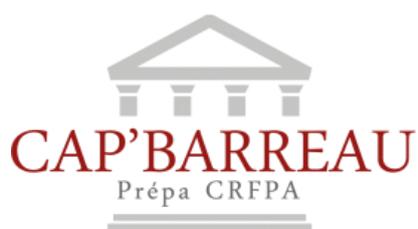


CRFPA 2024



FASCICULE DE COURS

DROIT FISCAL

**TOME 1 : L'imposition des revenus des
personnes physiques - IRPP**

Mis à jour le 15/04/2024

TABLE DES MATIERES

TOME 1 : L'IMPOSITION DES REVENUS DES PERSONNES PHYSIQUES	5
INTRODUCTION : L'IMPOT SUR LE REVENU	5
I - L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés	5
II - Les contributions sociales	5
A - La contribution sociale généralisée	5
B - La contribution au remboursement de la dette sociale	6
C - Le prélèvement social, le prélèvement de solidarité et le prélèvement RSA	6
CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU	7
<i>Sous-chapitre 1 - Les personnes imposables à l'impôt sur le revenu</i>	7
I - Les personnes physiques	7
A - Le principe	7
B - Les caractéristiques du foyer fiscal	7
II - Les personnes morales	10
A - L'imposition des sociétés de personnes et groupements assimilés	10
B - L'imposition des bénéficiaires sociaux	11
1 - En fonction de la nature de l'activité	11
2 - En fonction de la nature de l'activité de l'associé	11
<i>Sous-chapitre 2 - Les attributs de l'impôt sur le revenu</i>	13
I - Le revenu imposable	13
A - La notion de revenu	13
B - Les caractères généraux du revenu imposable	13
1 - Le revenu global	14
2 - Le revenu net	14
3 - Le revenu annuel	15
4 - Le revenu disponible	15
II - La territorialité de l'impôt sur le revenu	16
A - Les attributs de la domiciliation	16
B - Les différents modes d'imposition	17
CHAPITRE II - LA DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE ET LE PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU .	19
<i>Sous-chapitre 1 - La détermination des revenus catégoriels</i>	19
I - Les revenus professionnels	19
A - Les bénéficiaires industriels et commerciaux	20
1 - Définition	20
a) Les activités industrielles et commerciales par nature	20
b) Les activités réputées commerciales	21
c) Les activités accessoires imposables en tant que BIC	22
2 - La détermination du bénéfice imposable	23
a) Les produits imposables et les stocks	24
a1) Les produits d'exploitation	25
a2) Les produits accessoires	26
a3) Les produits exceptionnels	27
a4) Les stocks	28
b) Les charges déductibles	29
b1) Les charges courantes	29
b2) Les amortissements	32
b3) Les dépréciations et les provisions	35
c) Les plus et moins-values professionnelles	36
c1) Le champ d'application	37
c2) Le calcul de la plus ou moins-value	39
B - Les bénéficiaires agricoles	40
1 - Le régime du micro-BA (art. 64 bis du CGI)	40
2 - Le régime réel simplifié	40

3 - Le régime réel normal	41
C - Les bénéfices non commerciaux (art. 92 du CGI)	41
1 - Le régime du micro-BNC.....	42
2 - Le régime de la déclaration contrôlée.....	42
D - Les rémunérations des dirigeants de sociétés par l'article 62 du CGI	43
1 - Les contribuables concernés : les gérants et les associés de certaines sociétés soumises à l'IS.....	43
2 - Revenus concernés : l'ensemble des rémunérations perçues	44
3 - Le calcul du revenu imposable net.....	44
E - Les traitements et salaires, pensions et rentes viagères.....	45
1 - Le champ d'application	45
2 - La détermination des traitements et salaires nets imposables.....	46
II - Les revenus du capital.....	47
A - Les revenus fonciers.....	47
1 - Le champ d'application	47
2 - La détermination du revenu foncier net imposable.....	48
B - Les revenus de capitaux mobiliers.....	50
1 - Les placements à revenus fixes	50
a) Définition.....	50
b) La détermination du revenu imposable	50
2 - Les placements à revenus variables	51
a) Notion de revenu distribué	51
b) La détermination du revenu imposable	52
C - Les plus et moins-values des particuliers	54
1 - Concernant les biens mobiliers	54
2 - Concernant les biens immobiliers	54
a) Le champ d'application de la plus-value immobilière	54
b) Le calcul de la plus-value.....	55
c) Les différentes catégories d'abattement.....	56
3 - Concernant les titres onéreux de valeurs mobilières.....	56
a) Le choix du prélèvement forfaitaire unique	57
b) Le choix du barème progressif de l'impôt sur le revenu	57
Sous-chapitre 2 - Le paiement de l'impôt sur le revenu.....	60
I - Liquidation de l'impôt sur le revenu.....	60
A - La détermination du revenu net global.....	60
B - L'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu	61
II - Le recouvrement de l'impôt sur le revenu	63
A - Le prélèvement à la source.....	63
B - La mise en œuvre du prélèvement à la source.....	63

TOME 1 : L'IMPOSITION DES REVENUS DES PERSONNES PHYSIQUES

INTRODUCTION : L'impôt sur le revenu

Généralement, s'ajoute à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés (I) les différentes contributions sociales (II).

I - L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés

Les personnes physiques sont généralement imposables à l'IR, et à contrario, les personnes morales sont imposables à l'IS. Néanmoins, et sous réserve de l'application de certaines conditions, des personnes morales peuvent être imposées à l'IR. En effet, habituellement, elles sont imposées de par leur forme à l'IS, et les associés ne seront imposés que sur les distributions.

Les personnes physiques, en tant que résidents fiscaux français, sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus, français ou étranger : on parle alors du principe de mondialité.

Lorsqu'une société de personnes a opté pour l'IS, elle peut renoncer à cette option avant la fin du cinquième exercice, à compter de la demande d'option. Au-delà, l'option est irrévocable.

II - Les contributions sociales

Il ne faut pas confondre les contributions sociales des cotisations sociales. Le paiement de cotisations sociales donne droit à des prestations sociales. Le taux global des contributions sociales varie entre 9,2 % et 17,2 % selon la nature de l'activité. Les principales contributions sociales sont la CSG (A) la CRDS (B) et le prélèvement de solidarité (C).

A - La contribution sociale généralisée

La Contribution Sociale Généralisée (CSG) est applicable à une majorité des revenus des résidents fiscaux français, à l'exception des prestations sociales et familiales. La CSG varie selon la nature des revenus.

➤ Contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement :

- ❖ Les revenus inclus : salaires, revenus professionnels non-salariés, revenus de remplacement.
- ❖ Assiette : Calculée sur 98,25 % des revenus.
- ❖ Taux : 9,2 % pour les revenus d'activité, 8,3 % pour les pensions, 6,2 % pour les allocations et indemnités.
- ❖ Fraction déductible de la CSG sur les revenus ou bénéfices.

➤ **Contributions sociales sur les revenus du patrimoine et du capital :**

- ❖ La CSG s'applique aux revenus du patrimoine et aux produits de placement.
- ❖ Exonérations pour certains produits d'épargne.
- ❖ Taux de CSG : 9,2 %.
- ❖ Ajout de la CRDS (0,5 %) et du prélèvement de solidarité (7,50 %), totalisant 17,2 %.

➤ **Régime de déduction de la CSG :**

- ❖ Elle dépend du régime fiscal des revenus du capital.
- ❖ La déductibilité partielle de la CSG est liée à l'application du barème progressif de l'Impôt sur le revenu (IR).
- ❖ Pour les revenus soumis au barème progressif de l'IR, une fraction de la CSG est déductible à hauteur de 6,8 %.
- ❖ Pour les revenus soumis à un prélèvement libératoire, la CSG est intégralement non déductible.

Remarque : possibilité pour certains contribuables de choisir le barème progressif de l'IR pour les revenus de capitaux mobiliers.

B - La contribution au remboursement de la dette sociale

La Contribution au Remboursement de la Dette Sociale (CRDS) est une imposition sur le revenu, similaire à l'impôt sur le revenu.

La CRDS englobe des éléments tels que les prestations familiales, les aides au logement, ainsi que les ventes de métaux et d'objets précieux, qui ne sont pas soumis à la CSG.

Le taux de la CRDS est uniforme à 0,5 %, et contrairement à la CSG, elle n'est pas du tout déductible.

C - Le prélèvement social, le prélèvement de solidarité et le prélèvement RSA

La Loi de Financement de la Sécurité Sociale (LFSS) 2019 a simplifié les prélèvements sociaux, ne laissant subsister que le prélèvement de solidarité depuis le 1er janvier 2019, à un taux de 7,50 %, en remplacement des diverses contributions additionnelles précédentes.

Le prélèvement social et ses contributions additionnelles ne sont pas déductibles.

Ces prélèvements sociaux, visant à financer le système français de sécurité sociale, s'appliquent aux revenus des résidents français affiliés à ce système. Toutefois, la situation des non-résidents est plus complexe, car ils ne bénéficient pas des prestations du système français de sécurité sociale.

Les résidents de l'UE, de l'EEE ou de la Suisse qui relèvent du régime obligatoire de sécurité sociale dans leur pays de résidence ne seront pas soumis en France aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et du capital (CSG+CRDS). Ils sont exonérés mais restent redevables du prélèvement de solidarité.

CHAPITRE I - LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Dans ce chapitre, nous traiterons dans un premier temps, de la question relatives aux personnes soumises à l'impôt sur le revenu (sous-chapitre 1), puis, dans un second temps, de la question des attributs de l'impôt sur le revenu (sous-chapitre 2).

Sous-chapitre 1 - Les personnes imposables à l'impôt sur le revenu

Seules sont imposables à l'impôt sur le revenu, en application de l'article 1^{er} A du Code Général des Impôts, les personnes physiques (I).

A contrario, en application de l'article 8 du CGI, dans les sociétés de personnes, les bénéfices sont imposés entre les mains de chacun des associés, à proportion de leur part dans ladite société (II).

I - Les personnes physiques

Il est important de comprendre ce qu'est entendu par personne physique (A) et notamment ce qui permet retenir la notion du foyer fiscal (B).

A - Le principe

Sont assujettis à l'impôt sur le revenu (IR) seulement les personnes physiques.

L'obligation fiscale peut s'appliquer à plusieurs personnes du fait de la notion d'imposition par ménage fiscal.

De plus, un contribuable peut être imposé sur les profits d'une entreprise de personnes grâce à sa position d'associée. L'impôt est réclamé au nom de l'associé et non de l'entreprise.

B - Les caractéristiques du foyer fiscal

L'Impôt sur le Revenu (IR) se distingue des systèmes fiscaux d'autres pays, car il est payé non pas par un individu personnellement, mais par un foyer fiscal.

Ce foyer fiscal comprend l'ensemble de chaque situation personnelle et familiale du contribuable, imposant tous les bénéfices et revenus des différentes catégories réalisées par les membres du foyer.

Chaque contribuable est imposable à l'IR en fonction de ses bénéfices personnels, de ceux de ses enfants, et des personnes à sa charge (arts. 196 et suivants du CGI). Le foyer peut être composé d'une seule personne, comme un célibataire, veuf, etc.

Le quotient familial impose les représentants du foyer fiscal sur l'ensemble des revenus des personnes rattachées, en appliquant un coefficient appelé quotient familial. Ce dernier avantage les familles à un seul revenu et celles avec deux revenus inégaux, mais peut désavantager les personnes isolées.

En France, le quotient familial est un système qui vise à prendre en compte la taille de la famille pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Il fonctionne en divisant le revenu imposable par le nombre de parts fiscales attribuées à chaque foyer. **Chaque part supplémentaire fait diminuer le montant de l'impôt.** Concernant les enfants, voici comment ils sont pris en compte :

- ❖ Les enfants mineurs ou les enfants majeurs rattachés (jusqu'à 21 ans ou 25 ans s'ils poursuivent des études) comptent pour une demi-part supplémentaire par enfant pour les deux premiers. Par exemple, si vous avez deux enfants mineurs, votre foyer fiscal sera considéré comme ayant 3 parts (2 pour les parents, 0.5 pour chaque enfant).
- ❖ À partir du troisième enfant, chaque enfant compte pour une part entière.
- ❖ Les enfants handicapés, quels que soient leur âge et leur rang dans la fratrie, comptent pour une part entière.
- ❖ Les enfants majeurs non rattachés (jusqu'à 21 ans ou 25 ans s'ils poursuivent des études) peuvent donner lieu à une réduction d'impôt pour charge de famille si les parents continuent de subvenir à leurs besoins.

Il est important de noter qu'en cas de garde partagée, les deux parents peuvent bénéficier des parts fiscales des enfants, après divorce ou séparation.

Le foyer fiscal est composé du contribuable, de son conjoint (en cas de mariage ou de Pacs), et des personnes à charge. Les redevables, c'est-à-dire ceux tenus au paiement de l'impôt, sont les destinataires de l'avis d'imposition.

Pour les couples mariés ou pacsés, une déclaration commune est généralement requise, sauf dans certaines situations spécifiques.

Des ajustements sont effectués en cas de changements de situation en cours d'année, en prenant en compte la situation au 1^{er} janvier ou au 31 décembre de l'année d'imposition, selon la nature du changement. **Si une personne se marie en cours d'année, elle est considérée comme ayant été mariée tout au long de l'année fiscale.** Ainsi, elle doit joindre les revenus de son conjoint à sa déclaration fiscale pour l'année entière.

Cependant, elle a également la possibilité de choisir de déclarer séparément les revenus obtenus avant le mariage. Dans ce cas, elle doit compléter trois déclarations de revenus : une pour elle-même avec les revenus gagnés avant le mariage, une pour son conjoint avec ses revenus avant le mariage, et une dernière pour le couple avec les revenus obtenus après le mariage.

Si une personne divorce en cours d'année, l'administration fiscale la considère comme ayant été divorcée pour l'ensemble de l'année. Par conséquent, elle doit déclarer ses revenus indépendamment de ceux de son ex-conjoint.

Si elle était mariée sous le régime de la communauté et qu'elle a perçu des revenus communs pendant l'année du divorce, ces revenus doivent être déclarés en parts égales dans chaque déclaration individuelle.

En ce qui concerne les frais de garde des enfants, elle peut les inclure avec son ex-conjoint en cas d'accord mutuel, ou les diviser en fonction de la responsabilité qui lui incombe.

En France, le quotient familial est soumis à un plafonnement. Cela signifie qu'il y a une limite à la réduction d'impôt qu'une personne peut obtenir grâce au quotient familial.

Le plafonnement est fixé à un certain montant par demi-part ou part supplémentaire. Au-delà de ce montant, l'avantage fiscal lié au quotient familial est limité, ce qui peut augmenter le montant de l'impôt dû. Le but de ce plafonnement est d'éviter que les ménages les plus aisés ne bénéficient de manière disproportionnée du système du quotient familial.

II - Les personnes morales

Il n'est pas possible d'affirmer que les personnes morales sont soumises à l'impôt sur le revenu. Seules les sociétés de personnes (A) verront leurs bénéfices imposés entre les mains des associés (B).

A - L'imposition des sociétés de personnes et groupements assimilés

Les sociétés de personnes et groupements assimilés sont soumis à un régime de « semi-transparence » ou "translucidité" en matière de détermination et d'imposition des bénéfices.

Ce régime implique que la société de personnes est reconnue fiscalement, bien qu'elle ne soit pas redevable de l'impôt elle-même. Les associés sont directement imposés sur leur part des bénéfices sociaux, même en l'absence de distribution.

En cas de retrait d'un associé durant l'exercice, le résultat est imposé entre les associés restants, excluant l'associé sortant.

La semi-transparence permet aux associés d'imputer le déficit social sur leur revenu global, même sans participation aux pertes sociales.

Après avoir déterminé la part respective de chaque partenaire, ces derniers ont la possibilité de soustraire leurs dépenses professionnelles associées à l'activité au sein de l'entreprise, à condition que ces coûts respectent les critères pour être considérés comme déductibles selon l'article 151 nonies du CGI.

Les sociétés de personnes ont l'option de décider d'être soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette décision peut être prise avant le commencement de l'exercice fiscal, et il est possible de la rétracter dans un délai de trois mois à compter du début de l'exercice concerné.

En fonction du type d'activités que l'entreprise mène, l'évaluation du revenu qui sera imposé varie. Par exemple, une comptabilité d'engagement est obligatoire pour les entreprises de personnes impliquées dans des activités industrielles et commerciales.

Une fois le revenu déterminé, celui-ci est alors soumis à l'impôt pour chaque associé individuellement, et c'est la responsabilité de l'entreprise de déclarer ce revenu.

La mise en œuvre de ce régime peut s'avérer quelque peu complexe car il est nécessaire de prendre en compte le type d'activités que l'entreprise réalise et les statuts des associés. Pour naviguer efficacement dans ce régime fiscal, une excellente gestion comptable ainsi qu'une compréhension claire des obligations fiscales sont indispensables.

B - L'imposition des bénéfices sociaux

Les bénéfices sociaux sont, en principe, imposés en fonction de la nature de l'activité (1) ; mais par exception, il pourra être pris en compte la nature de l'activité de l'associé pour déterminer la catégorie d'imposition desdits bénéfices (2).

1 - En fonction de la nature de l'activité

Les bénéfices générés par une société de personnes est déterminé par l'entreprise elle-même. Cependant, bien qu'ils soient déclarés par l'entreprise, ces bénéfices ne sont pas sujet à l'impôt sur les sociétés. À la place, ils sont imposés directement entre les mains des associés, de manière proportionnelle à leur part respective dans le résultat net de l'entreprise (art. 8 du CGI).

Cependant, il existe une complexité quant au choix du régime d'imposition applicable, en fonction de l'activité de la société ou de celle de l'associé.

L'article 238 bis K, II du CGI énonce un principe général basé sur la nature de l'activité de la société, mais il prévoit des exceptions où la nature de l'activité de l'associé peut être prise en compte.

Ainsi, ce sont les activités exercées par l'entreprise qui déterminent la classification fiscale des profits obtenus. Cela se traduit par le fait que le calcul du bénéfice taxable se fait selon les normes relatives à chaque type de revenu ou de profit, correspondant à l'activité de l'entreprise.

Par exemple, une entreprise industrielle ou commerciale appliquera les dispositions relatives aux Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC), tandis qu'une entreprise possédant des biens immobiliers appliquera les dispositions relatives aux revenus fonciers.

Néanmoins, il existe des exceptions basées sur la nature de l'activité de l'associé.

- ❖ Si l'associé exerce une activité professionnelle au sein de la société, les règles des BIC ou BNC professionnels sont appliquées, avec la possibilité d'imputer les déficits sur le revenu global de l'associé.
- ❖ Si l'associé n'exerce pas d'activité professionnelle dans la société, les bénéfices sont imposés en BNC/BIC non professionnels, mais les déficits ne sont imputables que sur les revenus de même nature pendant 6 ans.

Ainsi, bien que la nature de l'activité de la société soit généralement déterminante, des exceptions existent, permettant la prise en compte de la nature de l'activité de l'associé dans les modalités d'imposition du résultat de la société de personnes.

2 - En fonction de la nature de l'activité de l'associé

En principe, la détermination du résultat imposable d'une société de personnes est effectuée selon les opérations réalisées par les associés, indépendamment de la nature de l'activité de la société.

Deux exceptions sont envisagées à l'article 238 bis K I du CGI :

- ❖ **Quand il s'agit d'un associé d'une société de personnes qui est soumis à l'impôt sur les sociétés en conformité avec les règles de droit commun ;**

- ❖ **Si l'associé est une entreprise individuelle opérant dans un secteur industriel, commercial, artisanal ou agricole, soumise à l'impôt sur le revenu, et dont le régime d'imposition est le bénéfice réel (qu'il soit normal ou simplifié) par défaut.**

Ainsi, lorsque la société de personnes comprend des associés dont les situations fiscales divergent, le résultat de la société devra faire l'objet d'un double calcul en fonction de la nature des associés (c'est-à-dire en fonction des règles IS ou IR).

Sous-chapitre 2 - Les attributs de l'impôt sur le revenu

Le contribuable doit s'acquitter de l'impôt sur le revenu, chaque année, en fonction du bénéfice ou revenu réalisé. Toutefois, il est nécessaire de déterminer le revenu imposable du contribuable (I) avant de s'interroger à la territorialité du revenu imposable (II).

I - Le revenu imposable

Le revenu imposable est présenté au sens large et pour cela, il est nécessaire de regarder comment le Code Général des Impôts caractérise cette notion de revenu (A), avant d'en comprendre les caractères généraux (B).

A - La notion de revenu

L'impôt sur le revenu des personnes physiques est dû annuellement en fonction des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année, conformément à l'article 12 du CGI.

La définition des revenus ou bénéfices varie selon les différentes catégories de cet impôt.

Une question se pose quant à savoir s'il convient de prendre en compte le revenu perçu ou le revenu certain sur le plan juridique.

- ❖ **La comptabilité de caisse**, basée sur les encaissements et décaissements, permet de déterminer le résultat en fonction des paiements effectués et reçus.
- ❖ En revanche, la **comptabilité d'engagement** utilise la règle des créances acquises et des dettes certaines pour établir le revenu. Dans ce cas, on privilégie généralement la conclusion du contrat, mais l'enregistrement doit intervenir lorsque la réalisation de l'objet du contrat est certaine.

B - Les caractères généraux du revenu imposable

C'est l'article 1 A du CGI qui définit l'impôt sur le revenu et dispose qu'« *il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 156 à 168.*

Ce revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes :

– *Revenus fonciers ;*

– *Bénéfices industriels et commerciaux ;*

– *Rémunérations, d'une part, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié et des gérants des sociétés en commandite par actions et, d'autre part, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;*

- *Bénéfices de l'exploitation agricole ;*
- *Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ;*
- *Bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés ;*
- *Revenus de capitaux mobiliers ;*
- *Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature, déterminés conformément aux dispositions des articles 14 à 155, total dont sont retranchées les charges énumérées à l'article 156. »*

On parle alors d'un impôt direct, annuel, général, global, progressif et personnel.

1 - Le revenu global

La notion de revenu global implique que l'intégralité des revenus des membres du foyer soit prise en considération. Cela comprend les revenus et gains de toute nature, qu'ils proviennent de sources en France ou à l'étranger.

Toutefois, le CGI prévoit des exceptions à ce principe.

Le revenu brut global est calculé en additionnant l'ensemble des revenus nets catégoriels de chaque membre du foyer fiscal, reflétant les revenus dont ils ont eu possession au cours de l'année civile. Cependant, les plus-values réalisées par les particuliers sont exclues, car elles sont assujetties à des régulations distinctes en matière de taxation.

2 - Le revenu net

Le revenu imposable, qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu (art. 13 du CGI) ou de l'impôt sur les sociétés (arts. 38-1 et 38-2 du CGI), demeure toujours un revenu net.

Cela signifie que le montant brut du revenu réalisé ou perçu est ajusté en déduisant les « dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu » (selon l'article 13, 1 du CGI).

Les dépenses catégorielles prises en compte sont celles qui sont effectivement liées à chaque catégorie de revenus. Ainsi, la déduction de ces dépenses est effectuée en fonction des règles propres à chaque catégorie.

Par conséquent, le contribuable a la faculté de pouvoir déduire certaines dépenses afin d'obtenir un revenu net.

Si les frais déductibles dépassent le revenu en question, cela peut entraîner un déficit. A l'exception de certains cas, le contribuable a la possibilité d'équilibrer ce déficit avec d'autres sources de revenus. Certains types de déficits, tels que les déficits industriels et commerciaux professionnels et les déficits non commerciaux, peuvent aussi être reportés sur le revenu global.

Certaines charges peuvent être déduites du revenu global alors même qu'elles ne concernent pas une catégorie en particulier : on parle alors de réduction ou de crédit d'impôt.

3 - Le revenu annuel

L'imposition suit normalement un rythme annuel pour respecter le principe d'annualité budgétaire, applicable à l'impôt sur le revenu (art. 12 du CGI). Chaque année, le contribuable est soumis à l'impôt sur la base des revenus qu'il a réalisés au cours de l'année précédente.

Le revenu imposable correspond à celui de l'année civile. Toutefois, pour les industriels, commerçants ou exploitants agricoles soumis au régime réel et ne clôturant pas leurs exercices comptables le 31 décembre, doivent inclure, dans le revenu imposable d'une année déterminée, les bénéfices de l'exercice clos au cours de ladite année (art. 36 du CGI).

4 - Le revenu disponible

L'impôt sur le revenu est basé sur le principe que le contribuable est imposé sur les revenus dont il a eu la possession au cours de l'année d'imposition, indépendamment de l'usage qu'il en fait. Cela s'applique même s'il choisit de ne pas les percevoir effectivement ou de les percevoir plus tard.

La genèse de l'impôt sur le revenu s'ancre dans la date de mise à disposition, et il est crucial de distinguer trois phases distinctes :

- ❖ **L'obtention du revenu, définie par la confirmation d'un droit ;**
- ❖ **La mise à disposition du revenu ;**
- ❖ **Et enfin, la réception ou l'encaissement concret du revenu.**

Un revenu acquis par le contribuable mais non encore disponible n'est pas encore imposable.

II - La territorialité de l'impôt sur le revenu

La portée territoriale de l'impôt sur le revenu porte sur la question de savoir quel pays peut percevoir l'impôt, notamment quand un contribuable réalise des activités dans plusieurs pays. Alors que l'impôt sur le revenu se base sur l'emplacement fiscal en prenant en compte un aspect lié à la personne du contribuable, l'impôt sur les sociétés se base sur le bénéficiaire taxable.

La notion de résidence fiscale et de résidence civile sont différentes d'un point de vue fiscal. L'article 4 B du Code Général des Impôts (CGI) met en évidence la notion de domicile fiscal (A), et l'article 4 A du CGI souligne les différents modes de taxation (B).

A - Les attributs de la domiciliation

L'article 4 B, 1 du CGI énonce les critères de domiciliation fiscale en France pour les personnes physiques. **Indépendante du domicile civil et de la nationalité, la domiciliation fiscale se distingue selon que la personne a son domicile en France ou à l'étranger.**

➤ **Domicile fiscal en France :**

- Obligation fiscale illimitée couvrant tous les revenus, français ou étrangers.
- Applicable selon trois critères alternatifs de domiciliation :
 - foyer et lieu de séjour principal,
 - exercice d'une activité professionnelle en France,
 - et centre des intérêts économiques.

❖ Critères personnels :

- Foyer : Lieu où vit le contribuable ou sa famille, déterminant le foyer fiscal.
- Lieu de séjour principal : Résidence habituelle en France, privilégiant le foyer sur le séjour.

❖ Critères réels :

- Exercice d'activité professionnelle en France, sauf si accessoire.
- Centre des intérêts économiques : Gestion prépondérante de la fortune en France.

➤ **Domicile fiscal hors de France :**

Imposition sur les seuls revenus de source française.

➤ **Articulation avec les conventions internationales :**

- Notion de résidence fiscale interne, distincte de la résidence déterminée par les conventions fiscales.
 - Traités internationaux prévalent sur le domicile fiscal interne.
 - Principes de subsidiarité et de primauté des conventions.
- #### ❖ Critères des conventions internationales pour les personnes physiques :
- Foyer d'habitation permanent.
 - Centre des intérêts vitaux (liens personnels et économiques).
 - Lieu de séjour habituel.
 - Nationalité.

- ❖ Deux méthodes d'imposition pour éviter la double imposition :
 - Méthode de l'exemption : Imposition exclusive dans un État déterminé.
 - Méthode de l'imputation : Revenus soumis à une retenue à la source avec crédit d'impôt.

➤ **Remarques :**

- Possibilité pour un époux d'être résident français et l'autre non.
- Les conventions peuvent remettre en cause l'imposition sur l'ensemble des revenus français et étrangers.
- Critère de la nationalité en cas de non-application des critères conventionnels.
- Pour les personnes morales, le critère du siège de direction effectif et de l'établissement stable est essentiel, définissant le lieu où les décisions stratégiques sont prises.

B - Les différents modes d'imposition

Pour déterminer si le revenu du contribuable est imposable, il est important de faire la différence entre les personnes domiciliées en France de celles ne l'étant pas.

Conformément à l'article 4 A, alinéa 1 du CGI, les résidents fiscaux en France sont soumis à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux, qu'ils proviennent de sources françaises ou étrangères, sauf stipulations contraires des conventions fiscales bilatérales.

Une situation particulière concerne les sociétés de personnes dont le siège social est situé en France et détenues par des non-résidents. Dans le cas où ladite société n'aurait pas opté pour l'impôt sur les sociétés (IS), ces sociétés seront semi-transparentes, impliquant que ce sont les associés, et non la société elle-même, qui seraient responsables de l'impôt.

Le Conseil d'État rappelle que les associés non-résidents d'une société de personnes établie en France doivent payer l'impôt français sur leur part, sauf si une convention fiscale internationale prévoit des dispositions contraires ou différentes. (CE, 11 juillet 2011, Société Quality Invest, n° 317024).

Le raisonnement du juge suit le principe de subsidiarité, d'abord en vérifiant si l'impôt français peut s'appliquer, puis en examinant si la convention fiscale s'y oppose.

Un non-résident ne sera imposable en France que sur ses revenus d'origine française, conformément à l'article 4 A, alinéa 2 du CGI, sauf dispositions contraires des conventions fiscales bilatérales.

Par ailleurs, le régime fiscal des salariés détachés en France dépend principalement de leur statut de résidence.

Si les salariés détachés passent **plus de 183 jours par an en France**, ils sont généralement considérés comme **résidents fiscaux français**. Ils sont donc **imposables en France sur la totalité de leurs revenus mondiaux**, y compris leur salaire pour le travail effectué en France.

Si les salariés détachés passent **moins de 183 jours par an en France**, ils sont généralement considérés comme **non-résidents** et **ne sont imposables en France que sur leurs revenus de source française**. Cela inclut le salaire pour le travail effectué en France.

Il est également important de noter que la situation peut être affectée par la présence de conventions fiscales internationales, qui peuvent prévoir des règles différentes.

Enfin, en cas de détachement de courte durée (inférieur à six mois), seuls les revenus gagnés pour le travail effectué en France sont imposables en France, même si le salarié vit en France plus de 183 jours par an. Cette règle spécifique s'applique parce qu'il est considéré comme un non-résident pour cette courte période.

De plus, pour les salariés détachés au sein du même groupe de sociétés, des règles spécifiques peuvent s'appliquer. En particulier, si une convention de mise à disposition est signée entre les sociétés du groupe, le salaire du salarié détaché peut rester à la charge de l'entreprise d'origine, ce qui a des implications fiscales.

CHAPITRE II - LA DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE ET LE PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Le revenu ou le résultat imposable est obtenu par la soustraction des charges déductibles aux produits imposables.

Dans cette perspective, nous examinerons d'abord les règles de détermination des différents revenus catégoriels (sous-chapitre 1) avant d'aborder le paiement de l'impôt sur le revenu (sous-chapitre 2).

Sous-chapitre 1 - La détermination des revenus catégoriels

L'impôt sur le revenu (IR) concerne **le revenu net global du foyer fiscal**, avec les revenus bruts provenant de différentes catégories.

Les revenus nets catégoriels, obtenus en faisant la soustraction des dépenses liées à l'acquisition ou à la conservation de chaque catégorie de revenu, seront les seuls à être pris en compte pour la détermination du revenu imposable.

On peut distinguer huit catégories de revenus catégoriels, chacune avec son propre régime juridique (cf. article 1 A du CGI) :

- ❖ BIC ;
- ❖ BNC ;
- ❖ BA ;
- ❖ TS ;
- ❖ Rémunération des dirigeants par l'article 62 du CGI ;
- ❖ RCM ;
- ❖ RF ;
- ❖ PV des particuliers.

L'impôt sur le revenu est un **impôt progressif et déclaratif**. Il est obtenu d'après les déclarations annuelles de chaque contribuable (arts. 156 à 169 du CGI).

Parmi ces huit catégories, il est possible de les classer en deux catégories : les revenus professionnels (I) et les revenus du capital (II).

I - Les revenus professionnels

Le régime d'imposition n'est pas le même pour toutes les catégories d'imposition. Bien que le principe reste le même, le mode d'imposition n'est pas le même.

En ce sens, le contribuable dispose de la faculté d'évaluer ses revenus sous forme de forfait, on parle alors d'une **évaluation forfaitaire** ; mais également d'après les frais réels, on parle alors d'une **évaluation au réel** du revenu concerné.

A - Les bénéfices industriels et commerciaux

Pour chaque catégorie de revenu, il est nécessaire de regarder quelles sont les activités qui entrent dans le champ d'application des BIC (1) avant de pouvoir déterminer le résultat imposable de ladite catégorie (2).

1 - Définition

a) *Les activités industrielles et commerciales par nature*

L'article 34, alinéa 1 du CGI précise que les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) englobent les profits issus de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale par des personnes physiques.

Ce principe établit une corrélation entre la qualification fiscale et civile des actes. La réalisation d'actes de commerce dans un contexte professionnel, d'après le code de commerce, conduit à la qualification des bénéfices en BIC¹.

Une activité est qualifiée d'activité professionnelle pour un contribuable lorsque celle-ci est exercée de manière habituelle, pour son propre compte et dans un but lucratif.

On considérera comme des **activités commerciales** l'acquisition de biens en vue de les louer, l'externalisation de services ou encore les transactions de courtage.

D'autre part, des actions telles que la fabrication de produits ou la production de panneaux solaires seront considérées comme des **activités industrielles**.

Enfin, le titre d'**artisan** est accordé aux travailleurs indépendants pratiquant une activité manuelle qui nécessite une compétence acquise par apprentissage. L'artisan se livrera donc à une activité artisanale.

Par ailleurs, en fiscalité, il faut faire la différence entre les activités relevant de la **catégorie des BIC professionnels** et ceux entrant dans la **catégorie des BIC non professionnels**.

Les cadres juridiques de ces deux catégories ne sont pas identiques et entraînent l'application de différentes normes, en particulier en ce qui concerne les déficits, comme le précise l'article 156, 1, 1^obis du CGI.

Pour les BIC professionnels, **les déficits peuvent être déduits du revenu global**. En revanche, pour les BIC non professionnelles, les déficits peuvent uniquement être déduits des revenus de nature identique, c'est-à-dire des BIC non professionnels.

Les BIC non professionnels s'appliquent aux activités industrielles et commerciales **exercées sans l'intervention directe, personnelle et constante d'un membre du foyer fiscal dans les actions nécessaires à la conduite de l'activité**.

Il convient de noter que cette distinction entre activités professionnelles et non professionnelles peut avoir des implications importantes. Par exemple, **dans le régime des BIC professionnels, le contribuable est autorisé à déduire ses charges professionnelles de ses bénéfices imposables**.

¹ CE, 29 avril 2002, Jacob, n° 234.133.

À l'inverse, dans le régime des BIC non professionnels, seules les charges directement liées à l'activité non professionnelle sont déductibles.

b) Les activités réputées commerciales

L'article 34 du CGI pose les conditions pour qu'une activité entre dans la catégorie des BIC. Toutefois, une activité peut être entrée dans la catégorie des BIC sans pour autant que le critère général de l'article 34, alinéa 1 du CGI soit rempli.

En effet, le CGI prévoit l'assimilation de certaines opérations à la catégorie des BIC, même si elles ne présentent pas les caractéristiques d'une activité commerciale.

L'article 35 du CGI dispose :

*« I. - **Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux**, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes physiques désignées ci-après :*

*1° **Personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés.***

1° bis Personnes qui, à titre habituel, achètent des biens immeubles, en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre, en bloc ou par locaux ;

2° Personnes se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente des biens visés au 1° ;

3° Personnes qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le terrain a été acquis à cet effet ;

4° Personnes bénéficiaires d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble qui est vendu par fractions ou par lots à la diligence de ces personnes ;

*5° **Personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ;***

5° bis Personnes qui donnent en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés ;

*6° **Adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux ;***

7° Membres des copropriétés de navires mentionnées à l'article 8 quater.

7° bis (Abrogé à compter de la date d'entrée en vigueur du I de l'article 26 de la loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996, JO du 31) ;

8° Personnes qui, à titre professionnel, effectuent, directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, des opérations sur des contrats financiers, également dénommés " instruments financiers à terme ", mentionnés au III de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier, à condition qu'elles aient opté pour ce régime dans les quinze jours du début du premier exercice d'imposition à ce titre. L'option est irrévocable.

Ces dispositions s'appliquent aux personnes qui effectuent, directement ou par personne interposée, des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé. »

Ainsi, cet article inclut dans les BIC certains profits de source immobilière, les bénéfices des adjudicataires de droits communaux, des copropriétaires de navires, ainsi que la location ou sous-location en meublé d'habitations.

Concernant les locations, l'achat en vue de la location de biens mobiliers ou de logements, y compris la location-gérance de fonds de commerce, relève des BIC.

Même **les locations d'immeubles nus** peuvent être qualifiées de BIC si ces immeubles figurent à l'actif d'une entreprise ou si la location, consentie à une entreprise commerciale, constitue pour le bailleur un moyen de participer à la gestion ou aux résultats de l'entreprise locataire.

La location de box ou d'emplacements de parking est catégorisée en revenus fonciers sauf si elle est assortie de services, auquel cas elle relève des BIC. De même, la location-gérance de fonds de commerce est soumise au régime des BIC.

L'article 35 bis, I du CGI prévoit une exonération pour la location meublée de pièces de l'habitation principale, sous réserve de certaines conditions, notamment des limites de loyer fixées par l'administration. Cette exonération a été prorogée jusqu'au 15 juillet 2024.

Pour **les loueurs en meublé professionnels (LMP)**, les déficits peuvent être imputés sur le revenu global pendant 6 ans, sous conditions de recettes annuelles supérieures à 23 000 € et dépassant les revenus professionnels du foyer fiscal soumis à l'IR.

Les plus-values réalisées bénéficient d'exonérations sous certaines conditions.

L'article 45 de la loi de finance pour 2024 a opté pour un aménagement du régime micro-BIC pour les meublés de tourisme. L'objectif étant d'atténuer l'avantage fiscal donc bénéficiaient les loueurs courte durée de type Airbnb, notamment par l'application d'un abattement forfaitaire de 71 %.

Désormais, pour les locations meublées de tourisme, et suite à l'amendement du Sénat, l'abattement est de 30% et les revenus doivent être inférieurs à 15 000 € pour bénéficier de l'application du régime micro-BIC.

A contrario, **les loueurs en meublé non professionnels (LMNP)** voient leurs déficits imputables uniquement sur les bénéfices de même nature de la même année et des dix années suivantes.

Les plus et moins-values relèvent du régime des plus-values personnelles.

A titre informatif, les bénéfices réalisés par la vente de produits illicites, comme le trafic de stupéfiants, sont considérés par le Conseil d'État comme des revenus entrant dans la catégorie des BIC.²

c) Les activités accessoires imposables en tant que BIC

L'article 155 I du CGI assimile les BNC et les BA réalisés à titre accessoire au régime des BIC, sans les qualifier expressément de BIC.

Ainsi, lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale réalise des opérations entrant dans la catégorie des BNC ou des BA, les résultats seront pris en compte dans la détermination du BIC, à

² CE, 28 juillet 1999, n° 185.525.

condition que ces opérations représentent une activité accessoire de l'activité industrielle et commerciale principale.

Pour cela, deux conditions cumulatives doivent être réunies :

- ❖ Il doit y avoir une **connexion forte** entre les activités secondaires et l'activité principale.
- ❖ **L'activité commerciale doit être prépondérante.** Pour retenir la prépondérance de l'activité principale, il faut regarder les chiffres d'affaires respectifs, ou éventuellement les bénéfices respectifs.

2 - La détermination du bénéfice imposable

Lorsqu'il s'agit du régime fiscal des BIC, le bénéfice imposable est un bénéfice net. Il est obtenu par la différence entre les produits encaissés et les charges effectives de l'entreprise.

Il existe deux régimes d'imposition, à savoir :

- ❖ Le **régime d'évaluation forfaitaire** (ou régime microentreprise) (art. 50-0 CGI) et ;
- ❖ Le **régime d'évaluation réelle** (simplifié ou normal).

➤ Le régime d'évaluation forfaitaire :

Ce régime concerne les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à :

- 188 700 € HT pour les ventes de marchandises et fournitures de logement pour les années 2023 à 2025 et ;
- 77 700 € HT pour les activités de prestations de services pour les années 2023 à 2025.

Ce régime permet une évaluation forfaitaire du bénéfice imposable. Il sera alors déduit un pourcentage des recettes brutes au titre des frais et charges :

- 71% pour la vente et,
- 50% pour les services.

L'abattement au titre des frais et charge ne peut être inférieur à 305 €.

Il faut retenir que le régime microentreprise ne s'applique uniquement qu'aux entrepreneurs individuels.

➤ Le régime d'évaluation réelle

Ce régime concerne les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel, de manière obligatoire ou volontaire.

Il existe deux régimes d'évaluation réelle :

- ❖ **Le régime réel simplifié**, applicable automatiquement aux entreprises exclues du régime micro, et lorsque le chiffre d'affaires annuel est compris entre

- 188 700 € HT et 840 000 € HT pour la vente de marchandises et fourniture de logement pour les années 2023 à 2025 et ;
- 77 700 € HT et 254 000 € HT pour les activités de prestations de services pour les années 2023 à 2025.

❖ **Le régime réel normal** devient obligatoirement applicable lorsque le chiffre d'affaires annuel est supérieur à :

- 840 000 € HT pour la vente de marchandises et fourniture de logement pour les années 2023 à 2025 et ;
- 254 000 € HT pour les autres activités de prestations de services pour les années 2023 à 2025.

Les entreprises relevant du régime réel doivent tenir une comptabilité complète et régulière.

La LF pour 2022 a introduit des changements dans les délais d'option et de renonciation pour le régime réel.

L'option pour le régime réel peut désormais être exercée dans le délai de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année précédant celle au titre de laquelle cette option s'applique.

De même, le délai de renonciation à l'option a été aligné sur le délai de dépôt de la déclaration de résultats de l'année précédant celle au titre de laquelle la renonciation s'applique.

La LF pour 2022 a également introduit des allègements progressifs de la majoration prévue pour les non-adhérents à un centre de gestion agréé, **avec une suppression totale de cette majoration à partir de l'imposition des revenus de l'année 2023.**

Il est important de noter que l'application des régimes d'imposition (microentreprise ou réel simplifié) s'apprécie annuellement, et en cas de début d'activité en cours d'année, le respect du seuil est apprécié sur une base annuelle en réalisant un *prorata temporis*.

a) Les produits imposables et les stocks

Dans le cadre de la comptabilité des BIC, les produits imposables doivent être comptabilisés selon le principe de la **comptabilité d'engagement**.

Cela signifie que les produits doivent être enregistrés lorsqu'ils sont **certains dans leur principe et dans leur montant, indépendamment de leur encaissement**.

La comptabilité doit être tenue **annuellement**, mais il est possible de ne pas suivre l'année civile. Ainsi, les bénéfices issus de cette activité seront imposables lors de l'année de l'exercice clos de l'année d'imposition des revenus, quelle que soit sa date d'ouverture.

En cas de clôture de deux exercices au cours d'une année civile, les bases imposables de ces deux exercices doivent être agrégées. En revanche, si aucun exercice n'est clôturé à la fin d'une année civile, la période retenue est celle qui s'est écoulée depuis la date de clôture du dernier exercice jusqu'au 31 décembre de l'année de référence pour l'imposition.

Pour le premier exercice d'activité d'une entreprise, en principe, la période retenue va de la date de commencement de l'activité jusqu'au 31 décembre.

En comptabilité, on distingue différents types de produits qui sont pris en compte dans le bilan. On retrouve alors :

- **les produits d'exploitation ;**
- **les produits accessoires et ;**
- **les produits exceptionnels.**
- **L'évaluation des stocks** est également un élément important lors de la prise en compte du bilan de l'entreprise.

En ce qui concerne **les produits financiers**, tels que les dividendes, ils sont enregistrés sur les comptes de l'entreprise à la date de l'AGO qui a pris la décision de les distribuer. Parfois, les règles comptables et les règles fiscale peuvent varier. Sur le plan fiscal, la prise en compte des dividendes **se fait généralement à la date de leur perception**, bien que l'administration tolère la prise en compte à la date de la décision de distribution.

Les primes de remboursement peuvent être étalées sur plusieurs exercices comptables. En revanche, les intérêts de créance sont pris en compte à la date de leur perception.

a1) Les produits d'exploitation

Il est important de comprendre la comptabilisation des produits d'exploitation dans le cadre des BIC et d'examiner les implications fiscales en cas d'erreurs comptables.

➤ Produits d'exploitation :

Les produits d'exploitation englobent les revenus obtenus de la vente, de la fourniture de services, ainsi que des revenus secondaires découlant de la gestion commerciale et de la valorisation des actifs.

Ces revenus sont enregistrés hors taxes et deviennent déductibles le jour de la livraison, pour ce qui est des livraisons de biens ; et lors de l'achèvement de la prestation pour les services fournis.

Par conséquent, ce rattachement fiscal des recettes est identique à celui utilisé en comptabilité.

➤ Comptabilisation des produits : cas particuliers :

Une règle spécifique concernant les prestations de services continues diverge de la comptabilisation traditionnelle des recettes. Effectivement, quand le paiement est courant, qu'il soit continu ou discontinu, l'enregistrement se fait progressivement et se produit au fil du temps.

Les contrats de longue durée peuvent être enregistrés à la date de leur accomplissement, mais l'article 38-3 du Code Général des Impôts souligne que la taxation des travaux en cours doit être effectuée chaque année sur la base de leur coût de production.

➤ Correction des erreurs comptables :

Le rattachement d'un produit à un exercice qui n'est pas le bon ne peut donner lieu à une modification comptable dès lors que l'exercice comptable est clos. C'est le **principe d'intangibilité des exercices comptables**.

En revanche, ce principe n'est pas applicable en fiscalité. Il est donc envisageable de revenir sur une année non prescrite pour évaluer l'imposition, ou d'en faire la réclamation préalable ou de demander l'intervention de l'administration fiscale.

➤ **Correction fiscale des erreurs comptables :**

L'évaluation des effets sur l'imposition tient compte de l'article 38 du CGI et implique la comparaison des bilans de clôture et d'ouverture d'un exercice.

La prescription limite la compétence de l'administration fiscale, mais des exceptions sont prévues, notamment en cas d'erreur comptable délibérée, où le contribuable ne dispose plus de la faculté de corriger l'erreur d'imposition.

➤ **Conclusions récentes :**

Des avis du Conseil d'État soulignent que le droit à la correction symétrique est fortement limité lorsque l'erreur remonte à plus de 10 ans.

Des contribuables ont contesté cette limitation devant la Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH) et le Conseil d'État, mais sans succès.

a2) Les produits accessoires

Le traitement fiscal des produits financiers fait l'objet d'un régime différent de celui prévu par l'article 155 du CGI.

➤ **Concernant les dividendes :**

Les dividendes sont imposés en tant que revenus de capitaux mobiliers.

➤ **Concernant les revenus de location nue (revenus fonciers) :**

Les revenus de location nue sont imposables en tant que BIC qu'à la seule condition que l'immeuble figure à l'actif du bilan.

La cession de cet immeuble sera traitée selon le régime des plus-values professionnelles.

a3) Les produits exceptionnels

➤ Subventions :

En matière fiscale, les subventions sont généralement entièrement soumises à l'impôt, à l'exception notable des **subventions d'équipement**.

Ces dernières sont destinées à aider les entreprises à acquérir ou à créer des biens durables. Par conséquent, dès lors qu'elles sont liées à des biens qui sont soumis à dépréciation, leur imposition peut être différée et étalée sur la période d'amortissement du bien concerné.

Cela signifie que l'impôt sur une subvention d'équipement ne doit pas nécessairement être payé en une seule fois lors de la réception de la subvention. Au lieu de cela, cet impôt peut être réparti sur plusieurs années, à mesure que l'actif associé à la subvention est amorti.

Il convient aussi de rappeler que le traitement fiscal des subventions peut varier en fonction de la nature de la subvention, du type d'entreprise qui la reçoit et de l'utilisation spécifique de la subvention.

➤ Indemnités :

Les entreprises peuvent parfois recevoir des indemnités en réparation d'un dommage subi. Ces indemnités sont généralement soumises à l'impôt.

Ces elles peuvent provenir de diverses sources, comme des indemnisations pour des dégâts matériels, des pertes financières ou pour couvrir des frais juridiques. Le caractère imposable de ces indemnités découle du fait qu'elles sont considérées comme des revenus pour l'entreprise.

Cependant, il est important de préciser que le traitement fiscal des indemnités dépend aussi de leur nature spécifique. Certaines peuvent être imposées en tant que bénéfices extraordinaires, tandis que d'autres peuvent être traitées comme des recettes ordinaires. Par ailleurs, certaines indemnités peuvent être exemptes d'impôt, notamment lorsque ces dernières sont liées à un préjudice corporel.

➤ Dons et Legs :

Quand une entreprise bénéficie de dons ou de legs qui se traduisent par une augmentation de son actif net, ceux-ci sont soumis à l'impôt. Ils sont généralement classés dans la catégorie des **produits exceptionnels d'exploitation**.

Ces dons ou legs peuvent provenir de diverses sources - ils pourraient être donnés par une autre entreprise, un particulier ou une entité non commerciale. Ils peuvent prendre la forme de biens tangibles comme du matériel de bureau, des biens immobiliers, ou intangibles comme des brevets ou des droits d'auteur.

Pour certaines entreprises, particulièrement celles dotées d'un statut à **but non lucratif**, certains dons et legs peuvent être exemptés d'impôts ou donner lieu à des crédits d'impôt. Cela signifie que l'entreprise ne paiera pas d'impôt sur la valeur de ces dons ou legs, ou pourrait même voir sa facture fiscale réduite.

Par exemple, dans certains cas, si une entreprise reçoit un legs sous forme de bien immobilier, elle peut ne pas avoir à payer d'impôt sur cette acquisition, en fonction de sa structure juridique et de sa mission.

Les dons en nature, tels que les biens matériels ou immatériels, sont généralement évalués à **leur juste valeur marchande au moment du don**, et cette évaluation est utilisée pour calculer le montant imposable ou le potentiel d'exonération fiscale.

a4) Les stocks

L'évaluation des stocks dans le cadre de l'imposition des entreprises est complexe.

➤ Inventaire des Stocks :

Les entreprises sont tenues d'effectuer un inventaire une fois par an, selon l'article L.123-12 du Code de commerce.

L'évaluation des stocks peut se faire par deux manières :

- ❖ **soit selon leur coût de revient** (coût réel) ;
- ❖ **soit au cours du jour de la clôture de l'exercice** à condition qu'il soit inférieur au coût de revient.

➤ Le coût de revient des stocks :

Le coût de revient prend en compte les charges de production (main-d'œuvre) mais, à contrario, ne prend pas en compte les frais financiers ou les frais de recherche.

➤ Méthodes d'évaluation des stocks :

Il existe principalement deux méthodes d'évaluation des stocks :

- ❖ **La méthode FIFO** (First-In, First-Out) : Cette méthode suppose que les premiers produits à entrer en stock sont également les premiers à en sortir. En d'autres termes, le coût des produits les plus anciens dans le stock est utilisé pour calculer la valeur du coût des marchandises vendues.
- ❖ **La méthode LIFO** (Last-In, First-Out) : Cette méthode suppose que les derniers produits à entrer dans le stock sont les premiers à en sortir. Ainsi, le coût des produits plus récents est utilisé pour calculer le coût des marchandises vendues.

Chaque méthode a ses propres implications en termes de valeur du stock, de coût des marchandises vendues et de bénéfice brut, et le choix entre ces méthodes dépend généralement des préférences de l'entreprise et de la nature de son industrie.

L'évaluation des stocks est essentielle pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise, et le choix de la méthode d'évaluation peut avoir des implications sur l'imposition.

b) Les charges déductibles

Les charges déductibles sont envisagées à l'article 39, 1, 1 du CGI. Sont donc compris dans ces charges, les frais généraux, les amortissements, les provisions, etc...

➤ Charges déductibles :

Pour être déductibles, les charges doivent remplir 4 conditions cumulatives :

- ❖ La charge doit se traduire par une **diminution de l'actif net de l'entreprise** ;
- ❖ La charge doit être exposée dans l'intérêt de l'exploitation, liés à une gestion normale ;
- ❖ La charge doit trouver son origine dans l'exercice en cours ;
- ❖ Enfin, la charge doit être régulièrement inscrite en comptabilité et justifiée.

Il existe plusieurs types de charges déductibles :

b1) Les charges courantes

➤ Charges courantes :

Les dépenses associées aux coûts opérationnels courants sont celles qui découlent des frais d'activités quotidiennes. Les amortissements et les réserves ne sont pas inclus dans les charges courantes.

Cela concerne habituellement les acquisitions de biens et/ou de services réalisées par l'entreprise et qui sont essentielles à son fonctionnement.

Les dépenses générales doivent être soustraites uniquement quand elles représentent une dette sûre en termes **de principe et de valeur**.

➤ Étalement des charges :

Depuis l'entrée en vigueur des normes IFRS (normes comptables), l'étalement des charges est généralement interdit à l'exception de certains frais d'établissement.

Les charges attachées à l'acquisition d'une immobilisation doivent être intégrées dans le prix de revient.

➤ Charges non déductibles fiscalement :

Certaines charges ne sont pas déductibles fiscalement. C'est notamment le cas :

- ❖ Des amendes ou pénalités (art. 39, 2 du CGI) et ;
- ❖ Des dépenses somptuaires (art. 39, 4 du CGI) : Par dépenses somptuaires, on entend par là, les frais liés à l'activité de la chasse, ou de la pêche, mais encore les frais concernant la location de yacht ou d'avion privé ou de véhicule.

En France, selon l'article 39 du CGI, l'amortissement des véhicules de tourisme est limité en fonction du taux d'émission de CO2. Les plafonds de déductibilité de l'amortissement des véhicules sont fixés comme suit :

Taux d'émission de CO2	Base amortissable maximum
< à 20 g/km	30 000 €
> à 20 g/km et < à 60 g/km	20 300 €
> à 60 g/km et < à 155 g/km	18 300 €
> à 155 g/km	9 900 €

➤ **Acte Anormal de Gestion :**

L'acte anormal de gestion est une notion clé en droit fiscal. **Il s'agit d'un acte qui va à l'encontre de l'intérêt de l'entreprise, c'est-à-dire qu'il ne sert pas l'intérêt commercial de l'entreprise, mais plutôt des intérêts privés ou extérieurs à l'entreprise.**

Ces actes peuvent prendre diverses formes, par exemple, une entreprise qui vend un produit à un prix significativement inférieur au prix du marché, une entreprise qui accorde un prêt sans intérêt à un tiers, ou encore une entreprise qui prend en charge des dépenses qui ne lui incombent pas.

Il est généralement de la responsabilité de l'administration fiscale de prouver le caractère anormal de l'acte. Cela signifie qu'elle doit démontrer que l'acte en question ne poursuit pas l'intérêt de l'entreprise et qu'il entraîne une diminution de ses bénéfices imposables.

Si l'administration fiscale parvient à démontrer le caractère anormal de l'acte, cela peut entraîner des conséquences fiscales importantes pour l'entreprise, comme un **rejet de la déduction des charges liées à cet acte ou une réintégration de ces charges dans les bénéfices imposables de l'entreprise.**

➤ **Charges déductibles :**

Les charges pouvant être déduites comprennent une variété de coûts engagés par l'entreprise. Ceux-ci incluent les frais généraux tels que les dépenses de bureau courantes, mais aussi les frais financiers comme les intérêts d'emprunt, les charges exceptionnelles pouvant survenir lors d'événements imprévus, les loyers payés pour l'utilisation des locaux de l'entreprise, les droits d'entrée payés pour accéder à certaines associations ou réseaux commerciaux, les primes d'assurance, les salaires et autres frais de personnel, etc.

Dans le cadre des frais assurables, **les primes d'assurance dites « homme-clé »**, qui couvrent un risque potentiel lié à l'un des membres les plus importants de l'entreprise, sont également déductibles. Il s'agit d'assurances qui protègent l'entreprise en cas de perte d'un employé clé par décès, invalidité, ou incapacité.

Concernant les rémunérations, lorsqu'elles sont considérées comme excessives, leur déductibilité est partiellement limitée.

Cependant, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, la base de déduction est majorée de 25%. Cela signifie que la société peut déduire une part plus importante de ces rémunérations de son bénéfice imposable, réduisant ainsi son impôt dû.

Il faut cependant noter que pour que ces charges soient déductibles, elles doivent être engagées dans l'intérêt de l'entreprise et être justifiées par des pièces comptables.

➤ **Mécénat d'entreprise :**

Le mécénat se réfère à l'apport de soutien financier à une cause ou une œuvre d'intérêt général par une entreprise, sans attendre une contrepartie directe ou indirecte. Il s'agit d'un acte de générosité qui va au-delà de la simple transaction commerciale et qui est motivé par un désir d'apporter une contribution positive à la société.

Les entreprises qui pratiquent le mécénat peuvent bénéficier d'avantages fiscaux substantiels. En effet, elles sont éligibles à **une réduction d'impôt correspondant à 60% du montant de leurs dons.** Cependant, cette réduction est **plafonnée à 5 pour mille du chiffre d'affaires total de l'entreprise ou à 20 000 euros**, selon le choix de l'entreprise. Cela signifie que le montant maximum de la réduction d'impôt ne peut pas dépasser 5 pour mille du chiffre d'affaires total ou 20 000 euros, selon le montant le plus avantageux pour l'entreprise.

Pour les dons qui dépassent les 2 millions d'euros, le taux de la réduction d'impôt est réduit à 40%. Cela illustre l'importance que les autorités fiscales accordent au soutien des organisations à but non lucratif par les entreprises.

Ces règles fiscales encouragent les entreprises à soutenir les causes d'intérêt général et à jouer un rôle actif dans le soutien à la communauté.

➤ **Distinction entre Mécénat et Parrainage :**

Le mécénat diffère sensiblement du parrainage, également appelé sponsoring. Alors que le mécénat est un soutien financier offert sans attentes de contreparties directes ou indirectes, **le parrainage, quant à lui, implique une transaction commerciale où l'entreprise qui finance reçoit une forme de compensation ou de bénéfice tangible, souvent à des fins promotionnelles.**

Par exemple, une entreprise qui sponsorise un événement peut s'attendre à ce que son logo soit affiché de manière proéminente lors de l'événement, ou que son nom soit mentionné dans les supports de communication liés à l'événement. **En d'autres termes, le parrainage est souvent utilisé comme un outil de marketing et de publicité.**

En termes de traitement fiscal, les dépenses engagées par une entreprise pour des activités de parrainage sont généralement déductibles de leur bénéfice imposable. Cela signifie que ces dépenses peuvent être soustraites du bénéfice total de l'entreprise avant qu'elle ne calcule le montant de l'impôt qu'elle doit payer. **Cela peut aider les entreprises à réduire leur charge fiscale tout en soutenant des événements ou des organisations qu'elles jugent utiles pour leur image ou leur notoriété commerciale.**

Cependant, comme pour toute dépense d'entreprise, il est important de conserver des registres précis et complets de toutes les dépenses de parrainage pour garantir qu'elles sont **correctement déclarées et déduites.**

➤ **Les abandons de créances :**

Dans le cadre des relations interentreprises, des aides peuvent être accordées, comme l'abandon de créances, qui peuvent être déductibles si elles s'inscrivent dans une gestion normale de l'entreprise.

Cependant, tous les abandons de créances ne sont pas admissibles à la déductibilité. Il faut distinguer entre l'abandon de créances à caractère commercial et l'abandon de créances à caractère financier, conformément à l'article 39, 13 du CGI.

❖ Concernant l'abandon de créances à caractère commercial :

L'objectif principal est de préserver les relations commerciales existantes entre les entreprises concernées.

Dans ce contexte, l'abandon de créances est admissible en tant que déduction fiscale seulement s'il est réalisé dans l'intérêt d'une gestion normale de l'entreprise. Par conséquent, l'entreprise qui abandonne la créance doit recevoir une contrepartie équivalente.

Cependant, lorsqu'une entreprise consent à un abandon de créances dans le cadre d'un plan de redressement judiciaire ou de sauvegarde judiciaire, cet abandon n'a pas besoin d'être justifié par une gestion normale de l'entreprise. Ces situations sont généralement considérées comme exceptionnelles et nécessitent des mesures spéciales pour aider l'entreprise en difficulté à se rétablir.

❖ Concernant l'abandon de créances à caractère financier

L'abandon de créances à caractère financier est une situation dans laquelle une entreprise renonce volontairement à la récupération d'une dette. Dans certaines circonstances, ce type d'abandon peut être déductible fiscalement.

Cette déduction est uniquement possible si l'abandon de créance est accordé à une entreprise dans le cadre d'un plan de redressement, de liquidation judiciaire ou de sauvegarde judiciaire. En d'autres termes, si une entreprise est en grande difficulté économique et qu'une décision judiciaire est prise pour tenter de la sauver, l'entreprise qui abandonne ses créances peut alors déduire ce montant de ses revenus imposables.

Cependant, il est important de préciser que la déduction de l'abandon de créance est seulement partielle. Elle ne peut se faire qu'à la hauteur de la situation nette négative de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon. Autrement dit, la déduction est limitée à la "valeur négative" de l'entreprise, c'est-à-dire le degré dans lequel ses passifs excèdent ses actifs.

b2) Les amortissements

➤ **Charges et Amortissements :**

Les charges déductibles peuvent concerner l'acquisition d'éléments de stock ou d'actifs immobilisés.

L'amortissement consiste à répartir le coût d'un actif sur sa durée d'utilisation prévue envisagée par l'entreprise.

L'amortissement peut être de plusieurs sortes :

- ❖ **linéaire** (annuités constantes) ou
- ❖ **dégressif** (déduction fiscale d'annuités décroissantes).

➤ **Types d'immobilisations :**

Les immobilisations peuvent être de deux types : **corporelles** (biens physiques) ou **incorporelles** (brevets, marques).

Les dépenses qui augmentent la valeur ou prolongent la durée de vie d'un bien sont considérées comme des immobilisations.

➤ **Critères d'immobilisation :**

Selon le Plan Comptable Général (PCG), un bien peut être qualifié d'immobilisation s'il satisfait en même temps à quatre critères distincts : **son identifiabilité, sa valeur économique positive, son contrôle par l'entreprise et l'évaluation précise de sa valeur par l'entreprise.**

L'immobilisation est le processus par lequel une entreprise utilise de façon prolongée un bien dans le cadre de ses activités. Cela pourrait inclure, par exemple, des bâtiments, des équipements ou d'autres actifs tangibles dont l'entreprise s'attend à ce qu'ils génèrent des bénéfices économiques sur une longue période.

➤ **Amortissement des immobilisations :**

Les immobilisations sont amorties par le biais d'une dotation à un compte d'amortissement.

Contrairement aux frais généraux, l'amortissement ne porte que sur une fraction de la valeur du bien.

Certaines immobilisations, comme les terrains, ne sont pas amortissables.

➤ **Décomposition et composants :**

La décomposition d'une immobilisation en composants est basée sur **la durée de vie différente de chaque élément.**

Les composants doivent avoir une certaine valeur pour justifier la décomposition. En effet, **pour être amortissable le bien doit avoir une valeur supérieure à 500 € HT.** Dans le cas contraire, le bien peut être déduit directement.

➤ **Fonds commercial :**

Le fonds commercial est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée, mais peut être amorti s'il existe **une limite prévisible.**

Fiscalement, l'amortissement des fonds commerciaux est généralement non déductible, mais une dérogation temporaire a été introduite.

➤ **Modalités d'amortissement :**

La valeur à amortir d'un bien représente le coût d'acquisition de celui-ci, auquel on ajoute des frais associés, y compris la TVA qui n'est pas déductible.

La durée d'amortissement peut être basée soit sur la durée réelle d'utilisation du bien, soit sur la durée d'usage acceptée par les autorités fiscales.

Il existe différentes méthodes d'amortissement, qui varient en fonction du type de calcul choisi pour répartir la valeur à amortir du bien au fil du temps.

Un bien peut être immobilisé, c'est-à-dire inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise, à condition qu'il soit considéré comme destiné à être utilisé de manière durable pour l'activité de l'entreprise. Cette utilisation durable peut prendre la forme de l'usage du bien dans la production ou la fourniture de biens ou de services, de sa location à des tiers ou de son utilisation pour la gestion interne de l'entreprise.

Un bien immobilisé peut être soit **corporel** (par exemple, un bâtiment ou un équipement), soit **incorporel** (par exemple, un brevet ou une marque) et peut être soit **amortissable, c'est-à-dire que sa valeur peut être répartie sur plusieurs années d'utilisation**, soit non-amortissable.

Lorsqu'un bien amortissable est immobilisé, l'entreprise doit répartir son prix d'acquisition au fil du temps par le biais de dotations annuelles aux amortissements.

Deux méthodes d'amortissement sont généralement utilisées : **l'amortissement linéaire**, qui répartit la valeur à amortir de manière égale sur chaque année de la durée d'amortissement, et **l'amortissement dégressif**, qui répartit une plus grande part de la valeur à amortir dans les premières années.

La méthode d'amortissement linéaire, la plus courante, peut être utilisée pour tout bien amortissable **inscrit à l'actif du bilan et dont la durée d'utilisation prévue est supérieure à 12 mois.**

❖ **Concernant l'amortissement linéaire :**

La date de début de l'amortissement est **la date de première utilisation** ou de livraison pour un immeuble.

Dans ce cas, si le bien n'est pas livré ou utilisé le premier janvier, il faut alors procéder à un calcul au *pro rata temporis*. En comptabilité, on se base toujours sur une année de 360 jours composée de 12 mois de 30 jours.

Ainsi pour déterminer l'annuité d'amortissement, il faut faire la formule suivante :

Annuité d'amortissement = valeur du bien divisée par le nombre d'années retenues.

❖ **Concernant l'amortissement dégressif (art. 39 A du CGI) :**

Lorsqu'un bien, inscrit à l'actif d'une entreprise, fait l'objet d'un amortissement selon le mode dégressif, la loi prévoit des règles strictes quant à sa mise en application.

Prévu à l'article 39 A du CGI, la méthode dégressive peut être utilisée pour les éléments limitatifs prévus par le CGI (art. 22 ann. II), d'une durée d'utilisation égale ou supérieure à 3 années et neufs ou renouvelés.

Selon le mode dégressif, il convient de retenir pour le calcul des dotations annuelles, la valeur nette comptable du bien. Cette valeur est multipliée par un quotient égal au produit du taux linéaire par un coefficient. Ce coefficient dépend de la durée d'amortissement du bien :

Il est de :

1,25 pour une durée comprise entre 3 et 4 ans

1,75 pour une durée comprise entre 5 et 6 ans

2,25 pour une durée au-delà de 6 ans.

(Ces coefficients s'appliquent aux biens acquis ou fabriqués depuis le 1^{er} janvier 2010).

En outre, s'agissant de la méthode applicable en dégressif, il convient de retenir **le mois** comme période de référence à **partir de la date d'acquisition (1^{er} jour du mois d'acquisition)**.

Par conséquent le prorata temporis doit être déterminé sur une base de 12 mois et non en jours (sur une base de 360/360 jours).

Annuité d'amortissement dégressif = Prix du bien x amortissement linéaire x taux d'amortissement dégressif x prorata temporis

b3) Les dépréciations et les provisions

Les dépréciations sont utilisées pour constater la diminution de la valeur d'un actif réversible, tandis que les provisions servent à anticiper une charge probable.

Les dépréciations sont réservées aux éléments de l'actif considérés comme réversibles et avérés, et elles sont déductibles du résultat fiscal.

De surcroît, en application de l'article 39, 1-5° du CGI, la déduction fiscale des provisions est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- ❖ La provision doit être destinée à faire face à une perte ou à une charge déductible ;
- ❖ La perte ou la charge doit être nettement précisée ;
- ❖ La perte ou la charge doit être incertaine mais probable ;
- ❖ La probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'événements en cours ;
- ❖ Les pertes ou charges provisionnées doivent trouver leur origine dans l'exercice ;
- ❖ Les provisions doivent être effectivement comptabilisées.

Le régime des provisions n'a pas pour effet d'autoriser les entreprises à anticiper la déduction de leurs charges.

Au cas particulier, la baisse du chiffre d'affaires ne constitue pas une charge. Si la société passe une provision correspondant au montant du chiffre d'affaires non réalisé alors celle-ci ne sera pas déductible fiscalement.

Les dépenses de publicité correspondent à des charges. Toutefois celle-ci ne sont pas nettement précisées au cas particulier.

En principe, si le montant provisionné s'avère supérieur ou inférieur au montant réel de la charge ou de la perte, la différence apparaîtra dans le résultat au cours duquel cette charge ou cette perte s'est réalisée. Le résultat sera alors augmenté ou minoré d'autant. La provision sera devenue définitive.

Il est possible d'établir une liste non exhaustive de provision possible :

- ❖ Provision pour impôt ;
- ❖ Provision pour les dépenses de personnel ;
- ❖ Provision pour litiges ;
- ❖ Provision pour créances douteuses ou litigieuses ;
- ❖ Provisions pour pertes ;
- ❖ Provision pour licenciement ;
- ❖ Provision pour prime, gratification ;
- | ❖ Provision pour risque cyber.

En revanche, il n'est pas possible d'effectuer une provision pour :

- ❖ Un départ à la retraite ;
- ❖ Provision pour licenciement économique.

c) Les plus et moins-values professionnelles

Le régime des plus-value (PV) et moins-value (MV) professionnelles (art. 39 duodecies) fait une différence entre les PV/MV long terme et court terme.

Ainsi,

- ❖ Les **plus et moins-values à long terme (LT)** sont soumises à un **régime de taxation réduite** et,
- ❖ Les **plus et moins-values à court terme (CT)** sont assimilées à un **résultat ordinaire**.

Les PV CT peuvent faire l'objet d'un étalement sur 3 ans.

La plus ou moins-value est déterminée en retranchant de la valeur nette le prix de cession.

➤ **1^{ère} étape : Identification des PVCT/LT et des MVCT/LT**

La distinction des plus-values et moins-values à court terme ou à long terme est donc fondée sur un double critère :

- ❖ **La durée de détention dans l'entreprise des éléments générateurs des plus-values ou moins-values ;**

❖ La nature de ces éléments (caractère amortissable ou non).

Selon le montant réalisé lors de la vente d'un actif, une entreprise peut connaître une plus-value ou une moins-value. Si ces gains ou pertes sont qualifiés de court terme (c'est-à-dire si la vente a eu lieu dans les deux ans suivant l'acquisition), le fait que leur détention dépasse deux ans ne signifie pas nécessairement qu'ils sont automatiquement soumis au régime des plus-values à long terme.

Le régime des plus-values à long terme est généralement applicable aux biens qui ne sont pas amortissables.

Cependant, pour les biens qui sont amortissables, un régime mixte est appliqué, avec une distinction selon le résultat de l'opération :

Moins-value constatée : le régime court terme s'applique toujours lorsqu'il y a moins-value, et ce, quelle que soit la durée de détention.

Plus-value constatée : le régime court terme s'applique dans la limite des amortissements pratiqués et le régime long terme au-delà.

Nature des biens cédés	PV		MV	
	Durée de détention			
	Moins de 2 ans	2 ans et plus	Moins de 2 ans	2 ans et plus
Biens amortissables	CT	CT (dans la limite des amortissements déduits LT (au-delà))	CT	CT
Biens non amortissables	CT	LT	CT	LT

c1) Le champ d'application

Le CGI prévoit des exonérations en matière de plus-values professionnelles (PV) dans certaines situations :

➤ Exonération des PV professionnelles pour les petites entreprises :

Les petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu peuvent bénéficier d'une exonération au titre des PV professionnelles, à condition que **l'activité soit exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans et que le bien cédé ne soit pas un terrain à bâtir** (art. 151 septies CGI).

L'exonération concerne les PV réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale, industrielle, ou libérale, exercée à titre professionnel. Le contribuable doit personnellement, directement et de manière continue, participer à l'activité.

Les seuils pour l'application de l'exonération sont déterminés en fonction du chiffre d'affaires moyen des deux dernières années civiles précédant la date de clôture de l'exercice de réalisation de la PV.

➤ **Exonération des PV en cas de départ à la retraite de l'exploitant :**

L'exonération fiscale peut être accordée lors de la vente d'une petite ou moyenne entreprise (PME) soumise à l'impôt sur le revenu, **à condition que le propriétaire de l'entreprise prenne sa retraite.** Cependant, cette exonération ne s'applique pas à la vente de biens immobiliers.

Pour être éligible à cette exonération, plusieurs conditions doivent être remplies :

- ❖ **l'entreprise doit avoir été exploitée pendant au moins cinq ans ;**
- ❖ **le propriétaire de l'entreprise doit cesser toute activité au sein de celle-ci ;**
- ❖ **et le départ à la retraite doit avoir lieu dans les deux ans qui précèdent ou qui suivent la vente de l'entreprise.**

Il est important de noter que pour les départs à la retraite qui ont lieu entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021, **le délai a été étendu de deux à trois ans.** Cela signifie que pendant cette période, le propriétaire de l'entreprise peut prendre sa retraite jusqu'à trois ans avant ou après la vente de l'entreprise et toujours être éligible à l'exonération fiscale.

C'est une disposition fiscale qui vise à encourager les propriétaires de PME à transmettre leur entreprise lorsqu'ils prennent leur retraite, tout en soulageant le fardeau fiscal de cette opération.

➤ **Exonération des PV à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité :**

Les plus-values réalisées lors de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent être sujettes à une exonération fiscale. Cette exonération dépend de la valeur de l'entreprise ou des actifs transmis. Ainsi, en fonction de cette valeur, on peut bénéficier soit d'une exonération totale, soit partielle. Il est à noter que l'entrepreneur doit faire une demande pour bénéficier de cette exonération.

- ❖ **Si la valeur de l'entreprise individuelle est inférieure à 500 000 euros,** alors l'entrepreneur peut bénéficier d'une **exonération totale sur les plus-values réalisées lors de la transmission.**
- ❖ En revanche, si la **valeur de l'entreprise se situe entre 500 000 euros et un million d'euros,** l'exonération ne sera que partielle.

Pour être éligible à cette exonération, **l'activité doit avoir été exercée pendant une durée minimale de cinq ans.**

Cependant, ce régime d'exonération n'est pas applicable si le propriétaire qui vend l'entreprise contrôle également l'entreprise qui l'acquiert.

Il est également important de souligner que, bien que les plus-values puissent être exonérées d'impôt sur le revenu, **elles sont néanmoins sujettes aux prélèvements sociaux en vigueur l'année de l'exonération.**

c2) Le calcul de la plus ou moins-value

PV = Valeur nette comptable (VNC) – prix d'acquisition + amortissements pratiqués

➤ Concernant la cession de biens immobiliers :

Dans le cadre de la fiscalité française, une disposition spécifique permet d'appliquer un abattement sur la plus-value réalisée lors de la vente d'un bien en fonction de la durée de détention de ce dernier. Plus précisément, lorsque ce bien a été détenu pendant plus de cinq ans, il peut bénéficier d'un abattement de 10% pour chaque année de détention supplémentaire au-delà de ces cinq années.

Cela signifie, par exemple, qu'un bien détenu pendant 8 ans bénéficierait d'un abattement de 30% (correspondant à 3 années de détention au-delà des 5 premières années) sur la plus-value réalisée lors de sa vente. Cet abattement peut réduire significativement le montant de l'impôt dû sur la plus-value, encourageant ainsi la détention de long terme des biens.

Il est toutefois important de préciser que cette règle s'applique uniquement aux entreprises qui sont soumises à l'impôt sur le revenu (IR), selon l'article 151 septies B du Code général des impôts (CGI). Par conséquent, les entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés (IS) ne peuvent pas bénéficier de cet abattement.

En somme, cet abattement pour durée de détention est un outil fiscal qui vise à stimuler l'investissement à long terme et à récompenser les détenteurs d'actifs qui choisissent de conserver leurs biens pendant une période prolongée.

➤ Traitement fiscal des plus et moins-values :

Moins-value nette à court terme : déductible du résultat fiscal. Si insuffisant, devient un déficit reportable.

Plus-value nette à court terme : option entre imposition immédiate et étalement sur trois ans. Dans ce cas, la PVCT sera déduite de 2/3 la première année.

Moins-value nette à long terme : non déductible du revenu global, mais imputable sur des plus-values nettes à long terme des dix exercices suivants.

Plus-value nette à long terme : elle bénéficie d'un taux d'imposition proportionnel forfaitaire de 12,8 % auquel s'ajoutent 17,2 % de prélèvements sociaux.

Les PVLT peuvent se compenser avec des MVLT des dix exercices antérieurs ou avec des déficits.

B - Les bénéfices agricoles

Les bénéfices agricoles sont évalués en prenant compte le chiffre d'affaires réalisé selon un régime d'évaluation forfaitaire (1) ou réel (2 et 3).

L'article 63 du CGI dispose « sont considérés comme **bénéfices de l'exploitation agricole** pour l'application de l'impôt sur le revenu, **les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, soit aux propriétaires exploitants eux-mêmes.**

Ces bénéfices comprennent notamment ceux qui proviennent de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied.

(...) »

Le régime d'imposition agricole varie en fonction du chiffre d'affaires (CA) réalisé.

Comme pour le régime des BIC, trois régimes sont possibles en fonction d'une évaluation forfaitaire ou réelle :

- ❖ **Le micro-BA ;**
- ❖ **Le réel simplifié ;**
- ❖ **Et le réel normal.**

1 - Le régime du micro-BA (art. 64 bis du CGI)

Il s'agit d'un régime d'**évaluation forfaitaire**.

Ce régime s'applique automatiquement aux exploitants agricoles dès lors qu'ils réalisent une moyenne des recettes sur trois ans consécutifs ne dépassant pas 91 900 € pour 2023.

A compter du 1^{er} janvier 2024, le seuil de la moyenne triennale de recettes conditionnant le bénéfice du régime micro-BA est relevé de 91 900 € à 120 000 €.

Pour déterminer le bénéfice imposable, il faut faire la moyenne des recettes des trois dernières années et y appliquer **un abattement de 87 %** et au minimum 305 €.

Le contribuable n'est pas contraint de rester dans le régime du micro-BA même si ses recettes sont inférieures à 91 000 € / 120 000 €. Il peut faire choisir d'opter pour un régime d'évaluation au réel de manière simplifier ou normal.

Le régime du micro BA est soumis à une comptabilité de caisse.

2 - Le régime réel simplifié

Le régime réel simplifié est un **régime d'évaluation au réel**.