;

- d'autre part, il arrive que l'entreprise commette une **erreur comptable délibérée**, pour diminuer son résultat imposable (omission de produits, enregistrement de charges fictives, etc.), ou pour, à l'inverse, présenter un bilan plus attractif à son banquier, afin d'obtenir plus facilement un emprunt (dans ce cas-là, elle n'enregistrera pas toutes les charges).

Le régime de ces erreurs volontaires est le suivant : l'administration peut effectuer une rectification dans le cas d'une diminution du résultat imposable (l'erreur volontaire ne lui est pas opposable, comme les erreurs involontaires). Mais l'entreprise ne peut pas opposer son erreur délibérée à l'administration, afin qu'elle prenne en compte le fait qu'elle n'ait pas enregistré certaines charges. L'entreprise ne peut pas, dans ce cas, demander à l'administration de rectifier son omission ;

- enfin, il faut également distinguer les **décisions de gestion**. Une décision de gestion (régulière) sous-entend une possibilité de choix (contrairement à l'erreur comptable), entre plusieurs possibilités légales offertes par la fiscalité. Par exemple, choix, dans les cas prévus par le législateur, entre un **amortissement linéaire** ou un **amortissement dégressif**. La décision de gestion est à la fois opposable à l'entreprise (elle ne peut pas modifier sa décision), et opposable à l'administration (qui ne peut pas la critiquer).

# LA DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

## ■ LA NOTION DE BÉNÉFICE IMPOSABLE

Le bénéfice imposable est défini de manière assez large par l'article 38 du CGI, qui distingue :

- **la méthode analytique** : de l'ensemble des produits est soustrait l'ensemble des charges, au cours d'un même exercice. Le bénéfice apparaît ici au niveau du compte de résultat. Cette détermination du bénéfice net est appréhendée de manière large, puisque sont également prises en compte les plus ou moins-values provenant de la cession de biens appartenant à l'entreprise, que ces cessions soient réalisées au cours de la vie de l'entreprise, ou en fin d'exploitation ;
- **la méthode synthétique** : est prise en compte ici la variation de l'actif net, qui apparaît en comparant deux bilans successifs, les flux financiers liés à des apports ou à des retraits en capital n'étant pas pris en compte. Les juges qualifient cette seconde définition de « théorie du bilan », le bénéfice imposable comprenant même les profits réalisés de manière passive par l'entreprise (par ex., plus-value réalisée à l'occasion de l'expropriation d'un bien de l'entreprise).

Au total, on arrive aux mêmes résultats en appliquant l'une ou l'autre des deux méthodes de calcul du bénéfice net imposable (sauf hypothèses extrêmes de profits réalisés de manière passive), le solde du compte de résultat coïncidant avec la variation d'actif net entre deux bilans.

## ■ L'APPLICATION DE LA COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT

La comptabilité appliquée aux entreprises est (en principe) la **comptabilité d'engagement**. Sont donc prises en compte les créances et les dettes. Le résultat d'une opération (vente, achat) est enregistré en comptabilité dès que cette opération donne naissance à une créance ou à une dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant, **quelle que soit la date où les encaissements ou les décaissements ont été effectués**.

C'est à partir du moment où les créances et les dettes sont certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant qu'elles doivent être rattachées à un exercice comptable. Les créances ne seront inscrites sur un exercice qu'à partir du moment où une commande aura été livrée, ou une prestation de service exécutée. C'est un principe de prudence : l'acceptation d'une commande par une entreprise ne suffit pas pour enregistrer une créance, il est nécessaire d'avoir livré celle-ci, ou réalisé le service.

## ■ L'INDÉPENDANCE DES EXERCICES

Dans l'ensemble, les produits et les charges doivent être rattachés à un exercice, celui auquel ils se rapportent, et nul autre :

- le contribuable ne peut pas reporter l'imposition d'un produit sur un autre exercice : cette imposition est due à partir du moment où le produit devait être enregistré (date de livraison, de réalisation de la prestation...) ;
- le contribuable ne peut pas reporter la déduction d'une charge sur un autre exercice, celle-ci doit être déduite sur l'exercice où elle doit être enregistrée (par ex., pour un achat, date de livraison du bien dans l'entreprise débitrice, date de réalisation de la prestation...).

Les événements qui sont survenus après la clôture de l'exercice sont sans effet sur celui-ci. Chaque exercice est indépendant des autres : c'est le **principe de l'indépendance des exercices**.

## ■ LE CALCUL DU BÉNÉFICE RÉALISÉ PAR L'ENTREPRISE : DU BÉNÉFICE COMPTABLE AU BÉNÉFICE FISCAL

Les bénéfices réalisés par les entreprises sont soumis à une imposition, qui est différente selon le type d'entreprise :

- les **bénéfices réalisés par les entreprises individuelles** constituent ce que l'on appelle des **bénéfices industriels et commerciaux (BIC)**. Il s'agit d'une des catégories de revenus et de bénéfices soumis à l'IR ;
- les **bénéfices réalisés par les sociétés relèvent quant à eux de l'IS**.

Il existe **plusieurs taux d'imposition au sein de l'IR**, taux variant selon les tranches d'imposition, l'IR étant un impôt progressif (de 0 % à 45 %). Ainsi, **plus le bénéfice de l'entreprise individuelle est élevé, plus l'imposition est importante, jusqu'à atteindre, au maximum, 45 %**.

Par contre, il n'existe qu'un **taux fixe pour l'IS** – cet impôt étant un impôt proportionnel – qui est de 26,5 % (taux 2021, sauf particularités, v. *infra*). Et encore, les PME bénéficient-elles d'un taux de 15 % si certaines conditions sont remplies.

S'il existe une différence quant aux taux d'imposition, selon l'impôt dont relève l'entreprise, les règles permettant de déterminer le bénéfice imposable sont, par contre, dans l'ensemble, les mêmes en matière d'IR qu'en matière d'IS.

Le bénéfice imposable à l'IS est établi en application des règles relatives aux BIC, sous réserve de certaines dispositions propres à l'IS. Les spécificités en matière d'IS sont assez limitées en matière de produits imposables ; elles sont toutefois plus nombreuses en ce qui concerne les charges déductibles (notamment en matière de rémunération des dirigeants).

Le bénéfice comptable fait l'objet de rectifications, afin d'aboutir au résultat fiscal, qui lui seul est imposable. Ces rectifications sont effectuées hors comptabilité, sur un formulaire fiscal (*n° 2058-A-SD ou 2033-B-SD*, selon le régime d'imposition). Certaines charges enregistrées en comptabilité n'étant pas déductibles fiscalement, en tout ou partie, il est nécessaire de les réintégrer, dans le formulaire fiscal, afin d'aboutir au résultat fiscal. Inversement, certains produits inscrits comptablement peuvent faire l'objet d'une déduction fiscale.

## ■ L'ABSENCE DE PERSONNALITÉ FISCALE DES ENTREPRISES INDIVIDUELLES

L'**entreprise individuelle** n'est pas, fiscalement, un sujet de droit. Seul l'exploitant, en tant que contribuable, est redevable de l'impôt. L'exploitant ajoute les BIC qu'il tire de son entreprise à tous ses autres revenus et bénéfices, ce qui détermine un revenu global imposable.

Les **entreprises sous forme de sociétés relevant de l'IR ne sont pas redevables de l'impôt**. Chaque associé ajoute à son revenu global imposable la quote-part de bénéfice qui lui revient. Le bénéfice est donc imposé au nom de chaque associé dans le cadre de l'IR. Ces sociétés sont « transparentes » car elles ne sont pas personnellement soumises à l'impôt.

À l'inverse, **les sociétés de capitaux sont elles-mêmes contribuables, et paient l'IS**. Après s'être acquittée de cet impôt, la société peut garder le bénéfice restant pour son autofinancement. Elle peut également le distribuer, sous la forme de dividendes, à ses associés. Dans ce cas, chaque associé est imposable sur les dividendes reçus, dans le cadre de l'impôt sur le revenu. On s'aperçoit donc que, dans cette hypothèse, le bénéfice est imposé deux fois : tout d'abord au niveau de l'IS, puis au niveau de l'IR pour la partie qui est distribuée. Cette double imposition du bénéfice n'existe pas dans les entreprises individuelles et les sociétés soumises à l'IR.