

Chapitre 9

L'impôt sur les sociétés



À retenir

L'impôt sur les sociétés est une forme d'imposition du revenu des personnes morales. Il a été institué en 1948. Son champ d'application ne se limite pas aux seules sociétés de capitaux. Sous certaines conditions, l'impôt sur les sociétés peut concerner les sociétés civiles voire même les associations.

I. L'institution de l'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés a été institué par un décret du 9 décembre 1948 pris sur habilitation législative.

Avant ce décret, les sociétés ne connaissaient pas un régime d'imposition du revenu spécifique. Les revenus des sociétés c'est-à-dire les bénéfices étaient imposés selon le régime d'imposition mis en place par les lois de 1914 et de 1917 pour les revenus des personnes physiques. Dans ce cadre, les bénéfices des sociétés étaient soumis à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux dans les mêmes conditions que les bénéfices réalisés par les personnes physiques. Les grands groupes industriels étaient donc imposés de la même manière que le boulanger du village.

Cette origine commune continue à marquer l'impôt sur les sociétés. En effet, les règles de détermination du bénéfice imposable sont, en principe, les mêmes qu'il s'agisse d'établir le bénéfice d'une société ou qu'il s'agisse d'établir le bénéfice d'une personne physique soumise à l'impôt sur le revenu. L'impôt sur les sociétés

se distingue, en revanche, de l'impôt sur le revenu du point de vue des règles de liquidation et du point de vue des règles de recouvrement.

II. L'assiette de l'impôt sur les sociétés

A. Les personnes morales soumises à l'IS

L'article 205 du CGI dispose qu'« *il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéficiaires ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206. – Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés.* » Il ressort clairement de l'article 205 du CGI qu'en principe toutes les personnes morales sont soumises à l'impôt sur les sociétés.

Cette simplicité du champ d'application de l'impôt sur les sociétés n'est qu'apparente. En effet, la notion de personnalité morale recouvre des entités juridiques diverses. Il y a d'abord une différence fondamentale entre les personnes morales de droit public (État, collectivités territoriales, établissements publics, groupements d'intérêt public) et les personnes morales de droit privé. Au sein des personnes morales de droit privé, certaines ont une nature commerciale (les sociétés de capitaux) alors que d'autres ont une nature civile (sociétés civiles). On peut encore distinguer au sein des personnes morales de nature civile celles qui auront une activité lucrative de celles qui non pas d'activités lucratives (association, fondation).

Ainsi, si le législateur a clairement posé le principe de la soumission des personnes morales à l'impôt sur les sociétés, il a dû immédiatement préciser dans quelles conditions les différentes morales seraient ou non soumises à l'impôt sur les sociétés en prévoyant certaines exemptions si bien que le champ d'application de l'impôt sur les sociétés se révèle en définitive relativement complexe.

Sont soumises plein droit à l'impôt sur les sociétés les sociétés de capitaux c'est-à-dire les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par action et les sociétés à responsabilité limitée. Ces sociétés sont soumises à l'IS de plein droit c'est-à-dire sans que l'on ait à démontrer l'activité industrielle et commerciale. Une société anonyme ayant une activité agricole sera de plein droit soumise à l'IS alors même que son activité n'est ni industrielle, ni commerciale. (art. 206 al. 1)

En revanche, les sociétés transparentes (car elles ne constituent pas une entité véritablement autonome et distincte de ses associés) que sont les sociétés civiles et les sociétés de personne sont soumises à l'impôt sur les sociétés en raison de leur activité ou en raison d'une option.

Enfin, les associations, les syndicats, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, qui se livrent à des activités lucratives sont soumis à l'impôt sur les sociétés dès lors que le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives excède 63 059 €. (art. 206-1 bis du CGI).

On doit relever que pour des raisons tirées de la nécessité de ne pas fausser la concurrence économique, les personnes morales de droit public se livrant à des activités lucratives sont soumises à impôt sur les sociétés (les établissements publics industriels et commerciaux).

Les articles 207 et 208 du CGI déterminent les personnes morales exemptées du paiement de l'IS et celles connaissant un régime particulier d'imposition. C'est ainsi par ex. que les syndicats professionnels sont expressément exemptés du paiement de l'IS pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent et à condition qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent. L'exonération d'impôt sur les sociétés des syndicats professionnels est ainsi soumise à deux conditions cumulatives tenant à l'activité et au fonctionnement. Si l'une des deux conditions n'est pas remplie, le syndicat professionnel sera imposé au titre de l'impôt sur les sociétés. Il est inutile dans cet ouvrage d'introduction au droit fiscal de présenter les différents cas prévus par les articles 207 et 208 du CGI car la liste des personnes morales exonérées est fort longue et les conditions d'exonération sont diverses.

B. Le bénéfice imposable

Le bénéfice imposable est le bénéfice net réalisé par la société, tel qu'il ressort de la comptabilité de l'entreprise sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que ce bénéfice est mis en réserve ou distribué (art. 209 CGI, art. 38 CGI).

Seuls, en principe sont imposables les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France et constituant l'exercice habituel d'une activité commerciale en France ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par les conventions internationales.

La détermination du bénéfice imposable se fera en application du principe de territorialité de la loi fiscale et en tenant compte de l'existence d'un groupe de sociétés.

1. Le principe de territorialité

Le bénéfice réalisé par une société établie sur le territoire français sera passible de l'impôt sur les sociétés.

Cependant, la règle de la territorialité se heurte quelquefois à la réalité économique de certaines entreprises qui peuvent avoir des implantations en France et à l'étranger. Le juge fiscal a donc dû développer, lors de la mise en œuvre de l'article 209 I du CGI des critères permettant d'apprécier le rattachement d'un bénéfice au territoire national lorsque l'entreprise exerce son activité en France et à l'étranger. Ces critères ne sont pas cumulatifs mais permettent de répondre à différentes situations de fait.

Il y a tout d'abord le critère de l'établissement stable qui est une installation matérielle durable permettant la réalisation de profit. Cette structure est dépourvue de personnalité juridique vis-à-vis de l'entreprise (à la différence de la filiale) mais elle constitue un centre de profit autonome puisqu'elle dégage des résultats identifiables séparément de ceux réalisés par ailleurs par l'entreprise. Le vocable d'établissement stable recouvre ainsi un magasin de vente, une unité de production industrielle ou un chantier.

Il y a ensuite le représentant qui est un mandataire de l'entreprise agissant pour le compte de l'entreprise avec une certaine autonomie mais dont les actes engagent celle-ci. Ce représentant au sens fiscal doit être distingué du simple agent commercial envoyé par une entreprise dans un pays pour recueillir des commandes. Il faut encore distinguer ce représentant de l'importateur qui est en règle générale une entreprise juridiquement autonome.

Il y a enfin le critère du cycle commercial complet. Il correspond à un ensemble d'opérations commerciales qui s'enchaînent pour former une activité complète dans un autre État. Cet ensemble est ordonné autour de l'axe achat-revente. Le cycle commercial doit être exécuté à l'étranger pour échapper à l'impôt sur les sociétés.

Il se peut également que la question du rattachement du bénéfice à tel ou tel État se fasse en application d'une convention internationale visant à éviter les doubles impositions. En règle générale, le droit fiscal international fait référence à la notion d'établissement stable tel qu'il a été défini par l'OCDE comme « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. » Il convient ici de souligner que cette notion d'établissement stable est quelquefois délicate à utiliser notamment aujourd'hui avec le développement du commerce électronique.

2. Les groupes de société

Le groupe de société est un ensemble de sociétés, dites filiales, contrôlé par une société mère.

Le groupe de société n'a pas d'existence juridique en ce sens qu'il ne dispose pas de la personnalité juridique ce qui n'empêche pas le droit fiscal de reconnaître son existence en prévoyant des règles spécifiques d'imposition. La question fondamentale est de déterminer si l'imposition doit s'effectuer au niveau de la société mère par intégration des résultats des différentes sociétés filiales ou bien au niveau de chacune des sociétés.

La loi fiscale prévoit deux régimes spécifiques d'imposition des groupes de sociétés : le régime des sociétés mères-filiales et le régime de l'intégration fiscale.

a. Le régime des sociétés mères-filiales

Le régime des sociétés mères-filiales est prévu aux articles 145 et 216 du CGI. Ce régime fixe des règles spécifiques de prise en compte dans le résultat de la société mère des dividendes que lui versent les filiales. Deux conditions doivent être remplies.

La première condition est de forme. Le régime des sociétés mères s'applique sur option exercée lors du dépôt de la déclaration de résultat. Ce régime est applicable à toute société soumise à l'impôt sur les sociétés qu'elles le soient de plein droit ou sur option.

La seconde condition est de fond. Elle a trait aux titres de participation. Il doit s'agir de titres nominatifs ou au porteur déposés dans un établissement agréé par l'administration fiscale détenu en pleine propriété sans discontinuité depuis 2 ans (durée portée à 5 ans si le titre est détenu par une association) représentant 5 % du capital de la société émettrice.

b. Le régime de l'intégration fiscale

Le régime de l'intégration fiscale est prévu aux articles 223A à 223 U du CGI. Ce régime a pour caractéristique de conduire à la détermination d'un seul bénéficiaire au niveau de la société mère qui sera imposée pour l'ensemble des sociétés du groupe.

Le régime de l'intégration fiscale est ouvert aux sociétés mères et filiales, quelle que soit leur forme sociale ou leur activité, soumises à l'impôt sur les sociétés.

Le législateur a conditionné l'application de ce régime à la détention en pleine propriété de manière directe ou indirecte par la société mère de 95 % du capital des sociétés du groupe.

La formation du groupe résulte sur le plan formel de l'exercice d'une option par la société mère pour une durée de 5 ans.

L'option de la société mère, accompagnée de la liste des filiales qui seront membres du groupe et l'accord exprès des filiales pour entrer dans le groupe sont établis conformément aux modèles fixés par l'Administration.

L'option ainsi que l'accord des filiales sont tacitement reconduits à l'expiration de chaque période quinquennale.

III. La liquidation et le recouvrement de l'IS

L'article 223 du CGI définit les obligations déclaratives des sociétés. Ce texte se borne à rappeler que la déclaration à remplir est celle prévue en matière d'impôt sur le revenu pour les bénéficiaires industriels et commerciaux.

La déclaration de résultats doit être souscrite dans les trois mois de la clôture de l'exercice.

L'impôt sur les sociétés frappe tous les bénéfices réalisés par la société qu'elle décide de les distribuer ou de les garder en réserve.

A. Le calcul et le paiement de l'impôt

1. Le tarif de l'impôt sur les sociétés

Le tarif de l'IS est en droit positif complexe. Au départ, il s'agissait d'un tarif proportionnel au taux 33,33 %. Désormais, ce tarif est à la fois progressif et discriminé. Progressif, car le taux varie en fonction du montant du bénéfice réalisé. Discriminé, car le taux varie en fonction de l'origine du bénéfice.

Selon l'article 219 du CGI, *«le taux normal de l'impôt est fixé à 31 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, à 28 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 et à 26,5 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021.»* L'article 219 du CGI prévoit ainsi une baisse du taux normal de l'impôt, l'objectif politique étant de ramener le taux de cette imposition à 25 % en 2022.

Deux taux réduits de l'impôt sur les sociétés ont été institués. Ces taux réduits tiennent à la fois compte de la nature de la société, du chiffre d'affaires réalisé et du montant des bénéfices perçus. On est ainsi en présence d'une sorte de personnalisation de l'impôt sur les sociétés.

Les taux réduits concernent les PME dont le chiffre d'affaires hors taxe est inférieur à 7,63 millions d'euros et le capital a été entièrement reversé et est détenu à au moins 75 % par des personnes physiques.

Le taux de 15 % s'applique sur la tranche inférieure à 38 120 € de bénéfices pour les entreprises remplissant les conditions d'application ci-dessus.

Le taux de 28 % s'applique sur la tranche comprise entre 38 120 € et 500 000 €.

Au-delà, le bénéfice est imposé au taux normal.

En outre, les plus-values à long terme réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés font l'objet d'un tarif particulier ce qui aboutit à une discrimination du tarif puisque le taux applicable varie en fonction de la nature de l'assiette.

Enfin, la loi accorde un régime de faveur pour les établissements publics et les associations.

Aux termes de ce régime, leurs revenus sont taxés au taux de 10 % (revenus d'obligations et dividendes de sociétés françaises) et au taux de 24 % pour les revenus fonciers et les intérêts sur dépôts enfin les cessions de valeurs mobilières sont exonérées.

À noter : de 1976 à 2014 a existé l'imposition forfaitaire annuelle qui concernait les sociétés qui ne réalisaient pas de bénéfice. L'institution de cette imposition forfaitaire unique a répondu à une volonté de moralisation du gouvernement qui constatait, à l'époque, que la moitié des sociétés françaises ne payait pas l'impôt sur les sociétés alors même que ces sociétés n'étaient pas au bord du dépôt de bilan. En fait, cette imposition forfaitaire annuelle a été une réponse à l'évasion fiscale massive qui existait alors de la part des sociétés. Le tarif de l'IFA était complexe et s'établissait selon un barème progressif en fonction du chiffre d'affaires. L'imposition forfaitaire annuelle a été abrogée en 2014.

2. Le paiement de l'impôt sur les sociétés

Le paiement de l'IS se réalise en suivant trois étapes successives.

La première étape est celle de l'imputation des crédits d'impôt. Le crédit d'impôt peut se définir comme une créance que le contribuable détient sur le Trésor public. Concrètement, la société a établi le montant de son impôt brut et elle retire le montant de son crédit d'impôt afin de déterminer le montant de l'impôt qu'elle devra payer. On le voit avec ce mécanisme du crédit d'impôt, le droit fiscal déroge à la règle générale du droit administratif qui interdit à un administré d'opérer une compensation entre la dette envers l'administration avec la créance qu'il détient à l'égard de cette même administration. Ce crédit d'impôt provient de revenus de

source mobilière que perçoit la société et qui ont déjà fait l'objet d'une imposition par retenue à la source. On intègre le dividende à sa valeur nominale lors de l'établissement du bénéfice et on retire l'impôt payé à la source de l'IS devant être payé. À côté de ce crédit d'impôt qui est justifié par des considérations fiscales tenant à la nécessité d'éviter une double imposition des dividendes perçus par une société en rémunération des participations qu'elle détient dans d'autres sociétés, il existe de nombreux autres crédits d'impôts dont peuvent profiter les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. La liste de ces crédits d'impôt permet de souligner les secteurs économiques ou les régions que le législateur souhaite favoriser en raison soit des difficultés particulières rencontrées soit en raison de l'importance du secteur en terme politique, économique, culturel...

En droit positif, la liste des crédits d'impôt applicable en matière d'impôt sur les sociétés est la suivante :

- crédit d'impôt pour dépenses de production déléguée d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (Article 220 sexies) ;
- crédit d'impôt pour investissements en faveur des entreprises implantées dans certains secteurs de la région Nord-Pas-de-Calais ;
- crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques (Article 220 octies)
- crédit d'impôt pour le rachat du capital d'une société (Article 220 nonies)
- réduction d'impôt pour souscription au capital de sociétés de presse (Article 220 undecies)
- réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos (Article 220 undecies A)
- crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo (Article 220 terdecies)
- crédit d'impôt pour dépenses de production exécutive d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles (Article 220 quaterdecies)
- crédit d'impôt pour dépenses de production de spectacles vivants (Article 220 quindecies)

La deuxième étape est celle du paiement proprement dit par le versement de 4 acomptes provisionnels (15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre). L'IS n'est pas recouvré par voie de rôle nominatif. Ces acomptes doivent être payés spontanément. La base de calcul de ces acomptes est le bénéfice du dernier exercice clos. Le total des acomptes doit représenter l'impôt dû au titre de ce bénéfice de référence, dès lors chaque acompte est égal à 7,75 % pour un taux d'IS à 31 %, 3,75 % pour un taux d'IS à 15 %, et enfin 7 % pour un taux d'IS à 28 %.