

Cas pratique

Cours : Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Enoncé :

Monsieur Ibrahim exerce la profession d'horloger. Il a créé son entreprise individuelle il y a 3 ans. Il relève des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Il souhaiterait obtenir un certain nombre d'éclaircissements en matière fiscale.

Question 1 : Monsieur Ibrahim voudrait inscrire à l'actif du bilan de son entreprise d'horlogerie un appartement loué à des particuliers qui lui a été donné par ses parents. Il pense que les loyers perçus permettront d'améliorer le manque de trésorerie de son entreprise. Le peut-il ? Comment seront traités fiscalement les loyers qu'il percevra ?

Réponse 1 : Non, il ne peut pas inscrire cet immeuble à son actif car ce bien est sans rapport avec l'activité de son entreprise. Dès lors, les loyers encaissés seront imposés comme des revenus fonciers.

Réponse fausse

Commentaire : La réponse est inexacte au plan comptable : l'entrepreneur individuel est libre d'inscrire à son bilan tout élément d'actif ou de passif qu'il souhaite (principe de liberté d'affectation comptable). Au plan fiscal par contre, à compter des exercices ouverts en 2012, l'affectation comptable ne commande plus le traitement fiscal des charges et des produits qui s'y rapportent puisque les entrepreneurs individuels ne doivent plus comprendre dans leurs résultats imposables les charges non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle et les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de cette activité (LF 2011 ; [CGI, art. 155-II nouv.](#)).

Réponse 2 : Oui, il peut inscrire cet immeuble à son actif mais à condition d'utiliser les loyers pour les besoins de son exploitation. Dans ce cas, ces derniers seront imposés au titre des BIC.

Réponse fausse

Commentaire : Si effectivement Monsieur Ibrahim peut inscrire l'immeuble donné en location à l'actif du bilan de son entreprise (principe de liberté d'affectation comptable), la condition liée à l'utilisation professionnelle des revenus est fantaisiste. En revanche, à compter des exercices ouverts en 2012, l'affectation comptable ne commande plus le traitement fiscal des charges et des produits qui s'y rapportent puisque les entrepreneurs individuels ne doivent plus comprendre dans leurs résultats imposables les charges non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle et les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de cette activité (LF 2011 ; [CGI, art. 155-II nouv.](#)).

Réponse 3 : Oui, il peut inscrire cet immeuble à son actif eu égard au principe de liberté d'affectation comptable (principe de droit comptable). Toutefois les loyers restent imposés dans la catégorie des revenus fonciers (principe de droit fiscal).

Réponse juste

Commentaire : L'affectation comptable d'un bien ne commande plus le traitement fiscal des charges et des produits qui s'y rapportent puisque les entrepreneurs individuels ne peuvent plus comprendre dans leurs résultats les charges qui ne sont pas nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle et les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de cette activité (LF 2011 ; [CGI, art. 155-II nouv.](#)). Ainsi, les loyers d'un immeuble inscrit au bilan mais qui n'est pas affecté à l'exploitation sont bien à déclarer dans la catégorie des revenus fonciers et non dans celle des BIC. L'analyse fiscale rejoint ainsi le droit commercial puisque les immeubles qui ne sont pas utilisés à des fins professionnelles font nécessairement partie du patrimoine privé (L. 14 février 2022 ; [C. com., art. L. 526-22](#)).

Réponse 4 : Oui, il peut inscrire cet immeuble à son actif eu égard au principe de liberté d'affectation comptable. Par suite, les loyers qu'il percevra seront imposés au titre des BIC.

Réponse fausse

Commentaire : Au départ, la jurisprudence avait estimé que la décision d'affectation comptable commandait également le rattachement aux bénéfices des charges et des produits (« théorie du bilan », CE Plén., 24 mai 1967). A compter des exercices ouverts en 2012, les entrepreneurs individuels ne doivent plus comprendre dans leurs résultats les charges qui ne sont pas nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle et les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de cette activité (LF 2011 ; [CGI, art. 155-II nouv.](#)). Ainsi, les loyers d'un immeuble inscrit au bilan mais qui n'est pas affecté à l'exploitation sont à déclarer dans la catégorie des revenus fonciers et non dans celle des BIC.

Question 2 : Monsieur Ibrahim a créé le site Internet de son entreprise d'horlogerie. Les frais générés par la création du site sont de 800 € (inclus les frais d'obtention et d'immatriculation d'un « nom de domaine »). Il souhaite connaître le traitement fiscal de cette dépense (doit-il passer en charge la dépense ou bien l'immobiliser ?)

Réponse 1 : La dépense doit obligatoirement être passée en charges car il s'agit d'une dépense d'appauvrissement et non d'une dépense d'investissement.

Réponse fausse

Commentaire : L'analyse juridique est discutable (un site Internet peut constituer un actif incorporel dans la mesure où, conformément à la jurisprudence « SIFE » du 21 août 1996, il constitue une source régulière de profits, qu'il est doté d'une pérennité suffisante et qu'il peut être cédé), mais surtout il existe des textes particuliers en ce qui concerne les logiciels, auxquels renvoie la doctrine administrative s'agissant des sites Internet. Ce sont eux qu'il faut appliquer. Ainsi, la dépense peut, au choix du contribuable être immobilisée ou passée en charges.

Réponse 2 : La dépense doit obligatoirement être immobilisée à l'actif du bilan car elle est supérieure à 500 €, et elle devra être amortie sur une durée de 12 mois.

Réponse fausse

Commentaire : La réponse procède d'une confusion avec le régime fiscal qui s'applique à l'acquisition d'un site internet. Lorsqu'il s'agit en effet d'une dépense d'acquisition d'un logiciel ou d'un site Internet, la dépense doit être immobilisée et amortie sur une durée de 12 mois (CGI, art. 236 II), mais le contribuable peut déduire immédiatement la charge si son montant n'excède pas 500 € HT. Les règles sont cependant différentes lorsqu'il s'agit, comme en l'espèce, de dépenses de création d'un site Internet ; elles peuvent, au choix du contribuable être passées en charges ou immobilisées et amorties sur une durée de 5 ans au maximum (CGI, art. 236 I).

Réponse 3 : La dépense doit obligatoirement être passée en charges, sauf l'acquisition du nom de domaine qui doit être immobilisée car il s'agit d'un actif incorporel.

Réponse fausse

Commentaire : S'il nous apparaît logique de traiter distinctement le nom de domaine et les autres dépenses de création du site, le contenu de la réponse est erroné. En ce qui concerne le « nom de domaine », s'il n'est pas incohérent de considérer qu'il s'agit d'un élément incorporel du patrimoine du contribuable, la réponse ne précise pas le régime d'amortissement. En ce qui concerne les autres dépenses, leur déduction en tant que charges peut être contestée en ce qu'elles permettent la création d'un actif incorporel (le site Internet, cf. supra commentaire 2-1). En outre, la réponse ne mentionne pas le régime légal qui doit prévaloir en matière de création de site Internet ; les dépenses liées à la création du site Internet (y compris l'acquisition du nom de domaine) peuvent, au choix du contribuable, être passées en charges ou immobilisée et amorties sur 5 ans au maximum.

Réponse 4 : La dépense peut, au choix du contribuable, être passée en charges ou immobilisée à l'actif du bilan et amortie pendant une durée maximum de 5 ans.

Réponse juste

Commentaire : La loi précise que les frais de création de logiciels suivent le régime des dépenses de fonctionnement exposées dans le cadre des opérations de recherche scientifique ou technique qui peuvent, au choix du contribuable, être passés en charges ou immobilisées et amortis sur une durée de 5 ans au maximum (CGI, art. 236 I). L'administration y assimile les dépenses de création d'un site Internet, y compris, en principe, les frais d'obtention et d'immatriculation d'un nom de domaine (Bofip, BOI-BIC-CHG-20-30-30, n° 140 s.).

Question 3 : Monsieur Ibrahim a acquis un brevet qui lui est nécessaire pour assurer certaines prestations de haute technicité. Peut-il amortir ce brevet, et si oui comment ?

Réponse 1 : Oui, il peut amortir le brevet sur 5 ans, ou bien jusqu'au terme de la période de validité.

Réponse juste

Commentaire : Le brevet est un bien amortissable puisque le droit d'exploitation s'épuise avec le temps. En ce qui concerne la durée d'amortissement, l'administration admet un plan sur 5 ans (Bofip, BOI-BIC-AMT-10-40-30, n° 7), mais si le brevet est acquis en cours de validité il est aussi possible de l'amortir jusqu'au terme de cette période.

Réponse 2 : Oui, il peut amortir le brevet, mais simplement jusqu'au terme de la période de validité.

Réponse fausse

Commentaire : Ce serait la solution logique puisque, le droit d'exploitation s'épuisant avec le temps, il apparaîtrait logique que l'amortissement suive le même rythme. Pour autant, l'administration fiscale admet que le brevet soit amorti sur une période de 5 ans (ce qui correspond à un taux d'amortissement linéaire de 20 % par an).

Réponse 3 : Non, il ne peut pas amortir le brevet puisqu'il s'agit d'une immobilisation incorporelle.

Réponse fausse

Commentaire : Il s'agit d'une erreur assez fréquente. Puisque l'amortissement constate la dépréciation d'un bien due au temps ou à l'usage, il ne pourrait pas concerner les biens incorporels qui ne « s'usent pas ». La réalité est bien différente : certains biens corporels ne se déprécient pas (comme les terrains), alors que certains biens incorporels se déprécient (comme les brevets précisément). Si les brevets se déprécient c'est parce que le monopole d'exploitation qu'ils confèrent à leur titulaire est limité dans le temps (20 ans). Il est donc normal qu'ils puissent être amortis sur la durée de validité qui reste à courir jusqu'au terme de la période de protection.

Réponse 4 : Oui, il peut amortir le brevet, mais sur une durée de 20 ans exclusivement.

Réponse fausse

Commentaire : La réponse est cohérente puisque le brevet confère à celui qui l'a déposé un monopole d'exploitation durant 20 ans. Puisque l'amortissement vient constater la dépréciation d'un bien dû à l'écoulement du temps, il est donc logique d'amortir le bien jusqu'au terme du monopole d'exploitation. Pourtant en l'espèce, Monsieur Ibrahim n'a pas déposé ce brevet mais il l'a acquis ; il ne sera donc protégé que jusqu'au terme d'une période nécessairement inférieure à 20 ans, et il ne pourra pratiquer un amortissement que durant cette période. En outre, quel que soit le cas de figure, l'administration fiscale admet un amortissement sur 5 ans (Bofip, BOI-BIC-AMT-10-40-30, n° 1).

Question 4 : Dans la perspective d'une éventuelle cession à titre onéreux du brevet, quel serait le régime fiscal qui s'appliquerait à la plus-value réalisée ?

Réponse 1 : Si la plus-value est à court terme (vente moins de 2 ans après l'acquisition), elle est imposée au taux plein comme les bénéfices ordinaires (barème progressif de l'IR). Si elle est à long terme (vente 2 ans au moins après l'acquisition) elle est imposée au taux réduit (12,8 %).

Réponse fausse

Commentaire : Ce régime est celui qui s'appliquait autrefois (exercices ouverts avant le 1er janvier 2019). Aujourd'hui, le régime des profits de la propriété industrielle est détaché du régime des plus-values. Le profit imposable est conçu comme le résultat net de cession auquel il convient d'appliquer un ratio "Nexus" ([CGI, art. 238](#)). Reste que, comme avant, le taux réduit de la propriété industrielle (10 %) ne s'appliquera que si le brevet était détenu depuis 2 ans.

Réponse 2 : La plus-value sera exonérée car il s'agit d'une « petite entreprise ».

Réponse fausse

Commentaire : Aujourd'hui, le régime des profits de la propriété industrielle est détaché du régime des plus-values depuis les exercices ouverts en 2019 (le profit imposable est conçu comme le résultat net de cession auquel il convient d'appliquer un ratio "Nexus"). Pour autant en l'espèce, l'[article 151 septies](#) n'aurait pas pu s'appliquer car Monsieur Ibrahim n'exploite pas son entreprise depuis 5 ans comme l'exige l'article 151 septies du CGI (en outre, on ne connaît pas le montant de son chiffre d'affaires).

Réponse 3 : Le résultat net de cession du brevet sera imposé aux taux de 10 %.

Réponse fausse

Commentaire : Il convient encore d'appliquer le ratio "Nexus" sur le résultat net de cession. Le ratio "Nexus" est obtenu par le rapport des dépenses éligibles sur les dépenses totales.

Réponse 4 : Le résultat net de cession du brevet sera imposé aux taux de 10 %, mais dans une certaine proportion cependant.

Réponse juste

Commentaire : C'est le régime qui s'applique pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2019 ([CGI, art. 238](#)). La proportion du résultat net de cession du brevet soumise au taux de 10 % correspond au rapport des dépenses de recherche et de développement présentant un lien direct avec la création et le développement du brevet / l'ensemble des dépenses éligibles en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif (ratio "Nexus").

Question 5 : Pour la première fois depuis la création de l'entreprise, l'exercice s'est soldé par un déficit fiscal (30 000 €). Quel est le régime fiscal qui s'attache à ce déficit ?

Réponse 1 : Le déficit fiscal BIC peut s'imputer sur les autres revenus catégoriels du foyer fiscal (le surplus sera imputable sur le revenu global du foyer fiscal des 6 années suivantes).

Réponse juste

Commentaire : Il est fait application des principes du droit commun en matière de déficits catégoriels : le déficit issu d'une catégorie fiscale (ici les BIC), s'impute sur les autres revenus catégoriels du foyer fiscal, et si ces derniers ne l'absorbent pas intégralement, le surplus est reportable pendant 6 ans. Il y a quelques exceptions qui concernent les déficits agricoles, non-professionnels, mobiliers ou immobiliers (le déficit n'est pas imputable sur le revenu global, ou partiellement, mais seulement sur les bénéfices de la même catégorie pendant 6 ans).

Réponse 2 : Le déficit fiscal BIC est reportable en avant sur les prochains résultats bénéficiaires (sans limitation de durée), ou en arrière sur les anciens résultats bénéficiaires (dans la limite de 3 ans).

Réponse fausse

Commentaire : Grave confusion avec le traitement fiscal des déficits dans les sociétés soumises à l'IS ! Les entreprises individuelles ne possèdent pas la personnalité fiscale (comme les sociétés de personnes lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'IS) ; les déficits ne sont pas gérés au niveau de l'entreprise mais « remontent » chez l'entrepreneur pour se compenser avec ses autres revenus et ceux des membres de son foyer fiscal.

Réponse 3 : La fraction du déficit BIC qui est inférieure à 10 700 € s'impute sur les autres revenus catégoriels du foyer fiscal (le surplus est reportable pendant 6 ans), alors que la fraction du déficit BIC qui excède ce montant de 10 700 € n'est reportable que sur les BIC des 10 années suivantes.

Réponse fausse

Commentaire : Ce serait parfait ... s'il s'agissait de déficits fonciers ! Ici, il s'agit d'un déficit issu d'une activité commerciale (et non d'une activité de location immobilière). Il n'y a aucune limitation quant à l'imputation sur le revenu global du déficit commercial. Par suite, le surplus de déficit commercial est reportable pendant 6 ans.

Réponse 4 : Le déficit fiscal BIC ne peut s'imputer que sur les BIC des 6 années suivantes.

Réponse fausse

Commentaire : Par principe, le déficit commercial est imputable sur le revenu global. Seuls les déficits « non-professionnels » dans la catégorie BIC ou BNC ne sont pas imputables sur le revenu global (il s'agit d'éviter la création d'activités déficitaires, auxquelles ne participe pas directement le contribuable, pour des raisons fiscales). Tel n'est pas le cas en l'espèce puisque Monsieur Ibrahim exploite personnellement son entreprise.