

DROIT FISCAL

Ce fascicule comprend :

La série 02

Note au élèves :

Les devoirs 2 et 3 sont associés à cette série et à envoyer à la correction (se reporter au calendrier d'envoi des devoirs dans le Guide de la formation)

SÉRIE 02

PLAN DE LA SÉRIE

DEUXIÈME PARTIE : LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX 9

CHAPITRE 1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	10
SECTION 1. DÉFINITION DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.....	10
I. Bénéfices d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.....	10
II. Activités énumérées à l'article 35 du CGI.....	11
III. Activités accessoires agricoles ou libérales.....	11
SECTION 2. RÈGLES GÉNÉRALES DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE.....	12
I. Bénéfice imposable.....	12
II. Période d'imposition.....	13
III. Rattachement des opérations à un exercice.....	14
IV. Évaluation des créances et des dettes.....	15
V. Stocks et productions en cours.....	17
CHAPITRE 2. LES PRODUITS.....	18
SECTION 1. PRODUITS D'EXPLOITATION.....	18
SECTION 2. PRODUITS FINANCIERS.....	19
I. Produits de créances.....	19
II. Produits du portefeuille-titres.....	20
III. Profits sur les marchés financiers à terme.....	20
IV. Pénalités pour paiement tardif.....	21
SECTION 3. PRODUITS EXCEPTIONNELS.....	21
I. Subventions d'équipement.....	21
II. Abandons de créances.....	23
III. Indemnités d'assurances et indemnités diverses.....	28
IV. Dégrèvements d'impôts.....	29
CHAPITRE 3. LES CHARGES.....	29
SECTION 1. CONDITIONS DE DÉDUCTION DES CHARGES.....	29
I. Dépenses exposées dans l'intérêt de l'exploitation.....	29
II. Absence de contrepartie à l'actif.....	29
III. Comptabilisation et justification de la charge.....	30
IV. Exercice de déduction des charges.....	30
SECTION 2. CHARGES NON DÉDUCTIBLES (CHARGES « SOMPTUAIRES »).....	31
SECTION 3. RÉPARTITION DES CHARGES SUR PLUSIEURS EXERCICES.....	33
I. Frais d'établissement.....	33
II. Frais de recherche et de développement.....	34
III. Frais d'acquisition des immobilisations.....	35
IV. Frais d'émission d'emprunts.....	36
V. Primes de remboursement des emprunts obligataires.....	36
SECTION 4. CHARGES D'EXPLOITATION.....	36
I. Achats.....	36

II. Redevances de crédit-bail.....	36
III. Locations.....	37
IV. Entretien et réparations.....	37
V. Primes d'assurances.....	38
VI. Publicité et cadeaux.....	39
VII. Frais de voyage et de déplacement.....	39
VIII. Frais de réception et de représentation.....	40
IX. Impôts, taxes et versements assimilés.....	40
X. Pénalités et amendes.....	41
XI. Charges de personnel.....	41
SECTION 5. CHARGES FINANCIÈRES.....	44
I. Principes.....	44
II. Intérêts des comptes courants d'associés.....	45
III. Compte de l'exploitant débiteur.....	48
SECTION 6. RELEVÉ DÉTAILLÉ DE CERTAINS FRAIS GÉNÉRAUX.....	49
I. Frais à déclarer.....	49
II. Contrôle des frais à déclarer.....	49
III. Sanctions.....	49
CHAPITRE 4. LES AMORTISSEMENTS.....	49
SECTION 1. CONDITIONS DE DÉDUCTIBILITÉ.....	52
I. Éléments amortissables.....	52
II. Amortissements exclus des charges déductibles.....	54
III. Déduction des seuls amortissements comptabilisés.....	54
SECTION 2. BASE DE L'AMORTISSEMENT.....	55
I. Immobilisations acquises à titre onéreux.....	55
II. Immobilisations acquises à titre gratuit.....	56
III. Immobilisations créées par l'entreprise.....	56
IV. Valeur résiduelle.....	56
V. Autres situations.....	56
SECTION 3. MONTANT DE L'AMORTISSEMENT.....	57
I. Règles communes.....	57
II. Amortissement linéaire.....	59
III. Amortissement dégressif.....	60
IV. Amortissement des biens donnés en location.....	62
SECTION 4. AMORTISSEMENTS EXCEPTIONNELS.....	67
I. Biens amortissables sur 12 mois.....	68
II. Sur-amortissement des biens financés par des primes d'équipement.....	69
III. Amortissement exceptionnel concernant les immeubles construits par les PME dans certaines zones.....	70
IV. Autres amortissements exceptionnels.....	70
SECTION 5. AMORTISSEMENTS DIFFÉRÉS.....	71
I. Amortissements irrégulièrement différés.....	71
II. Amortissements régulièrement différés.....	71
CHAPITRE 5. LES PROVISIONS.....	73
SECTION 1. RÉGIME DES PROVISIONS.....	73
I. Conditions de déduction des provisions.....	73
II. Reprise des provisions.....	75

SECTION 2. LES DIVERSES PROVISIONS.....	76
I. Provisions pour dépréciation.....	76
II. Provisions pour risques et charges.....	79
III. Provisions réglementées.....	82
CHAPITRE 6. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES DANS LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU.....	86
SECTION 1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	87
I. Opérations imposables.....	87
II. Détermination de la plus-value.....	87
SECTION 2. RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES DANS LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU.....	89
I. Champ d'application.....	89
II. Distinction entre court terme et long terme.....	89
III. Régime fiscal des plus-values et moins-values à court terme.....	90
IV. Régime fiscal des plus-values et moins-values à long terme.....	92
SECTION 3. EXONÉRATION DES PLUS-VALUES RÉALISÉES PAR LES PETITES ENTREPRISES.....	93
I. Exonération totale ou partielle selon le montant des recettes.....	93
II. Exonération totale ou partielle selon la valeur des éléments cédés.....	96
SECTION 4. TITRES DU PORTEFEUILLE.....	97
I. Titres relevant du régime des plus-values professionnelles.....	97
II. Évaluation des titres à la clôture de l'exercice.....	97
III. Plus et moins-values de cession des titres.....	98
IV. Titres d'OPCVM.....	99
SECTION 5. RÉGIMES PARTICULIERS.....	99
I. Droits de la propriété industrielle.....	99
II. Crédit-bail mobilier.....	100
III. Cession d'entreprise à l'occasion d'un départ en retraite.....	102
CHAPITRE 7. DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL DANS LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU.....	103
SECTION 1. TABLEAU DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL.....	103
SECTION 2. ADHÉRENTS DES CENTRES DE GESTION AGRÉÉS.....	105
I. Centres de gestion agréés.....	105
II. Obligations des adhérents.....	105
III. Avantages fiscaux attachés à l'adhésion.....	105
SECTION 3. SORT DES DÉFICITS COMMERCIAUX.....	106
SECTION 4. IMPOSITION DU RÉSULTAT FISCAL DANS LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES.....	106
I. Champ d'application.....	106
II. Translucidité fiscale.....	107
III. Répartition du résultat fiscal de la société.....	107
IV. Calcul du résultat fiscal d'ensemble.....	108
V. Régime fiscal des droits ou parts.....	109
VI. Obligations des sociétés de personnes.....	109

TROISIÈME PARTIE : L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS152

CHAPITRE 1. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES DANS LES SOCIÉTÉS RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	153
SECTION 1. CHAMP D'APPLICATION	153
SECTION 2. TRAITEMENT FISCAL DE LA PLUS-VALUE OU MOINS-VALUE À COURT TERME	153
SECTION 3. TRAITEMENT FISCAL DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À LONG TERME	154
I. Plus-value nette à long terme	154
II. Moins-value nette à long terme.....	154
III. Réserve spéciale des plus-values à long terme	155
IV. Sort des moins-values nettes à long terme en fin d'exploitation	156
SECTION 4. TITRES DU PORTEFEUILLE	156
I. Titres relevant du régime des plus-values professionnelles	156
II. Traitement des frais d'acquisition des titres de participation.....	159
III. Évaluation des titres à la clôture de l'exercice	160
IV. Plus et moins-values de cession des titres	161
V. Transfert de titres de compte à compte	162
VI. Titres d'OPCVM	162
CHAPITRE 2. CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	163
SECTION 1. SOCIÉTÉS ET COLLECTIVITÉS IMPOSABLES	163
I. Personnes morales imposables de plein droit.....	163
II. Personnes morales imposables sur option.....	164
III. Régime particulier des organismes sans but lucratif.....	165
SECTION 2. EXONÉRATIONS	166
I. Entreprises nouvelles	166
II. Zones franches urbaines	170
III. Entreprises de pêche artisanale : abattement sur le bénéfice	171
IV. Jeunes entreprises innovantes.....	171
V. Reprise d'entreprises industrielles en difficulté	172
VI. Pôles de compétitivité.....	173
VII. Bassin d'emploi à redynamiser.....	173
SECTION 3. TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	175
I. Principe de territorialité	175
II. Notion d'entreprise exploitée en France	176
III. Exceptions au principe de territorialité	177
CHAPITRE 3. LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL.....	177
SECTION 1. REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS	177
I. Régime général.....	177
II. Régime des sociétés mères et filiales	178
SECTION 2. INTÉRÊTS DES COMPTES COURANTS D'ASSOCIÉS	180
SECTION 3. JETONS DE PRÉSENCE ALLOUÉS AUX MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION OU DE SURVEILLANCE.....	181

CHAPITRE 4. LE RÉGIME DES DÉFICITS	181
SECTION 1. REPORT DU DÉFICIT SUR LES EXERCICES SUIVANTS	181
SECTION 2. REPORT EN ARRIÈRE DU DÉFICIT	182
CHAPITRE 5. CRÉDITS D'IMPÔTS.....	187
SECTION 1. MÉCÉNAT D'ENTREPRISE	187
I. Dons aux œuvres et autres organismes	187
II. Acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique	188
III. Trésors nationaux acquis par l'État	189
IV. Trésors nationaux acquis pour l'entreprise elle-même	189
V. Dons effectués pour la restauration de monuments historiques privés	189
SECTION 2. CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE	190
I. Régime optionnel	190
II. Dépenses de recherche à retenir	190
III. Calcul du montant du crédit d'impôt	191
IV. Utilisation du crédit d'impôt : créance sur le Trésor public	192
SECTION 3. CRÉDIT D'IMPÔT APPRENTISSAGE	193
SECTION 4. CRÉDIT D'IMPÔT FAMILLE	193
SECTION 5. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES D'ADHÉSION À UN GROUPEMENT DE PRÉVENTION AGRÉÉ.....	194
SECTION 6. CRÉDIT D'IMPÔT CINÉMA.....	194
SECTION 7. CRÉDIT D'IMPÔT AUDIOVISUEL	194
SECTION 8. CRÉDIT D'IMPÔT DISTRIBUTION DE PROGRAMMES AUDIOVISUELS	195
I. Dépenses éligibles	195
II. Montant du crédit d'impôt.....	196
III. Utilisation du crédit d'impôt.....	196
SECTION 9. CRÉDIT D'IMPÔT POUR RELOCALISATION D'ACTIVITÉS EN FRANCE	196
SECTION 10. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE PROSPECTION COMMERCIALE	197
SECTION 11. CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENTS DANS LES NOUVELLES TECHNOLOGIES	198
SECTION 12. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DE LA PREMIÈRE ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ	199
SECTION 13. RÉDUCTION D'IMPÔT EN FAVEUR DES PME DE CROISSANCE	199
I. Champ d'application	199
II. Détermination de la réduction d'impôt.....	200
III. Utilisation de la réduction d'impôt.....	201
SECTION 14. CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA FORMATION DU CHEF D'ENTREPRISE.....	201
SECTION 15. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DE L'EMPLOI DE RÉSERVISTES	201
SECTION 16. CRÉDIT D'IMPÔT MÉTIERS D'ART	202
SECTION 17. CRÉDIT D'IMPÔT MAÎTRE RESTAURATEUR	202
SECTION 18. CRÉDIT D'IMPÔT DÉBITANTS DE TABAC	202

CHAPITRE 6. CALCUL ET PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	203
SECTION 1. CALCUL DE L'IMPÔT BRUT	203
SECTION 2. BÉNÉFICES IMPOSÉS AU TAUX RÉDUIT DES PME	203
SECTION 3. CRÉDITS D'IMPÔTS ATTACHÉS À CERTAINS REVENUS MOBILIERS	203
I. Revenus ouvrant droit à imputation	204
II. Mécanisme de l'imputation	204
III. Limitation de l'imputation	205
IV. Avoir fiscal : suppression	205
SECTION 4. ÉTABLISSEMENT ET PAIEMENT DE L'IS	206
I. Établissement de l'impôt	206
II. Paiement de l'impôt sur les sociétés	206
III. Déclarations par voies électroniques et télé-règlement	208
SECTION 5. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE DES SOCIÉTÉS (IFA)	209
SECTION 6. CONTRIBUTION SOCIALE SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS	210
I. Champ d'application	210
II. Assiette et calcul	211
III. Paiement	211
CHAPITRE 7. IMPOSITION DES BÉNÉFICES DISTRIBUÉS	212
SECTION 1. PRINCIPES	212
I. Mécanisme de la double imposition	212
II. Participation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dans une société relevant de l'impôt sur le revenu	213
III. Prélèvement exceptionnel de 25 % sur les distributions de 2005	214
SECTION 2. BÉNÉFICES DISTRIBUÉS AUX ASSOCIÉS	215
I. Notion de distribution	215
II. Distributions camouflées	216
III. Distributions présumées	216
IV. Distributions occultes	216
V. Mécanisme de la cascade	217
EXERCICES AUTOCORRIGÉS (DONT SUJETS D'EXAMENS)	217

DEUXIÈME PARTIE : LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

La catégorie des bénéfices industriels et commerciaux comprend les bénéfices d'**activités industrielles, commerciales** ou **artisanales** mais également certaines activités imposées dans cette catégorie d'imposition de par la loi (par exemple, certaines opérations immobilières telles que les profits réalisés par les marchands de biens).

Les **règles** relatives à la détermination de la base imposable sont en principe identiques à celles applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Toutefois, le principe de la territorialité retenu en matière d'impôt sur les sociétés ne s'applique pas aux bénéfices des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu.

Le **bénéfice imposable** est déterminé à partir du bénéfice comptable. Il correspond donc au résultat d'ensemble des opérations de toute nature réalisées par l'entreprise, sous réserve des retraitements prévus par la législation fiscale.

Toutefois, les **petites entreprises** peuvent bénéficier d'un régime simplifié d'imposition, qui leur permet d'alléger leurs obligations comptables, et les **très petites entreprises** sont normalement imposables, sauf option pour un régime réel d'imposition, selon un bénéfice déterminé forfaitairement. Le bénéfice net est déterminé par l'Administration par application au chiffre d'affaires d'un abattement forfaitaire réputé tenir compte de toutes les charges. À compter de l'imposition des revenus de 2006, le taux de l'abattement forfaitaire est ramené de 72 % à **71 %** pour le chiffre d'affaires correspondant aux activités de vente à emporter ou à consommer sur place et de fourniture de logement et de 52 % à **50 %** pour les prestations de services (autres que le logement). Les contribuables concernés sont ceux dont le chiffre d'affaires n'excède pas 76 300 € pour les activités de vente et de fourniture de logement ou 27 000 € pour les autres prestations de services.

Les bénéfices industriels et commerciaux sont soumis à des régimes d'imposition différents selon la qualité juridique de la personne qui les réalise. Les **sociétés de capitaux** sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par des **personnes physiques** concourent à la formation de leur revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu. Les **sociétés de personnes** ne sont pas imposables sur leurs bénéfices ; mais leurs associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu où à l'impôt sur les sociétés pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

L'abattement de 20 % sur le bénéfice imposable des adhérents des centres de gestion agréés a été supprimé à compter de 2006. Cet abattement a été intégré dans le barème de l'impôt sur le revenu.

La base d'imposition des revenus des contribuables **non adhérents des centres de gestion agréés** est majorée de **25 %**.

CHAPITRE 1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

SECTION 1. DÉFINITION DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

La notion fiscale de bénéfices industriels et commerciaux définie par les articles 34 et 35 du CGI est plus large que la notion d'actes de commerce définie par le Code de commerce.

Les bénéfices industriels et commerciaux comprennent, d'une part, les bénéfices provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale (**CGI, art. 34**) et, d'autre part, les bénéfices réalisés par les personnes énumérées à l'article 35 du CGI.

I. Bénéfices d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale

L'accomplissement isolé d'un acte de commerce n'entraîne pas nécessairement l'imposition au titre des bénéfices industriels et commerciaux, à moins que sa réalisation ne s'étende sur une période assez longue (par exemple : exécution d'un marché). L'activité exercée doit présenter un caractère professionnel.

Exerce une *profession* commerciale ou industrielle celui qui, dans un but lucratif, réalise habituellement des opérations commerciales ou industrielles pour son propre compte. La condition *d'habitude* n'implique pas la répétition fréquente des opérations. Des actes peu fréquents mais périodiques peuvent constituer l'exercice d'une profession ; de même, la revente en plusieurs fois de biens procédant d'un achat unique ou de marchandises héritées.

Sont notamment des activités commerciales :

- l'achat de biens pour les revendre en nature ou après les avoir transformés ;
- la location de biens meubles ;
- la location de locaux meublés ;
- les entreprises de spectacles, de transport, de construction ;
- les activités d'agent d'affaires, de commission et de courtage, d'agence de voyages, d'agence matrimoniale, de recouvrement de créances ; en revanche, les agents commerciaux et les agents généraux d'assurances réalisent des bénéfices non commerciaux ;
- les prestations de services, à l'exclusion des activités libérales qui se caractérisent par la prépondérance de l'activité intellectuelle de l'exploitant.

Bien que leur activité présente un caractère civil, les artisans sont expressément classés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

La location en meublé à titre habituel est une activité commerciale imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, les personnes qui louent ou sous-louent en meublé certaines pièces de leur habitation principale sont exonérées :

- lorsque les pièces louées constituent la résidence principale du locataire et que le loyer est raisonnable ;
- à hauteur de 760 € par an, pour la location de chambres d'hôtes.

II. Activités énumérées à l'article 35 du CGI

Sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, en vertu de l'article 35 du CGI :

- les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom pour les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent pour les revendre, des actions ou parts de ces sociétés ;
- les 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 ;
- les intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles, fonds de commerce et parts de sociétés immobilières ;
- les personnes qui procèdent au lotissement d'un terrain acquis à cet effet ;
- le bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble qui est vendu par lots à sa diligence ;
- la personne qui donne en location, un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation.

Les professionnels qui effectuent des opérations sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou sur des bons d'option, relèvent normalement des bénéfices non commerciaux, mais ils peuvent opter pour le régime des bénéfices industriels et commerciaux. Cette option est irrévocable. Il en est de même pour les opérations à terme sur marchandises.

III. Activités accessoires agricoles ou libérales

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale effectue accessoirement des opérations dont les résultats sont par nature, des bénéfices agricoles ou des bénéfices des professions non commerciales, l'ensemble des opérations est pris en compte pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux (**CGI, art. 155**).

Cette globalisation est subordonnée à deux conditions :

- l'**activité commerciale** doit être **prépondérante** ;
- l'activité agricole ou non commerciale doit être **étroitement liée** à l'activité commerciale. Les deux activités doivent être complémentaires l'une de l'autre et réaliser une sorte d'intégration verticale ou horizontale.

EXEMPLES

Entrepreneur de jardins exploitant une pépinière, marchand de bestiaux faisant de l'élevage.

Exercice autocorrigé

- M. MINCE exploite individuellement un restaurant dans le sud de la France. Il réalise au 30 juin 2007 un bénéfice de 40 000 €.
- M. PLAIDEUR est avocat à la cour d'appel de Paris. Son activité génère un bénéfice de 50 000 €.
- M. AMI délivré des billets de train et des billets d'avion. Son activité génère un bénéfice de 80 000 €.
- M^{me} BRAQUE est agricultrice dans la région de Manosque. Pendant l'été, elle loue quelques chambres de sa ferme à des touristes. Elle propose aussi la vente directe de produits de son exploitation agricole.

Déterminer le régime d'imposition de ces activités

- L'activité de M. MINCE correspond à l'article 34 du CGI. Il s'agit d'une activité relevant du régime des **bénéfices industriels et commerciaux** (bénéfices industriels et commerciaux).

- L'activité de Maître PLAIDEUR est une activité essentiellement intellectuelle exercée à titre libéral et relève du régime des **BNC** (Bénéfices non commerciaux).
- M. AMI exerce la profession d'agent de voyages. À ce titre, il exerce une activité commerciale qui relève des **BIC** (Bénéfices industriels et commerciaux).
- M^{me} BRAQUE est agricultrice. La location d'appartements meublés relève du régime des **bénéfices industriels et commerciaux**, mais s'il s'agit de quelques pièces de sa résidence principale, les revenus peuvent être exonérés sous certaines conditions. En revanche, la vente directe de produits issus de son activité agricole relève des **BA** (Bénéfices agricoles).

SECTION 2. RÈGLES GÉNÉRALES DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE

I. Bénéfice imposable

Le bénéfice imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise. Mais, pour le calcul de l'impôt, il est nécessaire d'apporter au résultat comptable un certain nombre de corrections extracomptables pour tenir compte des règles fiscales spécifiques qui peuvent être différentes des règles comptables qui ont permis de déterminer le résultat comptable. Les corrections sont soit des réintégrations fiscales, soit des déductions fiscales et figurent sur le tableau de « détermination du résultat fiscal ». Ce tableau pour la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux, selon le régime d'imposition du réel normal, porte le n° 2058-A.

Les **réintégrations** (ou corrections positives) ont notamment pour objet d'ajouter au résultat comptable, des charges qui sont comptabilisées et qui ne sont pas déductibles en fiscalité.

Les **déductions** (ou corrections négatives) ont notamment pour objet de retrancher du résultat comptable, des produits qui sont comptabilisés et qui ne sont pas imposables en fiscalité.

Il est important de remarquer les deux points suivants :

- une entreprise n'a qu'**un bilan** et qu'**un compte de résultat établis selon les règles comptables** ;
- en revanche une entreprise a deux résultats : un **résultat comptable** et un **résultat fiscal**.

Le résultat fiscal et le résultat comptable ne répondent pas aux mêmes objectifs, puisque le résultat fiscal sert d'assiette à l'impôt qui lui-même assure la couverture des charges publiques.

Certains comptables ou juristes regrettent toutes ces divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Il est possible de répondre par certaines constatations :

- ces divergences ne sont pas aussi nombreuses que certains le disent et de plus, elles tendent à diminuer avec le temps ;
- ces divergences sont souvent liées à des impératifs économiques, sociaux, financiers de la fiscalité ;
- le résultat comptable n'est pas unique puisque le résultat comptable des « comptes individuels » n'est pas le résultat comptable des « comptes consolidés », le passage de l'un à l'autre exige notamment un certain nombre de retraitements et d'éliminations.

La fiscalité ne manquera pas de proposer l'harmonisation des règles comptables et une réduction des options comptables à ceux qui lui demandent de réduire les divergences entre les règles fiscales et les règles comptables. Il est difficile d'harmoniser une règle fiscale avec des traitements comptables qui peuvent être différents pour un même fait économique ou juridique.

Le Plan comptable général indique (**art. 230-1**) :

« Le résultat de l'exercice est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres. »

Cette double définition se retrouve en d'autres termes à l'article 38 du CGI. Dans la définition fiscale, la variation des capitaux propres est remplacée par la variation de l'actif net, mais cela revient au même.

Le bénéfice imposable est ainsi défini à **l'article 38 du CGI** :

« **1.** Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les **résultats d'ensemble** des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de **l'actif net** à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. »

Les deux alinéas de l'article 38 donnent deux définitions différentes du bénéfice imposable, mais toutes les deux aboutissent au même résultat.

Le résultat imposable est un solde qui peut être obtenu de deux manières différentes :

- soit en faisant la somme algébrique des opérations (produits) réalisées et des charges exposées au cours de l'exercice (méthode analytique) ;
- soit, à partir des bilans d'ouverture et de clôture de l'exercice, en faisant la différence entre l'actif net en fin de période et l'actif net en début de période (méthode synthétique). Ainsi, on mesure directement l'enrichissement de l'entreprise au cours de la période par la variation des capitaux propres.

Toutefois, le bénéfice n'est égal à la variation de l'actif net que dans la mesure où cette variation ne résulte pas d'apports ou de prélèvements sur le capital.

Aussi la variation de l'actif net doit-elle être, le cas échéant, diminuée des suppléments d'apport effectués au cours de l'exercice et augmentée des prélèvements de l'exploitant ou des associés.

II. Période d'imposition

En vertu du principe d'**annualité** de l'impôt, l'exploitant est imposé chaque année sur le bénéfice réalisé l'année précédente. Le bénéfice est réalisé à la clôture de l'exercice. L'exploitant est donc imposé sur le bénéfice de l'exercice clos au cours de l'année précédente. Lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, on retient les résultats de l'exercice clos au cours de l'année au titre de laquelle est établie l'imposition.

EXEMPLE

- Un marchand de jouets clôture son exercice le 31 janvier 2007. Il est imposé en 2008 au titre de 2007 sur le bénéfice de l'exercice du 1^{er} février 2006 au 31 janvier 2007.
- Si l'entreprise est exploitée par une société de personnes, chaque associé est imposé au titre de 2007 sur sa quote-part du résultat de l'exercice du 1^{er} février 2006 au 31 janvier 2007.
- Si l'exploitant clôture un exercice le 31 janvier 2006 et l'exercice suivant le 31 décembre de la même année, il est imposé au titre de 2006 sur la somme des résultats de ces deux exercices.

Si l'entreprise **n'a pas établi de bilan** au cours de l'année, l'impôt est établi sur les bénéfices réalisés depuis la clôture du dernier exercice.

EXEMPLE

Un exploitant a clôturé un exercice le 31 décembre 2005. Il clôture l'exercice suivant le 30 juin 2007. Il est imposé au titre de 2006 sur le bénéfice provisoire de la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2006. Ce bénéfice vient ensuite en déduction des résultats du bilan dressé au 30 juin 2007.

Les **entreprises nouvelles** qui ne dressent pas de bilan au cours de leur première année d'exploitation sont soumises à l'impôt sur le revenu sur le bénéfice de la période écoulée entre le commencement de leurs opérations et le 31 décembre de la même année. Le bénéfice provisoire ainsi imposé vient ultérieurement en déduction des résultats du bilan dans lequel il se trouve compris.

Solution différente en IS : l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises nouvelles est établi sur le résultat de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création.

III. Rattachement des opérations à un exercice

Le rattachement des opérations à l'exercice est effectué en suivant les règles comptables. Le bénéfice imposable est donc déterminé à partir des créances acquises et des dettes certaines.

A. Comptabilisation des créances acquises

1. Règle générale

La créance est acquise lorsque l'opération dont elle est la contrepartie a été exécutée par l'entreprise :

- pour les ventes, le fait générateur de la créance est la livraison des biens ;
- pour les fournitures de services, c'est l'achèvement des prestations.

C'est normalement à la date de ces événements que le fournisseur délivre la **facture**.

Lorsque le contrat de vente comporte une **clause de réserve de propriété** jusqu'au paiement intégral du prix, cette clause n'a pas pour effet de retarder la date de la livraison, qui est alors constituée par la remise matérielle du bien à l'acheteur, et non par le transfert de propriété. La clause de réserve de propriété est donc ignorée en fiscalité.

Les **acomptes versés à la commande** ne sont pas retenus parmi les produits de l'exercice. Ils sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation.

2. Exceptions à la règle de l'enregistrement des produits à l'achèvement de la prestation

Lorsque l'exécution d'une prestation de services s'échelonne sur deux ou plusieurs exercices, la règle de l'indépendance des exercices vient en conflit avec celle du rattachement des produits à l'exercice d'achèvement de la prestation. Si la prestation présente un caractère continu ou comporte des phases d'exécution successives, les produits sont pris en compte sans attendre que l'exécution du contrat soit achevée.

Pour les **prestations continues**, telles que les prêts, les locations ou les contrats d'assurance, les produits sont pris en compte au fur et à mesure de l'exécution. On enregistre les produits courus jusqu'à la clôture de l'exercice. Le même principe est retenu pour les **prestations discontinues à échéances successives** qui s'échelonnent sur plusieurs exercices.

EXEMPLES

- Contrat d'entretien, cours par correspondance, contrat pluriannuel de publicité, prestations des entreprises d'expertise comptable et de commissariat aux comptes.
- Les honoraires facturés par une société d'experts-comptables ou les acomptes qu'elle a perçus sont pris en compte dans le résultat d'un exercice pour la part qui correspond aux travaux déjà réalisés à la clôture de cet exercice. Cette part peut être déterminée pour chaque client en fonction du temps passé. Les entreprises concernées doivent donc estimer à la clôture de l'exercice, la valeur des prestations effectuées jusqu'à cette date.

3. Contrats à long terme

Les entreprises de bâtiment et de travaux publics et les entreprises de construction navale ont le choix entre deux méthodes de comptabilisation des produits.

La **méthode « à l'achèvement »** est la méthode légale, prévue à l'article 38-2 bis du CGI. Selon ce texte, pour les travaux d'entreprise qui donnent lieu à une **réception**, complète ou partielle, par le maître de l'ouvrage, les produits doivent être pris en compte à la date de cette réception, même si elle est provisoire ou assortie de réserves. Toutefois, si le constructeur met les travaux réalisés à la disposition du maître de l'ouvrage avant que celui-ci ne procède à leur réception, les produits correspondants doivent être rattachés dès la mise à disposition.

La **méthode « à l'avancement »** est une tolérance administrative. L'administration autorise les entreprises de bâtiment et de travaux publics et les constructeurs de navires à inclure, dans les produits d'exploitation de l'exercice, les **acomptes** devenus exigibles au cours de l'exercice, tels qu'ils apparaissent sur la dernière **situation de travaux** établie avant la clôture de l'exercice. Dans ce cas, les travaux ainsi pris en compte doivent être exclus du poste « Travaux en cours ».

B. Comptabilisation des dettes certaines

Les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable sont prises en compte au titre de l'exercice au cours duquel elles sont devenues certaines dans leur principe et dans leur montant.

Toutefois, si une dette n'est pas certaine mais présente un degré suffisant de **probabilité**, il est possible de constituer une provision déductible du résultat fiscal sauf exception.

Une provision pour **risque** et **charges** est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG, art. 212-3).

De même, si une créance inscrite à l'actif du bilan présente un risque de non-recouvrement, il est possible de constituer une provision pour dépréciation de cette **créance douteuse**.

IV. Évaluation des créances et des dettes

Les créances et dettes libellées en euros sont retenues pour leur valeur nominale. Mais elles peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation lorsque leur recouvrement est douteux ou litigieux.

En revanche, les avoirs en devises et les créances et dettes libellées en **monnaies étrangères** doivent être évalués à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change. Les écarts de conversion (perte ou profit) sont pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice.

A. *Les gains latents de change*

Ceux qui ne sont pas pris en compte pour le calcul du résultat comptable (règle de prudence) doivent être réintégrés au résultat fiscal par voie extracomptable, sur le tableau de détermination du résultat fiscal annexé à la déclaration de résultat. En **comptabilité**, le gain latent est uniquement comptabilisé au passif du bilan au compte 477 « Différences de conversion – Passif ». Il constate une augmentation de créance ou une diminution de dette. En **fiscalité**, cet écart est immédiatement imposable.

B. *Les pertes latentes de change*

Elles sont immédiatement déductibles en fiscalité. Les divergences de traitement avec la comptabilité s'effectuent sur le tableau de détermination du résultat fiscal. En **comptabilité**, l'écart de conversion est porté à l'actif du bilan au compte 476 « Différences de conversion – Actif ». Il constate une diminution de créance ou une augmentation de dettes. De plus, la perte latente entraîne, *a priori*, la constitution d'une « Provision pour pertes de change ». En **fiscalité**, l'écart de conversion porté au bilan est immédiatement déductible. En revanche, la provision pour pertes de change n'est pas déductible et doit être réintégrée. Nous avons ainsi, une réintégration fiscale à effectuer (la provision pour pertes de change) et une déduction fiscale à effectuer (l'écart de conversion).

C. *Neutralisation des écarts de change sur certains prêts*

Pour la détermination du résultat imposable des exercices clos à compter du 31 décembre 2001, il est possible de ne pas tenir compte en fiscalité, sur option irrévocable de l'entreprise, des écarts de change constatés, à la clôture de chaque exercice, sur les prêts libellés en **monnaies étrangères** consentis, à compter du 1^{er} janvier 2001 et pour une **durée initiale d'au moins trois ans**, par une société établie en France à ses filiales ou sous-filiales implantées **hors de la zone euro**. Le non-respect de l'une des conditions de mise en œuvre de cette règle de neutralisation entraîne l'exigibilité d'un prélèvement spécifique correspondant à l'avantage de trésorerie obtenu par l'entreprise.

Ce dispositif de neutralisation des écarts de change concerne l'ensemble des entreprises qui consentent un prêt dans les conditions ci-dessus, qu'elles soient imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou assujetties à l'impôt sur les sociétés.

Pour l'application de la mesure, l'entreprise française qui consent le prêt doit répondre aux conditions suivantes : ne pas être un établissement de crédit ou une entreprise d'investissement et détenir directement ou indirectement plus de la moitié du capital social de la société emprunteuse de manière continue pendant toute la période du prêt.

Ce mécanisme de neutralisation n'est pas applicable :

- aux prêts faisant l'objet d'une **couverture du risque de change** ;
- aux **avances en compte courant d'associés**, dont le remboursement peut être demandé par l'associé à tout moment, et pour lesquelles la condition de durée initiale de plus de trois ans ne peut être remplie ;
- aux prêts initialement consentis pour une **durée inférieure à trois ans** et faisant l'objet d'une prorogation ultérieure.

L'option pour la neutralisation des écarts de change doit être exercée au titre de **chaque prêt éligible** et au titre de **l'exercice au cours duquel le prêt est consenti**.

Elle a un caractère **irrévocable**. L'exercice de l'option est matérialisé par la non-prise en compte pour la détermination du résultat imposable, de l'écart de conversion constaté sur le prêt à la clôture de l'exercice au cours duquel il est consenti.

Les **provisions** constatées en vue de faire face au risque de change sur les prêts bénéficiant de la neutralisation ne sont **pas déductibles** du résultat imposable.

V. Stocks et productions en cours

Les charges exposées pour la réalisation de produits au cours d'un exercice futur ne doivent pas influencer sur la détermination du résultat de l'exercice en cours. Elles concourent à la réalisation d'un résultat futur. Elles sont donc imputables à l'exercice de réalisation de ce résultat.

Les charges qui concourent à la réalisation d'opérations non exécutées à la clôture de l'exercice sont neutralisées par l'inscription à l'actif, dans un compte de stock, d'un montant égal à la somme de ces charges. Ce montant correspond au coût de revient à la clôture de l'exercice de l'ensemble des biens et services finis ou en cours de formation et dont la vente en l'état ou au terme d'un processus de production, permettra la réalisation d'un profit ou d'une perte d'exploitation.

Au plan fiscal, le stock comprend les éléments suivants : les marchandises, les matières premières, les matières et fournitures consommables ; les productions en cours ; les produits intermédiaires, les produits finis, les déchets et rebuts de fabrication et les emballages non destinés à être récupérés.

Il résulte de la réglementation comptable applicable aux exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005 que les stocks doivent satisfaire aux trois critères posés pour la définition générale des actifs. En fiscalité, la définition des stocks reste fondée sur le critère juridique de propriété, sans qu'il y ait lieu de faire référence au seul contrôle retenu en comptabilité.

Les stocks et les travaux en cours sont évalués à leur coût de revient.

Pour les **produits achetés**, le coût de revient est constitué au plan comptable et fiscal par le prix d'achat, minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des frais de transport, de manutention et autres coûts directement engagés pour l'acquisition des biens.

Pour les **biens produits** par l'entreprise (produits finis, produits intermédiaires, emballages, productions en cours), le coût de revient s'entend au plan comptable et fiscal du coût de production lequel comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes. Il y a donc prise en compte systématique dans le coût de production des stocks des frais généraux de production fixes tels que les frais de gestion et d'administration de l'usine, et la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles.

Les charges indirectes de production comprennent notamment les amortissements pour dépréciation des bâtiments, de l'équipement industriel et des machines. Les amortissements dérogatoires sont exclus. La quote-part d'amortissement des coûts de développement portés à l'actif et des autres immobilisations incorporelles (logiciels, brevets...) est incorporée de manière systématique au coût de production des stocks. En revanche, les coûts administratifs ne sont pas à prendre en compte, à l'exception toutefois des frais d'administration et de gestion des sites de production (structures dédiées).

Dans le cas où l'entreprise est en situation de **sous-activité**, la part des charges fixes non imputable à la production doit être exclue de l'évaluation des stocks. Elle constitue une charge déductible au titre de l'exercice au cours duquel la sous-activité est constatée. Les **coûts d'emprunts** engagés jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive pour l'acquisition ou la production d'un stock peuvent être, soit déduits en charge, soit incorporés au coût de revient des stocks. L'option s'applique à tous les actifs qui exigent une longue période de préparation ou de construction (en principe supérieure à 12 mois) avant de pouvoir être utilisés ou cédés. Elle est irrévocable.

Si le cours du jour, à la date de l'inventaire de certains éléments du stock, est inférieur à leur coût de revient, l'entreprise doit constater, à due concurrence, des **provisions pour dépréciation**. La provision pour dépréciation doit être calculée en fonction de la **valeur exacte** des produits en stock au jour de l'inventaire. Elle peut, le cas échéant, être déterminée selon une **méthode forfaitaire**, si celle-ci permet de déterminer la perte probable de la façon la plus exacte possible.

Lorsque le coût de revient des travaux en cours **exécutés à la clôture de l'exercice** est supérieur au prix de vente, augmenté des révisions de prix contractuelles qui sont certaines à cette date, une provision pour perte peut être déduite à due concurrence.

Si l'entreprise a comptabilisé une provision égale à l'excédent du coût prévisionnel des travaux jusqu'à leur achèvement sur leur prix de vente, elle doit réintégrer au résultat, le coût de revient prévisionnel des travaux non exécutés à la clôture de l'exercice (provision pour perte à terminaison).

Seule la fraction de la perte sur les travaux exécutés à la clôture de l'exercice (perte réalisée) est déductible du résultat fiscal. Pour calculer cette fraction, le prix de vente des travaux exécutés à la clôture de l'exercice peut être calculé de façon forfaitaire.

À titre de **règle pratique**, la provision déductible du résultat fiscal peut être déterminée en appliquant à la perte probable à l'achèvement de l'opération, un coefficient d'exécution des travaux à la clôture de l'exercice :

$$\frac{\text{Coût des travaux réalisés}}{\text{Coût total prévisionnel des travaux}}$$

CHAPITRE 2. LES PRODUITS

Les produits sont répartis en trois catégories : produits d'exploitation, produits financiers et produits exceptionnels.

SECTION I. PRODUITS D'EXPLOITATION

Ce sont les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir en contrepartie des biens, travaux et services fournis par l'entreprise dans le cadre de son exploitation normale et courante (comptes 70 à 75). Les produits sont constitués par le prix total hors TVA des opérations réalisées.

Les **réductions** accordées sur les ventes (rabais, remises ou ristournes) viennent en diminution du montant des ventes, à la différence des escomptes de règlement, qui sont des charges financières (compte 665 « Escomptes accordés »), même s'ils sont déduits sur la facture.

Les **pourboires** sont compris dans le montant des produits, même lorsqu'ils sont perçus directement par les employés. L'exploitant doit, dans ce cas, en évaluer le montant. En contrepartie, les pourboires sont déduits en tant que rémunérations du personnel.

Le **loyer des immeubles** inscrits à l'actif de l'entreprise et donnés en location est compris dans les produits d'exploitation. Les loyers sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont courus, quelles que soient leurs dates d'échéance et de paiement. Les **droits d'entrée** ou **pas-de-porte** sont traités comme des suppléments de loyer à moins qu'ils ne représentent le prix de vente d'un élément de l'actif commercial du bailleur.

Dans les entreprises individuelles, sur le plan fiscal il faut distinguer, à l'intérieur du patrimoine de l'exploitant, les éléments qui forment l'**actif commercial** de l'entreprise dont les mouvements contribuent à la réalisation du résultat imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux de ceux qui composent le **patrimoine privé** de l'exploitant.

Les charges relatives aux **biens inscrits à l'actif** de l'entreprise sont déductibles. Les charges relatives aux **biens non portés à l'actif** sont déductibles si les biens sont affectés à l'exploitation et si les charges ne sont pas des charges de la propriété (frais d'acquisition, impôt foncier, amortissement...).

L'exploitant est libre d'inscrire ses **immeubles** à l'actif de son entreprise ou de les conserver dans son patrimoine privé. Lorsqu'un immeuble est inscrit au bilan, les charges qui s'y rapportent sont déductibles du bénéfice commercial ; la plus-value constatée lorsque l'immeuble sort de l'actif, par suite de cession ou de retrait dans le patrimoine privé, est soumise au régime des plus-values professionnelles.

L'exploitant individuel qui choisit de conserver dans son patrimoine privé l'**immeuble** qu'il utilise à titre professionnel est en droit de s'allouer un loyer déductible de ses résultats. Inversement, ce loyer est imposable entre ses mains dans la catégorie des revenus fonciers (CE, 8 juillet 1998, n° 164457).

Lorsque l'**immeuble** inscrit à l'actif est affecté à l'habitation de l'exploitant, la valeur locative réelle doit être réintégrée au bénéfice imposable de l'entreprise. La valeur locative réelle correspond au montant du loyer qui pourrait être retiré de la location.

Le résultat de la **concession de licences d'exploitation** de brevets (ou inventions brevetables ou procédés de fabrication industriels accessoires) est imposé selon le régime des plus-values à long terme. Il s'agit de la différence entre les redevances acquises au cours de l'exercice et les dépenses de gestion de la concession. Ne sont pas compris dans ce résultat les dépenses de recherche déduites du résultat et les amortissements des brevets. Le régime des plus-values à long terme qui permet de bénéficier du régime d'imposition au taux réduit est subordonné à la condition que les **brevets** aient le caractère d'éléments de l'actif immobilisé. De plus, si le brevet a été acquis à titre onéreux, il faut que l'acquisition remonte à deux ans au moins. En revanche, aucun délai n'est exigé si l'entreprise a découvert ou mis au point elle-même le brevet concédé ou l'a acquis à titre gratuit.

SECTION 2. PRODUITS FINANCIERS

Les produits de créances et les produits du portefeuille-titres sont soumis à des régimes fiscaux différents.

I. Produits de créances

Les intérêts, arrérages et autres produits des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants perçus par une entreprise concourent à la détermination de son bénéfice imposable. On retient *les intérêts courus* au cours de l'exercice, quelle que soit leur date d'échéance.

EXEMPLE

Le 1^{er} novembre 2007, une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile accorde à un client un crédit de 10 000 € pour six mois, au taux annuel de 6 %. L'intérêt est payable en fin de crédit. À la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007, le produit de cette créance est de : $10\,000 \times 6\% \times 2/12 = 100\text{ €}$

II. Produits du portefeuille-titres

L'exploitant est libre d'inscrire à son bilan les actions et les obligations qu'il possède. S'il choisit de les inscrire, les produits de ces titres sont enregistrés au compte 76 « **Produits financiers** ». Mais ces produits sont imposables à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des **revenus de capitaux mobiliers**. Ils sont donc retranchés du bénéfice industriel et commercial pour la détermination du résultat imposable.

Les produits des actions ou parts de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (**dividendes**) perçus par une entreprise passible de l'impôt sur le revenu (entreprise individuelle, société de personnes) **sont déduits** du bénéfice industriel ou commercial et doivent être déclarés au titre des revenus mobiliers par l'exploitant individuel, ou par les associés au prorata de leurs droits dans les sociétés de personnes. Le contribuable peut ainsi bénéficier d'un abattement général de 40 % de l'abattement fixe annuel de 1 525 € (célibataire, veuf, divorcé, imposition séparée) ou 3 050 € (couples mariés ou liés par un Pacs soumis à imposition commune) attaché aux dividendes d'actions et aux produits de parts de Sarl et d'un crédit d'impôt de 50 % du montant des revenus distribués avant application des abattements. Le montant du crédit d'impôt est plafonné annuellement à **115 €** pour les contribuables célibataires divorcés ou veufs et **230 €** pour les couples mariés ou pacsés soumis à imposition commune.

Les produits de titres à revenu fixe peuvent, selon l'administration, être déduits du bénéfice industriel et commercial et être déclarés au titre des revenus de capitaux mobiliers par l'exploitant individuel ou par les associés dans les sociétés de personnes. Ceci permet au contribuable de bénéficier des exonérations et crédits d'impôt éventuels qui y sont attachés.

Les primes de remboursement attachées à des obligations, titres assimilés émis à compter du 1^{er} janvier 1993 correspondent à la différence entre :

- les sommes ou valeurs à recevoir, à l'exception des intérêts linéaires versés annuellement, et
- les sommes effectivement versées lors de l'acquisition ou de la souscription.

Les primes de remboursement sont imposables pour leur fraction courue au cours de l'exercice, estimée à partir d'une répartition actuarielle selon la méthode des intérêts composés si les deux conditions suivantes sont réunies :

- la prime excède 10 % du prix d'acquisition du titre ;
- la prime s'attache à un titre dont le prix moyen à l'émission n'excède pas 90 % de la valeur de remboursement.

En cas de **cession des titres**, le résultat de cession est calculé à partir du prix de cession diminué des fractions de prime et d'intérêts déjà prises en compte dans les résultats imposables mais pas encore perçues.

Dans l'hypothèse où les conditions de l'imposition par répartition ne sont pas réunies, la prime est imposée lors du remboursement.

EXEMPLE

Une entreprise individuelle a réalisé en 2006 un bénéfice comptable de 30 000 €, qui comprend 2 000 € d'intérêts de créances et 1 500 € de dividendes d'actions.

Bénéfice imposable : 30 000 € – 1 500 € = 28 500 € (BIC à déclarer à l'IR).

Revenus de capitaux mobiliers : 1 500 € (avant abattement) à déclarer à l'IR par l'entrepreneur.

III. Profits sur les marchés financiers à terme

Les profits et les pertes réalisés par l'entreprise au moment du dénouement des contrats à terme d'instruments financiers sont compris dans le bénéfice.

Pour les **contrats en cours à la clôture de l'exercice**, l'entreprise doit déterminer le profit ou la perte latente existant à cette date par rapport au cours du marché. Ce profit ou cette perte est compris dans le résultat de l'exercice.

Toutefois, lorsque le contrat à terme d'instruments financiers vise à **compenser** le risque d'une opération de l'un des deux exercices suivants traitée sur un autre marché, l'imposition du profit est reportée au dénouement du contrat.

Toutefois, concernant les **opérations de couverture**, l'imposition du profit latent constaté sur un contrat à terme en cours à la date de clôture de l'exercice est reportée au dénouement du contrat lorsque celui-ci a pour objet exclusif de compenser le risque d'une opération de l'un des deux exercices suivants, traitée sur un marché de nature différente.

De même, lorsqu'une entreprise a pris des **positions symétriques**, la perte subie sur une de ces positions n'est déductible des résultats imposables que pour la fraction de son montant qui excède les gains non encore imposés sur les positions prises en sens inverse. La fraction restante de la perte sera déductible à la date d'imposition du profit sur l'autre position.

IV. Pénalités pour paiement tardif

Les produits correspondant aux pénalités pour paiement tardif de factures (C. com., art. L. 441-3 et L. 441-6) sont rattachés à l'exercice de leur encaissement par le fournisseur. Corrélativement les charges supportées par le débiteur sont déductibles de l'exercice de leur versement. Les pénalités en cause sont normalement exigibles le jour qui suit la date de règlement qui figure sur la facture sans qu'un rappel ne soit nécessaire.

Les intérêts moratoires prévus par le Code des marchés publics sont également concernés par cette règle.

Sur le **plan comptable**, aucune créance ne devrait être constatée dans les écritures au titre de l'exercice de défaut de paiement en l'absence de toute réclamation faite par le fournisseur. Sur le plan fiscal, il en est de même, aucun produit imposable au titre de l'exercice de défaut de paiement.

Une **divergence** entre le traitement comptable et fiscal de ces pénalités pourrait apparaître lorsque le fournisseur **réclame effectivement** leur versement mais n'en obtient pas le paiement correspondant à la clôture de l'exercice. Dans ce dernier cas, la créance devrait être enregistrée chez le fournisseur. Elle fera l'objet d'une déduction extracomptable pour la détermination du résultat fiscal. Si les pénalités sont versées par la suite au fournisseur, la créance sera soldée au plan comptable et les pénalités reçues seront prises en compte, de façon extracomptable, pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice de leur encaissement.

SECTION 3. *PRODUITS EXCEPTIONNELS*

I. Subventions d'équipement

Les subventions d'équipement accordées à une entreprise par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public à raison de la création ou de l'acquisition d'immobilisations déterminées ne sont pas comprises, sur **option** de l'entreprise, dans les **résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution** ; dans ce cas, elles sont imposables de façon étalée. Le principe est donc celui du rattachement aux résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution sauf option contraire de l'exploitant. Le choix pour l'imposition immédiate ou l'étalement constitue une décision de gestion opposable au contribuable qui ne pourra être modifiée ultérieurement.

Les **entreprises** qui **peuvent bénéficier** de l'étalement sont les entreprises dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Le régime de l'étalement de la subvention est possible pour le contribuable exerçant une profession **non commerciale** soumise au régime de la déclaration contrôlée.

Les **subventions** qui **bénéficient** de l'étalement sont celles qui sont accordées pour la création, l'acquisition ou le financement par crédit-bail de biens d'équipement. Les subventions utilisées pour le financement d'immobilisations financières sont exclues. La **décision d'octroi** de la subvention doit contenir les éléments nécessaires à l'**identification des immobilisations** subventionnées (nature, prix de revient). Si la subvention est versée pour l'acquisition ou la création de **plusieurs immobilisations** déterminées dont le coût total excède son montant, la décision d'octroi doit en principe fixer sa répartition entre les immobilisations. Si ce n'est pas le cas, la subvention est répartie à titre de règle pratique proportionnellement au prix de revient de chacune de ces immobilisations. Sauf pour certains biens financés par crédit-bail, l'entreprise bénéficiaire de la subvention d'équipement doit être **propriétaire** des biens subventionnés pour bénéficier de l'étalement.

Les modalités de réintégration de la subvention sont les suivantes :

- La **date d'attribution** de la subvention est celle de son acquisition, c'est-à-dire la date de la décision de l'organisme attributaire qui rend l'octroi de la subvention certaine dans son principe et dans son montant.
- Lorsqu'elles ont été utilisées à la création ou à l'acquisition d'une **immobilisation amortissable**, ces subventions sont rapportées aux bénéfices imposables en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie. Ce rythme est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre d'une part, la dotation annuelle aux amortissements pratiquée à la clôture de l'exercice concerné (amortissement technique et amortissement dérogatoire) sur le prix de revient de cette immobilisation et d'autre part, ce même prix de revient.
Un taux identique doit être utilisé à la fois pour le calcul des annuités d'amortissement et la détermination de la part de la subvention à inclure chaque année dans les résultats. La réintégration s'effectue dès l'exercice au cours duquel est pratiquée la première annuité d'amortissement indépendamment de la perception effective de la subvention.
- Les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'une **immobilisation non amortissable** sont rapportées par fractions égales au bénéfice imposable des années pendant lesquelles cette immobilisation est **inaliénable** selon les termes du contrat accordant la subvention ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, au bénéfice des **dix années** suivant celle de l'attribution de la subvention.
- La subvention attribuée par l'intermédiaire d'une **entreprise de crédit-bail** est répartie, par parts égales, sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de crédit-bail, à la condition que la décision accordant cette subvention à l'organisme de crédit-bail prévoit son reversement immédiat au crédit-preneur.
En cas de **cession** ou de **résiliation du contrat de crédit-bail**, le solde de la subvention non encore rapporté aux bases de l'impôt doit être compris dans les résultats imposables du crédit-preneur au titre de l'exercice au cours duquel intervient cet événement.
En cas d'**apport du contrat de crédit-bail** lors d'une opération d'apport en société d'entreprise individuelle ou d'une fusion placée sous le régime de faveur, l'imposition du solde de la subvention non encore rapporté aux résultats imposables peut, sur option, être mise à la charge de la société bénéficiaire de l'apport. Le solde de la subvention est alors réintégré aux résultats de cette société de manière échelonnée sur la durée restant à courir jusqu'à l'échéance du contrat.
- En cas de **cession d'une immobilisation** financée par une subvention, la fraction non encore réintégré dans le résultat fiscal est comprise dans le résultat de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue et elle est imposée dans les conditions normales.

Lorsqu'une subvention est affectée au financement d'un bien qui fait l'objet d'une **décomposition**, son montant doit être ventilé au prorata du prix de revient de chaque composant par rapport à la valeur totale du bien. La période de réintégration de la subvention correspond à la durée moyenne pondérée d'amortissement fiscal de ces composants, compte tenu de leurs valeurs respectives. Aucune réintégration anticipée de la subvention n'aura lieu d'être opérée en cas de remplacement d'un composant dès lors que le bien considéré dans son ensemble n'est pas cédé.

EXEMPLE

Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile a perçu en avril 2006 une subvention d'équipement de 60 000 €. Cette subvention a été attribuée par l'État en janvier 2006. La décision d'octroi précise la nature exacte et le coût de revient de l'immobilisation subventionnée, qui a été acquise pour 240 000 € HT le 1^{er} février 2006 et mise en service le même jour. Ce bien (non décomposé) est amortissable sur 5 ans selon le mode linéaire.

Année	Amortissements pratiqués	Fraction de la subvention rapportée aux résultats
2006	$240\,000 \times \frac{20}{100} \times \frac{11}{12} = 44\,000$	$60\,000 \times \frac{44\,000}{240\,000} = 11\,000$
2007	$240\,000 \times \frac{20}{100} = 48\,000$	$60\,000 \times \frac{48\,000}{240\,000} = 12\,000$
2008	$240\,000 \times \frac{20}{100} = 48\,000$	$60\,000 \times \frac{48\,000}{240\,000} = 12\,000$
2009	$240\,000 \times \frac{20}{100} = 48\,000$	$60\,000 \times \frac{48\,000}{240\,000} = 12\,000$
2010	$240\,000 \times \frac{20}{100} = 48\,000$	$60\,000 \times \frac{48\,000}{240\,000} = 12\,000$
2011	$240\,000 \times \frac{20}{100} \times \frac{1}{12} = 4\,000$	$60\,000 \times \frac{44\,000}{240\,000} = 1\,000$
Total	240 000	60 000

II. Abandons de créances

La remise de dette dont bénéficie une entreprise entraîne une diminution de son passif et donc une augmentation de son actif net. C'est un bénéfice imposable.

La pratique des remises de dettes ou abandons de créances est fréquente dans les relations entre sociétés d'un même groupe.

Les abandons de créances comportent des conséquences fiscales, en matière d'impôt sur les bénéfices, tant au regard de l'entreprise qui consent l'abandon que de celle qui en est bénéficiaire.

A. Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon

Les abandons peuvent, sous certaines conditions, constituer une charge totalement ou partiellement déductible des résultats imposables de l'entreprise qui les a consentis.

1. Conditions générales de déductibilité des abandons de créances

Un abandon de créance ne peut constituer pour la totalité ou une partie seulement de son montant une charge déductible pour l'entreprise qui le consent que s'il est satisfait simultanément aux deux conditions suivantes : l'abandon de créance doit procéder d'un **acte normal de gestion** et la créance

abandonnée ne doit pas constituer un **élément du prix de revient** d'une participation dans une autre société.

Si l'abandon de créance ne constitue pas un **acte normal de gestion**, la charge correspondante qui n'a pas été supportée dans l'intérêt de l'exploitation ne peut venir en déduction des résultats imposables de l'entreprise qui a consenti l'abandon. Il en est notamment ainsi lorsque l'abandon de créance ou la subvention peut être regardé comme constitutif d'un transfert de bénéfice, au sens de l'article 57 du CGI au profit d'entreprises ou de groupes placés sous la dépendance ou contrôlant des entreprises situées hors de France. En revanche, lorsque l'abandon de créance est considéré comme un **acte normal de gestion**, la charge en résultant constitue, en principe, une charge déductible pour tout ou partie de son montant.

2. Abandons de créances à caractère commercial

Les pertes consécutives à des abandons de créances revêtant un caractère commercial sont à comprendre intégralement dans les charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise qui les a consentis. La charge doit être constatée au titre de l'exercice au cours duquel l'abandon est intervenu.

3. Abandons de créances à caractère financier

Un abandon de créance consenti à une société a pour effet d'accroître à concurrence de son montant l'actif net de cette même société. Corrélativement, et sous réserve qu'il s'agisse d'un acte normal de gestion et qu'il soit également satisfait aux conditions générales de déduction énoncées ci-dessus, la perte consécutive à un abandon de créance présentant un caractère financier est considérée, pour la société qui a consenti l'abandon, comme une charge déductible à concurrence :

- en tout état de cause, du montant de la **situation nette négative** de la société bénéficiaire de l'abandon ;
- et du montant de la **situation nette positive** après abandon de créance, dans le rapport du **capital** de la société bénéficiaire de l'abandon **détenu par les autres sociétés**.

La **situation nette comptable** correspond aux capitaux propres. Pour apprécier la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'abandon, il convient de se placer en principe à la date à laquelle l'abandon a été consenti.

Il convient de distinguer trois situations : la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'abandon de créance demeure négative après abandon ; la situation nette qui était négative avant que l'abandon ne soit consenti devient positive après abandon ; la situation nette est positive avant abandon.

a. Situation nette demeurant négative

Dans l'hypothèse où la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'abandon de créance demeure négative après l'abandon, la perte qui en résulte constitue une charge entièrement déductible des résultats imposables de l'entreprise qui a consenti l'abandon.

EXEMPLE

Soit une société mère B dont la société A est filiale à 80 %. Au 31 décembre 2006, la société B fait abandon à la société A de la totalité de sa créance pour un montant de 150 000 € : cet abandon est considéré comme financier.

Situation initiale de la filiale au 31 décembre 2006 avant abandon :

Actif réel	490 000 €	Capital	100 000 €
Déficit	260 000 €	Dette envers la société mère	150 000 €
		Autre passif réel	500 000 €
	750 000 €		750 000 €

La situation nette est négative pour un montant de : $490\,000\text{ €} - 650\,000\text{ €} = -160\,000\text{ €}$

Situation nouvelle au 31 décembre 2006 après abandon de créance :

Actif réel	490 000 €	Capital	100 000 €
Déficit	<u>110 000 €</u>	Autre passif réel	<u>500 000 €</u>
	600 000 €		600 000 €

La situation nette est encore négative pour un montant de : $490\,000\text{ €} - 500\,000\text{ €} = -10\,000\text{ €}$

La société B peut dès lors comprendre intégralement dans les charges déductibles de ses résultats imposables de l'exercice 2006 le montant de la créance abandonnée, soit 150 000 €.

b. Situation nette devenant positive après abandon

La perte consécutive à l'abandon de créance est déductible des résultats imposables de la société qui consent l'abandon à concurrence :

- du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ;
- et de la fraction correspondant à la situation nette positive après abandon, retenue dans la proportion du capital de la société bénéficiaire de l'abandon détenue par les autres associés.

Le pourcentage de participation doit être apprécié au moment où l'abandon de créance est consenti.

EXEMPLE

Soit une société A dont 80 % du capital est détenu par une société B. Au 31 décembre 2006, la société B subventionne pour des raisons financières sa filiale pour un montant de 100 000 € ; les associés minoritaires ne participent pas à l'opération.

Situation initiale de la filiale au 31 décembre 2006 :

Actif réel	350 000 €	Capital	80 000 €
Déficit	<u>130 000 €</u>	Passif réel	<u>400 000 €</u>
	480 000 €		480 000 €

La situation nette est négative pour un montant de : $350\,000\text{ €} - 400\,000\text{ €} = -50\,000\text{ €}$

Situation de la filiale après subvention au 31 décembre 2006 :

Actif réel (dont 100 000 € de trésorerie)	450 000 €	Capital	80 000 €
Déficit	<u>30 000 €</u>	Passif réel	<u>400 000 €</u>
	480 000 €		480 000 €

La situation nette est positive pour un montant de : $450\,000\text{ €} - 400\,000\text{ €} = +50\,000\text{ €}$

La subvention versée par la société B à sa filiale A constitue donc une charge déductible de ses résultats imposables de l'exercice 2006 pour un montant de : $50\,000\text{ €} + [50\,000\text{ €} \times (100\% - 80\%)] = 60\,000\text{ €}$

c. Situation nette positive avant abandon

Dans cette situation, la perte consécutive à l'abandon de créance est déductible des résultats de la société qui consent l'abandon en proportion de la part du capital de la société bénéficiaire de l'abandon détenue par les autres associés.

EXEMPLE

Soit une société A, dont 80 % du capital est détenu par une société B. Au 31 décembre 2006, la société B subventionne pour des raisons financières sa filiale pour un montant de 70 000 € ; les associés minoritaires ne participent pas à l'opération.

Situation initiale de la filiale au 31 décembre 2006 :

Actif réel	350 000 €	Capital	100 000 €
Déficit	70 000 €	Passif réel	320 000 €
	<u>420 000 €</u>		<u>420 000 €</u>

La situation nette est positive pour un montant de : 350 000 € – 320 000 € = +30 000 €

Situation de la filiale après subvention au 31 décembre 2006 :

Actif réel (dont trésorerie : 70 000)	420 000 €	Capital	100 000 €
	<u>420 000 €</u>	Passif réel	<u>320 000 €</u>
			<u>420 000 €</u>

La situation nette est positive pour un montant de : 420 000 € – 320 000 € = +100 000 €

La subvention versée par la société B à sa filiale A constitue donc une charge déductible de ses résultats imposables de l'exercice 2006 pour un montant de : 70 000 € × (100 % – 80 %) = 14 000 €

B. Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de l'abandon

1. Imposition des abandons de créances

Un abandon de créance entraîne nécessairement une diminution du passif de la société débitrice et, corrélativement, à due concurrence, une augmentation de son actif net. Par suite, le montant de l'abandon de créance constitue en principe un produit d'exploitation qui doit être compris dans les résultats de l'exercice au cours duquel la dette de l'entreprise est éteinte. Le principe de l'imposition trouve à s'appliquer, que l'abandon de créance revête un caractère commercial ou un caractère financier. Toutefois, l'exonération conditionnelle de certains abandons de créances revêtant un caractère financier est possible.

2. Exonération de certains abandons de créances à caractère financier

a. Montant exonéré

Pour leur fraction non déductible des résultats imposables de la société créancière, les abandons de créances, consentis par celle-ci à une autre société dans laquelle elle détient une participation au sens de l'article 145 du CGI (régime fiscal des sociétés mères), ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables de la société débitrice.

La nature et le montant des abandons de créances susceptibles d'être **exonérés** doivent répondre aux conditions suivantes :

- la créance abandonnée doit être exclue en totalité ou en partie des charges déductibles de l'entreprise créancière, dès lors qu'elle a pour contrepartie, dans la proportion de la participation financière détenue, une revalorisation des titres de participation dans la mesure où la situation nette de la filiale est positive ;
- seule la fraction non déductible de l'abandon de créance telle qu'elle vient d'être définie est susceptible d'être placée sous le bénéfice de l'exonération.

L'exonération est réservée aux filiales qui bénéficient d'un abandon de créance consenti par une société mère au sens de l'article 145 du CGI. L'application du régime des sociétés mères est autorisée :

- à toutes formes de sociétés et organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal ;
- pour leurs participations qui représentent au moins 5 % du capital de la société émettrice.

La qualité de société mère doit être appréciée au moment où intervient l'abandon de créance.

b. Conditions d'exonération de la filiale

L'exonération de la partie de la créance abandonnée qui n'est pas déductible par la société mère est subordonnée à la condition que la filiale s'engage à augmenter son capital au profit de la société mère, d'une somme au moins égale à la fraction non déductible de la créance abandonnée (ou de la subvention versée). L'engagement de la filiale doit être joint, sur papier libre, à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon de créance a été consenti (ou la subvention versée).

Pour ouvrir droit à titre définitif à l'exonération, l'augmentation du capital de la filiale doit répondre simultanément aux conditions suivantes :

- elle doit être réalisée, par libération de son montant total, avant la clôture du second exercice suivant celui au cours duquel l'abandon de créance a été consenti ou la subvention versée ;
- son montant doit être au moins égal à la fraction non déductible de la créance abandonnée ou de la subvention versée. Ce dernier constitue un minimum ; s'il n'est pas atteint, la filiale ne peut prétendre à l'exonération, même partielle, du profit consécutif à l'abandon de créance. Bien entendu, le montant de l'augmentation de capital peut être supérieur au minimum ;
- elle doit être réservée à la société créditrice à concurrence du montant minimum, mais rien ne s'oppose à ce que les autres associés participent également à l'augmentation de capital ;
- le montant de la souscription peut être libéré soit en numéraire, soit par conversion de créance. Compte tenu de la condition précédente, la ou les créances converties doivent être détenues directement par la société créancière. Ces créances peuvent être constituées par des sommes inscrites au compte courant de la société mère. En revanche, l'augmentation de capital par incorporation de réserves n'est pas admise.

c. Sanction du défaut et du non-respect de l'engagement d'augmentation de capital

Le défaut d'engagement lors du dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon de créance est intervenu, ou le non-respect de cet engagement dans le délai imparti, entraîne la remise en cause de l'exonération initialement revendiquée. Dans ce cas, la société bénéficiaire de l'abandon de créance doit rapporter le montant de celui-ci aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel l'abandon est intervenu ou la subvention a été versée. La société devra donc souscrire une déclaration rectificative à laquelle sera joint un nouveau tableau de détermination du résultat fiscal (imprimé n° 2058-A).

C. Abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune

Les abandons de créances sont parfois assortis d'une clause de retour à meilleure fortune. Cette clause a pour objet de permettre aux ex-créanciers de retrouver leur pouvoir de contrainte pour obliger leur ancien débiteur à honorer sa dette antérieure, dès lors que ce dernier retrouve des moyens financiers suffisants.

Un abandon de créance assorti d'une clause de retour à meilleure fortune s'analyse donc en une convention caractérisée, d'une part, par l'extinction de l'obligation de l'entreprise débitrice qui entraîne pour elle la constatation d'un profit d'égal montant et, d'autre part, par la naissance d'une obligation nouvelle assortie d'une condition suspensive (le retour à meilleure fortune).

Corrélativement, la société créancière est en droit de constater une perte dans les conditions exposées ci-dessus.

La constatation ultérieure de gains suffisants rétablit la dette originelle, qui constitue symétriquement une charge déductible pour la société bénéficiaire de l'abandon de créance et un profit pour la société créancière.

Lorsque la clause de retour à meilleure fortune vient à jouer, la société qui perçoit le remboursement de sa créance n'est imposable que sur les sommes qu'elle a initialement déduites. En cas de remboursement partiel, celui-ci est imposable dans le rapport du montant de la déduction initialement pratiquée au montant de la créance abandonnée.

III. Indemnités d'assurances et indemnités diverses

Les indemnités allouées à l'entreprise en réparation d'un préjudice quelconque sont des produits imposables, même lorsqu'elles présentent le caractère de dommages-intérêts.

Lorsqu'elles compensent des **charges** ou des **pertes** d'exploitation, ou la dépréciation d'éléments de l'actif circulant, les indemnités perçues sont imposées comme des produits d'exploitation. Il en est de même des indemnités d'assurance qui couvrent la responsabilité civile ou l'obligation de garantie incombant à l'exploitant.

Les indemnités qui compensent la perte d'une **immobilisation** sont soumises au **régime fiscal des plus-values professionnelles**. Tel est le cas des indemnités d'assurance des éléments de l'actif immobilisé, des indemnités d'expropriation, des indemnités d'éviction ou de résiliation, à l'exception de leur fraction, destinée à compenser le déménagement ou le manque à gagner, qui est imposée dans le bénéfice au taux normal.

Certaines entreprises contractent à leur profit une **assurance-vie, décès, invalidité** ou **incapacité** sur la tête de leur dirigeant ou d'un **homme-clé**, c'est-à-dire d'une personne jouant un rôle déterminant dans le fonctionnement de l'entreprise. L'indemnisation du préjudice économique subit par l'entreprise du fait de la réalisation du risque fait naître un produit exceptionnel imposable au taux normal.

Le profit peut, en application de l'article 38 quater du CGI, être réparti extracomptablement par parts égales sur l'année de sa réalisation (exercice ou période d'imposition) et sur les quatre années suivantes. Cet étalement s'applique aux sommes perçues en exécution d'un contrat d'assurance « homme-clé ». Il n'y a pas lieu de distinguer selon que l'indemnisation est fixée forfaitairement ou en fonction de la perte de recettes.

Si la souscription de l'assurance décès a été **imposée** par le **prêteur**, les **primes** sont **déductibles** du bénéfice imposable au fur et à mesure des échéances. Si l'assurance décès a été souscrite **librement** par l'entreprise, les primes sont déductibles globalement des résultats imposables de l'exercice en cours à la date d'exécution ou d'expiration du contrat ; dans ce cas, si l'entreprise décide de répartir le profit résultant de l'annulation de la dette sur cinq ans, l'entreprise doit échelonner sur la même durée, par fractions égales, la déduction des primes d'assurance qu'elle a acquittées.

Les indemnités versées en tant que revenus de remplacement à l'exploitant individuel et à son conjoint collaborateur (contrats « Madelin » d'assurance groupe, régimes facultatifs de sécurité sociale) sont retenues pour la détermination du revenu professionnel imposable de l'exploitant.

IV. Dégrèvements d'impôts

Les impôts et taxes à la charge de l'entreprise sont déductibles du bénéfice de l'exercice sauf pour certains qui ne peuvent être déduits, notamment l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont déductibles, les impôts doivent en principe être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été mis en recouvrement ou sont devenus exigibles.

Si un dégrèvement est ultérieurement accordé, il constitue un profit imposable lorsque l'impôt avait été déduit des bénéfices imposables. Le dégrèvement doit être constaté dans les produits de l'exercice au cours duquel il a été ordonné. Un dégrèvement d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, comme de tout impôt non déductible, ne constitue pas un profit imposable. Il doit donc être déduit extracomptablement.

CHAPITRE 3. LES CHARGES

SECTION I. CONDITIONS DE DÉDUCTION DES CHARGES

Pour qu'une dépense puisse être comprise dans les charges déductibles, il faut qu'elle réponde aux trois conditions suivantes : elle doit être exposée dans l'**intérêt** de l'**exploitation** ; elle **ne doit pas avoir pour contrepartie un accroissement** de l'**actif** immobilisé de l'entreprise ; elle doit être **constatée en comptabilité** et appuyée de **justifications**.

I. Dépenses exposées dans l'intérêt de l'exploitation

Les dépenses qui sont effectuées dans un intérêt autre que celui de l'entreprise ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice. Sont donc exclues des charges déductibles : toutes les dépenses qui profitent personnellement à l'exploitant, aux associés, aux dirigeants, à certains membres du personnel ou à des tiers. Ainsi, parmi les frais de déplacement ou de relations publiques, il convient de distinguer ceux qui sont utiles à l'entreprise et ceux qui relèvent de la vie privée. Les dépenses non justifiées par l'intérêt de l'entreprise sont qualifiées d'**actes anormaux de gestion** et rejetées par l'administration fiscale lors des contrôles fiscaux.

II. Absence de contrepartie à l'actif

Les « frais généraux », c'est-à-dire les charges engagées autres que les achats, ne peuvent être immédiatement déduits que s'ils se traduisent par une diminution de l'actif net de l'entreprise. Quant aux achats, ils ne doivent pas augmenter la valeur de l'actif immobilisé.

Ne peuvent être portées en charges :

- les dépenses qui aboutissent à l'**entrée d'un nouvel élément** dans l'actif immobilisé de l'entreprise, destiné à être utilisé comme moyen d'exploitation dans le cadre de l'exercice de son activité, pendant une durée d'au moins un an (*ex.* : prix d'acquisition d'un élément incorporel du fonds de commerce, installation d'un ascenseur) ;
- les dépenses qui **augmentent la valeur d'un élément** de l'actif immobilisé (*ex.* : travaux immobiliers qui excèdent le simple maintien en état d'utilisation) ;
- les dépenses qui **prolongent** d'une manière notable la **durée d'utilisation** d'une immobilisation existante (*ex.* : consolidation d'un barrage ancien entièrement amorti).

Par simplification, les entreprises peuvent comprendre dans leurs charges déductibles les **biens de faible valeur** : les matériels et outillages, les matériels et mobiliers de bureau et les logiciels y compris les meubles meublants, dont la **valeur unitaire** hors taxes n'excède pas **500 €**. Mais la déduction immédiate des meubles meublants n'est permise que si les achats de l'exercice sont limités pour un bien déterminé à un petit nombre d'unités et résultent du renouvellement courant du mobilier installé (sauf si le montant global des dépenses n'excède pas la limite). La déduction immédiate n'est pas possible pour les biens de faible valeur dont l'utilisation constitue pour l'entreprise l'objet même de son activité (*ex.* : entreprises de location de téléviseurs).

Les règles comptables en matière de définition des immobilisations ont été modifiées par l'avis 2004-15 du CNC du 23.06.2004 (règlement CRC 2004-06 du 23.11.2004) relatif à la **définition**, la comptabilisation et l'évaluation des **actifs**. Ces nouvelles règles sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2005.

Un actif est un élément **identifiable** du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité **contrôle** du fait d'événements passés et dont elle attend des **avantages économiques futurs**.

Trois critères sont nécessaires :

- **élément identifiable** : un élément incorporel doit, soit être séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif, soit être issu d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits ;
- **contrôle de l'élément** : ce critère est différent de la conception traditionnelle du bilan qui regroupe les éléments dont l'entreprise est propriétaire ;
- élément porteur **d'avantages économiques futurs** : le lieu ou le droit doit, pour figurer à l'actif, être susceptible de contribuer directement ou indirectement à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entreprise.

III. Comptabilisation et justification de la charge

Pour être déductibles, les charges doivent être **enregistrées** en tant que telles dans la comptabilité de l'entreprise. Mais une entreprise peut demander, par voie de réclamation, la réparation de l'erreur qu'elle a commise en omettant de porter en charge certaines dépenses.

La comptabilité doit être appuyée des **pièces justificatives** permettant de contrôler la réalité et le montant des frais. Tout achat et toute prestation de services effectués pour les besoins de l'exploitation d'un commerçant ou d'un industriel doivent donner lieu à une facture.

Toutefois, l'administration n'exclut pas systématiquement la déduction des dépenses qui ne peuvent être justifiées par des documents faisant preuve certaine, dès lors qu'elles sont en rapport avec la nature et l'importance des obligations professionnelles.

IV. Exercice de déduction des charges

Les frais généraux et les achats doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel la dette de l'entreprise est devenue à la fois **certaine** dans son principe et **déterminée** quant à son montant.

Les charges qui ont été engagées mais se rapportent à l'exercice suivant (Compte 486 « Charges constatées d'avance ») doivent être extournées des charges de l'exercice. Tel est le cas des loyers et des primes d'assurances correspondant à une période qui s'étend au-delà de la clôture de l'exercice.

Par exception, certaines charges peuvent être portées à l'actif et faire l'objet d'une **déduction échelonnée** sur plusieurs exercices (voir ci-après).

En comptabilité, les notions de **charges différées** et de **charges à étaler** ont été supprimées (règlement CRC 2004-06 du 23.11.2004). Les dépenses antérieurement comptabilisées sous ces rubriques ont dû, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, être inscrites à l'actif si elles répondent à la définition du coût de revient des éléments concernés ou être constatées immédiatement en charges, dans le cas contraire. En revanche, pour les frais d'acquisition d'immobilisations, la comptabilité donne un choix entre ces deux solutions.

Le transfert à un compte d'immobilisation des **dépenses engagées avant 2005** précédemment inscrites en charges différées ou en charges à étaler reste sans conséquence sur le résultat fiscal. Compte tenu du fait que ces dépenses ont été intégralement déduites en fiscalité lors de leur engagement, l'amortissement pratiqué à concurrence de leur montant est rapporté au résultat imposable et n'est pas pris en compte pour le calcul de la plus ou moins-value de cession des biens en cause.

Les charges engagées au cours de l'exercice et qui restent à payer à la date de clôture de l'exercice doivent être prises en compte, si elles présentent à cette date le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant.

SECTION 2. CHARGES NON DÉDUCTIBLES (CHARGES « SOMPTUAIRES »)

L'article 39-4 du CGI exclut des charges déductibles, les dépenses suivantes, supportées directement par les entreprises sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursements de frais :

- les dépenses et charges de toute nature, y compris l'amortissement, ayant trait à l'exercice de la **chasse** ou à l'exercice non professionnel de la **pêche** ;
- les charges, y compris l'amortissement résultant de l'achat, de la location, de l'entretien ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de **résidences de plaisance** ou d'agrément, à moins qu'elles n'aient un caractère social ou qu'il s'agisse de demeures historiques classées ;
- les dépenses de toute nature, y compris l'amortissement résultant de l'achat, la location, de l'entretien ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition des **yachts** et bateaux de plaisance à voile ou à moteur ;
- l'amortissement des **voitures particulières**, pour la fraction de leur prix d'acquisition taxes comprises qui excède un certain plafond ou loyer correspondant. Le plafond est de **18 300 €** pour les véhicules mis en circulation depuis le 1^{er} novembre 1996. Ce plafond est ramené à **9 900 €** pour les véhicules les plus polluants (taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 g/km) acquis à compter du 1^{er} janvier 2006 et mis en circulation après le 1^{er} juin 2004. La catégorie des voitures particulières comprend outre les voitures de tourisme, les commerciales, canadiennes ou breaks.

Le prix d'acquisition des voitures particulières doit être augmenté du coût TTC des équipements et accessoires. Cependant, les radiotéléphones peuvent faire l'objet d'un amortissement distinct non soumis à limitation.

La fraction non déductible de l'amortissement est déterminée en appliquant au montant de l'amortissement pratiqué le rapport existant entre la fraction du prix d'acquisition qui dépasse le plafond et ce prix d'acquisition.

$$\text{Amortissement comptabilisé} \times \frac{(\text{Prix d'acquisition TTC} - \text{Plafond d'amortissement})}{\text{Prix d'acquisition TTC}}$$

EXEMPLE

Voiture particulière achetée neuve 27 500 € TTC le 1^{er} janvier 2006 ; amortissement sur cinq ans.
Amortissement pratiqué et comptabilisé : $27\,500 \times 20\% = 5\,500$ €

L'amortissement est calculé sur une base TTC puisque la TVA n'est pas récupérable.

Amortissement à réintégrer aux résultats imposables par voie extracomptable :

$$5\,500 \times \frac{27\,500 - 18\,300}{27\,500} = 1\,840 \text{ €}$$

Dans l'hypothèse où ultérieurement ce véhicule est vendu, il conviendra de retenir cette fraction d'amortissement pour la détermination des plus-values ou moins-values de cessions.

Résultat de cession = Prix de vente – Valeur comptable nette

Valeur comptable nette = Prix d'acquisition – Total des amortissements déductibles et non déductibles.

Les entreprises qui prennent en **location** des voitures neuves ou d'occasion sont soumises, du point de vue de la déduction des loyers correspondants, à un plafonnement analogue à celui qui s'applique à l'amortissement des véhicules dont les entreprises sont propriétaires. Le plafonnement concerne le loyer des voitures particulières prises soit en **crédit-bail** soit en **location** d'une **durée supérieure à trois mois** (ou inférieure à trois mois renouvelable). Les voitures prises en location de courte durée (n'excédant pas trois mois non renouvelable) n'y sont pas assujetties.

Le plafonnement fait obstacle à la déduction de la part du loyer correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant les limites. Cette part est calculée comme suit :

- l'amortissement du bailleur sur la fraction excédentaire est égal à l'amortissement pratiqué multiplié par le rapport (prix d'acquisition TTC – plafond) sur le prix d'acquisition TTC ;
- la part du loyer correspondant à cet amortissement s'obtient en ajoutant à celui-ci la TVA au taux prévu pour les voitures ;
- le chiffre obtenu est ajusté, le cas échéant, au prorata du temps pendant lequel le locataire a disposé du véhicule (chaque mois étant compté pour 30 jours).

EXEMPLE 1

Un loueur achète une voiture particulière dont le taux de dioxyde de carbone est de 150 g/km en 2006 pour 27 350 € (dont 4 482 € de TVA) et l'amortit sur 5 ans. Une entreprise prend cette voiture en crédit-bail pendant toute l'année.

Amortissement correspondant à la fraction du prix TTC supérieure à 18 300 € :

$$\frac{22\,868}{5} \times \frac{27\,350 - 18\,300}{27\,350} = 1\,513 \text{ €}$$

Part de loyer à réintégrer au résultat fiscal : $1\,513 + (1\,513 \times 19,6\%) = 1\,810$ €

EXEMPLE 2

L'entreprise Basilou a comptabilisé des redevances de crédit-bail mobilier pour un montant de 2 500 € en 2006. Elles concernent un véhicule de tourisme dont le taux de dioxyde de carbone est de 150 g/km et qui a fait l'objet d'un contrat signé le 1^{er} décembre 2006 pour une durée de 4 ans. Le loyer annuel est de 10 000 € TTC payable trimestriellement le 1^{er} décembre, 1^{er} mars, 1^{er} juin et 1^{er} septembre.

Le véhicule vaut HT 25 000 € ; il a été mis en circulation le 1^{er} décembre 2006, il est amorti sur 4 ans par le crédit-bailleur. Il est utilisé à 75 % pour des motifs professionnels par M. Basilou et à 25 % pour ses besoins privés. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile 2006.

La charge inscrite en comptabilité en 2006 est de 2 500 €. Le loyer concerne la période du 1^{er} décembre 2006 au 28 février 2007. Le principe d'indépendance des exercices nécessite le calcul d'une charge constatée d'avance non déductible sur l'exercice 2006 soit : $2\,500 \times \frac{2}{3} = 1\,667 \text{ €}$ à comptabiliser au débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ». Il faut raisonner sur le montant TTC du véhicule puisque le CGI a exclu du droit à déduction de la TVA les véhicules de tourisme.

La charge rattachée à l'exercice 2006 s'élève à : $2\,500 - 1\,667 = 833 \text{ €}$

Part de loyer correspondant à l'amortissement excédentaire non déductible :

$$\frac{25\,000 \times 1,196 - 18\,300}{4} \times \frac{30}{360} = 241,67 \text{ €}$$

Quote-part privée du loyer : $(833 - 241,67) \times 25 \% = 147,83 \text{ €}$

Montant de la charge déductible : $833 - 241,67 - 147,83 = 443,50 \text{ €}$

Montant de la charge à réintégrer extracomptablement : $241,67 + 147,83 = 389,50 \text{ €}$

Toutefois, les **dépenses somptuaires** ne sont pas réintégrées au résultat imposable lorsqu'elles sont nécessaires à l'activité de l'entreprise en raison même de son objet. Ainsi, une entreprise ayant pour objet la fabrication ou le commerce des armes de chasse peut déduire les dépenses résultant de l'utilisation d'un domaine de chasse pour essayer les armes avant de les vendre.

SECTION 3. RÉPARTITION DES CHARGES SUR PLUSIEURS EXERCICES

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, certaines dépenses limitativement énumérées peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées.

I. Frais d'établissement

Selon le Plan comptable général, les frais d'établissement sont des dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminés. Ces frais constituent, en principe, une charge de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés, mais ils peuvent être portés à l'actif du bilan et être amortis. Ces frais comprennent :

- les frais de constitution (droits d'apport, honoraires, publicité légale) ;
- les frais de « premier établissement » (frais de prospection et de publicité non rattachables à des produits déterminés) ;
- les frais d'augmentation de capital, de fusion, scission, transformation de société.

Les frais d'établissement sont **déduits** soit **immédiatement** au titre des charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés, s'ils n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan, soit suivant un plan d'amortissement linéaire sur une **période maximale de cinq ans**, les dotations annuelles étant au moins d'un cinquième et au plus de la moitié du montant des frais.

II. Frais de recherche et de développement

Les dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique peuvent, au choix de l'entreprise, être :

- **déduites immédiatement** des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées. Lorsqu'une entreprise a choisi de les déduire, ces dépenses ne peuvent pas être prises en compte dans l'évaluation du coût des stocks ;
- soit être **immobilisées**. L'amortissement est pratiqué selon le mode linéaire sur une période maximale de cinq ans.

Le choix doit être retenu projet par projet. Dans l'hypothèse de l'immobilisation, c'est l'ensemble des dépenses (autres que les frais financiers) qui doivent être **comptabilisées** en immobilisation. Le mode de comptabilisation retenu par l'entreprise pour les frais de recherche et de développement détermine leur régime fiscal.

Selon les nouvelles règles comptables concernant les actifs (CNC, avis 2004-15 du 23-06-2004), pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, les **frais de recherche** (opérations de recherche fondamentale et certaines opérations de recherche appliquée) sont obligatoirement portés en charges.

Les **frais de développement** (une partie de la recherche appliquée et développement expérimental) peuvent être portés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale. Tous les frais de développement sont obligatoirement et définitivement comptabilisés en charges jusqu'à la date à laquelle les conditions d'immobilisations sont, le cas échéant, remplies, quel que soit le traitement comptable que leur réserve par la suite l'entreprise.

Si pour un projet, les frais de recherche sont portés en immobilisations, les règles fiscales suivantes sont applicables :

- l'inscription à l'actif porte sur toutes les dépenses (autres que les frais financiers) qui se rapportent au projet concerné (y compris les frais de dépôts de brevets) ;
- l'amortissement des frais immobilisés est pratiqué selon le mode linéaire dans un délai maximal de cinq ans (exceptionnellement sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de l'actif en cause), conformément à un plan d'amortissement préétabli. Ce plan d'amortissement doit débuter dès l'exercice au cours duquel les dépenses ont été inscrites à l'actif du bilan sans attendre que le projet de recherche soit arrivé à son terme.

Le même choix existe pour les **dépenses de conception de logiciels**. L'amortissement des frais de conception de logiciels immobilisés ne débute que lorsque le logiciel est achevé. Lorsque les dépenses de conception de logiciels sont immobilisées en comptabilité, l'entreprise peut, si elle fait le choix de la déduction immédiate sur le plan fiscal, constater une dotation aux amortissements sur la valeur totale du logiciel dès la clôture de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été inscrites à l'actif et porter au compte d'amortissements dérogatoires la différence entre cette valeur et le montant de la dotation correspondant à l'amortissement comptable. Ainsi le mode de comptabilisation retenu par l'entreprise ne détermine pas le régime fiscal applicable aux dépenses de conception de logiciels.

Le choix est effectué pour chacun des logiciels. Il constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise. Lorsque sur le plan comptable, les dépenses présentent le caractère de charges, il en est de même sur le plan fiscal.

Selon les **règles comptables** (PCG, art. 331-3), les **logiciels acquis** sont amortis à compter de leur date d'acquisition et non de celle de leur mise en service et les **logiciels créés** à compter de leur date d'achèvement (PCG, art. 331-3, I).

Les logiciels créés par l'entité destinés à un usage commercial ainsi que ceux destinés aux besoins propres de l'entité sont inscrits en immobilisations, à leur coût de production dans les conditions suivantes :

- un logiciel destiné à **usage commercial** est un logiciel créé en vue d'être vendu, loué ou commercialisé sous d'autres formes. Un logiciel destiné à **usage interne** est un logiciel destiné à toute autre forme d'usage ;
- le coût de production comprend les seuls coûts liés à la conception détaillée de l'application (aussi appelée analyse organique), à la programmation (aussi appelée codification), à la réalisation des tests et jeux d'essais et à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne ou externe ;
- les logiciels destinés à **usage commercial** sont comptabilisés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément réunies :
 - W le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale,
 - W l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en œuvre.

Les logiciels destinés à **usage interne** sont enregistrés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le compte de résultat (PCG, art. 331-3, II).

Les **dépenses** engagées lors de la **phase de développement** et de **mise en production** d'un **site web** peuvent, au choix de l'entreprise, être **immobilisées** ou immédiatement **déduites** des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées. Les dépenses de création, acquisition et enregistrement d'un **nom de domaine** suivent le même régime que les dépenses de développement des logiciels créés. Les **autres dépenses** de création du site Internet exposées pendant les phases de recherche préalable et d'exploitation du site sont des **charges immédiatement déductibles**.

Les **frais de dépôt** de marques créées en interne sont immédiatement déductibles.

III. Frais d'acquisition des immobilisations

Les frais d'acquisition d'immobilisation comprennent les droits de mutation et d'enregistrement, les honoraires du notaire, les commissions versées à un intermédiaire, les frais d'insertion et d'affiches ainsi que les frais d'adjudication. Ils sont au choix du contribuable soit compris dans les **charges** immédiatement **déductibles**, soit rattachés au **coût d'acquisition** du bien et amortissables sur sa durée d'utilisation. Ce choix est applicable aux exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005 et résulte de la nouvelle règle comptable (PCG, art. 321-10).

La déduction étalée de ces frais selon les règles applicables aux frais d'établissement qui étaient applicables auparavant n'a plus lieu d'être. La nouvelle option concerne les acquisitions nouvelles et la part non encore déduite des résultats imposables des dépenses engagées au titre d'exercices clos avant le 1^{er} janvier 2005 et comptabilisés en frais d'établissement.

Cette option est irrévocable et s'applique à toutes les immobilisations. Une option distincte peut toutefois être exercée pour les titres.

Les **frais accessoires** nécessaires à la **mise en état d'utilisation** du bien constituent un élément du coût d'acquisition de l'immobilisation : droits de douane, frais d'installation et de montage, honoraires de l'architecte.

IV. Frais d'émission d'emprunts

Les frais d'émission d'emprunts (frais de publicité, d'impression de titres, commissions versées aux banques) peuvent être déduits immédiatement ou faire l'objet d'un étalement sur option. L'option permet à l'émetteur de répartir la déduction des frais sur la durée de l'emprunt soit par fractions égales, soit au prorata de la rémunération courue au cours de l'exercice. L'option pour l'étalement est irrévocable et globale pour une période de deux ans.

Le traitement comptable et fiscal des frais d'émission doit être identique. En comptabilité le compte utilisé est 4816 « Frais d'émission des emprunts ».

V. Primes de remboursement des emprunts obligataires

En ce qui concerne les primes de remboursement attachées à ces emprunts, l'entreprise émettrice est obligée de pratiquer la déduction échelonnée. L'article 21 du décret comptable du 29 novembre 1983 lui fait obligation de les porter à l'actif du bilan et de les amortir sur la durée de l'emprunt. Le montant des primes de remboursement d'emprunt est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt soit au prorata des intérêts courus soit par fractions égales. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée sont toujours amorties (**PCG, art. 361-2**).

Pour les emprunts émis depuis le 1^{er} janvier 1993, si la prime est **supérieure à 10 %** des sommes initialement mises à la disposition de l'emprunteur lors de son émission, elle est déduite du résultat fiscal de chaque exercice pour sa « fraction courue ». Cette fraction est déterminée de manière actuarielle selon la méthode des intérêts composés, en appliquant le taux d'intérêt actuariel calculé à la date d'émission de l'emprunt à la totalité des sommes reçues par l'emprunteur lors de l'émission. La prime correspond à la rémunération autre que les intérêts.

SECTION 4. CHARGES D'EXPLOITATION

I. Achats

Les achats sont retenus pour leur montant hors TVA déductible. Les **frais accessoires d'achat** payés à des tiers (transports, commissions, assurance...) peuvent être inclus dans le poste **achats** lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine aux achats correspondants. Autre possibilité : les classer, selon leur nature, dans les **Autres charges externes** (comptes 61 et 62).

Le prix d'achat doit également être diminué des réductions obtenues : ristournes, rabais, remises.

Les prélèvements effectués par l'exploitant individuel viennent en diminution du montant des achats. Par ailleurs, ce sont des « livraisons à soi-même » soumises à la TVA.

II. Redevances de crédit-bail

Les redevances de crédit-bail mobilier et immobilier sont en principe déductibles. Toutefois, les redevances de crédit-bail sur **fonds de commerce**, fonds artisanaux ou éléments incorporels **non amortissables** de ces fonds ne sont déductibles que pour la quote-part représentative des frais

financiers ; la quote-part de la redevance prise en compte pour la fixation du prix de vente n'est pas déductible. De plus, concernant les redevances de crédit-bail immobilier, la quote-part des loyers correspondant à l'amortissement financier du terrain est exclue des charges déductibles.

La déduction des redevances de crédit-bail afférentes aux **voitures particulières est plafonnée**. Ce plafonnement s'applique également aux locations de voitures d'une durée supérieure à trois mois.

III. Locations

Les loyers échus ou courus au cours de l'exercice sont déductibles. Le **droit d'entrée** ou **pas-de-porte** versé par le locataire entrant au propriétaire bailleur représente soit un supplément de loyer, déductible de manière échelonnée sur la durée du bail, soit le prix d'acquisition d'une immobilisation incorporelle : le droit au renouvellement du bail. Si le loyer est normal, c'est-à-dire s'il correspond à la valeur locative réelle, le droit d'entrée n'est pas déductible. Si le loyer est inférieur à la valeur locative réelle, le droit d'entrée peut être considéré comme un supplément de loyer.

Le **droit au bail** ou pas-de-porte versé au précédent locataire ou occupant est le prix d'acquisition d'un élément incorporel du fonds de commerce.

Le **dépôt de garantie** consigné par le bailleur demeure la propriété du locataire et ne constitue donc pas pour ce dernier une charge. Les sommes déposées ne sont passées en charges que lorsqu'elles sont définitivement acquises au bailleur.

IV. Entretien et réparations

Les dépenses d'entretien et de réparation sont celles ayant pour objet de conserver ou de remettre en bon état d'utilisation les immobilisations. La mise en œuvre de la méthode d'**amortissement par composants** affecte les règles de comptabilisation de ces dépenses et donc leurs modalités de déduction. Les dépenses d'**entretien courant** constituent des dépenses déductibles. Lorsqu'elles consistent en un **remplacement** d'éléments existants, ces dépenses suivent un régime qui dépend des décisions prises par l'entreprise quant à la décomposition de l'élément d'actif concerné. Selon l'article 321-14 du PCG, les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé. La valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé est passée en charges. Les dépenses de remplacement d'un élément inscrit séparément à l'actif sont comptabilisées en tant que **composant** et entraînent la sortie corrélative de l'élément remplacé. Leur immobilisation est obligatoire.

Concernant les dépenses qui ne portent pas sur des remplacements proprement dits, leurs modalités de déduction dépendent du point de savoir si elles ont ou non pour effet d'augmenter la valeur ou la durée d'utilisation du bien concerné dans son ensemble.

Les dépenses d'entretien et de réparations peuvent être classées en quatre catégories.

1. Les dépenses courantes d'entretien et de réparation sont considérées comme des charges d'exploitation déductibles lorsqu'elles n'aboutissent pas au remplacement d'un composant et qu'elles n'ont pas d'autre effet que de maintenir le bien ou le composant en état d'usage et de fonctionnement sans augmenter ni sa valeur ni sa durée d'utilisation, appréciée à la date de leur engagement (*ex.* : les travaux périodiques de peinture, de nettoyage et de réfection partielle de plomberie, et d'électricité).

2. Les dépenses de remplacement d'un composant entraînent obligatoirement l'inscription à l'actif d'un nouveau composant amortissable et la sortie de l'élément remplacé. Cette règle exclut la possibilité de constituer des provisions pour gros entretien destinées à faire face aux dépenses de

remplacement. Il s'agit notamment des dépenses engagées pour la réalisation d'**échange standard** de pièces maîtresses de gros équipement (remplacement d'un moteur), ces pièces répondent par leur nature à la définition d'un composant. Il en est de même des travaux de réfection d'une **toiture** ou des dépenses engagées pour le remplacement des **installations techniques** d'un immeuble d'exploitation (ascenseur, électricité, climatisation, plomberie...), lorsque ces éléments ont été inscrits distinctement à l'actif lors de l'acquisition du bien.

L'obligation d'immobiliser les dépenses de remplacement en tant que composant s'applique également en cas de remplacement des éléments qui répondent par nature à la définition d'un composant mais que l'entreprise n'a pas identifiés comme tels à l'origine (remplacement d'un élément en cas de panne accidentelle).

Lorsque l'entreprise doit procéder au remplacement d'un élément qui, à l'origine n'a pas été, à juste titre, comptabilisé comme composant, les dépenses correspondantes ont le caractère de charges d'exploitation si elles n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur du bien ni d'en prolonger sa durée d'utilisation. Dans le cas contraire, elles sont immobilisées.

3. Les **dépenses** qui ont pour objet la réalisation de **nouveaux agencements**, l'**aménagement** ou la **transformation d'installations existantes** ont pour effet en règle générale de faire entrer un ou plusieurs éléments à l'actif du bilan. Elles doivent être immobilisées et déduites par voie d'amortissement.

4. Les **dépenses de gros entretien** qui ne consistent pas en un remplacement d'éléments existants peuvent faire l'objet de provisions pour gros entretien ou grande révision.

REMARQUE

En comptabilité et en fiscalité, les dépenses d'acquisition, de production ou de transformation d'immobilisations corporelles nécessitées par des raisons de **sécurité** ou liées à l'**environnement** doivent être immobilisées lorsque leur défaut de réalisation entraînerait l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou l'installation de l'entreprise.

V. Primes d'assurances

Les primes d'assurances qui garantissent l'entreprise contre les **risques** de toute sorte sont déductibles dans la mesure où elles se rapportent à l'exercice en cours. Il s'agit des risques courus par les divers éléments de l'actif (incendie...), des risques de pertes de bénéfices après incendie...

Toutefois, les primes **d'assurance-vie ou décès** sont soumises à des règles particulières. Certaines entreprises s'assurent contre le décès de leur dirigeant ou d'un collaborateur essentiel. La déduction des primes de cette **assurance homme-clé** est admise par l'administration dans la mesure où le contrat vise à garantir l'entreprise contre la perte d'exploitation consécutive à la disparition de l'homme-clé.

Le contrat d'assurance doit répondre aux conditions suivantes :

- L'entreprise est désignée de manière irrévocable comme bénéficiaire du contrat.
- La personne assurée joue un rôle déterminant dans l'entreprise.
- Le risque assuré est la perte de recettes d'exploitation résultant du décès de l'homme-clé ou de son incapacité pendant au moins trois mois.
- L'entreprise perd définitivement la disposition des sommes versées.

L'administration exigeait que l'indemnité soit fixée en fonction de la perte d'exploitation subie, mais le Conseil d'État considère que les primes versées dans le cadre de l'assurance « homme-clé » sont en principe immédiatement déductibles. Le Conseil d'État n'effectue aucune distinction selon que l'indemnisation fixée est un capital forfaitaire ou une indemnité calculée en fonction de la perte d'exploitation effective (CE, 29 juillet 1998, n° 108244).

Les primes des contrats d'assurance répondant à ces conditions sont déductibles du résultat de l'exercice en cours **à la date de leur échéance** (par exception à la règle du couru).

Lorsque le contrat d'assurance-vie a été souscrit en garantie du **remboursement d'un emprunt**, les primes sont déductibles au fur et à mesure des échéances à condition que l'assurance ait été **imposée par l'organisme prêteur**. Si l'assurance-vie a été **souscrite librement** par l'emprunteur, les primes sont déductibles globalement du résultat de l'exercice en cours au décès du dirigeant ou à l'expiration du contrat ; toutefois, si l'entreprise opte pour l'étalement sur cinq ans du profit résultant de l'annulation de sa dette, la déduction des primes versées doit être échelonnée sur la même durée.

Le contrat **d'assurance-vie** qui ne couvre pas un risque et qui se limite à prévoir le versement d'un capital à une certaine date a le caractère d'un **placement financier**. Les primes d'assurances-vie ne sont pas déductibles. Elles ne sont déductibles que globalement lors du versement du capital par la compagnie d'assurances.

VI. Publicité et cadeaux

Les **cadeaux** offerts à des clients ou à des fournisseurs sont des charges déductibles, à condition qu'ils soient effectués dans l'intérêt direct de l'entreprise. Ils sont réintégrés au résultat s'ils relèvent d'une gestion anormale, notamment lorsque leur valeur est excessive (*ex.* : manteau de fourrure offert à l'épouse d'un fournisseur).

Les **dépenses** afférentes aux **publicités** prohibées par le Code de la santé publique et des mesures contre l'alcoolisme ne sont pas admises en déduction pour la détermination des bénéfices soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Les dépenses de parrainage (sponsoring) engagées à l'occasion de manifestations parrainées par l'entreprise sont des dépenses de publicité déductibles à condition que l'identité du sponsor soit portée à la connaissance du public et que les dépenses engagées ne soient pas excessives par rapport à l'avantage attendu.

Les dépenses de parrainage engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises sont déductibles, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

VII. Frais de voyage et de déplacement

Les frais de voyage et de déplacement sont déductibles du résultat fiscal s'ils ont un caractère professionnel et sont justifiés.

Les **frais de transport** supportés par l'exploitant pour se rendre de son **domicile** à son lieu de travail sont déductibles si l'éloignement du domicile ne présente pas un caractère anormal. À compter de l'imposition des revenus de l'année 2004, les frais de transport supportés par l'exploitant pour se rendre de son domicile à son lieu de travail sont toujours déductibles lorsque cette distance n'excède pas 40 kilomètres. Au-delà, la déduction suppose que l'exploitant justifie l'éloignement par des circonstances particulières.

Les frais de **véhicules à usage mixte** qui sont inscrits à l'actif du bilan ne sont déductibles qu'au prorata de l'utilisation professionnelle du véhicule. Si le véhicule n'est pas inscrit à l'actif, la quote-part de frais relative à son utilisation professionnelle (prime d'assurance, entretien et réparation, essence et carburant) est déductible.

Les frais de déplacement remboursés aux **dirigeants** et aux **salariés** au titre de l'utilisation professionnelle de leurs véhicules personnels sont déductibles si le kilométrage professionnel est justifié.

Les frais de **voyages de stimulation** dans l'intérêt de l'entreprise et dans un but de promotion commerciale sont déductibles. Par exemple, voyages offerts aux gagnants d'un concours concernant les salariés d'un réseau commercial et les tiers les accompagnant.

VIII. Frais de réception et de représentation

Les frais de réception et de représentation sont déductibles lorsqu'ils sont exposés dans l'intérêt de l'entreprise et sont assortis de justifications suffisantes.

Les **repas d'affaires** constituent des charges déductibles s'ils sont justifiés et dans un rapport normal avec l'activité et l'avantage attendu.

Les frais supplémentaires de repas pris sur le lieu de travail sont déductibles lorsque la distance entre ce lieu et le domicile qui doit conserver un caractère normal fait obstacle à ce que le repas soit pris à domicile et à condition que le montant de ces dépenses soit justifié. N'est déductible que la fraction du prix du repas qui est comprise entre le montant forfaitaire qui représente le montant du repas pris à domicile (4,15 € en 2006) et le seuil au-delà duquel la dépense est considérée comme exagérée (15,80 € pour 2006). La fraction déductible est donc de : $15,80 \text{ €} - 4,15 \text{ €} = 11,65 \text{ €}$ en 2006. Le montant des frais de repas supérieur à cette limite n'est déductible que s'il y a justification de circonstances exceptionnelles nécessaires pour l'exercice de l'activité.

IX. Impôts, taxes et versements assimilés

Les impôts à la charge de l'entreprise sont déductibles à moins que la loi ne dise le contraire.

Sont notamment exclues des charges déductibles : l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

La **contribution sociale de 3,3 %** de l'impôt sur les sociétés (calculé comme ci-dessus) diminué d'un abattement de 763 000 € n'est pas déductible du résultat imposable.

La **contribution sociale généralisée** de 7,5 % n'est déductible qu'à hauteur de 5,1 % des revenus ou bénéfices au titre desquels elle est acquittée.

La **contribution au remboursement de la dette sociale** de 0,5 % n'est pas déductible.

Sont également exclues les taxes et participations dues à l'occasion de la construction d'immeubles : elles entrent, selon le cas, dans le coût de revient du terrain ou dans celui de l'immeuble.

La **taxe sur les voitures de sociétés** est déductible du résultat des sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés. En revanche, elle doit être réintégrée au résultat des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Sont notamment déductibles la taxe professionnelle, la taxe foncière, la taxe d'apprentissage, la contribution sociale de solidarité, les contributions indirectes, les droits d'enregistrement.

Le fait générateur de la déduction est la mise en recouvrement ou l'exigibilité de l'impôt. Pour les droits d'enregistrement, c'est le dépôt ou l'enregistrement de l'acte.

X. Pénalités et amendes

Les transactions, **amendes**, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et de la concurrence, le ravitaillement, la répartition des divers produits, l'**assiette** et le **recouvrement** des impôts, contributions et taxes, ne sont **pas** admises en **déduction** des bénéfices soumis à l'impôt.

Les majorations de retard payées aux organismes de **Sécurité sociale** sont **déductibles** car elles sont considérées comme de même nature que les cotisations elles-mêmes.

Les **amendes** pour infractions au **droit du travail** ne sont **pas déductibles**.

Les **amendes pénales** ne sont **pas déductibles**. Les contraventions au Code de la route ne peuvent pas être prises en charge par l'entreprise.

XI. Charges de personnel

A. *Rémunérations du personnel*

Les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

Les rémunérations **déductibles** sont celles allouées aux **salariés** et, dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, celles allouées aux **dirigeants**.

L'**exploitant individuel** et les **associés des sociétés de personnes** non soumises à l'impôt sur les sociétés ne peuvent **pas déduire** leur propre rémunération pour le calcul du résultat imposable de l'entreprise.

Lorsque le **conjoint de l'exploitant** participe effectivement à l'exercice de la profession et perçoit un salaire soumis aux cotisations sociales, ce salaire est déductible sans limite si les époux sont mariés sous un régime de séparation de biens.

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts **depuis le 1^{er} janvier 2005**, le salaire du conjoint de l'exploitant individuel **adhérent** à un centre de gestion ou à une association agréés est déductible en totalité. Cette déduction s'applique quel que soit le régime matrimonial adopté par les époux. En revanche, la déduction du salaire du conjoint de l'exploitant **non adhérent** est limitée lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts. Depuis le 1^{er} janvier 2005, la limite est fixée à **13 800 €**, indépendamment du temps de travail accompli au titre de l'exercice.

Les **charges sociales** relatives à la rémunération du conjoint sont calculées suivant les règles propres à la Sécurité sociale sur le montant total de la rémunération et leur déduction fiscale est admise en totalité. Lorsque la limite de 13 800 € est applicable, elle est comparée au salaire brut du conjoint, mais le salaire effectivement imposé en traitements et salaires est égal à :

Montant du salaire éventuellement limité – Intégralité des cotisations salariales (même celles relatives à la fraction de la rémunération non déductible des résultats de l'entreprise).

Dans les **sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés**, les mêmes règles s'appliquent pour la déduction du salaire du **conjoint d'un associé**.

La **fraction déductible** du salaire du conjoint de l'exploitant est imposée dans la catégorie des traitements et salaires après déduction de la part salariale des cotisations de Sécurité sociale, ainsi que des frais professionnels (déduction forfaitaire de 10 % ou déduction des frais réels). La **fraction non déductible** est imposée au nom de l'exploitant ou du conjoint associé dans les sociétés de personnes en complément de ses bénéfices professionnels.

Les **indemnités** et remboursements de frais, les avantages divers en espèces ou en nature consentis au personnel et les indemnités de licenciement entrent dans les charges de personnel déductibles.

Il en est de même pour l'**intéressement et la participation** alloués au personnel (régimes légaux). Toutefois, la participation n'est fiscalement déductible qu'à compter de la décision de l'assemblée générale de doter la réserve spéciale de participation. Aussi la participation des salariés évaluée à la clôture de l'exercice et déduite en comptabilité doit-elle être réintégrée pour la détermination du résultat fiscal. Elle sera déduite fiscalement au titre de l'exercice suivant (extracomptablement, tableau 2058-A).

Les charges sociales liées aux rémunérations du personnel sont en principe déductibles.

B. Cotisations sociales personnelles de l'exploitant

Les dispositions concernant la déduction des cotisations sociales ont été modifiées pour le calcul du résultat fiscal des exercices clos depuis le **1^{er} janvier 2004**. Les exploitants peuvent appliquer les règles de déduction découlant des dispositions applicables en 2003 si ces dernières sont plus favorables pendant une période de 5 ans.

Les déductions appliquées sur le revenu professionnel sont prises en compte pour la détermination du plafond de déduction de l'épargne retraite (PERP) du revenu global.

Les nouvelles règles concernent toutes les professions indépendantes non agricoles (BIC ou BNC) qu'il s'agisse d'**exploitants individuels** ou d'**associés de sociétés de personnes** ainsi que de **dirigeants non salariés** imposables selon le régime de l'article 62 du CGI (gérants majoritaires de Sarl...).

1. Cotisations déductibles

Sont déductibles les cotisations versées dans le cadre des régimes suivants :

- **Régimes obligatoires de base** d'assurance maladie, maternité, vieillesse et d'allocations familiales y compris la cotisation annuelle supplémentaire des commerçants, industriels et artisans finançant le régime d'indemnités journalières.
- **Régimes complémentaires obligatoires** d'assurance vieillesse et d'assurance invalidité-décès des travailleurs non salariés, y compris le régime complémentaire d'assurance vieillesse obligatoire des industriels et commerçants.
- **Régimes facultatifs complémentaires** de prévoyance (maladie, décès, invalidité), de retraite et de perte d'emploi subie mis en place par les organismes de Sécurité sociale.
- **Contrats « Madelin »** d'assurance de groupe en matière de retraite, de prévoyance complémentaire et de perte d'emploi subie.

Les cotisations du **conjoint collaborateur** aux régimes obligatoires d'assurance vieillesse et d'invalidité-décès des travailleurs non salariés sont déductibles. Il en est de même de celles versées à son nom dans le cadre d'un contrat d'assurance de groupe, si l'intéressé collabore effectivement à

l'activité sans être rémunéré et n'exerce aucune activité professionnelle pour le compte d'un autre employeur, ou seulement une activité à temps partiel.

2. Montants de cotisations déductibles

Les cotisations **obligatoires** d'assurance maladie et maternité, d'allocations familiales ainsi que celles versées aux régimes d'assurance invalidité-décès obligatoires sont déductibles sans limitation.

Il en est de même des versements effectués au titre de l'assurance vieillesse obligatoire au titre du régime de base ou du régime complémentaire.

La déduction des versements effectués au titre des régimes **facultatifs** de retraite, de prévoyance et de perte d'emploi est plafonnée. Les limites sont les suivantes :

- Pour l'**assurance vieillesse** : **10 % du plafond annuel moyen retenu pour les cotisations de Sécurité sociale** (soit 3 218 € pour 2007) auquel s'ajoute **25 % du bénéfice imposable** compris entre une fois et huit fois ce même plafond (soit entre 32 184 € et 257 472 € pour 2007), soit une déduction maximale de 59 540 € pour 2007.
- Pour la **prévoyance** : **7 % du plafond annuel moyen retenu pour les cotisations de Sécurité sociale** (soit 2 253 € pour 2007) auquel s'ajoute **3,75 % du bénéfice imposable** dans la limite globale de 3 % d'une somme égale à huit fois le plafond (soit une déduction maximale de 7 724 € pour 2007).
- Pour la **perte d'emploi** : **2,5 % du plafond annuel moyen retenu pour les cotisations de Sécurité sociale** (soit 805 € pour 2007) ou, s'il est plus élevé, un montant égal à **1,875 % du bénéfice imposable** retenu dans la limite d'une somme égale à huit fois le plafond (soit une déduction maximale de 4 828 € pour 2007).

Pour le calcul de ces limites, le bénéfice imposable s'entend du bénéfice avant déduction de ces cotisations.

Les cotisations obligatoires aux régimes de base et complémentaire d'assurance vieillesse versées par les conjoints collaborateurs sont intégralement déductibles.

3. Mesures transitoires

Les contribuables ayant conclu un contrat « Madelin » avant le 25 septembre 2003 ou ayant adhéré à un régime facultatif avant cette date peuvent continuer à appliquer le régime de plafonnement en vigueur en 2003 pour les exercices arrêtés entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2008.

La déduction des versements effectués au titre de l'assurance vieillesse obligatoire et des régimes facultatifs de retraite, de prévoyance et de perte d'emploi est plafonnée à un montant global correspondant à 19 % d'une somme égale à huit fois le plafond annuel moyen retenu pour le calcul des cotisations de Sécurité sociale (soit 48 920 € pour 2007). À l'intérieur de cette limite, les versements aux régimes de prévoyance complémentaire et de perte d'emploi ne peuvent excéder respectivement 3 % et 1,5 % de la même somme (soit, pour 2007, 7 724 € et 3 862 €).

4. Exercice de déduction

Les **cotisations obligatoires** de Sécurité sociale déductibles des résultats d'un exercice sont celles qui sont dues au titre de cet exercice sans tenir compte de leurs modes de paiement. Les cotisations d'**assurance de groupe** sont déductibles soit de l'exercice au cours duquel elles sont payées si elles couvrent des risques relevant de l'assurance-vie, soit de l'exercice au cours duquel elles ont couru pour les autres risques.

Concernant les contribuables titulaires de **bénéfices non commerciaux** et les **dirigeants non salariés** dont le revenu est déterminé en fonction des encaissements et des paiements, ils ne déduisent que les cotisations effectivement versées au cours de l'année.

EXEMPLES D'APPLICATION

1. Un commerçant a souscrit un contrat « Madelin » en 2001 et a versé en 2007 des cotisations à hauteur de :

- 4 000 € au titre de l'assurance vieillesse,
- 2 000 € au titre de la prévoyance,
- 500 € au titre de la perte d'emploi.

Ses cotisations obligatoires aux régimes de base et complémentaire d'assurance vieillesse s'élèvent à 7 000 €.

Le résultat de l'exercice clos le 31.12.2007 (avant déduction des cotisations facultatives) est de 34 000 €.

Compte tenu des nouvelles règles, il peut déduire :

- la totalité des cotisations obligatoires d'assurance vieillesse : 7 000 € ;
- l'ensemble des cotisations facultatives de prévoyance : 2 000 € puisqu'elles sont inférieures au plafond ;
- l'ensemble des cotisations facultatives de perte d'emploi : 500 € puisqu'elles sont inférieures au plafond.

Concernant l'assurance vieillesse facultative, il ne peut déduire que :

$$32\,184 \text{ €} \times 10 \% + (34\,000 \text{ €} - 32\,184 \text{ €}) \times 25 \% = 3\,672 \text{ €}$$

L'excédent de cotisations soit : $4\,000 \text{ €} - 3\,672 \text{ €} = 328 \text{ €}$ n'est pas déductible.

Le contribuable aurait intérêt à opter pour les dispositions transitoires de l'ancien régime. Le total des cotisations obligatoires, 7 000 €, et facultatives : $4\,000 \text{ €} + 2\,000 \text{ €} + 500 \text{ €} = 6\,500 \text{ €}$, soit 13 500 €, reste inférieur au plafond de 19 % de huit fois le plafond de Sécurité sociale (48 920 €).

2. Un commerçant et son conjoint collaborateur ont tous les deux souscrit un contrat « Madelin ». Ils ont réalisé au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2007 un résultat fiscal (avant déduction des cotisations facultatives) de 260 000 €.

Le montant maximal des cotisations déductibles s'élève à :

$$32\,184 \text{ €} \times 10 \% + (257\,472 \text{ €} - 32\,184 \text{ €}) \times 25 \% = 59\,540 \text{ €}, \text{ au titre de l'assurance vieillesse.}$$

Au titre de la prévoyance, le montant maximal des cotisations déductibles est de :

$$257\,472 \text{ €} \times 3 \% = 7\,724 \text{ €}$$

Au titre de la perte d'emploi, le montant maximal des cotisations déductibles est de :

$$257\,472 \text{ €} \times 1,875 \% = 4\,828 \text{ €}$$

L'ancien régime n'aurait permis qu'une déduction totale de : $19 \% \times 8 \times 32\,184 \text{ €} = 48\,920 \text{ €}$, tenant compte du montant des cotisations aux régimes de base et complémentaire obligatoires d'assurance vieillesse.

SECTION 5. CHARGES FINANCIÈRES

I. Principes

Les intérêts et les frais des emprunts contractés pour les besoins de l'entreprise et des emprunts contractés pour acquérir le fonds de commerce sont déductibles dès lors que la dette a été inscrite au bilan. Les intérêts sont déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel ils ont couru.

Les associés des **sociétés de personnes** dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu, qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre de la société, peuvent déduire de leur quote-part du bénéfice social les intérêts des emprunts contractés pour acquérir les droits sociaux. C'est une conséquence de la règle selon laquelle les parts de sociétés de personnes constituent un actif professionnel personnel (il n'en est pas de même dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés). Un associé peut également déduire de sa part de résultat les intérêts de l'emprunt conclu pour acquérir un bien dont il a fait apport à la société.

II. Intérêts des comptes courants d'associés

A. Conditions de déduction communes à toutes les sociétés

Les intérêts financiers relatifs à la rémunération des comptes courants d'associés comptabilisés et versés par une entreprise sont normalement déductibles sous réserve pour l'entreprise de respecter deux conditions générales ; pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés des dispositions spécifiques s'ajoutent :

1. Le capital doit être intégralement libéré

Si le capital social n'est pas intégralement libéré, les intérêts des comptes courants d'associés ne sont pas déductibles.

Si l'entreprise prend l'engagement de libérer intégralement son capital dans les 3 ans alors les charges financières restent déductibles.

2. Limitation du taux d'intérêt servi

Le taux maximal d'intérêt déductible servi aux associés est égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens trimestriels pratiqués par les établissements de crédits pour des prêts à taux variables aux entreprises d'une durée initiale supérieure à 2 ans.

Pour les entreprises dont l'exercice 2006 coïncide avec l'année civile, le taux maximum d'intérêt déductible est de 4,48 %.

B. Limitations spécifiques aux sociétés soumises à l'IS

1. Substitution éventuelle du taux maximal

À compter du 1^{er} janvier 2007, une société peut retenir le taux du marché pour les avances consenties par les entreprises liées directement ou indirectement si celui-ci est supérieur.

2. Limitation spéciale pour les associés dirigeants ou majoritaires des sociétés passibles de l'IS jusqu'en 2006

Ce dispositif s'applique pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2006. Il vise les associés ou actionnaires dirigeant en droit ou en fait la société et les associés détenteurs de plus de 50 % des droits financiers ou des droits de vote. La déduction des intérêts des sommes versées par ces associés n'est déductible que dans la limite où ces sommes n'excèdent pas pour l'ensemble de ces associés ou actionnaires une **fois et demie le capital social**. Cette limitation concernant les associés dirigeants ou majoritaires n'est **pas applicable** aux avances consenties à leurs filiales par des sociétés ayant la qualité de **sociétés mères**.

Les **dirigeants de droit** sont :

- dans les sociétés anonymes : le président du conseil d'administration, le directeur général, les directeurs généraux délégués, les membres du directoire ;
- dans les sociétés à responsabilité limitée et en commandite par actions : les gérants ;
- dans les sociétés de personnes et les sociétés en participation ayant opté pour l'impôt sur les sociétés : le gérant ou, à défaut de gérant, tous les associés.

Les **dirigeants de fait** sont ceux qui remplissent des fonctions analogues à celles des dirigeants de droit ou qui exercent un contrôle effectif et constant sur la direction de l'entreprise.

Cette limitation n'est pas applicable aux sommes portées en **compte bloqué** et destinées à être incorporées au capital dans un délai maximum de 5 ans. Ces sommes ne sont pas prises en considération pour le calcul d'une fois et demie le capital.

Les intérêts non déductibles sont réintégrés dans le résultat fiscal.

3. Limitation des intérêts versés par une société « sous-capitalisée » à des personnes morales liées à compter de 2007

La déduction des intérêts versés par une entreprise à des entreprises liées est restreinte.

La limitation s'applique à partir des **exercices ouverts le 1^{er} janvier 2007**.

Les **liens de dépendance** sont réputés exister lorsqu'une entreprise détient (directement ou par personne interposée) la majorité du capital social de l'autre, ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou encore si les deux entreprises sont placées, dans les conditions précédentes, sous le contrôle d'une même entreprise tierce.

Sont concernées par cette mesure, les sociétés soumises à l'IS et les sociétés de personnes relevant du régime des sociétés de personne dont les droits sont détenus (exclusivement ou partiellement) par des sociétés passibles de l'IS.

Certaines activités sont exclues du dispositif :

- Les sociétés chargées de la gestion centralisée de la trésorerie d'un groupe.
- Les établissements de crédit.
- Les crédits-bailleurs.
- Les avances consenties dans le cadre de relations commerciales normales (à titre donc de clients ou de fournisseurs).

a. Détermination du montant des intérêts non déductibles

Pour déterminer le montant des intérêts non déductibles, il est nécessaire de caractériser la sous-capitalisation de la société.

Trois critères doivent être cumulativement franchis par la société, ensuite le montant des intérêts financiers non admis en déduction du résultat fiscal est déterminé sur le plus élevé des critères.

1^{er} critère : L'endettement global de la société

La société doit avoir reçu des sommes représentant au cours de l'exercice un montant moyen supérieur à une fois et demie le niveau de ses capitaux propres, la situation peut être appréciée au début ou à la fin de l'exercice au choix de l'entreprise.

2^e critère : Le montant des intérêts supérieurs à 25 % du résultat courant avant impôt corrigé

Les intérêts doivent représenter plus de 25 % du résultat courant avant impôt de la société. Le résultat est retraité, il est majoré des intérêts, des amortissements et de la quote-part de loyer de crédit-bail pris en compte pour la fixation du prix de levée d'option.

3^e critère : Les intérêts versés doivent dépasser celui des intérêts reçus de sociétés liées

b. Calcul du montant des intérêts non déductibles

Il dépend du critère le plus élevé, les intérêts non déductibles correspondent à :

Endettement global :

Intérêts × (Taux d'endettement constaté – 1,5 fois les capitaux propres) / Moyenne des sommes mises à sa disposition au cours de l'exercice par les entreprises liées

Intérêts supérieurs à 25 % du résultat courant avant impôt corrigé :

Intérêts × (% constaté – 25 %) du résultat courant avant impôt corrigé

Intérêts supportés supérieurs à ceux reçus :

Intérêts supportés – Intérêts reçus

La société retient le plus faible montant.

c. Situations exclues du dispositif de limitation

La société est dispensée de réintégrer ses intérêts financiers lorsque :

- le calcul des intérêts excédentaires aboutit à un montant inférieur à 150 000 € ;
- le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement.

La notion de groupe est celle retenue pour l'établissement des comptes consolidés, le ratio d'endettement doit subir également des retraitements propres aux règles de consolidations.

d. Sorts des intérêts non admis en déduction

Les intérêts qui ne peuvent pas être déduits de leur exercice peuvent être déduits **des exercices suivants** sous réserve que le montant des intérêts versés à des sociétés liées, au titre de l'exercice suivant, est inférieur au plafond de couverture des intérêts (*2^e critère*).

Les intérêts non déduits et différés ne sont pas considérés comme des revenus distribués.

Une décote annuelle de 5 % est appliquée sur le montant des intérêts non déduits au titre de l'exercice à compter de la 2^e année de report.

La décote ne s'applique qu'à partir des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009.

C. Imposition des associés

1. Entreprises

Une **entreprise** qui perçoit des intérêts de comptes courants d'associés les intègre dans son bénéfice professionnel pour qu'ils soient imposés au BIC ou à l'impôt sur les sociétés en produits financiers que ces intérêts soient ou non excédentaires pour la société qui les a versés.

2. Personnes physiques

Les intérêts perçus sont déclarés en revenu de créances dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers à l'impôt sur le revenu avec la possibilité pour le bénéficiaire d'opter pour le prélèvement libératoire.

Pour les **associés dirigeants** (quelle que soit la société), l'option pour le prélèvement libératoire n'est possible que pour un total d'avances qui n'excède pas **46 000 €**. La limite de 46 000 € doit être remplacée par une fois et demie le capital social si ce chiffre est inférieur à 46 000 €. Les dépôts en compte bloqué individuel dont les intérêts ouvrent droit au prélèvement forfaitaire de 16 % (27 % avec les prélèvements sociaux) ne sont pas pris en compte pour le calcul du plafond de 46 000 €.

Les **intérêts excédentaires** réintégrés dans le résultat fiscal de la société sont également déclarés en revenu de créances dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers à l'impôt sur le revenu sans possibilité, en revanche, d'opter pour le prélèvement libératoire.

III. Compte de l'exploitant débiteur

Les intérêts des emprunts qui servent à financer les prélèvements personnels de l'exploitant ou des associés ne sont pas déductibles. En effet, dans cette situation, l'exploitant ou l'associé alimente sa trésorerie privée au détriment de celle de l'entreprise ; les frais et charges qui en résultent pour l'entreprise ne sont pas supportés dans l'intérêt de celle-ci, mais dans celui de l'exploitant ou de l'associé.

Les charges financières à réintégrer sont les intérêts et les agios afférents aux découverts consentis à l'entreprise. Les charges financières relatives à la quote-part de l'emprunt qui excède le solde débiteur du compte de l'exploitant sont déductibles.

Les charges financières non déductibles sont à réintégrer quelle que soit l'affectation des emprunts. Le fait que ces emprunts financent des investissements durables ou que la situation du compte de l'exploitant soit créditrice ou débitrice à la date où ils sont contractés n'a pas d'incidence sur le caractère déductible ou non des frais financiers. Ils ne sont pas déductibles dès lors que le compte de l'exploitant est débiteur aujourd'hui.

La quote-part non déductible des charges financières est déterminée par le rapport :

$$\frac{\text{Solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant}}{\text{Montant moyen des prêts et avances de l'exercice}}$$

Si le **montant moyen annuel des prélèvements nets de l'exploitant** est inférieur au solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant, c'est ce premier montant qui doit figurer au numérateur du rapport.

EXEMPLE

Un exploitant individuel a financé un investissement par un emprunt de 14 000 € contracté le 1^{er} avril 2006 ; les intérêts courus en 2006 sont de 1 500 €. De plus, l'exploitant s'est fait accorder un découvert bancaire de 9 000 € le 1^{er} mai 2006 ; les agios dus au titre de 2006 se sont élevés à 1 200 €.

Évolution du compte de l'exploitant

			Solde
01.01.2006			+3 000 €
31.03.2006	Prélèvement	- 4 000 €	-1 000 €
01.08.2006	Apport	+ 2 100 €	+1 100 €
30.09.2006	Prélèvement	- 4 600 €	-3 500 €
31.12.2006	Déficit	- 2 500 €	-6 000 €

Solde moyen du compte de l'exploitant en 2006 :

$$\frac{(3\,000 \times 3) + (-1\,000 \times 4) + (1\,100 \times 2) + (-3\,500 \times 3)}{12} = -275 \text{ €}$$

$$\text{Montant moyen des prêts et avances en 2006 : } \frac{(14\,000 \times 9) + (9\,000 \times 8)}{12} = -16\,500 \text{ €}$$

$$\text{Quote-part des charges financières non déductibles en 2006 : } (1\,500 + 1\,200) \times \frac{275}{16\,500} = 45 \text{ €}$$

SECTION 6. RELEVÉ DÉTAILLÉ DE CERTAINS FRAIS GÉNÉRAUX

I. Frais à déclarer

Les *sociétés* doivent joindre à leur déclaration de résultat un relevé de frais généraux n° 2067, qui mentionne globalement :

- les **rémunérations directes ou indirectes** y compris les remboursements de frais, versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées, suivant que l'effectif dépasse ou non 200 salariés, lorsque ces rémunérations excèdent respectivement 300 000 € ou 150 000 € pour l'ensemble de ces personnes ou qu'elles dépassent 50 000 € pour l'une de ces personnes prise individuellement ;
- les frais de **voyage et de déplacement** exposés par ces personnes lorsqu'ils excèdent 15 000 € ;
- les charges afférentes aux **véhicules et autres biens** mis à la disposition de ces personnes en dehors des locaux professionnels et les charges des immeubles non affectés à l'exploitation, lorsque l'ensemble de ces charges excède 30 000 € ;
- les cadeaux autres que les objets conçus spécialement pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas 30 € TTC par bénéficiaire, lorsque le montant de ces cadeaux excède 3 000 € ;
- les **frais de réception**, restaurant et spectacles, lorsqu'ils excèdent 6 100 €.

Les entreprises individuelles doivent, le cas échéant, déclarer les deux dernières catégories de frais dans un cadre spécial de leur déclaration de résultat.

II. Contrôle des frais à déclarer

Les dépenses énumérées ci-dessus peuvent être réintégrées au résultat fiscal dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'est pas apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

Lorsqu'elles augmentent plus vite que les bénéfices ou qu'elles sont supérieures aux bénéfices, l'administration peut demander à l'entreprise de justifier leur nécessité.

III. Sanctions

Le défaut de production du relevé est puni d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées, l'amende est de 1 % si les sommes sont déductibles.

CHAPITRE 4. LES AMORTISSEMENTS

L'article 39-1, 2° du CGI prévoit la déduction des « amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ». Le CGI autorise les entreprises à pratiquer des amortissements dégressifs ou exceptionnels pour certaines catégories de biens d'équipement.

En droit fiscal, on entend par amortissement la déduction échelonnée du coût de revient des immobilisations qui se déprécient normalement avec le temps.

La détermination du taux d'amortissement d'une immobilisation incombe à l'exploitant. Le montant des dotations aux amortissements est enfermé entre deux limites fixées par le CGI :

- un montant minimum : à la clôture de chaque exercice, les amortissements pratiqués ne peuvent être inférieurs à l'amortissement linéaire calculé sur la **durée normale d'utilisation** du bien (**CGI, art. 39B**) ;
- un montant maximum : sous réserve des amortissements dérogatoires, les amortissements ne peuvent dépasser ceux qui sont généralement admis d'après **les usages de la profession**.

Pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2005**, les entreprises doivent obligatoirement, dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés, appliquer les **nouvelles règles comptables** concernant l'amortissement et la dépréciation des actifs immobilisés suite au règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002. Ces nouvelles règles prévoient la mise en œuvre d'une méthode de **comptabilisation par composant**.

Les entreprises doivent sous certaines conditions, comptabiliser et amortir de manière séparée les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui doivent faire l'objet de remplacements à intervalles réguliers, qui ont des utilisations différentes ou qui procurent des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent. Il en est ainsi si les éléments d'un même bien sont renouvelés avant l'expiration de sa durée de vie réelle. La durée d'amortissement d'une immobilisation est fixée en fonction de l'utilisation que l'entreprise en attend.

La réglementation fiscale définit également les composants comme les principaux éléments d'une immobilisation corporelle qui ont une durée d'utilisation différente de celle-ci et qui doivent être remplacés au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation.

L'application de la méthode par composants au titre du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 conduit l'entreprise à répartir le coût des immobilisations qui figurent à l'actif de leur bilan à la clôture de l'exercice précédent entre les différents composants qu'elle aura déterminé.

L'entreprise a la possibilité de retenir l'une des deux méthodes suivantes : la reconstitution du coût historique des composants ou la réallocation des valeurs comptables.

L'incidence de ces changements est **comptabilisée** en capitaux propres.

La **méthode de reconstitution du coût historique** consiste à reconstituer le coût réel des composants d'un bien, puis à recalculer les amortissements qui auraient dû être pratiqués en fonction de leur durée d'utilisation respective. Cette méthode peut entraîner un complément de déduction à raison des amortissements ainsi reconstitués, dès lors que la durée d'amortissement propre du composant est plus courte que celle applicable au bien considéré dans son ensemble, et l'immobilisation en tant que composants des dépenses de remplacement antérieurement comptabilisées en charges lors de leur engagement.

Quelle que soit la méthode retenue pour assurer le changement de méthode comptable, il faut rapporter au résultat du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005, les provisions qui ont été antérieurement constituées pour faire face aux dépenses de remplacement.

La majoration ou la minoration du bénéfice imposable qui résulte de la compensation entre ces déductions et réintégrations est répartie, par parts égales sur le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 et sur les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants. Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou de la minoration n'excède pas 150 000 €, l'entreprise peut renoncer à l'étalement.

Pour l'exercice 2006, l'entreprise a la possibilité comptable de modifier la décomposition de ces immobilisations et par là même de corriger ces amortissements issus du changement comptable en 2005, dans la mesure uniquement où la modification concerne des immobilisations existant à la clôture de l'exercice 2005.

Deux situations peuvent se rencontrer :

1. La société a utilisé la méthode de reconstitution du coût historique, l'impact positif ou négatif sur les amortissements est venu corriger le compte de report à nouveau et est donc sans incidence sur le résultat comptable de la société. Dans cette hypothèse, si le rattrapage n'arrive pas au seuil de 150 000 €, celui-ci pourra être déduit fiscalement par le tableau 2058-A ; en revanche, s'il a pour effet de porter au-delà du seuil de 150 000 € l'écart lié à la première application, l'entreprise devra déposer une déclaration rectificative au titre de l'exercice 2005.
2. La société a utilisé la méthode de réallocation de la valeur nette comptable, dans le cas d'un rattrapage d'amortissement, ce dernier est constaté dans les charges comptables et n'a pas à être retraité fiscalement.

EXEMPLE

Une entreprise a acquis le 1^{er} janvier 1985 un **bâtiment** industriel amortissable sur une **durée de 40 ans**, d'une valeur de 2 000 000 € ; le coût de la toiture étant estimé à 240 000 €. L'entreprise considère que la **toiture** doit être remplacée tous les **12 ans**. Fin 1996, elle a fait procéder au remplacement de cette toiture pour un montant de 288 000 €, remplacement qui a été comptabilisé en charges dans la mesure où cette dépense n'a pas augmenté la valeur de l'immeuble ni prolongé sa durée de vie.

Le prochain remplacement est prévu en 2008 et l'entreprise en vue de prévenir ces coûts de remplacement a constaté une provision pour grosses réparations au 31 décembre 2004 de 208 000 € (coût estimé de remplacement en 2008 de 312 000 €), soit une provision de $8 \times 26\,000$ € au 31 décembre 2004.

En application du nouveau règlement comptable relatif à la dépréciation et à l'amortissement des actifs, la toiture est considérée comme un composant dans la mesure où elle procure des avantages économiques sur un rythme différent de la structure de l'immeuble. Elle doit donc faire l'objet d'un plan d'amortissement propre.

La **méthode de reconstitution du coût historique amorti**, doit se traduire par :

- l'activation du dernier coût de remplacement ;
- la reconstitution des amortissements comme s'ils avaient été pratiqués depuis l'origine ;
- la constatation de la perte sur le composant d'origine qui n'existe plus.

La **méthode de réallocation des valeurs nettes comptables**, doit se traduire par :

- la répartition de la valeur nette comptable de l'immobilisation entre les différents composants ; cette répartition s'effectuant par élévation des composants à la date du 1^{er} janvier 2005 ;
- la détermination d'un nouveau plan d'amortissement sur la valeur de ces composants.

Dans les deux méthodes, la provision pour grosses réparations, destinée à anticiper le coût de remplacement du composant, doit être reprise au 1^{er} janvier 2005.

Les conséquences comptables et fiscales au 1^{er} janvier 2005 sont les suivantes :

	Reconstitution Coût historique	Réallocation Valeur nette comptable
Reprise de la provision pour grosses réparations	+ 208 000	+ 208 000
Activation des coûts de remplacement	+ 288 000	
Reconstitution des amortissements		
$288\,000 \times \frac{8}{12}$ (1997 à 2004)	- 192 000	
Sortie de la valeur nette comptable du 1 ^{er} composant	- 120 000	
$240\,000 \times \frac{20}{40}$ (1985 à 2004)		
Total	+ 184 000	+ 208 000

Quelle que soit la méthode choisie, ce gain pour l'entreprise ne sera pas fiscalisé immédiatement mais sera étalé sur 5 ans :

- soit 36 800 € en 2005 et les quatre années suivantes, si l'entreprise a choisi la première méthode ;
 - soit 41 600 € en 2005 et les quatre années suivantes, si l'entreprise a choisi la deuxième méthode.
- L'impact fiscal étant supérieur à 150 000 €, l'entreprise ne peut pas renoncer à cet étalement.

Les amortissements comptabilisés au titre de 2005, consistant en l'amortissement du coût de la toiture sur les 4 années restantes et de celui de la structure de l'immeuble sur les 20 années restantes, constitueront des charges immédiatement déductibles. La structure conserve la durée d'usage actuelle.

SECTION I. CONDITIONS DE DÉDUCTIBILITÉ

I. Éléments amortissables

Un bien donne lieu à la déduction d'un amortissement annuel lorsqu'il présente les trois caractères suivants : il est destiné à servir durablement à l'activité de l'entreprise ; il est inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise ; il est normalement soumis à dépréciation irréversible du fait de l'usage, du temps ou du progrès technique.

A. Biens constituant des immobilisations

L'amortissement ne peut être pratiqué que sur des immobilisations. On entend par là tout élément corporel ou incorporel (*ex.* : brevet d'invention) destiné à servir durablement à l'activité de l'entreprise. C'est la destination du bien et non sa nature qui est déterminante.

Un *marchand de biens* ne peut pas amortir un *immeuble* qu'il a acquis en vue de le revendre, même s'il le donne en location en attendant. Toutefois, il peut décider, dans le cadre de son activité professionnelle, de se constituer un patrimoine locatif. Les immeubles affectés à cette activité sont retirés du stock et inscrits à l'actif de l'entreprise. À condition que ce changement d'affectation soit traduit en comptabilité, les immeubles concernés font l'objet d'un amortissement. Les revenus perçus sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux dès lors que l'immeuble figure à l'actif d'une entreprise.

Les *emballages récupérables* que leur propriétaire se trouve dans la nécessité de mettre en œuvre en permanence pour poursuivre son exploitation et qui, en moyenne, sont affectés à cette exploitation pendant plus d'une année constituent des immobilisations. Toutefois, lorsque ces emballages ne sont pas commodément identifiables, ils peuvent être assimilés à des stocks.

B. Inscription à l'actif du bilan

L'entreprise ne peut amortir que les immobilisations qui figurent à l'actif de son bilan ou au cadre « Immobilisations et amortissements » de sa déclaration 2033-C pour les petites entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime simplifié et dispensées d'établir un bilan.

La loi fiscale ne donne pas de définition des immobilisations, renvoyant de ce fait aux règles comptables. Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005, un actif s'entend d'un **élément identifiable** du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entreprise, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entreprise **contrôle** du fait d'événements passés et dont elle attend des **avantages économiques futurs**.

Cette définition repose sur trois critères :

- **élément identifiable** : pour satisfaire à cette condition, un élément incorporel doit, soit être séparable des activités de l'entreprise, c'est-à-dire susceptible d'être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif, soit être issu d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entreprise ou des autres droits ;
- **contrôle de l'élément** : ce critère suppose que l'entreprise ait la maîtrise des avantages en résultant et qu'elle assume tout ou partie des risques y afférents. Cette notion s'écarte de la conception traditionnelle du bilan qui regroupe les éléments dont l'entreprise est propriétaire ;
- **élément porteur d'avantages économiques futurs** : pour figurer à l'actif, un bien ou un droit doit être susceptible de contribuer directement ou indirectement à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entreprise.

Les biens que l'exploitant n'a pas inscrits à l'actif de son bilan ne peuvent être amortis, même s'ils sont affectés à l'exploitation. Les **travaux** réalisés sur un bâtiment non inscrit à l'actif ne peuvent pas être eux-mêmes immobilisés, ni par conséquent amortis.

L'inscription d'une construction au bilan permet la déduction des amortissements et des charges qui s'y rapportent. Mais elle entraîne l'imposition de la plus-value qui sera constatée en cas de cession ou de retrait de l'immeuble dans le patrimoine privé.

C. Biens acquis avec une clause de réserve de propriété

La clause de réserve de propriété insérée dans un contrat de vente a pour effet de différer le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix. Les biens acquis dans ces conditions figurent au bilan de l'acquéreur dès la date de leur remise matérielle.

S'il s'agit de biens meubles, ils doivent, le cas échéant, être amortis sans attendre le transfert de propriété. En revanche, selon l'administration, les **immeubles** ne peuvent pas être amortis avant le transfert effectif de propriété.

En comptabilité : la dépréciation des biens doit être constatée chez l'acquéreur par amortissements ou provisions pour dépréciations comme dans l'hypothèse d'absence de clause.

D. Biens soumis à dépréciation

Les éléments amortissables sont constitués des immobilisations corporelles, parfois incorporelles, inscrites à l'actif de l'entreprise et dont l'usage attendu par l'entreprise est limité dans le temps.

Selon la méthode par composants, les éléments principaux d'une immobilisation corporelle ayant dès l'origine des utilisations différentes et devant être remplacés (une ou plusieurs fois) avant l'expiration de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation sont inscrits distinctement à l'actif comme **composants** et sont amortissables séparément. Sont concernés notamment les immeubles, les gros équipements industriels et les moyens de transport.

La décision de décomposer un bien et le nombre de composants identifiés dépendent des caractéristiques techniques du bien et de l'utilisation prévue par l'entreprise. En fiscalité, contrairement à la règle comptable, il n'est pas tenu compte des perspectives de cession anticipée du bien par l'entreprise.

La décomposition d'un même type de bien peut varier d'une entreprise à l'autre. En revanche, une entreprise doit décomposer de manière identique les biens de même nature qu'elle utilise dans des conditions semblables.

Sauf erreur manifeste, la liberté de décomposition reconnue au plan comptable ne sera pas remise en cause en fiscalité.

En fiscalité, il est admis que ne soient pas identifiés en tant que composants les éléments dont la valeur unitaire est inférieure à **500 €**, ceux dont la valeur est inférieure à **15 %** du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble pour les biens meubles et à **1 %** pour les immeubles. N'ont pas, de même, à être dissociés de la structure les éléments principaux d'une immobilisation dont la durée d'utilisation est supérieure ou égale à **80 %** de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation considérée dans son ensemble.

Le prix de revient d'un bien décomposé doit être réparti entre les différents éléments constitutifs.

L'amortissement représente la perte de valeur **irréversible** subie par une immobilisation du fait de l'usage, du temps ou du progrès technique.

La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible (terrain, source, œuvre d'art, fonds de commerce, titres immobilisés) n'est pas constatée par un amortissement, mais par une provision pour dépréciation.

En ce qui concerne les **immeubles bâtis**, leur coût d'acquisition doit être ventilé en comptabilité entre le terrain sous-jacent, non amortissable, et la construction, qui fait l'objet d'un amortissement.

Lorsqu'un **terrain** renferme un *gisement* ou une *carrière* en exploitation, il convient de ventiler son coût de revient entre le gisement, qui est amortissable, et le reste du terrain, qui ne l'est pas.

Les **éléments incorporels** ne peuvent de façon générale faire l'objet d'un amortissement. Cependant, s'il est normalement prévisible, dès leur création ou leur acquisition, que l'avantage qu'en tire l'entreprise prendra fin à une date déterminée, ils peuvent faire l'objet d'un amortissement annuel.

Les **brevets**, *dessins*, *modèles* et procédés de fabrication, qui bénéficient d'une protection juridique limitée dans le temps, sont amortissables lorsqu'ils sont dissociés du fonds de commerce. En revanche, les **marques**, dont la protection n'est pas limitée dans le temps, ne peuvent pas être amorties.

Le **droit au bail** ne peut pas être amorti. Concernant le **fonds de commerce**, l'administration considère qu'il n'est pas amortissable.

II. Amortissements exclus des charges déductibles

En application de l'article 39-4 du CGI, est exclu des charges déductibles l'amortissement :

- des immobilisations affectées à l'exercice de la chasse et de la pêche non professionnelle ;
- des résidences de plaisance ou d'agrément, sauf si elles ont un caractère social ;
- des yachts et bateaux de plaisance ;
- de la fraction du prix d'acquisition des voitures particulières qui dépasse 18 300 € ou 9 900 € pour les véhicules les plus polluants (taux de dioxyde de carbone supérieur à 200 g/km).

III. Déduction des seuls amortissements comptabilisés

L'article 39-1, 2° du CGI prévoit la déduction des amortissements « réellement effectués », ce qui veut dire : réellement pratiqués en comptabilité.

La comptabilisation doit être faite **dans les écritures d'inventaire** avant l'expiration du délai de déclaration du résultat. À défaut, les amortissements ne sont pas considérés comme réellement

effectués, même s'ils sont mentionnés au bilan et au tableau des amortissements n° 2055 joints à la déclaration de résultat.

Cette condition de comptabilisation s'applique tant pour les amortissements techniques, qui correspondent à une dépréciation, que pour les amortissements dérogatoires prévus par des dispositions fiscales.

Toutefois, cette règle comporte **une exception** : les immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines **primes d'équipement** sont amorties sur leur prix de revient majoré de la moitié de la prime. Ce « sur amortissement » purement fiscal est déduit par voie extracomptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A.

SECTION 2. BASE DE L'AMORTISSEMENT

Les amortissements sont calculés sur la base du prix d'achat ou du prix de revient de l'élément d'actif.

Les immobilisations doivent être inscrites à l'actif pour leur valeur d'origine.

I. Immobilisations acquises à titre onéreux

Pour les **immobilisations acquises à titre onéreux**, la valeur d'origine correspond en comptabilité et en fiscalité au coût d'acquisition, c'est-à-dire au **prix d'achat**, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, **minoré** des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlements et **augmenté** des coûts directement engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Sont en revanche exclus du prix de revient les **frais administratifs** à l'exception de ceux afférents à une structure entièrement dédiée à l'acquisition de l'immobilisation.

Les **droits de mutation, honoraires ou commissions** et **frais d'actes** liés à l'acquisition peuvent soit être immobilisés soit passés en charges (en comptabilité et en fiscalité).

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005, en comptabilité et en fiscalité, les **frais financiers** engagés pour l'acquisition de l'immobilisation jusqu'à sa date d'acquisition ou de réception définitive peuvent sur option être compris dans le coût d'origine de l'immobilisation. Cette option concerne les éléments d'actif qui exigent une période de préparation ou de construction en principe supérieure à douze mois avant de pouvoir être utilisés. Elle est irrévocable et s'applique à tous les frais financiers engagés pour l'acquisition de l'immobilisation. À défaut d'option, les frais financiers sont déduits en charges. Le choix opéré en comptabilité détermine le traitement fiscal de ces frais.

En comptabilité, la période d'engagement des frais accessoires à incorporer au coût de revient de l'immobilisation débute à la date à laquelle la direction a pris la décision de l'acquérir et démontré qu'elle générera des avantages économiques futurs et, prend fin lorsque le rendement initial attendu par l'entreprise est atteint. En fiscalité, il en est de même. En dehors de cette période les frais accessoires sont passés en charges, sauf s'ils répondent aux critères de définition des immobilisations.

Pour une **immobilisation décomposée**, les frais accessoires incorporables au coût de revient qui ne se rattachent pas à un de ses composants mais au bien considéré dans son ensemble sont répartis au prorata de la valeur de chacun de ses composants.

Les coûts de réalisation des **tests de fonctionnement** d'une immobilisation sont regardés comme des frais engagés lors de sa phase d'acquisition et constituent par conséquent des frais incorporables au

coût de revient du bien. Au contraire, les coûts encourus lorsque l'immobilisation est en état de fonctionner (conformément à l'utilisation prévue par l'entreprise) mais n'est pas encore mise en production ou fonctionne en dessous de sa pleine capacité sont regardés comme engagés postérieurement à sa phase d'acquisition. Ils sont passés en charges.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, les **coûts de démantèlement** d'installation ou de **remise en état** d'un site, résultant d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle encourue ou formalisée dès l'acquisition ou en cours d'utilisation du bien sont inscrits à l'actif comme complément du coût de revient de l'installation ou du site et sont amortis selon le mode linéaire sur la durée d'utilisation de l'immobilisation concernée (CGI, art. 39C). Cette règle fiscale, qui reprend le traitement comptable des coûts de démantèlement, ne s'applique qu'aux coûts qui incombent à l'entreprise en raison de la **dégradation dite immédiate** du site, résultant du seul fait d'installer l'exploitation sur le site concerné, indépendamment de l'activité déployée. Il s'agit par exemple des dépenses de décontamination de site, de démantèlement de plate-forme pétrolière ou de centrales nucléaires. Sont en revanche exclues les dépenses engagées pour faire face aux **dégradations progressives** d'un site résultant de son exploitation (*ex.* : exploitation d'une carrière). Celles-ci peuvent faire l'objet d'une provision.

II. Immobilisations acquises à titre gratuit

Elles sont inscrites au bilan pour leur valeur vénale. En l'absence de contrepartie au passif, un profit imposable doit être constaté.

III. Immobilisations créées par l'entreprise

Elles sont portées à l'actif pour leur coût de production constitué par le coût d'acquisition des matières et fournitures consommées augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production.

Les **frais financiers** sont au choix de l'entreprise, incorporés au coût de production de l'immobilisation ou passés en charges. L'Administration fiscale s'aligne sur la règle comptable et admet que les **frais de dépôt** (frais de recherche d'antériorité et frais de dépôt à l'INPI) **et de renouvellement de marques** créées par l'entreprise constituent obligatoirement des charges.

IV. Valeur résiduelle

En comptabilité, la base d'amortissement est diminuée de la **valeur résiduelle** du bien définie comme le montant (net des coûts de sortie attendus) qu'une entreprise obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation, si elle est significative et mesurable. Une provision pour amortissement dérogatoire peut alors être constatée afin que l'amortissement fiscal puisse être pratiqué d'après le coût de revient total.

V. Autres situations

Les **immobilisations reçues à titre d'apports** sont inscrites à l'actif pour la valeur vénale figurant dans le traité d'apport.

Les éléments d'actif acquis moyennant le **versement d'une rente viagère** sont inscrits au bilan pour le prix stipulé dans l'acte ou, à défaut, la valeur réelle du bien estimée au jour de l'acquisition. Les écarts éventuels entre le coût d'entrée et le montant total des arrérages versés constituent soit une charge financière immédiatement déductible (survie prolongée du crédientier) soit un produit financier imposable (décès prématuré).

Les biens **ouvrant droit à la déduction de la TVA** sont inscrits à l'actif du bilan pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction de TVA à laquelle ils donnent droit.

Les biens **n'ouvrant pas droit à déduction** de la TVA sont inscrits à l'actif du bilan pour leur valeur taxe comprise.

Pour les biens ouvrant droit à déduction de la TVA, l'amortissement est calculé sur une base hors TVA déductible. En revanche, les biens n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA sont amortis sur une valeur taxe comprise ; c'est le cas des véhicules de transport des personnes.

L'article 39-4 du CGI limite à **18 300 €** la base de calcul de l'amortissement fiscal des véhicules immatriculés dans la catégorie des **voitures particulières**. La limite de 18 300 € s'applique aux véhicules dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1^{er} novembre 1996. Le coût d'acquisition est le coût d'achat TTC de la voiture, augmenté du coût TTC de ses accessoires et équipements, même s'ils ne sont pas livrés en même temps que le véhicule (*ex.* : autoradio). Mais les radiotéléphones peuvent faire l'objet d'un amortissement distinct.

Ce plafond est ramené à **9 900 €** pour les véhicules les plus polluants (taux de dioxyde de carbone supérieur à 200 g/km).

EXEMPLE

Une Renault Laguna dont le taux de dioxyde de carbone est inférieur à 200 g/km a été achetée 25 000 € TTC et mise en service le 01.07.2007. Elle est amortie sur 5 ans.

Amortissement comptabilisé : $25\,000\text{ €} \times 20\% \times 6/12 = 2\,500\text{ €}$

Amortissement déductible : $18\,300\text{ €} \times 20\% \times 6/12 = 1\,830\text{ €}$

Réintégration sur l'état 2058-A : $\frac{1\,830\text{ €}}{670\text{ €}}$

SECTION 3. MONTANT DE L'AMORTISSEMENT

I. Règles communes

A. Amortissement linéaire minimal

À la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. À défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée (**CGI, art. 39B**).

B. Durée d'amortissement des biens

1. Durée d'utilisation et durée d'usage

Selon la **réglementation comptable**, la durée d'amortissement d'un actif est sa **durée réelle d'utilisation** attendue par l'entreprise. Elle est déterminée lors de son acquisition compte tenu des caractéristiques techniques du bien et de l'utilisation que l'entreprise entend en faire.

Cette règle s'applique aux biens non décomposés ainsi qu'à tous les éléments constitutifs d'un même bien inscrits séparément à l'actif.

En fiscalité, l'amortissement d'après la durée réelle d'**utilisation** ne concerne que les **composants**. Pour les **biens non décomposés** et pour la **structure** des biens décomposés, l'administration a précisé que les entreprises peuvent se prévaloir des **durées d'usage**.

La différence avec l'amortissement comptable est déduite par la constatation d'une provision pour amortissement dérogatoire.

Certaines **PME** peuvent continuer, sur le plan comptable, à amortir leurs **immobilisations non décomposables** à l'origine sur les durées d'usage en vigueur jusqu'en 2004. Les entreprises concernées sont celles qui n'établissent pas de comptes consolidés et qui ne dépassent pas à la clôture de l'exercice deux des trois seuils suivants : total du bilan : 3,65 M€ ; montant net du chiffre d'affaires : 7,3 M€ ; nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice : 50.

Ainsi, les PME qui ne dépassent pas les seuils peuvent : conserver dans les comptes individuels les **durées d'usage** (et le cas échéant le mode dégressif) pour déterminer l'amortissement des **immobilisations non décomposables** sans rechercher les durées réelles d'utilisation et n'ont donc pas à effectuer la séparation entre amortissements comptables (durée réelle) et suppléments d'amortissements fiscaux (durée d'usage, mode dégressif fiscal).

L'Administration fiscale n'autorise pas les entreprises à se prévaloir de la durée d'usage pour l'amortissement de la structure des **immeubles de placement**. Cette restriction concerne les biens immobiliers qui ne sont pas affectés à l'exploitation de l'entreprise, à l'exclusion de ceux donnés en location pour plus de 50 % de leur superficie à des entreprises liées par des liens de dépendance lorsque celles-ci les affectent à leur propre exploitation.

À titre indicatif, les taux d'amortissement qui ont été le plus souvent admis en pratique sont les suivants : bâtiments commerciaux : 2 % à 5 % ; bâtiments industriels : 5 % ; immeubles à usage de bureaux : 4 % ; maisons d'habitation : 1 % à 2,5 % ; matériel : 10 % à 15 % ; outillage : 10 % à 20 % ; automobile et matériel roulant : 20 % à 25 % ; mobilier : 10 % ; matériel de bureau : 10 % à 20 % ; micro-ordinateurs : 33,33 % ; agencements et installations : 5 % à 10 % ; brevets, certificats d'obtention végétale : 20 %.

L'entreprise peut déroger aux usages si les caractéristiques ou conditions particulières d'utilisation du bien le justifient (utilisation intensive, bien exposé aux intempéries...). Lorsque l'existence de circonstances particulières est établie, l'Administration admet de ne pas remettre en cause les durées d'amortissement retenues par l'entreprise lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de **20 %** des usages.

2. Durée d'amortissement des composants

En comptabilité et en fiscalité, les éléments constitutifs d'un bien décomposé sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation prévue par l'entreprise.

Toutefois lorsque cette durée est **plus longue que la durée d'usage** admise en fiscalité pour l'amortissement de la structure, l'Administration fiscale accepte que le composant soit amorti en fiscalité sur cette durée d'usage qui constitue une durée butoir.

La durée d'amortissement des **composants acquis en remplacement** des éléments d'origine est limitée à la durée réelle d'utilisation restant à courir de la structure qui peut se trouver prolongée par l'effet de l'opération de remplacement.

L'amortissement des composants renouvelés est toutefois calculé sur leur durée réelle d'utilisation intrinsèque dans le cas où ils sont interchangeables et peuvent donc être affectés à un autre bien en cours d'utilisation.

Ces règles s'appliquent notamment aux **pièces de rechange** spécifiques et aux pièces de rechange principales comptabilisées en immobilisations. Les **pièces de sécurité** sont amorties sur la même durée que l'immobilisation à laquelle elles sont destinées en cas de panne ou de casse.

Concernant les **immeubles**, l'identification des composants dépend notamment des caractéristiques physiques des constructions, de leur affectation et de leur ancienneté.

3. Modification du plan d'amortissement initial

La révision de la **durée** et du **taux** d'amortissement initialement fixés est possible si des circonstances nouvelles viennent par la suite allonger ou raccourcir la durée d'utilisation prévue.

En comptabilité, le plan d'amortissement peut être révisé en cas de modification significative des conditions d'utilisation du bien ou en cas de réalisation de dépenses ultérieures qui améliorent l'état de l'actif au-delà de son niveau de performance.

Lorsqu'un élément d'actif subit, au cours d'un exercice, une **dépréciation effective et définitive** due à des circonstances exceptionnelles, l'entreprise qui cesse de l'utiliser peut déduire à la clôture de cet exercice un **amortissement exceptionnel** en plus de l'annuité normale.

Lorsque la perte de valeur (temporaire ou définitive) d'un bien est révélée par un **test de dépréciation** la base amortissable de cet actif est réduite et le plan d'amortissement initial doit être révisé. Cette règle comptable a une portée fiscale. Il est admis en fiscalité de considérer que la dépréciation constatée à raison d'un bien décomposé porte en priorité sur la structure.

L'amortissement non déduit ne sera pas pris en compte pour la détermination de la plus-value de cession du bien.

La base amortissable du bien doit au contraire être majorée en cas de reprise de la dépréciation.

REMARQUE

Selon le PCG (art. 322-5, 3) : si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est-à-dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.

II. Amortissement linéaire

Toutes les immobilisations amortissables peuvent être amorties en linéaire. Certains biens ne peuvent être amortis qu'en linéaire, notamment les biens usagés et les biens dont la durée de vie est inférieure à trois ans.

La **dotation annuelle** d'amortissement linéaire est calculée en appliquant à la valeur d'origine un pourcentage constant inversement proportionnel au nombre d'années probable d'utilisation.

Selon les règles comptables applicables à compter de 2005, l'amortissement d'un bien a pour **point de départ** la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Il s'agit en principe de sa mise en service. La règle fiscale est identique. Si le bien a commencé à se déprécier avant sa mise en service, il peut être amorti à compter de son acquisition ou de son achèvement.

La **première annuité** est réduite en fonction du nombre de jours entre la mise en service du bien et la clôture de l'exercice. On peut compter chaque mois pour 30 jours (l'année étant retenue avec 360 jours).

Quand le **bien sort de l'actif** en cours d'exercice, l'entreprise n'est pas obligée **en fiscalité** de procéder à l'amortissement au titre de l'exercice de cession, sauf pour les biens dont l'amortissement est réintégré en tout ou partie au résultat fiscal (biens somptuaires : voitures particulières, bateaux de plaisance).

EXEMPLE

Une entreprise non passible de l'IS dont l'exercice coïncide avec l'année civile acquiert le 1^{er} décembre 2006 un appareil d'une valeur de 5 000 € amortissable en linéaire sur 5 ans. Elle le met en service le 4 février 2007.

L'entreprise n'amortit pas le bien en 2006 puisqu'il est mis en service en 2007. La dotation 2007 est réduite en fonction du nombre de jours : $5\,000\text{ €} \times 20\% \times \frac{327}{360} = 908,33\text{ €}$

L'appareil est cédé le 1^{er} mars 2008 pour 4 000 €. Pour le calcul du résultat de l'exercice 2008, l'entreprise peut :

– soit **déduire un amortissement** en 2008 : $5\,000\text{ €} \times 20\% \times \frac{60}{360} = 166,67\text{ €}$

Elle réalise alors une plus-value à court terme de $4\,000\text{ €} - (5\,000\text{ €} - 908,33\text{ €} - 166,67\text{ €}) = 4\,000\text{ €} - 3\,925\text{ €} = 75\text{ €}$. Cette plus-value majore la plus-value nette à court terme de l'exercice qui peut être étalée sur 3 ans.

– soit **ne pas déduire d'amortissement** en 2008. Elle subit alors une moins-value à court terme de : $4\,000\text{ €} - (5\,000\text{ €} - 908,33\text{ €}) = 4\,000\text{ €} - 4\,091,67\text{ €} = -91,67\text{ €}$. Cette moins-value minore la plus-value nette à court terme de l'exercice.

Le **résultat de cession** correspond à la différence entre le prix de cession et la valeur comptable nette du bien.

REMARQUE

Au cours d'un même exercice, les plus-values à court terme et les moins-values à court terme réalisées sont compensées.

III. Amortissement dégressif

A. Biens concernés

L'amortissement dégressif est facultatif. Pour pouvoir être amortie en dégressif, une immobilisation doit remplir trois conditions :

- être acquise à l'état **neuf** (ou fabriquée par l'entreprise) ;
- avoir une durée normale d'utilisation **au moins** égale à **trois ans** ;
- figurer sur la **liste** des immobilisations amortissables en dégressif.

Sont amortissables en dégressif les biens suivants :

- matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport, satellites de communications acquis ou créés à compter du 1^{er} janvier 2003 ;
- matériels de manutention ;
- installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;
- installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie ;

- installations de sécurité et installations à caractère médicosocial ;
- machines de bureau, à l'exception des simples machines à écrire ;
- matériels et outillages utilisés pour des opérations de recherche scientifique ou technique ;
- installations de magasinage et de stockage, à l'exclusion des locaux servant à l'exercice de la profession ;
- immeubles et matériels des entreprises hôtelières ;
- bâtiments industriels dont la durée normale d'utilisation n'excède pas 15 ans ;
- immeubles destinés à accueillir à titre exclusif des expositions et des congrès et les équipements affectés à ces mêmes immeubles à compter du 1^{er} janvier 2007.

Les camions sont amortissables en dégressif lorsque leur charge utile est au moins égale à 2 tonnes. Les véhicules de transport en commun des personnes sont admis à l'amortissement dégressif lorsqu'ils peuvent transporter plus de 8 personnes, non compris le conducteur.

Lorsqu'un bien est amortissable en dégressif, tous ses **composants** bénéficient également de ce mode d'amortissement. À l'inverse, lorsqu'un bien relève obligatoirement du mode linéaire, l'un de ses composants peut être amorti en dégressif s'il est éligible à ce mode d'amortissement.

B. Calcul de l'amortissement dégressif

L'annuité d'amortissement dégressif est obtenue en appliquant un taux constant à la valeur nette comptable de l'immobilisation.

Le **taux constant** est obtenu en multipliant le taux d'amortissement linéaire correspondant à la durée normale d'utilisation par un coefficient fixé pour les biens acquis ou fabriqués **à compter du 1^{er} janvier 2001** à :

- **1,25** lorsque cette durée normale est de 3 ou 4 ans ;
- **1,75** lorsqu'elle est de 5 ou 6 ans ;
- **2,25** lorsqu'elle est supérieure à 6 ans.

Les biens acquis avant le 1^{er} janvier 2001 ont un coefficient respectivement de 1,5 ; 2 et 2,5.

Ces coefficients ont été portés respectivement à 2,5 ; 3 et 3,5 pour les biens acquis ou fabriqués entre le 1^{er} février 1996 et le 31 janvier 1997. Toutefois, les entreprises pouvaient calculer leurs dotations d'amortissement dégressif sans prendre en compte la majoration du coefficient.

Les matériels et outillages destinés à des opérations de **recherche scientifique et technique** bénéficient d'un taux d'amortissement dégressif majoré (1,5 ; 2 ; 2,5) lorsqu'ils sont acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2004. Cette mesure est facultative.

Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'**énergies renouvelables** bénéficient d'un taux d'amortissement dégressif majoré dont les coefficients sont respectivement de 2 ; 2,5 et 3 lorsqu'ils sont acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2001 et le 1^{er} janvier 2003.

Les **biens acquis ou fabriqués entre le 17 octobre 2001 et le 31 mars 2002** peuvent bénéficier d'une majoration de 30 % de leurs dotations aux amortissements dégressifs pratiquées au titre des douze premiers mois suivant l'acquisition ou la fabrication.

Les biens qui ont fait l'objet durant cette période d'une commande ferme assortie du versement d'acomptes au moins égaux à 10 % du prix de revient, et qui sont livrés avant le 31 décembre 2003 sont concernés par cette disposition.

Cette mesure, qui ne peut être cumulée avec un régime d'amortissement exceptionnel sur 12 mois, est applicable pour la détermination des résultats imposables des exercices clos depuis le 17 octobre 2001. Elle concerne l'ensemble des entreprises pouvant pratiquer l'amortissement dégressif.

La première année, le taux d'amortissement dégressif s'applique à la valeur d'origine. Les années suivantes, il s'applique à la **valeur résiduelle**.

L'amortissement dégressif **part du premier jour du mois** de l'acquisition ou de l'achèvement de l'immobilisation. La première annuité est réduite en fonction du nombre de mois de détention du bien.

Selon la nouvelle réglementation comptable, il convient de retenir comme point de départ de l'amortissement la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, soit en pratique la date de mise en service du bien. L'annuité d'amortissement fiscal calculé suivant la règle fiscale peut être supérieure à la dotation d'amortissement comptable. La différence doit être déduite par la constatation d'un amortissement dérogatoire.

Pour le calcul de la période d'amortissement, l'exercice d'acquisition compte pour une année entière, quelle que soit la date de cette acquisition.

Lorsque l'annuité d'amortissement dégressif calculée pour un exercice devient inférieure au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir, l'entreprise **peut** déduire une annuité d'amortissement égale à ce quotient.

En cas de cession, un amortissement **peut** être pratiqué pour la période qui s'étend de l'ouverture de l'exercice de cession jusqu'au début du mois de la cession. Cette faculté peut présenter un intérêt pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu susceptibles d'étaler leur plus-value nette à court terme.

EXEMPLE

Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile a acquis le 21 novembre 2007 un matériel de manutention de 100 000 € dont la durée normale d'utilisation est de 5 ans. Taux d'amortissement linéaire : 20 %. Taux dégressif : $20 \% \times 1,75 = 35 \%$.

Annuité d'amortissement :

- 2007 : $100\,000 \times 35 \% \times 2/12 = 5\,833,33 \text{ €}$
- 2008 : $(100\,000 - 5\,833,33) \times 35 \% = 32\,958,33 \text{ €}$
- 2009 : $(94\,166,67 - 32\,958,33) \times 35 \% = 21\,422,92 \text{ €}$

Pour 2010, l'annuité dégressive serait de : $(61\,208,34 - 21\,422,92) \times 35 \% = 13\,924,90 \text{ €}$

Le quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir est de :

$\frac{39\,785,42}{2} = 19\,892,71 \text{ €}$. L'entreprise doit en 2010 retenir l'annuité linéaire sur le nombre d'années restant à courir (19 892,71 €) puisque cette dernière valeur est supérieure à l'annuité dégressive (13 924,90 €).

IV. Amortissement des biens donnés en location

Les biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme sont amortis sur leur **durée normale d'utilisation**, quelle que soit la durée de la location. Pour le taux d'amortissement, il convient, selon l'administration, de se référer aux usages de la profession dont relève l'entreprise locataire. Toutefois, dans le cas d'un bailleur de locaux commerciaux aménagés, le Conseil d'État a

retenu le taux pratiqué par cette profession. La déductibilité de l'amortissement des biens donnés en location est limitée dans trois situations :

- A. Location consentie par une personne physique.
- B. Location consentie par une société de personnes.
- C. Biens loués ou mis à disposition d'un dirigeant ou d'un salarié.

A. Location consentie par une personne physique

L'amortissement déductible des biens donnés en location ou mis à la disposition sous toute autre forme par une personne physique est **limité** au titre d'un même exercice à la différence entre le montant du loyer acquis et celui de l'ensemble des autres charges relatives aux biens loués (entretien, réparation, assurance, intérêts, impôts supportés par le propriétaire).

La limitation est appliquée exercice par exercice en retenant l'ensemble des loyers et charges concernant l'ensemble des biens meubles ou immeubles amortissables donnés en location. Ainsi la limitation n'est pas calculée individuellement pour chacun des biens donnés en location.

La quote-part d'annuité d'amortissement non déductible fait l'objet d'une répartition proportionnelle entre les biens concernés par cette charge d'amortissement qui excède la limite.

La limitation s'applique également aux opérations de crédit-bail.

La **perte du droit à déduction** n'est pas définitive puisque la fraction d'amortissement non déductible au titre d'un exercice peut être déduite ultérieurement en plus de l'annuité normale de l'année considérée ou après la durée normale d'utilisation. Ce rattrapage s'effectue toujours dans le cadre de la limite propre à chaque année.

L'amortissement qui excède la limite fiscale fait l'objet d'une réintégration extracomptable.

Lorsque le bien cesse d'être soumis à la limitation (*ex.* : il n'est plus donné en location), l'amortissement non déductible en application des règles ci-dessus devrait pouvoir être imputé en totalité sur les résultats de l'exercice au cours duquel intervient ce changement.

En cas de cession de ce bien, l'amortissement non déduit majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession.

B. Location consentie par une société de personnes

2 périodes doivent être distinguées :

- Les contrats de location conclus et mis à disposition de biens intervenus **avant** le 1^{er} janvier 2007.
Le traitement fiscal est identique à celui des personnes physiques décrit ci-avant au A.
- Les contrats de location conclus et mis à disposition de biens intervenus à **compter** du 1^{er} janvier 2007.

Est exclu du dispositif, l'amortissement comptabilisé dans la société de personnes lorsque la location est consentie au profit d'un ou de plusieurs de ses associés soumis à l'impôt sur les sociétés à hauteur de leur participation au résultat, à partir du moment où ils sont les utilisateurs des biens loués.

De même, lorsque l'utilisateur est lui-même une société de personnes, la limitation de l'amortissement ne s'applique pas non plus à la part de résultat revenant aux personnes soumises à l'IS qui détiennent directement ou indirectement ces mêmes sociétés de personnes.

De fait, la limitation de la déduction des loyers s'applique aux biens meubles et immeubles donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme.

1. Détermination des amortissements déductibles

Biens situés dans l'espace économique européen : les pays concernés sont ceux de l'Union européenne plus la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein.

Les biens doivent, soit être situés, soit exploités, soit immatriculés dans l'un des pays de cet espace : le seuil de déduction des amortissements est fixé à 3 fois le montant des loyers acquis pendant une période de 36 mois décomptés à partir du début de la location ou mises à disposition.

Les loyers bruts sont retenus sans tenir compte éventuellement des charges supportées par la société de personnes.

Dans la situation où le montant de l'amortissement devient au cours de la période de 36 mois inférieur au loyer perçu, la société est autorisée à déduire fiscalement à hauteur de la différence entre l'amortissement comptabilisé et le loyer perçu, la fraction d'amortissement initialement réintégrée.

Au-delà des 36 mois l'amortissement est intégralement déductible.

L'amortissement régulièrement comptabilisé pendant la période de 36 mois et non admis en déduction fiscale, devient intégralement déductible au titre du premier exercice suivant. L'entreprise doit alors déduire fiscalement la totalité des amortissements non encore déduite à ce titre.

Biens non situés dans l'espace économique européen : pour les biens qui ne sont pas situés, soit exploités, soit immatriculés dans l'un des pays de cet espace, le seuil de déduction des amortissements est fixé au montant des loyers acquis diminués des autres charges, c'est-à-dire celles supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu locatif (y compris les charges d'intérêts de l'emprunt éventuellement).

2. Conséquence pour l'amortissement non admis en déduction

Biens situés dans l'espace économique européen : les amortissements initialement réintégrés sont admis entièrement en déduction des résultats de l'exercice suivant l'expiration du délai de 36 mois. À ce titre, la société pratiquera une déduction fiscale sur le tableau 2058-A de détermination de son résultat fiscal.

Biens non situés dans l'espace économique européen : l'amortissement non admis en déduction constitue une charge définitive pour la société.

3. Conséquence de la sortie du bien du champ de la limitation

Lorsque le bien n'est plus loué ou mis à disposition pendant un exercice, la limitation de l'amortissement ne s'applique plus, dès lors les amortissements non déduits et dont le report n'a pas pu être imputé sur le résultat des exercices suivants sont imputables sur le bénéfice de l'exercice de sortie du régime, si le bénéfice n'est pas suffisant l'excédent d'amortissement est reporté et déduit des bénéfices des exercices suivants.

Lorsque le bien est cédé, l'amortissement non admis en déduction majore la valeur nette fiscale prise en compte pour le calcul de la plus ou moins-value de cession.

Ces deux règles s'appliquent quelle que soit la qualité du loueur, personne physique, sociétés de personnes et que le bien loué soit localisé ou non dans l'espace économique européen.

4. **Limitation du déficit imputable sur les résultats des associés de la société de personnes**

Pour les sociétés de personnes dont les biens sont situés dans l'espace économique européen, les déficits correspondant au montant des amortissements dont l'imputation est autorisée sont limités au quart du bénéfice imposable à l'IS au taux de droit commun (33,1/3 %) que chaque associé retire du reste de ses activités. Cette limitation s'applique uniquement au titre des 12 premiers mois d'amortissement.

La fraction des déficits non admise en déduction peut être déduite du bénéfice des exercices suivants sans condition de limite sauf pour les 12 premiers mois.

C. **Biens loués ou mis à disposition d'un dirigeant ou d'un salarié**

Pour les biens loués ou mis à disposition d'un dirigeant ou d'un salarié, l'amortissement déductible est limité à la différence entre le loyer augmenté de l'avantage en nature déclaré à l'administration et le montant des autres charges afférentes au bien. L'amortissement non déductible est différé comme indiqué au A. ci-avant. La limite est calculée élément par élément.

La limitation ne s'applique pas lorsque la rémunération du salarié logé n'excède pas le plafond de la Sécurité sociale et que l'employeur peut calculer forfaitairement l'avantage en nature logement accordé au salarié.

EXEMPLE

Dans une entreprise individuelle, un **véhicule** automobile inscrit à l'actif pour un prix de **18 000 €**, amortissable d'après le système linéaire au taux de 20 % est affecté pour **1/4 à l'usage personnel** de l'exploitant ; la valeur déclarée au titre de **l'avantage en nature** ainsi consenti s'élève à **800 €** pour un exercice donné. Les **dépenses**, autres que l'amortissement, se sont élevées à **1 000 €**. On suppose qu'il s'agit de la première année d'utilisation du véhicule et que la période d'emploi a été de douze mois.

Lorsque le dirigeant ou le salarié utilise le bien en partie pour les besoins de sa profession et en partie pour ses besoins privés, seule la fraction d'amortissement correspondant à l'usage privé est limitée.

Le total des **amortissements** comptabilisés à la clôture de l'exercice s'est élevé à l'annuité minimale :
 $18\,000\text{ €} \times 20\% = 3\,600\text{ €}$

L'amortissement déductible doit être limité à : $800\text{ €} - \left(1\,000\text{ €} \times \frac{1}{4}\right) = 800\text{ €} - 250\text{ €} = 550\text{ €}$ (au lieu de $3\,600\text{ €} \times \frac{1}{4} = 900\text{ €}$) pour la fraction du bien à usage privé.

L'amortissement déductible pour la fraction à usage privé et à usage professionnel s'élève à :

$3\,600\text{ €} \times \frac{3}{4} + 550\text{ €} = 2\,700\text{ €} + 550\text{ €} = 3\,250\text{ €}$ (au lieu de 3 600 €)

Le total de la quote-part de l'annuité provisoirement **non déductible** : $3\,600\text{ €} - 3\,250\text{ €} = 350\text{ €}$ et de l'**avantage** considéré comme un supplément de bénéfice : **800 €** est de **1 150 €**.

Ce total de 1 150 € est identique à celui qu'on aurait obtenu en s'abstenant de comprendre dans le produit brut la valeur de l'avantage accordé, mais en réintégrant dans les résultats les dépenses afférentes à l'usage privé :

$$\text{Amortissement : } 3\,600 \times \frac{1}{4} = 900 \text{ €}$$

$$\text{Autres charges : } 1\,000 \times \frac{1}{4} = 250 \text{ €}$$

D. Sociétés de crédit-bail

1. Amortissement des biens

Par dérogation à la règle selon laquelle l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme est réparti sur la **durée normale d'utilisation**, les entreprises de crédit-bail (mobilier ou immobilier) peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la **durée des contrats de crédit-bail** correspondants (*amortissement financier*).

La dotation à l'amortissement de chaque exercice est alors égale à la fraction du loyer acquise au titre de cet exercice, qui correspond à l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition des biens donnés à bail.

Si l'amortissement financier est pratiqué, la valeur nette comptable du bien en fin de contrat est égale au prix de levée de l'option d'achat, dans le cas où le bien loué est amortissable.

Concernant les contrats de crédit-bail **immobilier**, l'amortissement financier ne peut concerner que les constructions. Si le prix de levée de l'option est inférieur au coût d'acquisition du terrain par la société de crédit-bail, cette différence peut donner lieu à la constitution d'une provision.

Si l'**option** ci-dessus est exercée, elle s'applique à l'**ensemble des biens** affectés à des opérations de crédit-bail.

2. Provisions pour perte comptable à l'échéance du contrat

Les entreprises qui donnent en location un **bien immobilier** dans les conditions prévues par les textes relatifs aux crédits-bails peuvent pratiquer en franchise d'impôt une provision pour prendre en compte la différence entre :

- d'une part, la **valeur** du terrain et la valeur **résiduelle** des constructions et,
- d'autre part, le **prix convenu** pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat de crédit-bail.

Cette provision, déterminée par immeuble, est calculée à la clôture de chaque exercice. Elle est égale à l'excédent du montant cumulé de la quote-part de loyers déjà acquis prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat sur le total des amortissements pratiqués dans les conditions fixées par l'article 39-1, 2° du CGI et des frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble.

Ces dispositions sont également applicables aux entreprises qui donnent en crédit-bail des **biens d'équipements** ou des **matériels d'outillage** dans les conditions prévues par les textes concernant le crédit-bail et qui n'ont **pas opté** pour le mode d'amortissement sur la durée du contrat de crédit-bail (*voir ci-dessus*) ainsi qu'aux entreprises ayant opté pour ce mode d'amortissement, pour les contrats au titre desquels elles cèdent leurs créances de crédit-bail à des fonds communs de créances.

La provision est alors **égale à l'excédent** :

- du montant cumulé de la **quote-part de loyers** déjà acquis, prise en compte pour la fixation du prix convenu pour la cession éventuelle du bien ou du matériel à l'issue du contrat,
- sur le total des **amortissements pratiqués** et des frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition du bien.

La provision est **rapportée** en totalité au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le preneur lève l'option d'achat du bien. Lorsque l'option n'est pas levée, la provision est rapportée sur la durée résiduelle d'amortissement, au rythme de cet amortissement et, au plus tard, au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le bien est cédé.

Concernant les contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2004, la possibilité d'opter pour l'amortissement financier des biens donnés en location ou de constituer une provision spéciale concerne également les entreprises qui réalisent des opérations de **location avec option d'achat**.

SECTION 4. AMORTISSEMENTS EXCEPTIONNELS

Il existe deux sortes d'amortissements exceptionnels. D'une part, la dépréciation réelle et définitive d'une immobilisation pour un montant notablement supérieur à l'amortissement normal peut donner lieu à un amortissement exceptionnel. D'autre part, des dispositions du CGI permettent un amortissement exceptionnel de certains investissements encouragés par l'État dans le cadre des politiques d'aménagement du territoire, de la recherche, de l'environnement ou de l'énergie.

Le PCG (art. 322-2) définit les amortissements dérogatoires comme les « amortissements ou fractions d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisés en application de textes particuliers ».

Les textes particuliers ainsi visés sont les articles du CGI qui autorisent des modes d'amortissement ou des durées d'amortissement qui dérogent aux règles comptables.

L'amortissement dégressif fiscal n'est pas nécessairement dérogatoire. Il n'est dérogatoire que si et dans la mesure où il excède l'amortissement pour dépréciation (amortissement technique). Cette question est laissée à l'appréciation de l'entreprise.

En présence d'un amortissement dérogatoire, il est pratiqué un double enregistrement comptable :

- **l'amortissement technique** est comptabilisé en tant que charge d'exploitation (compte 681) et vient à l'actif du bilan en diminution de la valeur d'origine ;
- l'excédent de l'amortissement fiscal sur l'amortissement technique est porté à un compte de provisions pour amortissements dérogatoires ; il apparaît au passif du bilan au poste de provisions réglementées (compte 145 Amortissements dérogatoires). Il est comptabilisé en tant que charge exceptionnelle (compte 687).

Lorsque l'annuité d'amortissement fiscalement déductible devient inférieure à la dotation d'amortissement technique, la différence est prélevée sur la provision réglementée (compte 145) par le crédit d'un compte de reprises sur provisions réglementées (compte 787). À la fin de la période d'amortissement, le compte 145 Amortissements dérogatoires est soldé.

I. Biens amortissables sur 12 mois

A. *Logiciels*

L'entreprise qui acquiert un logiciel peut procéder à son amortissement intégral sur **douze mois** réparti *prorata temporis* sur l'exercice d'acquisition et sur l'exercice suivant.

EXEMPLE

Un logiciel d'audit fiscal acquis le 10 mai 2007 par l'entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile peut être amorti à hauteur de 8/12 sur l'exercice 2007 et de 4/12 sur l'exercice 2008.

Les dépenses d'acquisition d'un **site Internet** sont en fiscalité assimilées à des dépenses engagées pour l'achat d'un logiciel et peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois.

L'achat d'un logiciel ou d'un site Internet d'une valeur n'excédant pas **500 €** peut être constaté en charges.

B. *Terminaux d'accès à l'Internet haut débit*

Les terminaux permettant l'accès à l'Internet haut débit par satellite peuvent faire l'objet d'un amortissement accéléré sur douze mois à compter de la date de leur mise en service. Cet amortissement concerne les terminaux acquis entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2006.

C. *Matériels destinés à économiser l'énergie*

Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables, acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2008 qui figurent sur une liste et qui sont susceptibles d'être séparés des matériels auxquels ils ont été adjoints sans être rendus définitivement inutilisables peuvent être amortis selon le mode linéaire sur douze mois à compter de leur mise en service.

D. *Immeubles anti-pollution*

Les entreprises qui construisent ou font construire des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre les pollutions atmosphériques et les odeurs peuvent amortir le prix de revient de ces constructions sur douze mois selon le mode linéaire. Ces constructions doivent être achevées avant le 1^{er} janvier 2008 et s'incorporer à des installations de production préexistantes ou achevées à la même date.

E. *Matériels destinés à lutter contre le bruit*

Les matériels destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990 peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service. Les matériels doivent être acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2008 et figurer sur une liste.

F. *Installations de production agricole*

Les constructions réalisées avant le 1^{er} janvier 2008 qui s'incorporent à des installations de production agricole, pour satisfaire aux obligations relatives aux installations classées pour la protection de l'environnement peuvent faire l'objet d'un amortissement accéléré sur douze mois.

G. Véhicules non polluants

Un amortissement exceptionnel sur douze mois s'applique à compter de leur première mise en circulation aux **véhicules** terrestres dont la conduite nécessite un permis de conduire, ainsi qu'aux **cyclomoteurs** acquis à l'état neuf avant le 1^{er} janvier 2010, et qui fonctionnent exclusivement ou non au moyen de l'énergie **électrique**, du gaz naturel véhicules (GNV), du gaz de pétrole liquéfié (GPL) ou du superéthanol E85 à compter du 1^{er} janvier 2007.

Concernant les voitures particulières, le **plafond d'amortissement** (9 900 € ou 18 300 €) est applicable mais il ne tient pas compte des accumulateurs et équipements spécifiques (GPL, GNV, superéthanol) s'ils sont facturés à part et inscrits séparément à l'actif.

L'amortissement exceptionnel sur 12 mois est également applicable à compter de leur mise en service, aux **équipements accessoires** aux véhicules non polluants acquis neufs ou d'occasion avant le 1^{er} janvier 2010 : accumulateurs et installations de charge des véhicules électriques, équipements spécifiques pour l'utilisation de l'électricité, du GNV ou du GPL...

H. Installations consacrées à la recherche sur certaines maladies

Il est possible de pratiquer un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service des **matériels** amortissables selon le mode dégressif et des **bâtiments** construits pour abriter des **laboratoires confinés** qui sont consacrés principalement à la recherche ou au développement de traitements contre les maladies humaines, les maladies infectieuses animales transmissibles à l'homme ou les maladies rares affectant gravement les populations des pays non membres de l'OCDE. Les biens doivent être acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2005.

I. Hébergement des salariés agricoles et d'apprentis

Les travaux d'amélioration réalisés avant le 1^{er} janvier 2007 sur des immeubles achevés depuis plus de deux ans et destinés à l'hébergement de salariés agricoles ou d'apprentis peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois.

II. Sur-amortissement des biens financés par des primes d'équipement

La base de calcul de l'amortissement des immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes d'équipement au cours des années antérieures à 2006 est majorée, pour l'assiette de l'impôt, de la **moitié du montant de la prime**. Les primes visées sont la prime d'aménagement du territoire, la prime d'installation et de développement artisanal, la prime de développement régional, la prime d'orientation agricole et la prime d'équipement dans les départements d'outre-mer.

Lorsque le bien concerné est décomposé, le sur-amortissement est réparti proportionnellement entre chacun des composants.

L'augmentation de la base de calcul de l'amortissement ne modifie pas la valeur brute pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites à l'actif du bilan. L'amortissement est calculé selon le système linéaire, dégressif ou exceptionnel normalement applicable à l'immobilisation concernée. En pratique, le régime de sur-amortissement aboutit à exonérer la moitié de la prime.

La déduction du sur-amortissement est opérée de manière *extracomptable*, sur le tableau 2058-A (ou 2033-B pour le régime simplifié). Le sur-amortissement est sans incidence sur la valeur comptable et sur le calcul des plus-values ou moins-values de cession.

EXEMPLE

Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile a sollicité en juin 2005 une prime d'aménagement du territoire pour acquérir une immobilisation de 100 000 € amortissable en linéaire sur cinq ans. Mise en service du bien : 1^{er} septembre 2005. Décision d'attribution de la prime et notification de la décision à l'entreprise : 1^{er} février 2006. Montant de la prime : 10 000 €.

$$\text{Sur-amortissement annuel} : \frac{10\,000\ \text{€}}{2} \times 20\ \% = 1\,000\ \text{€}$$

Sur-amortissement 2005 (calculé à compter du point de départ de l'amortissement) :
1 000 € × 4/12 = 333 €.

Dès lors que la prime n'a été notifiée qu'en 2006, le sur-amortissement 2005 est déduit du résultat 2006, en sus de l'annuité normale de sur-amortissement. L'entreprise déduit donc du résultat de 2006, par voie extracomptable, un sur-amortissement de : 1 000 € + 333 € = 1 333 €.

III. Amortissement exceptionnel concernant les immeubles construits par les PME dans certaines zones

Les entreprises (quelle que soit la nature de leur activité) qui construisent ou font construire **avant le 1^{er} janvier 2014** des immeubles à usage industriel ou commercial pour les besoins de leur exploitation dans les **zones de revitalisation rurale** ou dans les zones de **redynamisation urbaine** peuvent pratiquer, à l'achèvement des constructions, **un amortissement exceptionnel égal à 25 %** de leur prix de revient ; la valeur résiduelle étant amortissable sur la durée normale d'utilisation.

Lorsque l'immeuble est décomposé, la valeur résiduelle de chaque composant est amortie sur sa durée réelle d'utilisation propre tandis que la valeur résiduelle de la structure est amortie sur la durée issue des usages admis avant 2005.

Ces dispositions s'appliquent aux entreprises qui, à la date d'achèvement de l'immeuble :

- emploient moins de 250 salariés ;
- réalisent un chiffre d'affaires hors taxes de moins de 21 400 000 € ou dont le total du bilan est inférieur à 10 700 000 € ;
- ne sont pas détenues à plus de 25 % par des entreprises ne répondant pas à ces conditions.

L'amortissement exceptionnel concerne également les travaux de rénovation des immeubles définis ci-dessus entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2013.

IV. Autres amortissements exceptionnels

Il existe d'autres amortissements exceptionnels :

- titres de sociétés financières d'innovation ;
- titres de sociétés de financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles ;
- titres de sociétés de financement de la pêche artisanale ;
- parts de sociétés d'épargne forestière ;
- titres de sociétés d'investissement régional ou de développement rural ;
- titres de sociétés d'approvisionnement en électricité ;
- dépenses de mises aux normes dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2009.

SECTION 5. AMORTISSEMENTS DIFFÉRÉS

L'amortissement différé est celui qui n'a pas été comptabilisé par l'entreprise.

I. Amortissements irrégulièrement différés

L'article 39B du CGI dispose qu'à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements pratiqués sur une immobilisation doit être au moins égale au montant cumulé des amortissements linéaires. Si les amortissements pratiqués sur un bien sont inférieurs au minimum légal, l'insuffisance constatée correspond à des amortissements « irrégulièrement différés », que l'entreprise perd définitivement le droit de déduire. Le fait que le résultat soit déficitaire ou bénéficiaire est sans incidence.

II. Amortissements régulièrement différés

Dès lors qu'elle respecte l'obligation de l'amortissement minimal, une entreprise peut différer tout ou partie de l'annuité d'amortissement d'un bien, même si son résultat est bénéficiaire.

Ainsi, une entreprise qui a choisi d'amortir un bien en dégressif peut différer la fraction de l'annuité dégressive qui excède l'annuité linéaire ou se dispenser de pratiquer l'amortissement linéaire lorsque l'amortissement déjà comptabilisé atteint le minimum légal. L'amortissement exceptionnel peut également être différé.

A. Amortissements régulièrement différés en période bénéficiaire

Lorsque le résultat comptable déclaré est bénéficiaire, les amortissements régulièrement différés ne peuvent pas être imputés en bloc sur le résultat de l'exercice suivant.

Concernant les biens amortissables en **linéaire**, l'amortissement différé doit être pratiqué au taux habituel après la fin de la période normale d'amortissement ou en totalité au moment de la mise hors service des éléments correspondants.

Concernant les biens amortissables en **dégressif**, l'amortissement différé peut être réparti pour sa totalité sur la durée d'utilisation restant à courir, par application du taux dégressif à la valeur résiduelle comptable.

Pour l'**amortissement différé** (c'est-à-dire non comptabilisé), le caractère bénéficiaire ou déficitaire du résultat s'apprécie par rapport au **résultat comptable**. Le résultat de l'exercice correspond au résultat après déduction des déficits reportables.

Concernant les **entreprises relevant de l'impôt sur le revenu**, seuls doivent être déduits du résultat comptable les amortissements réputés différés constitués au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004 et qui restent le cas échéant à reporter sur les résultats professionnels ; les déficits ordinaires sont imputables sur le revenu global.

EXEMPLE

Bien non décomposable acquis le 1^{er} juillet 2005 pour 100 000 €, amorti en dégressif sur cinq ans (taux : $20\% \times 1,75 = 35\%$). L'entreprise est une PME.

Première annuité dégressive en 2005 : $100\,000\text{ €} \times 35\% \times 6/12 = 17\,500\text{ €}$

À la fin de l'exercice 2006, l'entreprise devrait comptabiliser une annuité dégressive de :
 $(100\,000\text{ €} - 17\,500\text{ €}) \times 35\% = 28\,875\text{ €}$

Elle se contente d'une dotation de **12 500 €**, pour respecter l'amortissement minimal. À la clôture de l'exercice 2006, l'entreprise a comptabilisé un amortissement total de $17\,500 + 12\,500 = \mathbf{30\,000\ €}$.

L'amortissement linéaire minimal est le suivant :

$$2005 : 100\,000 \times 20\% \times \frac{6}{12} = 10\,000\ €,$$

$$2006 : 100\,000 \times 20\% = 20\,000\ €,$$

soit un cumul au 31 décembre 2005 : **30 000 €**

L'amortissement différé en 2006 est de : $28\,875 - 12\,500 = \mathbf{16\,375\ €}$

L'entreprise peut récupérer cet amortissement régulièrement différé sur la période restant à amortir :

$$\text{Annuité dégressive 2007 : } (100\,000 - 17\,500 - 12\,500) \times 35\% = \mathbf{24\,500\ €}$$

Annuité 2008 : Il convient de retenir l'annuité linéaire sur le nombre d'années restant à courir puisqu'elle est supérieure à l'annuité dégressive.

$$\text{Annuité dégressive : } (70\,000 - 24\,500) \times 35\% = \mathbf{15\,925\ €}$$

Annuité linéaire sur le nombre d'années restant à courir c'est-à-dire : $5 - 3 = 2$ ans

$$(70\,000 - 24\,500) \times 50\% = \mathbf{22\,750\ €}$$

L'annuité 2008 doit donc bien être l'annuité linéaire de **22 750 €**.

$$\text{Annuité 2009 : } \mathbf{22\,750\ €}$$

Au 31 décembre 2009, le bien est totalement amorti : $17\,500 + 12\,500 + 24\,500 + 22\,750 + 22\,750 = \mathbf{100\,000\ €}$

B. Amortissements régulièrement différés en période déficitaire

Les amortissements **régulièrement** différés au cours d'exercices dont le résultat comptable est déficitaire peuvent être prélevés, **sans limitation de durée**, sur les résultats comptables des premiers exercices bénéficiaires suivants après déduction de l'annuité normale d'amortissement et des reports déficitaires (concernant les sociétés soumises à l'IS).

La déduction peut être effectuée sur le résultat fiscal si ce dernier, déterminé après imputation des amortissements de l'exercice et des reports déficitaires, est supérieur au résultat comptable.

Mais l'entreprise qui a différé des amortissements dégressifs peut aussi calculer les amortissements suivants en appliquant le taux dégressif à la valeur résiduelle comptable ; ainsi la déduction de l'amortissement différé est échelonnée sur la période d'amortissement résiduelle.

EXEMPLE

Soit un matériel non décomposable de 100 000 € acquis le 1^{er} janvier 2005 et amorti en dégressif sur 8 ans (taux : $12,5\% \times 2,25 = 28,13\%$). L'entreprise est une PME.

$$\text{Annuité 2005 : } 100\,000\ € \times 28,13\% = \mathbf{28\,130\ €}$$

En 2006, l'entreprise subit un déficit comptable ; elle ne comptabilise pas d'amortissement ; l'amortissement minimal ($100\,000\ € \times 12,5\% \times 2 = 25\,000\ €$) a déjà été effectué.

$$\text{Amortissement différé : } (100\,000\ € - 28\,130\ €) \times 28,13\% = 20\,217,03\ €$$

L'exercice 2006 dégage un bénéfice comptable. L'entreprise peut calculer l'amortissement déductible selon l'une ou l'autre des deux méthodes suivantes :

- Déduction de l'amortissement différé (méthode de la récupération immédiate) : 20 217,03 € et de l'annuité dégressive normale :
 $(100\,000\text{ €} - 28\,130\text{ €} - 20\,217,03\text{ €}) \times 28,13\% = 14\,529,98\text{ €}$, soit au total **34 747,01 €**
- Calcul de l'annuité dégressive sur la valeur nette comptable (méthode de la récupération étalée) :
 $(100\,000\text{ €} - 28\,130\text{ €}) \times 28,13\% = \mathbf{20\,217,03\text{ €}}$

CHAPITRE 5. LES PROVISIONS

Aux termes de l'article 39-1, 5° du CGI, le bénéfice imposable est établi sous déduction des provisions constituées en vue de faire face à des pertes (dépréciation d'un élément de l'actif, perte d'exploitation) ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice.

La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation, donne lieu à la constitution de provisions.

Par ailleurs, des dispositions du CGI permettent aux entreprises (ou à certaines entreprises) de pratiquer en franchise d'impôt (provisions déductibles) des provisions déterminées dont le régime est fixé par le Code. Ces provisions, qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision, sont dites **provisions réglementées**.

SECTION I. RÉGIME DES PROVISIONS

La déductibilité fiscale des provisions est subordonnée à un certain nombre de conditions, fixées par l'article 39-1, 5° du CGI.

La provision peut être maintenue tant que la perte ou la charge conserve son caractère de probabilité. Elle est au besoin ajustée à la fin de chaque exercice. Elle est rapportée au résultat quand les raisons qui l'ont motivée ont cessé d'exister.

I. Conditions de déduction des provisions

A. Conditions de fond

La provision doit être constituée pour faire face :

- soit à une **perte** ou à la **dépréciation** d'un élément d'actif (immobilisation, stock, titres de sociétés, créance) ;
- soit à une **charge** future qui sera elle-même déductible pour l'assiette de l'impôt.

La provision constituée en comptabilité pour faire face à une charge non déductible (*ex.* : provision pour le paiement d'un impôt non déductible) doit être réintégrée au résultat sur le tableau de détermination du résultat fiscal.

La perte ou la charge doit être **nettement précisée** quant à son objet, et son montant doit être évalué avec une approximation suffisante. Cela n'exclut pas le recours à une méthode forfaitaire, mais il faut pouvoir la justifier par des données statistiques. S'agissant des stocks, la dépréciation ne doit pas être

estimée globalement, mais par catégories d'articles soumis à une dépréciation homogène. De même, une provision pour créances douteuses peut être constituée pour une catégorie de créances soumise à un risque de non-recouvrement homogène.

La perte ou la charge doit être **probable**, en raison de circonstances précises particulières. Une provision constituée pour faire face à un risque simplement **éventuel** n'est pas déductible ; ainsi en est-il des provisions pour risque de mévente, de la provision pour licenciement qui serait constituée en l'absence d'un projet précis de licenciement. À l'opposé, on ne peut pas déduire une provision pour faire face à une dette **certaine** dans son principe et dans son montant qui doit être déduite en tant que telle. Mais une « charge à payer » dont l'échéance ou le montant n'est pas certain à la clôture de l'exercice doit être traitée fiscalement comme une provision ; tel est le cas de la taxe d'apprentissage due au titre de l'année écoulée, dès lors que des dépenses libératoires de cette taxe peuvent être effectuées au début de l'année suivante.

La probabilité de la perte ou de la charge doit résulter de circonstances existant **à la clôture de l'exercice**. Si une charge trouve son origine dans des opérations ou des faits survenus **après** la clôture de l'exercice, elle ne peut pas être déduite sous forme de provision. Inversement, le fait que le risque, probable à la clôture de l'exercice, ait disparu peu de temps après, ne fait pas obstacle à la déduction d'une provision.

Peut-on déduire une provision à raison d'une perte ou charge rendue probable par des événements survenus au cours d'un exercice **antérieur** ? Le Conseil d'État a répondu affirmativement au sujet de provisions pour dépréciation du portefeuille-titres (**CE, Plénière, 2 déc. 1977, n° 1247**). Ainsi, en fiscalité, une entreprise peut ne pas user immédiatement de la possibilité de constituer une provision. Une provision peut être dotée pour une perte ou une charge déjà rendue probable par des événements survenus au cours d'un exercice précédent.

En outre, le Conseil d'État subordonne la déduction des **provisions pour charges** au titre d'un exercice à la condition que les **produits** correspondants soient **comptabilisés** au titre du même exercice. Ainsi, une banque ne peut provisionner les charges futures correspondant au coût de financement d'un prêt dès lors que les intérêts de ce prêt seront comptabilisés au cours d'exercices ultérieurs, au fur et à mesure des échéances.

En ce qui concerne les provisions pour **pertes**, elles ne peuvent être constituées que s'il est probable que les charges d'une opération excéderont ses produits.

Ces solutions mettent en œuvre un principe posé par l'article 38-1 du CGI : le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé **d'après les résultats d'ensemble des opérations**.

B. Conditions de forme : comptabilisation

Pour être déductibles, les provisions (y compris les provisions réglementées) doivent avoir été effectivement **constatées dans les écritures de l'exercice** avant la fin du délai de déclaration des résultats.

Selon le PCG :

- une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG, art. 212-3) ;
- un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une **obligation** de l'entité **à l'égard d'un tiers** dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe (PCG, art. 212-1, § 1).

Comme pour les règles fiscales, les règles comptables retiennent la date de clôture de l'exercice pour apprécier l'existence du **fait générateur** de la provision.

En revanche, les exigences comptables tenant à l'existence d'une obligation de l'entreprise envers un tiers et à l'absence de **contrepartie** au moins équivalente émanant de celui-ci ne sont pas prévues au plan fiscal.

Les sommes qui sont comptabilisées en **charges à payer** ou dettes provisionnées, parce qu'elles ont vocation irréversible à se transformer ultérieurement en dettes, et qui ont la nature fiscale de provisions, en raison de l'incertitude qui affecte leur date d'exigibilité ou leur montant, peuvent être déduites à condition qu'elles figurent sur un **relevé détaillé** annexé à la déclaration de résultat.

En fiscalité, les « **charges à payer** » sont des charges qui revêtent pour l'entreprise le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant, donc définitives, mais non encore susceptibles d'être réclamées par les créanciers (loyers courus et non encore échus). La notion fiscale est plus restrictive que la notion comptable. Aussi les charges à payer au sens comptable, qui sont selon la fiscalité des provisions, doivent être indiquées sur le « tableau des provisions ».

Les provisions doivent être déclarées sur le **tableau des provisions** joint à la déclaration de résultat. L'omission d'une provision ne fait pas obstacle à sa déduction, mais elle est punie, au titre du seul exercice de mise en évidence de l'infraction, d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées. Le taux est ramené à 1 % si les provisions omises sont déductibles.

II. Reprise des provisions

La déduction des provisions est provisoire. Toute provision finit par être rapportée au résultat soit parce qu'elle fait place à une charge certaine, soit parce qu'elle est devenue sans objet.

Lorsque la perte ou la charge provisionnée devient effective, la constatation de cette perte ou charge est compensée à due concurrence par la reprise de la provision.

Lorsque la perte ou charge provisionnée ne se produit pas, la provision devenue sans objet est également rapportée au résultat.

Toutefois, la **reprise** d'une provision n'est **imposable** que si la dotation de la **provision** a été **déduite** pour l'assiette de l'impôt.

Lorsque la constitution de la provision a donné lieu à un déficit qui n'a pu être imputé par suite de la limitation du délai de report du déficit, la reprise de la provision n'est pas imposable.

Si la provision est **utilisée d'une manière non conforme** à son objet, elle doit être reprise dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle a reçu cette utilisation. Tel est le cas lorsque des sommes sont prélevées sur les provisions pour être distribuées aux associés.

Les provisions qui ont été **déduites à tort** pour l'assiette de l'impôt sont réintégrées au résultat fiscal de l'exercice au titre duquel elles ont été déduites ou, si cet exercice est prescrit, au résultat du plus ancien exercice non prescrit.

SECTION 2. LES DIVERSES PROVISIONS

I. Provisions pour dépréciation

Selon l'article 8 du décret du 29 novembre 1983, « l'amodrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation » ; cette provision est inscrite distinctement à l'actif en diminution de la valeur de l'élément correspondant.

Les provisions pour dépréciation des immobilisations ont pour objet de constater un amodrissement de la valeur des immobilisations, lorsque celui-ci n'est pas irréversible. Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'entreprise doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un **indice interne** ou **externe** de perte de valeur d'un actif. En présence d'un tel indice, elle doit effectuer un **test de dépréciation** consistant à comparer la **valeur nette comptable** de l'immobilisation concernée à sa **valeur actuelle**, définie comme la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. Si la valeur actuelle est notablement inférieure à la valeur nette comptable, la dépréciation est constatée dans les comptes de l'entreprise.

Selon l'article 322-1, 11 du PCG, la **valeur d'usage** est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie futurs.

En fiscalité la dépréciation d'un bien amortissable ou non amortissable est déductible si les éléments de son calcul sont suffisamment probants, c'est notamment, le cas lors de la diminution de la valeur vénale du bien (à l'exclusion toutefois des coûts de sorties du bien).

La dépréciation calculée au niveau d'une unité économique (immeubles ou matériels d'exploitation dédiés à une production déterminée) et fondée sur des éléments prospectifs issus de calculs fiables est déductible fiscalement.

A. Immobilisations amortissables

Une provision destinée à faire face à la dépréciation constatée à raison d'un élément d'actif est déductible, même si le bien concerné est amortissable et indépendamment de toute intention de le céder à la clôture de l'exercice.

La dépréciation est déductible du résultat imposable à hauteur de la différence entre la **valeur nette comptable** et la **valeur probable de réalisation** d'un élément d'actif immobilisé, si son mode de calcul reflète avec une approximation suffisante le montant probable de cette dépréciation.

La comptabilisation d'une dépréciation entraîne au plan comptable la **modification** prospective de la **base amortissable** de l'immobilisation dépréciée.

Si la valeur nette comptable de l'élément déprécié diffère de sa **valeur nette fiscale** compte tenu de durées d'amortissement différentes en comptabilité et en fiscalité, la dépréciation n'est pas déductible lorsque la valeur nette fiscale du bien est inférieure à sa valeur actuelle.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, les provisions pour dépréciation constatées au titre d'un exercice sur les **immeubles de placement** ne sont déductibles que pour la part qui excède les **plus-values latentes** constatées à la clôture de l'exercice à raison de l'ensemble des immeubles de cette nature inscrits à l'actif.

Les biens immobiliers concernés sont ceux inscrits à l'actif immobilisé et **non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation** à l'exclusion des immeubles donnés en location à des entreprises liées qui les affecte à leur propre exploitation.

Les **plus-values latentes** à retenir pour le calcul de la limite de déduction de la provision correspondent à la différence entre la valeur réelle des immeubles de placement à la clôture de l'exercice et leur prix de revient corrigé des plus-values en sursis d'imposition relatives à ces immeubles. Elles sont diminuées du montant des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents du fait de l'application de ce plafonnement et non encore rapportées au résultat.

B. Immobilisations non amortissables

« La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécie pas de manière irréversible... donne lieu à la constitution de provisions » (**CGI, ann. III, art. 38 sexies**). Ce texte donne comme exemple « les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation ».

Les **titres du portefeuille** sont évalués différemment selon qu'il s'agit de titres de placement ou de titres de participation.

Les titres sont présumés être des **titres de participation** s'ils ont ce caractère sur le plan comptable ou lorsqu'ils sont acquis en exécution d'une Offre publique d'achat (OPA) ou d'une Offre publique d'échange (OPE) ainsi que les titres ouvrant droit au régime fiscal des sociétés mères (représentant au moins 5 % du capital). De même, les titres dont le coût de revient est au moins égal à 22,8 millions d'euros sont présumés être des titres de participation.

1. Évaluation des titres de placement

À la fin de chaque exercice, il faut procéder à leur évaluation par rapport à la valeur au bilan qui est la valeur de souscription ou d'acquisition (prix d'achat majoré des frais accessoires). Les titres **cotés** sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice. Les titres **non cotés** sont évalués à leur valeur probable de négociation. L'évaluation est effectuée pour l'ensemble des titres de même nature c'est-à-dire ceux émis par une même société et conférant les mêmes droits.

Dans les **entreprises** relevant de **l'impôt sur le revenu**, les **provisions** constituées en cas de dépréciation sont soumises au régime fiscal des **moins-values à long terme** même si les titres sont détenus depuis moins de deux ans. Ainsi les **provisions** ne sont **pas déductibles** du résultat fiscal de droit commun. Les moins-values à long terme s'imputent sur les plus-values à long terme réalisées au cours de l'exercice et des dix exercices suivants. La **reprise** de provision pour dépréciation est traitée comme une **plus-value à long terme**.

Dans les **sociétés** soumises à **l'impôt sur les sociétés**, les provisions pour dépréciation sont **déductibles** du résultat imposable au taux plein et les **reprises** de provisions sont **imposables** au taux plein.

2. Évaluation des titres de participation

L'évaluation est effectuée à la fin de chaque exercice. Il n'est pas retenu uniquement le cours de Bourse. La dépréciation doit être déterminée en tenant compte de la valeur économique des titres à la clôture de l'exercice. Cette valeur tient compte notamment de la valeur vénale, des cours de Bourse et de la rentabilité de la société émettrice.

Dans les **entreprises** relevant de l'**impôt sur le revenu**, les **provisions** pour dépréciations relèvent du régime des **moins-values à long terme** même si les titres sont détenus depuis moins de deux ans. Les **reprises** sur provisions relèvent du régime des **plus-values à long terme**.

Dans les **sociétés** soumises à l'**impôt sur les sociétés**, les provisions pour dépréciations relèvent du régime des **moins-values à long terme**. Les **reprises** sur provisions relèvent du régime des **plus-values à long terme**.

Les provisions pour dépréciation constituées à raison des titres soumis au régime d'imposition séparée institué à compter de **2006** viennent compenser les plus-values à long terme relevant de ce secteur d'imposition (imposées au taux de 8 %). Au titre des exercices ouverts **à compter du 1^{er} janvier 2007**, les provisions pour dépréciation constatées sur ces titres ne pourront plus donner lieu à aucune déduction. Corrélativement, les reprises de provision constituées au titre d'exercices antérieurs, à raison de ces mêmes titres, ne feront l'objet d'aucune taxation quel que soit l'exercice de leur constitution.

Relèvent d'un **secteur d'imposition séparée** pour les exercices ouverts à compter de 2006, les plus ou moins-values relatives aux titres qui répondent à la définition comptable des titres de participation, à l'exclusion des titres de sociétés à prépondérance immobilière, et certains des titres inscrits à une subdivision spéciale. Les plus-values réalisées sont imposées au taux réduit de 8 % en 2006 et sont exonérées à compter des exercices ouverts en 2007, exception faite d'une quote-part de frais et charges.

3. Plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation des titres de participation

Les provisions pour dépréciation constituées à raison des titres de participation ne sont admises en déduction des résultats imposables pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, que pour la part excédant les plus-values latentes relatives à cette catégorie de titres détenus par l'entreprise.

Ce plafonnement de la déductibilité concerne les **entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés**, les **entreprises individuelles** et les **sociétés de personnes** dont les résultats sont déterminés selon les règles qui régissent les BIC.

La comparaison entre les provisions pour dépréciation et les plus-values latentes doit être effectuée de manière distincte pour les titres de participation soumis au régime d'imposition séparée institué à compter de 2006 et pour les autres titres de participation.

Il faut d'abord déterminer le montant des plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice sur les titres de participation, lesquelles s'entendent de la différence entre la valeur réelle de ces titres à la clôture de l'exercice et leur prix de revient corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition.

Le montant des plus-values latentes doit ensuite être minoré du montant des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents et non encore rapportées au résultat. Cette correction ne peut pas être effectuée au titre du premier exercice d'application de la mesure. À hauteur de cette différence, les provisions pratiquées au titre de l'exercice ne sont pas déductibles du résultat imposable.

Le montant réintégré en fiscalité est affecté à chaque titre de participation provisionné au prorata des dotations de l'exercice comptabilisé sur ce titre.

L'évaluation des dépréciations doit être effectuée par ligne de titres, c'est-à-dire par **catégorie de titres de même nature**.

Le **montant non déductible** des dotations aux provisions calculé au titre d'un exercice est **définitif**, alors même qu'à la clôture d'un des exercices suivants, le montant de la plus-value latente sur les autres titres de la même catégorie serait réduit.

La **reprise** dans les comptes des provisions pour dépréciation de titres de participation est imputée prioritairement sur la fraction des provisions non admises en déduction. Elle ne sera pas imposable à hauteur de ce montant.

EXEMPLE

Une entreprise détient des titres de participation : les titres A, les titres B et les titres C. À la clôture de l'exercice 2006, l'évaluation des titres de participation présente :

- sur les titres A une moins-value latente de 160 €,
- sur les titres B une moins-value latente de 80 €,
- sur les titres C une plus-value latente de 200 €.

Provision comptable totale = $160 + 80 = 240$ €

Provision fiscalement déductible = $240 - 200 = 40$ €.

Les 200 € non admis en déduction sont affectés au prorata des dotations constituées sur les titres A et B soit :

- pour A : $200 \text{ €} \times 160/240 = 133 \text{ €}$
- pour B : $200 \text{ €} \times 80/240 = 67 \text{ €}$

Si à la clôture de l'exercice 2007, la provision sur les titres A doit être reprise en totalité, la reprise ne sera imposable qu'à hauteur de $160 - 133 = 27$ €.

C. Créances douteuses ou litigieuses

Lorsqu'une créance est irrécouvrable, son montant est déduit au titre de l'exercice au cours duquel cette irrécouvrabilité est acquise. La perte est certaine et définitive. Lorsque le recouvrement de la créance est compromis soit en raison de la mauvaise situation du débiteur (**créance douteuse**), soit parce qu'elle fait l'objet d'un désaccord entre le créancier et le débiteur (**créance litigieuse**), le créancier constitue une provision pour dépréciation égale à tout ou partie du montant **hors TVA** de la créance (la taxe acquittée peut être récupérée).

Le montant de cette provision résulte d'une appréciation du risque par l'entrepreneur. Les entreprises qui ont un taux constant d'impayés peuvent se fonder sur leurs **statistiques** pour calculer le montant de la provision à constituer.

II. Provisions pour risques et charges

A. Pertes et charges sur opérations en cours

Une **provision pour charges** ne peut être déduite que si les produits correspondant aux charges sont comptabilisés au titre du même exercice. Dans le cas contraire, les charges probables ne sont pas imputables à l'exercice.

Les **provisions pour pertes** afférentes à des opérations en cours à la clôture d'un exercice ne sont déductibles des résultats de cet exercice qu'à concurrence d'une quote-part de la perte égale à l'excédent du coût de revient des travaux exécutés à la clôture du même exercice sur le prix de vente de ces travaux compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date. À titre de règle pratique la provision déductible peut être déterminée de façon forfaitaire en appliquant au montant total de la

perte prévisionnelle le coefficient d'exécution des travaux à la clôture de l'exercice (coût des travaux réalisés/coût total prévisionnel).

S'agissant des **produits en stock** à la clôture d'un exercice, les dépenses non engagées à cette date en vue de leur commercialisation ultérieure ne peuvent, à la date de cette clôture, être retenues pour l'évaluation de ces produits, ni faire l'objet d'une provision pour perte.

Les **stocks** sont évalués au coût de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au coût de revient. Les **travaux en cours** sont évalués au coût de revient.

B. Provisions pour indemnités de licenciement

Les provisions pour **indemnités de licenciement** constituées en vue de faire face aux charges liées aux licenciements pour **motif économique** ne sont pas déductibles du résultat fiscal. Il s'agit des indemnités légales et conventionnelles de licenciement.

Les autres charges générées par le licenciement (préavis, congés payés...) ne sont pas concernées par l'interdiction de déduire la provision.

Les indemnités versées lors d'un licenciement pour motif personnel ou dans le cadre d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire peuvent donner lieu à provision déductible.

C. Provisions pour retraites

Les provisions constituées par une entreprise pour faire face au versement d'indemnités de départ en retraite ou en préretraite ou de pensions de retraite des membres ou anciens membres de son personnel ou de ses mandataires sociaux ne sont pas déductibles.

D. Provisions pour congés payés

Les droits à congé s'acquièrent mois par mois au cours d'une période de référence qui va du 1^{er} juin N au 31 mai N+1. L'indemnité de congés payés est égale au dixième de la rémunération totale.

À la clôture de l'exercice, les droits à congés payés acquis par les salariés, ainsi que les charges sociales et fiscales correspondantes, sont pour l'entreprise des dettes certaines dans leur principe et dans leur montant. Du point de vue comptable, ce sont des **charges à payer**. Du point de vue fiscal, on les qualifie de **provisions**. Depuis 1987, la déduction de la provision pour congés payés est expressément prévue (**CGI, art. 39-1, 1^o bis**).

Par exception, les entreprises créées avant le 1^{er} janvier 1987 ont pu opter, de manière irrévocable, pour la déduction de l'indemnité de congés payés au titre de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé. Dans ce cas, la charge à payer constatée en comptabilité est réintégrée au résultat fiscal (réintégration fiscale de la provision comptabilisée à la clôture de l'exercice et déduction fiscale de la provision de l'exercice précédent reprise en comptabilité).

E. Provisions pour impôts

Les impôts déductibles qui se rattachent aux opérations effectuées par l'entreprise au cours de l'exercice, mais ne sont pas encore exigibles à la clôture de l'exercice, peuvent faire l'objet de provisions. Tel est le cas des **taxes assises sur les salaires versés** : taxe d'apprentissage et participation à la formation continue, taxe sur les salaires.

Par exception, la **contribution sociale de solidarité**, assise sur le chiffre d'affaires de l'année N, n'est déductible que des résultats de l'exercice en cours au 1^{er} janvier de l'année N+1 (année au titre de laquelle elle est effectivement due); il en est de même pour la contribution additionnelle à la contribution sociale de solidarité et la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat.

Concernant la **participation des employeurs à l'effort de construction**, la constitution d'une provision pose un problème puisque les entreprises peuvent se libérer de cet impôt sous des formes variées : prêts aux salariés, versements aux organismes collecteurs, constructions ou amélioration de logements. Certaines dépenses libératoires ne sont pas des charges déductibles. L'administration fiscale accepte la déduction d'une provision si l'entreprise a pris la décision par un engagement irrévocable de s'acquitter de la participation sous la forme de dépenses déductibles. Cependant, le quota de 1/9^e de la participation, destiné au financement du logement des travailleurs immigrés peut être provisionné et déductible puisqu'il est obligatoirement versé à fonds perdus.

F. Provisions pour travaux ou investissements

Les provisions constituées pour faire face à des travaux de construction ou d'aménagement ou au renouvellement d'immobilisations ne sont pas déductibles car elles ont pour contrepartie l'entrée d'éléments nouveaux dans l'actif de l'entreprise. Toutefois, les **entreprises concessionnaires ou locataires** qui sont tenues de remettre le matériel en bon état à la fin de la concession ou du bail peuvent déduire une provision pour renouvellement du matériel. La loi fixe impérativement le mode de calcul. Les dotations annuelles sont limitées de façon à répartir de manière progressive la déduction de la provision sur la durée d'utilisation du bien, telle qu'elle résulte du plan de renouvellement.

Les réparations qui n'ont pas pour conséquence un accroissement de la valeur des actifs et qui ne sont pas identifiées comme un composant en comptabilité peuvent faire l'objet d'une provision déductible si ces réparations excèdent par leur nature et leur importance, les travaux d'entretien ou de réparation courants (ravalement, carénage de la coque d'un navire, grandes révisions...).

Les travaux concernés doivent de plus être nettement précisés à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire qu'une programmation détaillée des travaux à entreprendre assortie d'une situation précise de leur coût est nécessaire.

Ces provisions « **pour gros entretien** » sont les seules possibles en comptabilité. Pour les exercices ouverts à compter de 2005, les dépenses destinées à remplacer des éléments principaux d'immobilisations corporelles ne peuvent pas donner lieu à la comptabilisation de provisions. Elles doivent être immobilisées en tant que composant de l'actif principal.

Concernant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005, l'entreprise a dû rapporter à son résultat les provisions pour grosses réparations qui étaient destinées à couvrir les dépenses de remplacement d'immobilisations. Cette réintégration peut dans certains cas être compensée par une déduction pratiquée en raison du passage à la méthode d'amortissement par composants. La majoration ou la minoration du bénéfice imposable qui résulte de la compensation entre les déductions et les réintégrations est répartie, par parts égales, sur le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 et sur les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants. Toutefois lorsque le montant de la majoration ou de la minoration n'excède par 150 000 €, l'entreprise peut renoncer à l'étalement.

En comptabilité, les dépenses qui se rapportent à des opérations de gros entretien peuvent être comptabilisées à l'actif en tant que composant (PCG, art. 311-2). Mais ces dépenses ne répondent pas à la définition fiscale des composants (CGI, ann. II, art. 15 bis).

G. Provisions pour garantie

Les entreprises qui assurent la garantie des matériels vendus ou des travaux effectués peuvent constituer une provision déductible si elles sont en mesure d'estimer par voie statistique la charge que représentera la garantie afférente aux opérations déjà réalisées.

H. Provisions pour élimination des déchets issus des équipements professionnels électriques et électroniques

Les entreprises utilisatrices d'équipements professionnels électriques et électroniques mis sur le marché antérieurement au 13 août 2005 ont l'obligation d'enlever et de retraiter les déchets issus de ces équipements. Pour faire face à cette obligation, elles sont autorisées à déduire fiscalement la provision constatée à ce titre.

Pour les biens mis sur le marché après le 13 août 2005, l'obligation incombe uniquement aux entreprises productrices de ces biens.

III. Provisions réglementées

Les provisions réglementées n'ont pas pour objet la prise en compte anticipée de pertes ou de charges probables. Ce sont des aides provisoires de l'État, prévues par des textes particuliers et soumises au régime des provisions. Leurs modalités de calcul et de reprise sont fixées par le CGI. Comme les autres provisions, il faut les mentionner sur le relevé des provisions.

A. Provisions pour hausse des prix

Lorsque, pour une matière ou un produit donné, il est constaté une **hausse de plus de 10 %** sur une période d'un ou deux exercices, l'entreprise peut pratiquer en franchise d'impôt une provision pour hausse des prix. Cette provision est destinée à faire face à l'augmentation du coût de renouvellement du stock. Elle peut être constituée pour tous les produits, matières et approvisionnements en stock à la clôture de l'exercice.

La provision pour hausse des prix pratiquée à la clôture d'un exercice est rapportée de plein droit au bénéfice imposable de l'exercice en cours à **l'expiration de la 6^e année** suivant la date de cette clôture. Toutefois, dans les secteurs professionnels où la durée normale de rotation des stocks est supérieure à trois ans, la réintégration est effectuée dans un délai double de celui de la rotation normale des stocks.

Pour chaque produit le **montant maximum de la dotation** aux provisions pour hausse de prix est déterminé à la clôture de l'exercice N en multipliant les quantités de ce produit existant en stock par la différence entre :

- la valeur unitaire d'inventaire du produit à cette date : **clôture** exercice N ;
- et 110 % de sa valeur unitaire d'inventaire à **l'ouverture** de l'exercice N-1 ou, si elle est inférieure, de sa valeur unitaire d'inventaire à **l'ouverture** de l'exercice N.

Toutefois, si l'on retient la valeur unitaire d'inventaire à l'ouverture de l'exercice N-1, la dotation ainsi obtenue est, le cas échéant, diminuée de la dotation pratiquée à la clôture de l'exercice N-1.

EXEMPLE

Pour une matière donnée, les quantités en stock à la clôture de l'exercice étaient les suivantes :

2005 : 1 000 unités ; 2006 : 1 200 unités ; 2007 : 1 300 unités.

La valeur unitaire d'inventaire de cette matière à la clôture de l'exercice s'établit ainsi :
2004 : 110 € ; 2005 : 100 € ; 2006 : 120 € ; 2007 : 140 €.

Dotation pratiquée à la clôture de l'exercice 2006 :
 $1\,200 \times [120 - (100 \times 110\%)] = 12\,000 \text{ €}$

Montant maximum de la dotation à la provision pour hausse des prix pour l'exercice 2007 :
 $1\,300 \times [140 - (100 \times 110\%)] = 39\,000 \text{ €}$, à diminuer de 12 000 €, soit 27 000 €

La provision pour hausse des prix pratiquée à la clôture de l'exercice 2006 sera rapportée au bénéfice imposable de l'exercice 2012. La dotation pratiquée au titre de 2007 sera reprise dans le résultat de l'exercice 2013.

B. Provisions pour prêts d'installation des salariés

L'entreprise qui consent des prêts à taux privilégié d'une durée minimale de sept ans à une entreprise créée par les membres de son personnel ou qui souscrit au capital d'une société créée par ces personnes, peut constituer en franchise d'impôt (c'est-à-dire déductible du résultat fiscal) une provision spéciale.

L'entreprise bénéficiaire des prêts ou la société dont le capital fait l'objet de la souscription doit notamment : exercer en France une **activité industrielle, commerciale ou artisanale** ; être **nouvelle** ou créée dans le cadre de l'extension d'une activité préexistante ou créée pour reprendre une entreprise en difficulté ; s'il s'agit d'une société, **ne pas être détenue à plus de 50 %** par l'entreprise qui employait le salarié ou par une société du même groupe.

Les créateurs de l'entreprise nouvelle ou de la société nouvelle ne doivent pas exercer ou avoir exercé des **fonctions de dirigeant** de droit ou de fait dans l'entreprise qui les employait ou dans une des sociétés visées ci-dessous, ni être conjoint, ascendant, descendant ou allié en ligne directe de personnes ayant exercé de telles fonctions. Ils doivent avoir été **employés** de l'entreprise ou d'une ou plusieurs des sociétés visées ci-dessous depuis un an au moins. Ils doivent mettre fin aux fonctions qu'ils y exercent dès la création de l'entreprise ou de la société nouvelle et assurer la direction effective de cette dernière.

La provision spéciale constituée en franchise d'impôt est égale à la **moitié des sommes effectivement versées** au titre du prêt ou à **75 % du montant effectivement souscrit en capital**. La provision ne peut excéder **46 000 €** pour **un même salarié**.

La provision est rapportée par tiers aux résultats imposables des exercices clos au cours des cinquième, sixième et septième années suivant celle de sa constitution. En tout état de cause, elle est réintégrée aux résultats imposables à hauteur de la fraction de son montant qui excède le total formé par la moitié du principal du prêt restant dû et 75 % du capital qui n'a pas été remboursé ou cédé.

La provision éventuellement constituée pour faire face à la dépréciation des titres représentatifs des apports n'est admise en déduction des résultats imposables que pour la fraction de son montant qui excède les sommes déduites à raison de ces mêmes titres et non rapportées au résultat de l'entreprise.

C. *Autres provisions réglementées*

Des provisions spéciales sont prévues par des dispositions particulières du CGI.

1. **Provision pour investissement**

Les **entreprises individuelles** soumises à un régime réel d'imposition et les **Eurl** relevant de l'impôt sur le revenu peuvent constituer au titre des exercices clos à compter du 4 août 2005 et avant le 1^{er} janvier 2010, une provision spéciale. Cette possibilité concerne les PME créées depuis moins de trois ans qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale.

La **dotation annuelle** ne peut excéder 5 000 € et le montant total de la provision inscrite au bilan à la clôture d'un exercice ne peut être supérieur à 15 000 €.

La **provision** doit être **utilisée** au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle pour financer l'acquisition d'**immobilisations amortissables** à l'exclusion des immeubles et des véhicules de tourisme.

La provision est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'acquisition de l'immobilisation et les quatre exercices suivants.

Les **PME** concernées sont les entreprises qui d'une part, emploient moins de vingt salariés et, d'autre part, réalisent un chiffre d'affaires qui n'excède pas 50 M€ ou disposent d'un total du bilan qui n'est pas supérieur à 43 M€.

2. **Provisions pour dépenses de mise en conformité**

Cette provision couvre les dépenses de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire, sont également concernées les dépenses engagées par les entreprises exerçant leur activité dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration à partir des exercices clos le 31 décembre 2006 et jusqu'à ceux clos le 31 décembre 2009.

Ainsi, les **entreprises individuelles** soumises à un régime réel d'imposition et les **Eurl** relevant de l'impôt sur le revenu peuvent constituer au titre des exercices clos à compter du 4 août 2005 et avant le 1^{er} janvier 2010, une provision spéciale destinée à faire face à une **obligation légale ou réglementaire** de mise en conformité.

Son **montant** correspond au montant estimé des dépenses qui doivent être exposées pour faire face à ces obligations dans la limite de 15 000 €.

La provision doit être **utilisée** à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation.

L'entreprise doit exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale.

La **provision** est **rapportée** au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'engagement de la dépense et les quatre exercices suivants.

3. **Provision pour investissement (participation des salariés)**

a. *Participation des salariés*

Les entreprises peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à **50 %** du montant des sommes portées à la réserve spéciale de **participation** au cours du même exercice et admises en déduction des bénéfices imposables, qui sont attribuées en plus de la participation de droit commun.

Les entreprises ayant adopté un régime facultatif de **participation** (entreprises de moins de cinquante salariés) peuvent également constituer, dans les mêmes conditions, une provision pour investissement égale à **25 %** du montant des sommes portées à la réserve de participation de droit commun. Ce taux est de **50 %** pour les accords conclus avant le 20 février 2003. Pour les accords conclus entre le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2009 le taux de la provision est à nouveau fixé à 50 %.

Le montant de la provision est **réduit de moitié** lorsque les accords conclus avant le 20 février 2001 prévoient que les sommes attribuées aux salariés sont **indisponibles** pendant **trois ans** seulement au lieu de 5 ans.

La provision pour investissement est déduite du résultat de l'exercice au cours duquel a été déduite la participation qui ouvre droit à cette provision (exercice suivant celui au cours duquel la participation est calculée).

EXEMPLE

La provision pour investissement relative à la participation attribuée en 2007 sur le bénéfice de l'exercice 2006 doit être constituée et déduite au titre de l'exercice 2007.

La provision est rapportée au bénéfice imposable si elle n'est pas utilisée dans le délai de **deux ans** à l'**acquisition** ou à la **création d'immobilisations**. Le point de départ du délai d'utilisation est l'ouverture de l'exercice suivant celui à la clôture duquel la provision a été constituée.

EXEMPLE

La provision constituée dans l'année N par une entreprise dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile doit être utilisée à l'acquisition ou à la création d'immobilisations au cours des années N+1 ou N+2. À défaut d'une telle utilisation, elle est réintégrée dans les résultats de l'exercice N+2. Si l'utilisation est partielle, seule la quote-part non utilisée à la clôture de l'exercice N+2 doit être réintégrée dans le bénéfice imposable de l'exercice N+2.

La constitution en franchise d'impôt de la provision pour investissement est subordonnée au respect de la condition de forme concernant l'inscription sur le relevé des provisions. Ce tableau des provisions doit être complété par la production :

- d'un état faisant apparaître distinctement les modalités de calcul des sommes affectées au compte de la réserve spéciale de participation et au compte de la provision pour investissement ;
- d'un état comportant indication de l'emploi de la provision.

Lorsque la provision a été utilisée conformément à son objet dans le délai prévu, la provision est normalement définitivement libérée de l'impôt. Mais la provision doit être maintenue au bilan sous son appellation pendant la période d'indisponibilité des droits des salariés (5 ans en principe).

b. Plan d'épargne pour la retraite collectif

Les entreprises peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à **25 %** du montant des versements complémentaires (abondement de l'entreprise) effectués dans le cadre du plan d'épargne pour la retraite collectif. Les entreprises qui versent des sommes complémentaires au montant versé par leurs salariés pour l'acquisition de parts de **fonds solidaires** peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à **35 %** des versements complémentaires (abondement de l'entreprise).

La provision pour investissement doit être affectée à la création ou à l'acquisition d'immobilisations dans un délai de deux ans. Elle peut également être utilisée au titre des dépenses de formation engagées pour la formation des représentants des salariés actionnaires au conseil d'administration ou au conseil de surveillance de leur entreprise.

c. Intéressement

Les entreprises employant **moins de cent salariés** ayant conclu un accord d'**intéressement** avant le 20 février 2003 et ayant mis en place un plan d'épargne entreprise, interentreprises ou un PERCO peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à **50 %** du montant des sommes (abondement versé par l'entreprise) qui complètent le versement du salarié issu de l'intéressement et affecté au plan d'épargne.

Lorsque la provision pour investissement a été utilisée conformément à son objet dans le délai imparti, elle est libérée définitivement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.

4. Provisions pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant des ventes ou de travaux effectués à l'étranger

Les entreprises consentant des crédits à moyen terme pour le règlement des ventes ou des travaux qu'elles effectuent à l'étranger sont admises à constituer en franchise d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés (c'est-à-dire déductible du résultat fiscal), une provision destinée à faire face aux risques particuliers afférents à ces crédits. Le montant maximal de la provision **ne peut excéder 10 % du montant des crédits à moyen terme** figurant au bilan et afférents à des opérations effectuées à l'étranger dont les résultats entrent dans les bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Les entreprises n'ont pas à justifier d'un risque particulier de non-recouvrement.

CHAPITRE 6. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES DANS LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

La plus-value ou moins-value s'entend de l'écart entre la valeur réelle d'une immobilisation au moment où elle sort de l'actif de l'entreprise et sa valeur comptable. En vertu de l'article 38 du CGI, les cessions d'éléments quelconques de l'actif concourent à la formation du bénéfice imposable. Toutefois, l'article 39 **duodecies** dispose : « **Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme** ». C'est ce régime des plus-values à court ou à long terme qui constitue le régime normal d'imposition des plus-values professionnelles, pour les entreprises de nature industrielle, commerciale ou artisanale (imposables à l'IR dans la catégorie des BIC), agricole (imposables dans la catégorie des BA) et non commerciale (imposables dans la catégorie des BNC).

Par dérogation à ce régime, les plus-values réalisées par les contribuables sont exonérées lorsque les recettes n'excèdent pas un certain seuil ou lors d'un départ à la retraite, sous certaines conditions.

Il existe en outre des régimes spéciaux d'imposition des plus-values pour certains biens (titres du portefeuille, produits de la propriété industrielle, crédit-bail mobilier).

SECTION I. PRINCIPES GÉNÉRAUX

I. Opérations imposables

Donne lieu à la constatation de la plus ou moins-value tout événement qui fait sortir un élément de l'actif immobilisé de l'entreprise : vente, expropriation, échange, apport, partage, donation, destruction, retrait dans le patrimoine privé, inscription à un compte de stock d'un bien auparavant immobilisé.

Le régime des plus-values sur immobilisations s'applique dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- le bien concerné est **une immobilisation** (corporelle ou incorporelle) ;
- il **sort de l'actif immobilisé**, qu'il soit ou non cédé.

EXEMPLES

- Vol d'un camion de l'entreprise : l'excédent de l'indemnité d'assurance sur la valeur nette comptable du véhicule est une plus-value ; elle est réalisée lorsque l'indemnité est certaine dans son principe et dans son montant.
- Un exploitant cesse son activité et conserve son ancien local professionnel, qu'il avait inscrit à son bilan : le retrait dans le patrimoine privé donne lieu à la constatation de la plus-value, égale à l'excédent de la valeur réelle du local à la date du retrait sur sa valeur nette comptable.
- Un terrain faisant partie du stock immobilier d'un marchand de biens est exproprié : le régime des plus-values sur immobilisations ne s'applique pas.

II. Détermination de la plus-value

La plus-value est égale à l'excédent du prix de cession ou de la valeur de sortie sur la valeur d'origine diminuée des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Si le prix de cession ou la valeur de sortie est inférieur à la valeur nette comptable, le cédant subit une moins-value.

A. Prix de cession ou valeur de sortie

C'est le prix net diminué, le cas échéant, de la commission ou du courtage versé à un intermédiaire.

Lorsqu'un bien est apporté en société, le prix retenu est la valeur d'apport, égale à la valeur des titres reçus en rémunération de l'apport.

Lorsqu'un bien est transmis à titre gratuit ou transféré en dehors de l'actif professionnel, on retient sa valeur vénale à la date du transfert.

Lorsque la perte du bien donne lieu à une indemnité d'assurance ou d'expropriation, c'est la somme reçue qui constitue la valeur de sortie.

Si le bien est mis au rebut, sa valeur de sortie est nulle et la moins-value est égale à la valeur nette comptable.

B. Valeur d'origine diminuée de l'amortissement fiscal (valeur nette fiscale)

Pour les éléments non amortissables, la plus-value est l'excédent de la valeur de sortie sur la valeur d'origine. Si l'élément cédé a fait l'objet d'une provision pour dépréciation, cette provision est reprise dans le résultat comptable.

Pour les éléments amortissables, la valeur de sortie est comparée à la valeur d'origine, diminuée des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Cette valeur nette fiscale est différente de la valeur nette comptable lorsque le bien fait l'objet d'un amortissement considéré en comptabilité comme dérogatoire. La valeur comptable doit être diminuée du montant de la provision pour **amortissement dérogatoire** non encore soldée à la date de cession. Un certain nombre **d'amortissements** sont considérés comme **déduits** pour le calcul des plus-values.

1. Amortissements pratiqués sur les biens somptuaires expressément exclus des charges déductibles

EXEMPLE

Une voiture particulière acquise le 1^{er} janvier 2005 pour un prix TTC de : 24 300 € (taux d'émission de dioxyde de carbone inférieur à 200 g/km).

L'exercice coïncide avec l'année civile. Le bien est amortissable sur 5 ans.

Annuité comptable en 2006 : $24\,300 \times 20\% = 4\,860 \text{ €}$

Annuité fiscale déductible en 2006 : $18\,300 \times 20\% = 3\,660 \text{ €}$

Réintégration fiscale en 2006 : $4\,860 - 3\,660 = 1\,200 \text{ €}$

Vérification : $(24\,300 - 18\,300) \times 20\% = 1\,200 \text{ €}$

Supposons que le bien soit cédé le 1^{er} janvier 2007 pour un montant de : 17 000 €.

Calcul de la valeur nette comptable au 31 décembre 2006 : $24\,300 - (4\,860 \times 2) = 24\,300 - 9\,720 =$
14 580 €

Calcul de la plus-value comptable de cession : $17\,000 - 14\,580 =$ **2 420 €**

Le calcul de la plus-value fiscale tient compte de la totalité des amortissements : amortissements déductibles et amortissements non déductibles :

– Amortissements déductibles : $3\,660 \times 2 = 7\,320 \text{ €}$

– Amortissements non déductibles : $1\,200 \times 2 = 2\,400 \text{ €}$

9 720 €

La plus-value fiscale, au cas d'espèce, est donc bien égale à la plus-value comptable.

2. Amortissements irrégulièrement différés

L'amortissement qui est irrégulièrement différé, c'est-à-dire que l'entreprise ne respecte pas l'amortissement minimal obligatoire, est exclu des charges déductibles. En revanche, il doit être retenu pour le calcul de la plus-value ou moins-value de cession.

EXEMPLE

L'entreprise Basilou a insuffisamment amorti un bien dont le prix d'acquisition HT était, le 1^{er} janvier 2004, de : 30 000 €. Le bien est cédé en 2007 pour un prix HT de : 20 000 €.

À la date de cession, les amortissements pratiqués et déduits fiscalement s'élèvent à 8 000 € et les amortissements irrégulièrement différés et non déduits en fiscalité s'élèvent à 13 000 €.

Calcul de la plus-value de cession : $20\,000 \text{ €} - [30\,000 \text{ €} - (8\,000 \text{ €} + 13\,000 \text{ €})]$

$= 20\,000 \text{ €} - 9\,000 \text{ €} = 11\,000 \text{ €}$

3. Biens décomposés

Si le bien est décomposé, il y a lieu de ne calculer qu'une plus ou moins-value de cession pour le bien considéré dans son ensemble. Il convient de retrancher du prix de cession la somme des valeurs d'origine de tous les composants figurant à l'actif, elle-même minorée de la somme des amortissements déduits au titre de ces éléments.

SECTION 2. RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES DANS LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

I. Champ d'application

Le régime des plus-values professionnelles avec la distinction court terme et long terme concerne les entreprises industrielles, commerciales, agricoles et les membres des professions non commerciales.

Le régime est applicable aux entreprises qui sont sous forme **d'entreprise individuelle** ou sous forme de **société de personnes**.

Les petites entreprises dont les recettes ne dépassent pas certaines limites et sous certaines conditions bénéficient d'une exonération.

Le régime s'applique aux cessions d'éléments de l'actif immobilisé réalisées **en cours d'exploitation** ou **en fin d'exploitation**.

Les plus-values réalisées par les entreprises de **crédit-bail** ou de **location** d'équipement lors de la cession au locataire du bien dont il avait la jouissance sont exclues du régime des plus-values professionnelles.

Les plus-values ou moins-values exclues du régime spécial sont traitées comme des résultats d'exploitation imposables dans les conditions normales.

II. Distinction entre court terme et long terme

La distinction entre le court terme et le long terme repose sur la durée de détention du bien et la nature du bien (amortissable ou non amortissable).

La **durée de détention** se calcule du 1^{er} jour de détention au dernier jour de détention. Le calcul se fait donc jour par jour.

A. Tableau de détermination de la nature de la plus-value ou moins-value

NATURE DE L'ÉLÉMENT CÉDÉ	DURÉE DE DÉTENTION DE L'ÉLÉMENT CÉDÉ			
	Plus-values		Moins-values	
	Moins de 2 ans	2 ans et plus	Moins de 2 ans	2 ans et plus
Éléments amortissables	Plus-value à court terme	Plus-value à court terme dans la limite des amortissements déduits Plus-value à long terme pour le surplus	Moins-value à court terme	Moins-value à court terme
Éléments non amortissables	Plus-value à court terme	Plus-value à long terme	Moins-value à court terme	Moins-value à long terme

B. Amortissements déduits

Les amortissements déduits comprennent : les amortissements pour dépréciations, les amortissements dérogatoires, les amortissements exclus des charges déductibles concernant les biens somptuaires, les amortissements irrégulièrement différés.

EXEMPLE

- Cas de la voiture particulière (*voir ci-dessus*)
La plus-value n'excède pas le total des amortissements déductibles ($3\,660 \times 2 = 7\,320$) et des amortissements non déductibles ($1\,200 \times 2 = 2\,400$), c'est-à-dire 9 720 €, donc la plus-value de 2 420 € est en totalité à court terme.
- Cas du bien de l'entreprise Basilou (*voir ci-dessus*)
La plus-value de 11 000 € est en totalité à court terme puisque le total des amortissements déduits (8 000 €) et des amortissements non déductibles (13 000 €) est supérieur.
- Cas d'un bien décomposé
L'immobilisation a une valeur globale de 30 000 € HT, décomposée en deux éléments dont le prix de revient respectif est de 24 000 € et de 6 000 €. Ce bien est cédé pour un prix de 33 000 €. Les amortissements déduits au titre de chacun des composants sont de 7 875 € et 3 600 €. Le montant de la plus-value est de : $33\,000 - [(24\,000 + 6\,000) - (7\,875 + 3\,600)] = 14\,475$ €
Cette plus-value est à court terme à hauteur de la somme des amortissements déduits concernant les composants figurant à l'actif (soit 11 475 €) et à long terme pour le surplus (soit 3 000 €).

C. Immobilisations amortissables réévaluées suite à la réévaluation légale de 1976

La plus-value ou la moins-value sur éléments amortissables est obtenue en faisant la différence entre le prix de cession et la valeur comptable nette réévaluée. Mais la fraction résiduelle de la provision spéciale de réévaluation est ajoutée au prix de cession.

La plus-value se ventile entre le court terme et le long terme comme suit :

Plus-value à long terme = Prix de cession – Valeur d'origine

Plus-value à court terme = Plus-value totale – Plus-value à long terme

REMARQUE

Concernant les biens non amortissables, la plus-value ou moins-value est calculée par rapport à la valeur d'origine du bien.

D. Décès de l'exploitant

Par dérogation, la plus ou moins-value nette constatée au **décès de l'exploitant** est intégralement soumise au régime du **long terme**. Toutefois, les ayants droit du défunt peuvent opter pour l'application du régime des plus-values à court terme et à long terme si cette solution est plus avantageuse.

III. Régime fiscal des plus-values et moins-values à court terme

Au cours de chaque exercice, les plus-values à court terme réalisées sont **compensées** avec les moins-values subies au cours du même exercice.

A. *Plus-value nette à court terme*

1. Principe

Lorsque la compensation fait ressortir une plus-value nette à court terme, elle est maintenue dans le résultat imposable au taux de droit commun et dans les conditions de droit commun (application du barème progressif de l'impôt sur le revenu au résultat fiscal BIC).

2. Étalement sur trois ans

L'entreprise peut décider de **répartir l'imposition sur trois années** : la plus-value nette à court terme constatée au titre de l'exercice 2007 peut être répartie par tiers sur les exercices 2007, 2008 et 2009.

La plus-value nette à court terme est la somme algébrique des plus et moins-values à court terme de l'exercice.

L'année de réalisation de la plus-value, les 2/3 de la plus-value sont déduits du résultat fiscal par voie extracomptable, puisque la totalité de la plus-value est dans le résultat comptable, *a priori*.

Les deux années suivantes, la plus-value dont l'imposition a été différée est réintégrée par tiers.

3. Indemnités d'assurances ou d'expropriation

La **plus-value nette à court terme** relative à des biens amortissables et réalisée suite à la perception d'une indemnité d'assurance ou d'expropriation d'un immeuble figurant à l'actif peut être répartie par parts égales, à partir de l'exercice suivant celui de sa réalisation, sur un nombre d'exercices équivalant à la durée d'amortissement déjà pratiquée sur le bien détruit ou exproprié avec un étalement qui ne peut excéder quinze ans.

EXEMPLE

Un bien a été détruit et l'entreprise a perçu une indemnité d'assurance en 2007. Le bien avait fait l'objet de 6 annuités d'amortissement. La plus-value à court terme réalisée au titre de 2007 doit être rattachée par 1/6^e au résultat de l'exercice 2008 et des 5 exercices suivants.

Lorsque **plusieurs biens** sont détruits ou expropriés, la durée d'étalement est obtenue en calculant la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les éléments concernés, pondérée en fonction de leurs prix d'acquisition respectifs. Cette durée est toujours plafonnée à quinze ans.

Le montant de la plus-value que l'on peut étaler est limité à la **plus-value nette globale de l'exercice** après imputation des moins-values à court terme de l'exercice.

4. Entreprises de pêche

Les entreprises de pêche maritime ou dont l'activité principale est de fréter des navires bénéficient pour les plus-values à court terme réalisées suite à la cession d'un navire de pêche ou d'une copropriété de navire d'un étalement linéaire possible sur les **sept exercices** qui suivent celui au cours duquel la cession est intervenue.

L'entreprise doit s'engager à réinvestir le prix de cession, dans un délai de 18 mois, dans l'acquisition d'un ou plusieurs navires de pêche maritime ou de parts de copropriété de navires de pêche. Cet étalement est optionnel.

5. Plus-value nette à court terme en fin d'exploitation

La plus-value nette à court terme de l'exercice de cession ou de cessation de l'exploitation et celle qui avait fait l'objet d'un étalement sont immédiatement imposables.

L'imposition de la plus-value à court terme peut bénéficier du système du quotient concernant les revenus exceptionnels (calcul de l'impôt sur le revenu en ajoutant le quart du revenu exceptionnel et en multipliant par quatre le revenu exceptionnel).

B. Moins-value nette à court terme

Si la compensation entre les plus-values et les moins-values à court terme donne une moins-value nette à court terme, celle-ci est directement imputée sur les bénéfices d'exploitation imposables au taux et dans les conditions de droit commun.

Dans l'hypothèse où les autres bénéfices d'exploitation sont insuffisants pour absorber la moins-value nette à court terme, le solde de cette moins-value nette à court terme devient un déficit ordinaire reportable dans les conditions de droit commun.

IV. Régime fiscal des plus-values et moins-values à long terme

Au cours de chaque exercice, les plus-values à long terme réalisées au cours de l'exercice s'imputent sur les moins-values à long terme subies pendant le même exercice.

A. Plus-value nette à long terme

1. Taux d'imposition

La plus-value nette à long terme est taxée au taux réduit de 16 % auquel s'ajoutent la CSG (8,2 %), la CRDS (0,5 %), le prélèvement social (2 %) et la contribution additionnelle au prélèvement social (0,3 %). Le taux global est donc de **27 %**.

2. Compensation

La plus-value nette à long terme peut compenser :

- les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs qui n'ont pas été imputées ;
- le déficit de l'exercice, les amortissements réputés différés, les déficits antérieurs reportables.

La compensation avec des déficits, s'effectuant à l'euro pour l'euro, présente un intérêt dans l'hypothèse où le déficit risque de ne plus être reportable (la plus-value à long terme est imposable au taux réduit, en revanche le déficit est déductible au taux plein).

3. Indemnités d'assurance ou d'expropriation

La plus-value nette à long terme suite à la perception d'une indemnité d'assurance ou d'expropriation d'un immeuble figurant à l'actif bénéficie d'un **différé de deux ans pour le paiement** sauf en cas de cessation d'activité. Le report du paiement est ainsi effectué et non pas le report du calcul de l'imposition.

EXEMPLE

La plus-value réalisée en 2007 sera imposée en même temps que les résultats de l'exercice 2009 et payée en 2010 avec le taux de 2007. Les déficits ou les moins-values réalisées en 2008 ou 2009 ne peuvent pas s'imputer sur cette plus-value de 2007.

4. Plus-values immobilières à long terme

Les plus-values immobilières à long terme réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 dans le cadre d'une activité commerciale industrielle, artisanale, libérale ou agricole sont imposées après application d'un **abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième**.

Elles sont totalement exonérées après quinze années de détention révolues.

L'abattement s'applique aux plus-values brutes portant sur des immeubles bâtis ou non bâtis affectés à l'exploitation de l'entreprise et sur des droits relatifs à un contrat de crédit-bail immobilier.

Il concerne aussi les plus-values de cession de droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière dont les actifs immobiliers sont affectés à l'exploitation de l'entreprise.

La fraction de la plus-value à long terme qui demeure imposable après application de l'abattement est compensée le cas échéant avec les moins-values à long terme subies par l'entreprise. La plus-value nette peut ensuite bénéficier du régime d'exonération prévu pour les petites entreprises en fonction des recettes.

B. Moins-value nette à long terme

La moins-value nette à long terme d'un exercice doit être imputée sur les plus-values à long terme des dix exercices suivants.

Ainsi, à chaque exercice, les moins-values des 10 exercices précédents peuvent être imputées à l'euro pour l'euro quel que soit le taux de taxation de l'époque, sur la plus-value nette à long terme de l'exercice imposée au taux de 16 %.

En cas de cession ou de cessation d'entreprise, la moins-value nette à long terme réalisée au cours de cet exercice ou les moins-values nettes à long terme des exercices antérieurs et qui sont encore reportables peuvent être imputées sur le résultat fiscal de droit commun de l'exercice de cession ou de cessation d'activité pour une fraction de leur montant. Cette fraction est calculée en faisant le rapport entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable lors de l'exercice de réalisation de la moins-value (par exemple 16 %) et le taux de l'impôt sur les sociétés applicable au cours de l'exercice de cession ou de cessation d'activité (par exemple 33,1/3 %). Le rapport est également valable pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu.

SECTION 3. EXONÉRATION DES PLUS-VALUES RÉALISÉES PAR LES PETITES ENTREPRISES

I. Exonération totale ou partielle selon le montant des recettes

Les plus-values sur immobilisations réalisées par des entreprises dont les recettes n'excèdent pas certaines limites sont exonérées de l'impôt sur le revenu, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Ce régime ne s'applique pas en matière d'impôt sur les sociétés.

Ce régime est réservé aux plus-values réalisées dans le cadre de l'exercice d'une **activité professionnelle** agricole, artisanale, commerciale, industrielle ou libérale, ce qui implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à son exploitation.

Seules les plus-values de cession sont exonérées à l'exclusion des redevances de concession de brevets.

L'exonération concerne les exploitants individuels et les sociétés de personnes.

L'exonération s'applique aux loueurs en meublé professionnels. En revanche, les plus-values réalisées en cas de cession d'un fonds de commerce donné en location-gérance sont exclues du dispositif puisque la condition relative à la participation personnelle, directe et continue de l'exploitant est par définition non satisfaite.

A. *Condition de recettes*

Le seuil de chiffre d'affaires permettant l'**exonération totale** des plus-values est de **250 000 € HT** pour les entreprises industrielles et commerciales de vente ou fourniture de logements et les exploitants agricoles, et de **90 000 € HT** pour les entreprises de prestations de services.

Les entreprises dont les recettes excèdent ces seuils sans dépasser respectivement **350 000 € HT** et **126 000 € HT** bénéficient d'une **exonération partielle dégressive**. La fraction de la plus-value imposée est soumise au taux réduit d'imposition.

Pour apprécier les seuils d'exonération des plus-values réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, il convient de prendre en compte le montant des recettes HT.

Concernant les entreprises industrielles et commerciales de **vente** ou fourniture de logement et les exploitants agricoles dont les recettes sont **comprises** entre **250 000 €** et **350 000 €** la fraction exonérée est obtenue en divisant par **100 000 €** la différence entre **350 000 €** et le montant des **recettes**.

Concernant les autres entreprises de **prestations de services** dont les recettes sont comprises entre **90 000 €** et **126 000 €**, la fraction exonérée est obtenue en divisant par **36 000 €** la différence entre **126 000 €** et le montant des **recettes**.

EXEMPLE

Une entreprise de vente dont l'exercice coïncide avec l'année civile réalise une plus-value d'un montant de 30 000 € en 2007. La moyenne de son chiffre d'affaires à retenir est de 320 000 € HT. Le montant de la plus-value exonérée s'élève à :

$$30\,000\ \text{€} \times \frac{(350\,000\ \text{€} - 320\,000\ \text{€})}{100\,000\ \text{€}} = 9\,000\ \text{€}$$

L'appréciation des seuils d'exonération doit être opérée en retenant la **moyenne des recettes** réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois au cours des deux années civiles qui précèdent l'exercice de réalisation de la plus-value. Cette règle concerne tous les exploitants (BIC, BNC ou BA) et s'applique aux plus-values réalisées en cours d'activité ou en fin d'exploitation.

Les entreprises industrielles et commerciales doivent retenir les recettes correspondantes aux **créances acquises**. En revanche les titulaires de bénéfices non commerciaux retiennent les recettes effectivement **encaissées** au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation de la plus-value sauf option pour la prise en compte des créances acquises. Les **recettes exceptionnelles** n'ont pas à être retenues.

Si le **contribuable** exploite personnellement **plusieurs entreprises** relevant du même revenu catégoriel, le montant des recettes à comparer aux seuils d'exonération est le montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces entreprises.

Si l'**activité** de l'entreprise est **mixte** (ventes et prestations de services) l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes n'excède pas 250 000 € et si le montant des recettes relatives aux prestations de services n'excède pas 90 000 €. Si l'un des seuils est dépassé et si les recettes restent comprises dans les limites permettant l'exonération partielle dégressive, le montant exonéré de la plus-value est fixé en tenant compte de la fraction la moins élevée entre la fraction de la plus-value qui aurait été exonérée si la totalité du chiffre d'affaires de l'entreprise provenait de l'activité d'achat-revente et celle qui aurait été exonérée si l'entreprise n'exerçait qu'une activité de prestations de services.

EXEMPLE

Une entreprise réalise en 2007 une plus-value de 20 000 €. La moyenne de son chiffre d'affaires global réalisé au cours des exercices 2005 et 2006 est de 330 000 € dont 230 000 € proviennent de l'activité de vente et 100 000 € de celle de prestations de services.

La prise en compte de l'ensemble des recettes conduit à une fraction de la plus-value exonérée égale à : $(350\,000\text{ €} - 330\,000\text{ €}) / 100\,000\text{ €} = 20\%$

Si on retient uniquement les recettes provenant des prestations de services, la part exonérée est de : $(126\,000\text{ €} - 100\,000\text{ €}) / 36\,000\text{ €} = 72\%$

Il faut retenir le plus faible des deux pourcentages, soit 20 %. Le montant de la plus-value exonérée est de : $20\,000\text{ €} \times 20\% = 4\,000\text{ €}$

B. Durée d'exercice de l'activité

L'activité professionnelle doit être exercée **depuis au moins cinq ans**. La **durée** d'exercice de l'activité est calculée à compter du début d'activité jusqu'à la date de clôture de l'exercice au titre duquel la plus-value nette est déterminée. Cette condition n'est pas exigée pour les plus-values constatées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance. Lorsque l'activité a été exercée pendant moins de cinq ans, les plus-values sont soumises au régime des plus-values professionnelles à court terme et des plus-values professionnelles à long terme.

C. Régime d'exonération

Les plus-values exonérées s'entendent **plus-values nettes** déterminées après compensation avec les moins-values de même nature. Ainsi, lorsque cette compensation fait apparaître :

- une plus-value nette à court terme ou une plus-value nette à long terme, elle est exonérée ;
- une moins-value nette à court terme, elle est imputable sur les bénéfices de l'exercice ou constitue un déficit reportable ;
- une moins-value nette à long terme, elle est imputable sur les plus-values nettes à long terme réalisées au titre des dix exercices suivants. Elle est déductible, en cas de cession ou cessation de l'exploitation, pour une fraction des bénéfices.

Si les conditions d'**exonération totale** sont remplies, les plus-values de cession d'éléments de l'actif professionnel sont exonérées de toute imposition.

Si les conditions d'**exonération partielle** sont remplies, les plus-values sont exonérées pour une fraction de leur montant et imposées selon le régime des plus-values professionnelles à court ou à long terme pour l'autre fraction.

Si les **limites** de l'exonération partielle sont **dépassées**, le montant total de la plus-value est imposé selon le régime des plus-values professionnelles. Il en est de même si l'activité est exercée depuis **moins de cinq ans** quel que soit le montant des recettes.

Les plus-values sur **terrains à bâtir** sont exclues du bénéfice de l'exonération et sont soumises au régime des **plus-values professionnelles** quels que soient la durée d'exercice de l'activité et le montant des recettes.

II. Exonération totale ou partielle selon la valeur des éléments cédés

A. Cessions à compter du 1^{er} janvier 2006

Une exonération totale ou partielle selon la valeur des éléments cédés, est applicable aux plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, à l'occasion de la cession à titre onéreux ou à titre gratuit d'une **branche complète d'activité** ou d'une **entreprise individuelle** commerciale, artisanale, libérale ou agricole, si l'activité a été exercée depuis au moins cinq ans.

Cette exonération concerne les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui répondent à la définition communautaire des petites et moyennes entreprises.

Les PME soumises à l'IS doivent employer moins de 250 salariés et avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M€ ou avoir un total de bilan inférieur à 43 M€. Leur capital ou leurs droits de vote ne doivent pas être détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne remplissant pas les conditions d'effectif ou de chiffre d'affaires ou de total de bilan.

L'exonération n'est pas applicable lorsque le cédant peut être regardé comme exerçant un **contrôle** sur l'entreprise cessionnaire, en raison des liens de participation ou des fonctions exercées. L'existence de ce contrôle est établie si :

- le cédant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un Pacs, leurs ascendants et descendants, leurs frères et sœurs détiennent ensemble directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire ;
- le cédant exerce, en droit ou en fait, directement ou indirectement la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire.

L'exonération concerne toute **cession à titre onéreux** (ventes, échanges, apports en société...). Elle ne s'applique pas aux transmissions à titre gratuit.

L'exonération concerne les plus-values à court terme et les plus-values à long terme du fonds de commerce à l'exclusion des stocks et des immeubles.

Les plus-values à court terme ou à long terme sont **exonérées en totalité** lorsque la valeur des éléments transmis servant de droits d'assiette aux droits d'enregistrement ou, le cas échéant, la valeur vénale de la participation transmise n'excède pas **300 000 €**.

L'**exonération** est **dégressive** lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre **300 000 €** et **500 000 €**. La fraction exonérée est obtenue en appliquant au montant de la plus-value réalisée un taux égal au rapport suivant :
 $(500\,000 - \text{valeur des éléments transmis}) / 200\,000$.

EXEMPLE

Une personne exerçant une activité commerciale vend à un repreneur la participation qu'elle détient dans la société de personnes dans laquelle elle exerce son activité professionnelle pour un prix de 450 000 €. Cette cession dégage une plus-value à long terme de 175 000 €. Le montant de la plus-

value exonérée est de : $\frac{(500\,000 - 450\,000)}{200\,000} \times 175\,000 \text{ €} = 43\,750 \text{ €}$

L'exonération des plus-values est **remise en cause** si les conditions d'absence de liens de dépendance entre le cédant et le cessionnaire ne sont plus satisfaites au cours des trois années qui suivent la cession.

Bien qu'exonérées d'impôt sur le revenu, les plus-values professionnelles à long terme réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006, dans le cadre d'un départ à la retraite sont **assujetties** aux **contributions sociales** au titre des revenus du patrimoine.

SECTION 4. TITRES DU PORTEFEUILLE

La fiscalité distingue deux catégories de titres du portefeuille : les titres de participation et les titres de placement figurant à l'actif du bilan.

I. Titres relevant du régime des plus-values professionnelles

Dans les **entreprises relevant de l'impôt sur le revenu**, tous les titres qui font partie de l'actif immobilisé sont soumis au régime des plus-values professionnelles.

Sur le plan fiscal, sont considérées comme des valeurs immobilisées relevant par conséquent du régime des plus-values et des moins-values :

- d'une part, les titres détenus depuis plus de deux ans ;
- d'autre part, les titres détenus depuis moins de deux ans, dans la mesure où le portefeuille comprend des titres de même nature détenus depuis plus de deux ans.

Si tous les titres de la nature de ceux qui sont cédés ont été acquis il y a moins de deux ans avant la cession, les profits ou les pertes provenant de la cession sont traités non pas comme des plus-values (ou moins-values) d'actif mais comme des **bénéfices** ou des **pertes** d'exploitation ordinaires.

II. Évaluation des titres à la clôture de l'exercice

Les titres du portefeuille sont évalués selon des règles différentes selon qu'il s'agit de titres de placement ou de titres de participation. Cette évaluation est effectuée à la fin de chaque exercice, par catégorie de titres de même nature.

A. Titres de placement

Ce sont les titres que l'entreprise a acquis pour en retirer un revenu ou pour réaliser une plus-value.

Les titres **cotés** sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice. Les titres non cotés sont évalués à leur valeur probable de négociation. Les plus-values ou moins-values résultant de cette estimation sont appréciées, pour chaque catégorie de titres de même nature, par rapport à la valeur d'origine globale de l'ensemble de ces titres.

Les plus-values ne sont pas comptabilisées, par application du principe de prudence. En revanche, les moins-values sont inscrites au compte de **provisions pour dépréciation**.

Dans les **entreprises** relevant de **l'impôt sur le revenu**, la **provision pour dépréciation** est soumise au régime fiscal des **moins-values à long terme**. Si elle devient ultérieurement sans objet, elle est comprise dans les plus-values à long terme de l'exercice.

B. Titres de participation

Ce sont les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange et les titres ouvrant droit au régime fiscal des sociétés mères sont présumés être des titres de participation.

À la fin de l'exercice, les titres de participation sont évalués d'après leur **valeur économique**, établie à partir d'un ensemble de données : cours de bourse, valeur probable de réalisation, rentabilité de l'entreprise émettrice... Une provision pour dépréciation ne peut être constituée que s'il y a une **dépréciation réelle** par rapport à la valeur d'origine des titres.

Les **provisions pour dépréciation** des titres de participation sont soumises au régime fiscal des **moins-values à long terme** et la reprise de ces provisions est traitée comme une plus-value à long terme.

Les provisions pour dépréciation constituées à raison des titres de participation ne sont admises en déduction des résultats imposables pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, que pour la part excédant les plus-values latentes afférentes à cette catégorie de titres détenus par l'entreprise.

La comparaison entre les provisions pour dépréciation et les plus-values latentes doit être effectuée de manière distincte pour les titres de participation soumis au régime d'imposition séparée institué à compter de 2006 et pour les autres titres de participation.

III. Plus et moins-values de cession des titres

Dans les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, le régime des plus-values professionnelles s'applique :

- aux titres détenus depuis au moins deux ans ;
- aux titres détenus depuis moins de deux ans, lorsque le portefeuille de l'entreprise comprend des titres de même nature acquis depuis au moins deux ans.

Lorsque les titres cédés ont été acquis ou souscrits depuis au moins deux ans, la plus ou moins-value de cession est à long terme.

Lorsque des titres de même nature ont été acquis à des dates différentes, leur durée de détention est calculée selon la **règle PEPS** : les titres acquis ou souscrits à la date la plus ancienne sont réputés cédés en priorité.

Pour les cessions de **titres de placement** :

- l'entreprise peut considérer que les titres de même nature détenus à la clôture de l'exercice qui précède le premier exercice d'application de la règle PEPS ont un prix de revient unitaire égal à leur prix unitaire moyen pondéré calculé à cette date ;
- elle peut retenir un prix de revient moyen pondéré pour les titres de même nature acquis en exécution d'un même ordre d'achat ou acquis au cours du même exercice.

Pour les cessions de **titres de participation**, il est possible de calculer les plus ou moins-values de cession à partir d'un **prix de revient moyen pondéré**. La durée de détention est effectuée par une répartition proportionnelle des titres compte tenu de la date effective de chacune des acquisitions. Le choix effectué entre la méthode PEPS et la méthode du prix de revient moyen pondéré ne peut pas être modifié lors de la cession ultérieure des titres de même nature jusqu'à la cession de la totalité des titres de la ligne concernée.

IV. Titres d'OPCVM

Les règles applicables aux titres détenus dans les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (FCP, Sicav) diffèrent selon que l'entreprise détentrice relève de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.

Les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ne sont pas concernées par la règle de prise en compte des écarts d'évaluation annuels constatés sur les titres d'OPCVM.

SECTION 5. RÉGIMES PARTICULIERS

I. Droits de la propriété industrielle

Dans les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, le résultat de la **cession** ou de la **concession** de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industriels bénéficie du régime des plus-values à long terme lorsque ces éléments constituent des immobilisations et n'ont pas été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

Concernant les redevances de concessions, seul le résultat net de la concession bénéficie du régime des plus-values à long terme, c'est-à-dire la différence entre les redevances de l'exercice et les dépenses de gestion de la concession (mais pas les frais de recherche déduits du résultat).

En ce qui concerne **les procédés de fabrication industriels**, le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes :

- le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;
- il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
- il doit être cédé ou concédé par le même contrat que le brevet ou l'invention.

Les produits retirés de la **concession des logiciels**, les marques... sont exclus du régime de faveur, c'est-à-dire que les produits sont inclus dans le résultat fiscal au taux plein. En revanche, la cession de ces éléments peut bénéficier du régime des plus-values professionnelles.

Lorsqu'il existe des **liens de dépendance** directs ou indirects, entre l'**entreprise concédante** et l'entreprise concessionnaire, les redevances tirées de l'exploitation de brevets et droits assimilés sont **imposables** selon le **taux réduit** des plus-values à long terme. Mais pour le **concessionnaire**, leur **déduction** n'est possible que dans le rapport existant entre le taux réduit applicable au résultat net de la concession et le taux normal de l'impôt sur les sociétés. Cette limitation ne s'applique pas aux versements à un concédant non imposable à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu en France.

Des liens de dépendance sont considérés comme existant si une entreprise détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou si les deux entreprises sont placées dans les conditions précédentes, sous le contrôle d'une même entreprise tierce.

II. Crédit-bail mobilier

A. *Transfert du contrat avant l'échéance du contrat*

Avec l'accord du bailleur, le locataire peut céder à un tiers le bénéfice du contrat de crédit-bail.

Les droits attachés à un contrat de crédit-bail sont traités comme des immobilisations incorporelles pour le cédant comme pour le cessionnaire et relèvent, en cas de cession du contrat, du régime des plus-values professionnelles.

La **plus-value** réalisée par le souscripteur initial est, en principe, égale au **prix de cession des droits**.

Pour les **entreprises** relevant de l'**impôt sur le revenu**, il faut ventiler la plus-value entre une plus-value à court terme et une plus-value à long terme lorsque la cession est réalisée au moins deux ans après la conclusion du contrat.

La plus-value à court terme correspond à « l'amortissement théorique » du bien déterminé sur la base de l'amortissement financier de l'investissement répercuté au preneur, égal à la différence entre son prix de revient et le prix prévu pour l'exercice de l'option. Cet amortissement est calculé sur la durée du contrat et selon le mode linéaire.

EXEMPLE

L'entreprise Basilou relevant de l'impôt sur le revenu a cédé le 14 avril 2007 pour 650 000 € un contrat de crédit-bail mobilier dont les caractéristiques sont les suivantes :

- valeur du matériel : 500 000 € (prix d'acquisition par le bailleur) ;
- date de signature du contrat : 18 janvier 2005 ;
- loyers trimestriels : 40 000 € ;
- date de levée de l'option : 18 janvier 2010 ;
- valeur de levée de l'option : 50 000 € ;
- durée de vie du bien : 7 ans.

Plus-value = Prix de cession = 650 000 €

Le délai écoulé dépasse deux ans à compter de la signature du contrat. La plus-value est à court terme à hauteur des amortissements théoriques qui auraient pu être pratiqués si le locataire avait été propriétaire de ce matériel. La base de calcul est la valeur du matériel (hors prix de levée de l'option) ; la durée d'utilisation à retenir est celle du contrat de crédit-bail : 5 ans.

Calcul des amortissements :

$$\begin{array}{rcl}
 2005 : 450\,000 \times 20\% \times \frac{342}{360} & = & 85\,500 \text{ €} \\
 2006 : 450\,000 \times 20\% & = & 90\,000 \text{ €} \\
 2007 : 450\,000 \times 20\% \times \frac{104}{360} & = & \frac{26\,000 \text{ €}}{201\,500 \text{ €}}
 \end{array}$$

Ventilation de la plus-value :

Plus-value à court terme : 201 500 €

Plus-value à long terme : 448 500 € (650 000 – 201 500)

B. Acquisition du contrat à l'échéance du contrat

Le bien acquis à l'échéance du contrat de crédit-bail mobilier est inscrit à l'actif pour le prix prévu pour la levée de l'option majoré, le cas échéant, du prix d'acquisition du contrat si le contrat a été acquis en cours d'existence.

Cette valeur, diminuée des amortissements pratiqués sur le prix de revient du contrat, est amortissable sur la durée d'utilisation du bien à la date de la levée de l'option.

C. Cession du bien acquis au terme du contrat de crédit-bail

Le montant de la plus-value est déterminé par la différence entre le prix de vente et le prix de revient du bien diminué des amortissements pratiqués.

Si l'**entreprise** relève de l'impôt sur le revenu, la plus-value est ventilée entre une plus-value à court terme et une plus-value à long terme.

La plus-value est à court terme à concurrence des amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien et des amortissements que l'entreprise aurait pu pratiquer si elle avait été propriétaire du bien pendant la période où elle a été titulaire du contrat.

La plus-value est à long terme pour le surplus si la cession intervient 2 ans au moins après l'exercice de l'option.

La durée de détention est décomptée à partir de la date de levée d'option d'achat.

EXEMPLE

L'entreprise Basilou relevant de l'impôt sur le revenu cède le 16 mai 2007 pour 40 000 € un matériel acquis au terme du contrat de crédit-bail :

- valeur du matériel : 1 200 000 € (prix d'acquisition par le bailleur) ;
- date de signature du contrat : 2 février 1998 ;
- date de levée d'option : 2 février 2004 ;
- valeur de levée d'option : 120 000 € ;
- durée de vie du bien : 10 ans ;
- durée d'utilisation à la date de levée de l'option : 4 ans.

Calcul des amortissements :

$$2004 : 120\,000 \times 25\% \times \frac{328}{360} = 27\,333 \text{ €}$$

$$2005 : 120\,000 \times 25\% = 30\,000 \text{ €}$$

$$2006 : 120\,000 \times 25\% = 30\,000 \text{ €}$$

$$2007 : 120\,000 \times 25\% \times \frac{136}{360} = \frac{11\,333 \text{ €}}{98\,666 \text{ €}}$$

Calcul de la valeur nette comptable : $120\,000 - 98\,666 = 21\,334 \text{ €}$

Calcul de la plus-value : $40\,000 - 21\,334 = 18\,666 \text{ €}$

La plus-value est en totalité à court terme. Le délai écoulé dépasse deux ans à compter de la levée de l'option.

La plus-value est à court terme à hauteur des amortissements théoriques qui auraient pu être pratiqués si le preneur avait été propriétaire du bien et des amortissements réellement calculés.

III. Cession d'entreprise à l'occasion d'un départ en retraite

À compter du 1^{er} janvier 2006, les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle commerciale, artisanale, libérale ou agricole dans le cadre d'un départ à la retraite de l'exploitant sont exonérées sous réserve que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans.

Cette exonération s'applique aux entreprises relevant de l'**impôt sur le revenu** et aux contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes.

L'entreprise doit répondre à la définition communautaire des **petites et moyennes entreprises**.

Elles doivent employer moins de 250 salariés et avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M€ ou avoir un total de bilan inférieur à 43 M€. Leur capital ou leurs droits de vote ne doivent pas être détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne remplissant pas les conditions d'effectif ou de chiffre d'affaires ou de total de bilan.

L'application de l'exonération est exclue lorsque le cédant peut être regardé comme exerçant un contrôle sur l'entreprise cessionnaire en raison des biens de participation.

L'exploitant dispose d'une période de 12 mois avant ou après la cession pour cesser ses activités et faire valoir ses droits à la retraite, soit au total un délai de 24 mois qui se répartit de manière égale autour de la date de cession.

La cession à titre onéreux doit porter soit sur une **entreprise individuelle** soit sur l'**intégralité** des **droits** ou **parts** détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une **société de personnes**.

Les plus-values réalisées à raison des biens immobiliers bâtis ou non bâtis et des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué par ces mêmes biens sont **exclus** de l'exonération.

Cependant, les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de l'intégralité des parts détenues dans une société dont l'actif est constitué principalement de biens immobiliers affectés à sa propre exploitation sont exonérées.

L'exonération d'impôt sur le revenu concerne la totalité des plus-values à court terme ou à long terme dégagées à l'occasion de la cession.

Concernant les plus-values à long terme, l'exonération ne concerne pas les contributions sociales.

Les profits dégagés sur les éléments de l'actif circulant cédés sont imposables dans les conditions de droit commun.

L'exonération des plus-values est **remise en cause** lorsque les conditions d'absence de liens de dépendance entre le cédant et le cessionnaire ne sont plus satisfaites au cours des trois années qui suivent la cession.

CHAPITRE 7. DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL DANS LES ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

L'impôt sur le revenu est assis sur le revenu. Le revenu retiré de l'exploitation d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale coïncide avec le bénéfice.

C'est donc en principe le bénéfice réalisé au cours de l'année d'imposition qui est retenu dans les bases de l'impôt.

Le bénéfice imposable n'est pas exactement le bénéfice comptable, car il y a quelques divergences entre les règles fiscales et comptables de détermination du bénéfice. L'entreprise calcule en premier lieu son résultat comptable. Ensuite, elle apporte à ce résultat les corrections nécessaires pour tenir compte des règles fiscales qui s'écartent des règles comptables. Ces corrections sont effectuées sur le tableau de détermination du résultat fiscal annexé à la déclaration de résultat.

Les exploitants qui adhèrent à un centre de gestion agréé bénéficiaient d'un abattement de 20 % sur leur bénéfice fiscal fixé à 120 100 € pour 2005.

Pour les adhérents à un centre de gestion agréé, à compter de l'imposition des revenus de 2006, l'adhésion procure un avantage fiscal dans la mesure où la base d'imposition des revenus des contribuables non adhérents est majorée de 25 %.

Lorsque le résultat fiscal est déficitaire, ce déficit s'impute en principe sur le revenu global du contribuable.

SECTION I. TABLEAU DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

Partant du résultat comptable, ce tableau récapitule toutes les corrections à effectuer pour parvenir au résultat fiscal. Ces corrections sont de deux natures :

- les unes résultent des différences entre le traitement comptable et le traitement fiscal de certains éléments ;
- les autres résultant de la distinction à opérer entre le résultat entrant dans la composition du revenu soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif et la plus-value nette à long terme imposable au taux de 16 %.

Le tableau de détermination du résultat fiscal à remplir par les entreprises soumises au régime normal (imprimé n° 2058-A) est divisé en deux parties :

- Les *réintégrations*, c'est-à-dire tous les éléments non compris dans le résultat comptable qui doivent être inclus dans le résultat fiscal.
- Les *déductions*, sommes comprises dans le résultat comptable à exclure pour le calcul du résultat fiscal.



DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

D.G.I. N° 2058-A (2007) 7

1er EXEMPLAIRE DESTINÉ A L'ADMINISTRATION

Février 2007 - 6 008453-1

N° 2058-A - IMPRIMERIE NATIONALE

Désignation de l'entreprise : _____ Néant <input type="checkbox"/> *		Exercice N, clos le : _____		
I. RÉINTÉGRATIONS		BÉNÉFICE COMPTABLE DE L'EXERCICE		
Charges non admises en déduction du résultat fiscal	Rémunération du travail (entreprises à l'IR) { de l'exploitant ou des associés de son conjoint [] moins part déductible* [] à réintégrer :	WA		
	Avantages personnels non déductibles * (sauf amortissements à porter ligne ci-dessous)	WB		
	Amortissements excédentaires (art. 39-4 du C.G.I.) et autres amortissements non déductibles	WC		
	Autres charges et dépenses somptuaires visées à l'art. 39-4 du C.G.I.*	WD		
	Taxe sur les voitures particulières des sociétés (entreprises à l'IS)	WE		
	Provisions et charges à payer non déductibles (cf. tableau 2058-B, cadre III)*	WF		
	Amendes et pénalités (nature :)	WG		
	Impôt sur les sociétés et imposition forfaitaire annuelle (cf. nouveautés page 10 de la notice 2032)	WI		
	Quote-part Bénéfices réalisés par une société de personnes ou un G.I.E. [WL] Résultats bénéficiaires visés à l'article 209 B du CGI [L7]	WJ		
	Moins-values nettes à long terme relevant du taux à 15 %, 8 % ou 0 %	WK		
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Fraction imposable des plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs* { - Plus-values nettes à court terme - Plus-values soumises au régime des fusions	K7		
	Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM* (entreprises à l'IS)	WM		
Réintégrations diverses à détailler sur feuillet séparé (dont : Intérêts excédentaires (art. 39-1-3° et 212 du C.G.I.) [SU] Zones d'entreprises* (activité exonérée) [SW] Quote-part de 5 % des plus-values à taux zéro [M8])	WN			
TOTAL I		WO		
II. DÉDUCTIONS		PERTE COMPTABLE DE L'EXERCICE		
Quote-part dans les pertes subies par une société de personnes ou un G.I.E.*		XR		
Provisions et charges à payer non déductibles, antérieurement taxées, et réintégréés dans les résultats comptables de l'exercice (cf. tableau 2058-B, cadre III)		WQ		
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Plus-values nettes à long terme { - imposées au taux de 15 % (16 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu)* - imposées au taux de 8 % (0 % pour les exercices ouverts à compter du 01-01-2007) - imputées sur les moins-values nettes à long terme antérieures - imputées sur les déficits antérieurs	WR		
	Fraction des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est différée*	WS		
	Régime des sociétés mères et des filiales * (quote-part des frais et charges restant imposable, Produit net des actions et parts d'intérêts : (à déduire des produits nets de participations))	WT		
	Déduction autorisée au titre des investissements réalisés dans les collectivités d'Outre-mer*.	WU		
Mesures d'incitation	Majoration d'amortissement*	WV		
	Abattement sur le bénéfice et exonérations	Entreprises nouvelles - (Reprise d'entreprises en difficultés - 44 septies) [K9] Entreprises nouvelles 44 sexties [L2] Entreprises créées en Corse (art. 208 quater A) [L3]	WZ	
		Entreprises créées en Corse (art. 208 septies) [L4] Jeunes entreprises innovantes (art. 44 sexties A) [L5] Pôle de compétitivité (art. 44 undecies) [L6]	XA	
		Sociétés investissements Immobiliers cotés (art. 208c) [K3] Zone franche Corse (art. 44 decies) [O7] Zone franche urbaine (art. 44 octies ou 44 octies A) [O8]	XB	
Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM* (entreprises à l'IS)		XC		
Déductions diverses à détailler sur feuillet séparé (dont créance dérogée par le report en arrière du déficit* (entreprises à l'IS) [ZI])		XD		
III. RÉSULTAT FISCAL		TOTAL II		
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables : { bénéfice (I moins II) déficit (II moins I)	[XI]			
	[XJ]			
Déficit de l'exercice reporté en arrière (entreprises à l'IS)	[ZL]			
Déficits antérieurs imputés sur les résultats de l'exercice (entreprises à l'IS)	[XL]			
RÉSULTAT FISCAL BÉNÉFICE (ligne XN) ou DÉFICIT reportable en avant (ligne XO)	[XN]	[XO]		

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032.

SECTION 2. ADHÉRENTS DES CENTRES DE GESTION AGRÉÉS

I. Centres de gestion agréés

Les centres de gestion agréés ont été institués pour permettre à l'administration de mieux connaître les revenus des professions indépendantes. Ils ont pour objet d'apporter une assistance en matière de gestion aux industriels, commerçants, artisans et agriculteurs. Ils sont créés sous la forme d'associations à l'initiative d'experts-comptables, de chambres de commerce ou de métiers ou d'organisations professionnelles.

Les centres de gestion doivent conclure avec l'administration fiscale **une convention type**. Ils sont assistés techniquement et surveillés par un ou plusieurs agents des impôts.

Les centres de gestion agréés s'adressent aux entreprises individuelles et aux sociétés, quel que soit leur régime fiscal, mais les avantages fiscaux attachés à l'adhésion sont réservés aux adhérents relevant de **l'impôt sur le revenu** selon un régime de bénéficiaire réel.

Les centres remettent annuellement à chaque adhérent **un dossier de gestion** qui comprend les ratios et autres éléments caractérisant sa situation financière et économique, un commentaire de cette situation et l'analyse comparative des bilans et des comptes d'exploitation de l'entreprise. Ils établissent les **déclarations fiscales** des adhérents si ceux-ci le demandent.

Les centres de gestion agréés peuvent tenir la **comptabilité** des adhérents qui le souhaitent, à condition d'avoir été **spécialement habilités** à cet effet.

II. Obligations des adhérents

L'adhésion à un centre de gestion agréé implique pour les membres adhérents :

- l'engagement de produire à la personne ou à l'organisme qui tient leurs documents comptables tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère de leur exploitation ;
- l'engagement de faire viser leurs déclarations de résultats par un expert-comptable de leur choix qui tient ou surveille leur comptabilité lorsque celle-ci n'est pas tenue par un centre de gestion agréé et habilité ;
- l'obligation d'accepter les règlements par chèques libellés à leur ordre et d'en informer leur clientèle.

III. Avantages fiscaux attachés à l'adhésion

L'adhésion à un centre de gestion agréé emporte les conséquences suivantes :

- à compter de l'imposition des revenus de 2006, l'entreprise qui n'est pas adhérente d'un centre voit son bénéfice majoré forfaitairement de 25 % pour sa prise en compte en tant que revenu catégoriel BIC à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Par défaut, l'adhésion à un centre de gestion agréé permet de ne pas voir son bénéfice majoré forfaitairement ;
- le **salaire du conjoint de l'exploitant** individuel adhérent à un centre de gestion ou à une association agréés est déductible en totalité. Cette déduction s'applique quel que soit le régime matrimonial adopté par les époux. En revanche, la déduction du salaire du conjoint de l'exploitant **non-adhérent** est limitée lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts. Cette limite est de 13 800 €, quel que soit le temps de travail accompli au titre de l'exercice ;

- pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 76 300 € (entreprises de ventes) ou 27 000 € (entreprises de services) et qui ont opté pour un régime réel BIC ou à la déclaration contrôlée BNC, **une réduction d'impôt**, égale aux frais d'adhésion et de tenue de comptabilité, plafonnée à **915 €** par an ;
- la dispense de pénalités fiscales pour les nouveaux adhérents qui font connaître spontanément, dans les trois mois de l'adhésion, les insuffisances, inexactitudes ou omissions de leurs déclarations.

SECTION 3. SORT DES DÉFICITS COMMERCIAUX

Le déficit constaté pour une année dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux est déduit du revenu global du contribuable. Si le revenu global n'est pas suffisant, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la **sixième** inclusivement (à compter de l'imposition des revenus de 2004).

Toutefois, les déficits provenant **des activités non professionnelles créées ou reprises depuis le 1^{er} janvier 1996** ne peuvent être imputés que sur les bénéfices tirés d'activités de même nature durant la même année ou les six années suivantes (à compter de l'imposition des revenus de 2004).

Le délai de 6 ans était auparavant de 5 ans.

Les activités non professionnelles sont celles qui « ne comportent pas la participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité ». Il en est ainsi des participations prises par les contribuables dans des résidences, des hôtels ou des bateaux, qui constituent de simples placements. Le législateur a voulu mettre fin à l'évasion fiscale qui résulte de l'imputation du déficit de ces activités sur les autres revenus du contribuable.

Mais la mesure frappe aussi tous les associés de **sociétés de personnes** qui ne participent pas de façon continue à l'activité de l'entreprise.

Elle s'applique également aux **loueurs en meublé** n'ayant pas la qualité de loueur professionnel. Les loueurs professionnels sont les personnes inscrites en cette qualité au registre du commerce qui réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu.

Par exception, lorsque l'activité non professionnelle fait l'objet d'une procédure de **liquidation judiciaire**, le déficit de cette activité qui reste à reporter à l'ouverture de la procédure est imputable sur le revenu global, à condition que les éléments d'actif affectés à ladite activité cessent d'appartenir au contribuable.

SECTION 4. IMPOSITION DU RÉSULTAT FISCAL DANS LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

I. Champ d'application

Le régime fiscal des sociétés de personnes s'applique :

- aux sociétés en nom collectif ;
- aux associés commandités des sociétés en commandite simple ; la société en commandite simple est soumise à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires ;

- aux sociétés en participation et aux sociétés créées de fait :
 - W concernant les sociétés en participation, le régime des sociétés de personnes s'applique uniquement aux associés indéfiniment responsables, dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration. Lorsque la société a des membres non indéfiniment responsables ou dont l'identité n'est pas révélée, la quote-part de bénéfice correspondant à leurs droits est imposée à l'impôt sur les sociétés,
 - W concernant les sociétés créées de fait, elles sont imposables selon les règles prévues pour les sociétés en participation ;
- aux entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ; si l'associé est une personne morale, la société est soumise à l'impôt sur les sociétés.

À l'exception des Eurl créées par une personne physique, les Sarl sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, les Sarl exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et formées uniquement entre parents en ligne directe (enfants, parents, grands-parents...) ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un Pacs, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Cette option ne présente d'intérêt que si les bénéfices de la société sont modestes et supportent un taux moyen d'imposition inférieur à celui de l'impôt sur les sociétés. Les Sarl qui ont exercé l'option peuvent y renoncer et devenir ainsi passibles de l'impôt sur les sociétés. Cette renonciation est sans retour. L'option prend également fin lorsqu'une personne étrangère au cercle familial défini ci-dessus devient associée.

Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés en participation et les Eurl peuvent opter pour l'impôt sur les sociétés.

II. Translucidité fiscale

Le bénéfice fiscal réalisé par une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu est déterminé au **niveau de la société** elle-même. La société relevant de l'impôt sur le revenu a donc une existence fiscale, elle doit déposer une déclaration de résultat fiscal mais elle est translucide pour l'imposition de son bénéfice ou la déduction de sa perte.

Le bénéfice fiscal n'est pas imposé au nom de la société mais au **nom personnel des associés**. Chacun des associés est imposé à raison de la quote-part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, soit à l'impôt sur le revenu s'il relève de cet impôt (particulier ou entreprise relevant de l'impôt sur le revenu), soit à l'impôt sur les sociétés s'il est assujéti à cet impôt (société soumise à l'impôt sur les sociétés).

Le résultat imposable de la société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu est déterminé selon des règles qui dépendent de la qualité des associés.

Le résultat imposable est déterminé dans les mêmes conditions que pour l'**exploitant individuel** sous réserve de quelques règles particulières.

III. Répartition du résultat fiscal de la société

La répartition du résultat social s'effectue conformément aux **droits des associés**. Le montant de la quote-part respective de chacun des associés doit tenir compte des **bénéfices** résultant du pacte social, des **rémunérations** qui lui sont versées et qui sont **non déductibles** du résultat fiscal, des **intérêts servis non déductibles** du résultat fiscal et des **avantages particuliers** qui lui sont accordés.

Les bénéfices sont considérés comme appréhendés par les associés à la **date de leur réalisation**. Les associés sont en conséquence imposés sur la quote-part des bénéfices à laquelle ils ont droit, même s'ils n'en ont pas effectivement disposé parce que par exemple, les bénéfices sont mis en réserves.

En **comptabilité**, la quote-part de résultat qui revient, le cas échéant, à une entreprise ou société membre n'est comptabilisée par cette dernière que lorsqu'elle est effectivement distribuée. La règle est donc différente avec la règle fiscale, selon laquelle le résultat de la société de personnes est considéré comme appréhendé dès qu'il est réalisé.

IV. Calcul du résultat fiscal d'ensemble

A. *Imposition des bénéfices sociaux*

Les charges déductibles du **résultat fiscal de la société** à répartir entre les associés sont celles qui incombent normalement à la société, c'est-à-dire celles qui sont directement liées à l'activité sociale. Ce n'est pas le cas des frais personnels des associés, même engagés pour les besoins de l'activité sociale.

Le résultat imposable est déterminé au niveau de la société de personnes, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, en suivant les règles propres à la catégorie de revenus dont relève l'activité de la société : bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles ou revenus fonciers.

Si un associé de la société de personnes est lui-même une société de personnes ou assimilée ayant pour activité la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ou exerçant une activité agricole et relevant du régime du forfait ou du régime simplifié d'imposition sur option, la part de résultat qui lui revient doit être déterminée selon les règles de l'impôt sur les sociétés.

La société procède à une double détermination de son résultat fiscal :

- une première fois, selon les règles applicables à l'associé relevant de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu selon un bénéfice réel ;
- une deuxième fois, pour les autres associés, selon les règles applicables à la société de personnes.

Les *frais professionnels personnels des associés* sont déductibles de la quote-part de bénéfice qui leur revient, à condition :

- qu'ils incombent personnellement à l'associé ;
- qu'il s'agisse de dépenses qui seraient déductibles dans le cadre d'une entreprise individuelle ;
- qu'ils n'aient pas été pris en compte pour la détermination du résultat de la société.

En application de ces principes, les cotisations sociales personnelles de l'associé sont déductibles de sa quote-part de résultat.

En revanche, les frais de transport exposés dans le cadre de l'activité sociale ne sont déductibles que du bénéfice social lui-même. Les associés peuvent se faire rembourser par la société, leurs frais réels de transport qu'ils ont engagés pour son compte, sans que ces remboursements ne viennent s'ajouter à leur quote-part de bénéfice imposable.

Les plus-values taxables au taux de 16 %, les revenus de capitaux mobiliers et les crédits d'impôt sont répartis entre les associés au prorata de leurs droits sociaux.

Si la société réalise un *déficit*, chaque associé impute sur son revenu global, la quote-part du déficit qui correspond à ses droits sociaux.

Toutefois, les déficits BIC qui ne proviennent pas de l'exercice d'une activité professionnelle ne sont imputables que sur les bénéfices de même nature de l'année en cours et des six années suivantes.

B. Plus-values réalisées par la société

Le régime d'imposition des plus-values réalisées par une société de personnes dépend des règles applicables à la détermination du résultat imposable de la société.

Si le résultat imposable de la société doit être déterminé selon les règles propres à la catégorie de revenus dont relève l'**activité** de la **société**, les plus-values qu'elle réalise relèvent :

- du régime des **plus-values professionnelles** si la société exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- du régime des **plus-values privées** si la société a une activité non professionnelle.

Si le résultat imposable de la société doit être déterminé selon les règles applicables aux **opérations réalisées par les membres**, les cessions d'immobilisations qu'elle réalise sont soumises au régime des **plus-values professionnelles** avec les distinctions selon que le membre relève de l'**impôt sur le revenu** ou de l'**impôt sur les sociétés**.

V. Régime fiscal des droits ou parts

Lorsqu'une personne physique exerce son activité professionnelle dans une société de personnes dont les bénéficiaires sont soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des BIC ou des BNC, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme **des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies)**. Cette mesure a deux conséquences :

- l'associé peut déduire de sa quote-part de bénéfice, les intérêts d'emprunt et les frais d'acte et d'enregistrement exposés pour l'acquisition des parts sociales ;
- les plus-values de cession des droits sont soumises au régime des plus-values professionnelles. Selon le montant des recettes de la société, ces plus-values sont exonérées totalement ou partiellement ou imposées selon le régime des plus-values professionnelles à court ou à long terme.

VI. Obligations des sociétés de personnes

La société de personnes exerçant une activité industrielle, commerciale, agricole ou non commerciale, est tenue aux mêmes obligations que celles incombant normalement à l'exploitant individuel. Elle doit établir une déclaration de résultat d'ensemble de l'entreprise et déclarer les rémunérations et parts de bénéfices réparties entre les associés.

EXERCICES AUTOCORRIGÉS***Exercice 1 – Champ d’application : bilan professionnel***

M. Berger achète régulièrement des immeubles en vue de les revendre.

a. En janvier 2006, il a acquis deux immeubles d’habitation en région parisienne qu’il a revendus la même année au mois de novembre.

b. Il a également fait l’acquisition d’une propriété dans le Loiret (France), composée de trois bâtiments distincts :

- le premier bâtiment constitue la résidence principale de M. Berger ;
- le second bâtiment, d’une contenance de 5 chambres avec salle de bains, une salle de réception et une bibliothèque, est affecté à la location par M. Berger de chambres d’hôtes haut de gamme (recettes annuelles supérieures à 760 €) ;
- le dernier bâtiment, constitué de deux bureaux, d’un hall d’accueil et un grand garage attenant, est affecté à la location de voitures de luxe à la journée, activité également exercée par M. Berger.

Travail à faire

1. Déterminer la nature (civile ou commerciale) de chacune des activités exercées par M. Berger ainsi que la catégorie d’imposition correspondante à l’impôt sur le revenu.

2. Le bâtiment qui abrite les locaux affectés à la location de voitures de luxe n’a pas été inscrit à l’actif du bilan de l’activité, restant ainsi dans le patrimoine privé de M. Berger.

M. Berger peut-il déduire de son bénéfice professionnel un loyer correspondant à la mise à disposition des locaux ? À quelles conditions ?

Corrigé

1. Les bénéfices industriels et commerciaux comprennent :

- **les bénéfices d’une profession commerciale dont :**
 - ℥ la location de biens meubles (voitures de luxe),
 - ℥ la location de locaux meublés (chambres d’hôtes) ;
- **les bénéfices réalisés par les personnes énumérées à l’article 35 du CGI dont :**
 - ℥ les personnes qui achètent habituellement des immeubles en vue de les revendre (deux immeubles achetés et revendus en 2006).

M. Berger réalise donc à la fois des activités qualifiées de commerciales et une activité de marchand de biens. Ces activités sont donc imposables à l’impôt sur le revenu au nom de M. Berger dans la catégorie des Bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

2. L’absence d’inscription du bâtiment affecté à la location de voitures de luxe à l’actif du bilan de l’entreprise résulte d’une décision de gestion opposable à l’entreprise.

Ainsi, la plus-value éventuelle réalisée lors de la cession des locaux sera soumise au régime des plus-values immobilières des particuliers. Par ailleurs, l’entreprise ne peut déduire de son résultat imposable que les seules charges locatives afférentes au bien.

Plus généralement, pour être déductible, la charge doit être engagée dans l’intérêt de l’exploitation :

- elle ne doit pas avoir pour contrepartie une augmentation de l’actif immobilisé ;
- elle doit être constatée en comptabilité et appuyée de justifications.

Dès lors que l'activité nécessite d'abriter, outre les véhicules, une certaine logistique (ordinateurs, rangements, outils...) ainsi qu'un local d'accueil du public, la déduction d'un loyer est justifiée dans son principe même si aucun paiement n'a été effectué.

En contrepartie, ce loyer devra être déclaré par M. Berger dans la catégorie des revenus fonciers.

Exercice 2

Indiquer le traitement fiscal de chaque opération. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

A. PRODUITS

a. M. Beaujo a reçu commande de vins de grand cru en primeur en janvier 2006 pour un montant de 5 000 € de M. Marot. M. Beaujo est exploitant récoltant installé dans la région de Mâcon. Le vin est laissé dans les chais pendant 18 mois. À l'issue de ce délai, le vin est embouteillé puis étiqueté, capsulé et conditionné. Il est livré en juillet 2007.

Au cours de quel exercice la vente est-elle imposable ?

b. M. Beaujo a reçu commande de 50 caisses de vin de la part de la société Macrotough établie aux États-Unis, en date du 20 décembre 2006. Le montant de la commande atteint 8 000 €. L'expédition a lieu le 31 décembre 2006. La marchandise est sur le sol américain le 2 janvier 2007. Le contrat a été conclu « franco départ frontière dédouané ».

Au cours de quel exercice la vente est-elle imposable ?

c. M. Berger passe commande d'un avion de tourisme à l'entreprise Dassot en date du 7 novembre 2006 pour 100 000 €. Le contrat porte mention de vente à l'essai et indique que l'appareil ne sera disponible qu'au terme de longs essais conformément aux usages professionnels. Ces derniers prennent fin dans le courant du mois de février 2007. L'entreprise Dassot a reçu 60 % du prix convenu dans le courant du mois de décembre 2006.

Au cours de quel exercice le produit est-il imposable ?

d. M. Trimaran vend à l'entreprise Glénan un bateau pour la somme de 85 000 € en date du 28 octobre 2006. Le contrat de vente stipule qu'il est conclu avec clause de réserve de propriété.

Au cours de quel exercice le produit est-il imposable ?

e. L'entreprise Logic est spécialisée dans la fabrication d'ordinateurs de bureau. À ce titre, elle bénéficie de subvention d'équipement pour des projets déterminés. Le 2 janvier 2007, elle est avisée de l'obtention d'une subvention de 50 000 € relative à un projet de 100 000 €. La somme est virée à son compte bancaire le 5 janvier 2007. Les investissements ont été achevés et mis en service le 30 octobre 2006. Ils sont amortis sur 5 ans selon le mode dégressif.

Dans le courant de l'année 2006, une nouvelle subvention est accordée pour un nouveau projet. Cette subvention s'élève à 10 000 € et finance l'acquisition d'un terrain pour 25 000 €. L'acte d'achat est signé le 10 janvier 2007. Cette dernière subvention est versée dans le courant du mois de juillet 2007.

Présenter le traitement fiscal de chacune des subventions.

f. L'entreprise Matif négocie un contrat de vente avec le client Pibor en date du 1^{er} août 2006 pour livrer un bien le 1^{er} septembre 2006. Le contrat s'élève pour un montant de 100 000 € et stipule que le produit vendu sera restitué si en date du 1^{er} janvier 2007 aucun financement n'aura pu être trouvé par

l'acheteur. Ce dernier est en proie à de grosses difficultés financières. Le comptable ne sait pas s'il doit enregistrer cette vente.

Indiquer au comptable ce qu'il doit faire et les incidences fiscales.

g. L'entreprise Intec a négocié un contrat portant sur la livraison d'une usine clés en main sur le territoire de Djibouti. L'entreprise Intec dispose d'un contrôle de gestion performant capable de déterminer le résultat des opérations de façon fiable. Le contrat a été conclu en mai 2006 et la date de livraison a été fixée pour novembre 2007. L'évaluation des stocks comporte les données suivantes :

Coût de production des stocks	Dépenses engagées en 2006	Dépenses restant à engager en 2007
Coefficient d'activité en fonction de la capacité réelle de production	70 %	80 %
Coût d'achat des matières utilisées	165 000 €	150 000 €
Charges de production		
– Variables	250 000 €	230 000 €
– Fixes	110 000 €	90 000 €
Quote-part de frais d'administration générale rattachée à la fabrication	30 000 €	45 000 €
Quote-part de charges financières sur capitaux empruntés	25 000 €	15 000 €
Frais de commercialisation		15 000 €
	580 000 €	545 000 €

1. Déterminer la valeur du stock en cours de production au 31 décembre 2006.

2. Le contrat a été accepté pour un montant ferme de 929 000 €.

a. La méthode retenue pour procéder aux enregistrements comptables est la méthode de l'achèvement du chiffre d'affaires et du résultat.

b. La méthode retenue pour procéder aux enregistrements comptables est la méthode de l'avancement du chiffre d'affaires et du résultat.

2.1. Déterminer le résultat global sur le contrat.

2.2. Déterminer la provision à constituer au 31 décembre 2006 et sa répartition sachant qu'à cette date le coefficient d'avancement physique est de 55 %.

B. CHARGES

a. L'entreprise M est propriétaire d'une construction acquise en 1996 figurant au bilan pour 1 000 000 € dont 150 000 € pour la toiture (amortissable sur 10 ans). À la suite de pluies torrentielles survenues au cours de l'été 2006, la toiture a été endommagée et a nécessité des travaux de réfection pour 100 000 €. Compte tenu de l'importance des sommes engagées, ces dépenses ont été immobilisées sur 10 ans.

b. L'entreprise N achète des fournitures de bureau auprès d'une papeterie de quartier dans le courant du mois de mai 2006 pour 1 000 €. À la suite d'une désorganisation passagère dans la gestion administrative de l'entreprise N, des factures ont été perdues. Le chef d'entreprise a réclamé une attestation de son fournisseur précisant que ses livres comptables retracent une vente du même montant.

c. L'entreprise P a reçu une note d'honoraires d'un avocat pour 11 960 € TTC en date de novembre 2006. Cette note fait suite à des conseils prodigués dans le cadre d'une prise de participation envisagée par M. P dans une autre entreprise présentant des débouchés commerciaux. Les tractations avaient débuté dans le courant du 2^e semestre 2005 et s'étaient poursuivies en janvier 2006. L'événement ne s'est jamais concrétisé. La note d'honoraires ne précise pas le contenu des prestations

effectuées pour le compte de l'entreprise P. La charge a été constatée. Plus personne ne se souvient du motif de cette prestation.

d. L'entreprise RJ en proie à des difficultés financières en 2006 a procédé à une déclaration de cessation de paiements en date du 18 novembre 2006. Elle a été contrainte de procéder à des licenciements pour motif économique. Dans son bilan figure une provision en vue de faire face au paiement d'indemnités de licenciement pour motif économique pour 50 000 €.

e. L'entreprise S à la pointe de la recherche dans les nouvelles technologies de la communication a déposé une marque auprès de l'INPI. L'ensemble des coûts de production de cette marque avoisinent 20 000 €. Ces coûts ont été enregistrés en charges.

f. L'entreprise Sonic est équipée de matériels informatiques performants. Toutefois dans le cadre d'une restructuration interne, elle a modifié ses logiciels. Elle a acheté des logiciels pour 12 000 € dans le but d'améliorer sa gestion quotidienne en date du 10 août 2006. Elle dispose d'un service interne composé d'informaticiens. L'équipe a mis au point un nouveau procédé pour gérer les comptes de stocks. Au 31 décembre 2006, les dépenses exposées étaient les suivantes : analyse fonctionnelle : 15 000 € ; frais de programmation : 20 000 € ; tests : 5 000 €. Dans le courant de l'année 2007, d'autres dépenses ont été exposées : complément de tests : 30 000 € ; jeux d'essai : 10 000 € ; documentation : 8 000 € ; maintenance : 3 000 €. Le logiciel a été achevé au 1^{er} octobre 2007. L'amortissement est sur cinq ans.

1. Indiquer la répartition entre sommes à immobiliser et à traiter en charges au titre de 2006.

2. Indiquer les règles d'amortissement pour 2006, 2007 et les années suivantes, sachant que, fiscalement, on cherche à amortir le plus rapidement possible ce logiciel.

g. L'entreprise L met à la disposition de son dirigeant une villa pour un loyer annuel à hauteur de 10 000 € et un avantage en nature déclaré pour 2 000 €. Les charges d'entretien et d'impôt foncier atteignent 3 000 € en 2006. La villa est inscrite à l'actif du bilan et l'amortissement pratiqué s'établit à 15 000 € pour 2006.

h. L'entreprise Samu convie pour le mois de novembre 2006 des concessionnaires accompagnés de leur épouse et ayant réalisé d'excellentes performances commerciales. La réunion a lieu dans un domaine où se pratique la chasse. La réunion a généré un coût de 20 000 € et a fait l'objet d'un séminaire. L'objet de l'entreprise Samu est le négoce d'armes à feu.

i. Monsieur Perle se déplace fréquemment pour rencontrer des clients. Au cours de l'année 2006, il a été verbalisé pour de nombreux stationnements illicites. Le montant des amendes a été comptabilisé en frais de voiture pour 3 000 €.

Corrigé

A. PRODUITS

a. L'article 38-2 bis du CGI fixe les règles de rattachement des produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix. Pour les ventes, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel intervient la **livraison des biens**. Pour les fournitures de services, le rattachement doit, sauf exceptions prévues par le texte, être fait à l'exercice au cours duquel intervient l'**achèvement des prestations**.

La livraison des biens coïncide avec les règles posées par le Code civil et **ne s'identifie pas** nécessairement avec la remise matérielle des biens.

S'agissant du vin, qu'il est d'usage de goûter avant d'en faire l'achat et pour lequel il n'y a pas de vente tant que l'acheteur ne l'a pas **goûté et agréé** (C. civ., art. 1587), la date de rattachement des produits est alors en principe : soit celle de la livraison si « l'agrégé » a eu lieu antérieurement ou si les parties ont expressément renoncé à cette formalité ; soit celle de « l'agrégé » s'il est postérieur à la livraison.

Lorsque les parties renoncent à « l'agrégé », ce qui par exemple est généralement le cas pour les crus classés et estimés du Bordelais, soit par l'effet de l'usage, soit en raison de conventions, le transfert de propriété coïncide en principe avec l'individualisation comme pour les autres choses de genre. La définition de la date de rattachement des produits résultant de la vente de vin soulève des difficultés spécifiques dans le cas des **ventes de vins en primeur**, compte tenu des modalités de réalisation des transactions. Dans ce cas précis, la date d'**étiquetage** implique la date de vente. Dans le cas présent, la vente est imposable au cours de l'exercice 2007.

b. Lorsque la vente est suivie d'un transport des locaux du vendeur à ceux de l'acheteur, des difficultés peuvent apparaître pour la détermination de la date de livraison. Le transfert de propriété s'effectue selon les conditions de la vente. Dans le cadre d'une vente franco, celle-ci est réalisée **après le transport**. Dans le cas d'une vente internationale, lorsque le contrat prévoit une « vente franco départ frontière dédouané », la vente est réalisée dès que le bien est dans le pays de l'acheteur. Dès lors, le transfert de propriété est réalisé le 2 janvier 2007 et c'est donc au cours de l'exercice 2007 qu'il faut imposer la somme de 8 000 €. Si le contrat avait stipulé la condition « vente franco frontière non dédouané », le transfert de propriété aurait eu lieu dans le pays du vendeur et aurait été imposé dans le courant de l'exercice 2006.

c. Le Code de l'aviation civile considère que la vente est réalisée entre les parties dès l'inscription au registre d'immatriculation. Cette règle n'est pas opposable à l'administration fiscale puisque sur le fondement de l'article 38-2 bis du CGI le prix de vente est rattaché à l'exercice au cours duquel intervient la livraison sauf à établir qu'il s'agit d'une **vente à l'essai**. Dans cette hypothèse, conformément à l'article 1588 du Code civil, une vente faite à l'essai est toujours présumée réalisée sous **condition suspensive**. Il faut apporter la preuve que la vente nécessite de longs essais préalables. Le transfert de propriété est subordonné à la **réalisation d'un événement futur**. Si cet événement ne se réalise pas, le contrat ne produit aucun effet. En revanche, s'il se réalise, la vente produit ses effets, c'est-à-dire entraîne le transfert de la propriété mais au jour seulement où l'événement se produit. Ce n'est donc qu'à compter de cette date que la créance du vendeur peut être considérée comme acquise.

Dans le cas présent, la vente ne sera imposable qu'au titre de l'année 2007 en supposant que les essais sont concluants à cette date et rendent possible le transfert de propriété. Dans le cas présent, le montant reçu en 2006 est traité comme un acompte et ne sera donc pas imposable. Le prix de vente devient définitif en 2007 et sera imposé au cours de cet exercice pour 100 000 €.

d. Une vente avec clause de réserve de propriété est une transaction stipulant que le transfert de propriété n'intervient qu'à l'issue du **paiement intégral du prix**. L'article 38-2 bis du CGI dispose expressément que lorsqu'un contrat de vente comporte une telle clause, la livraison s'entend de la remise matérielle du bien. Le bénéfice correspondant est ainsi imposable sans qu'il y ait lieu d'attendre le transfert de propriété. La vente est imposée au cours de l'exercice 2006 pour 85 000 €.

e. Une subvention reçue accroît l'actif net et constitue un élément du bénéfice imposable. Parmi les subventions, il faut distinguer celles qui sont taxables dès leur octroi et celles qui bénéficient d'un échelonnement.

Une **subvention d'équilibre** (contrat emploi formation, aides pour l'emploi de personnes handicapées...) est taxable immédiatement.

Une **subvention d'équipement** allouée par l'Union européenne, l'État, par les collectivités publiques, par les institutions européennes, par tout organisme public pour le financement d'immobilisations

déterminées peut bénéficier d'un régime de faveur. Lorsqu'elle a été utilisée à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation amortissable, la subvention est rapportée aux bénéfices imposables en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie. Ce rythme est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiquée à la clôture de l'exercice concerné sur le prix de revient de cette immobilisation et ce même prix de revient.

Taux linéaire : 20 % ; coefficient : 1,75 ; taux d'amortissement dégressif : 35 %.

Calcul des dotations aux amortissements

2006	$100\,000 \times 35\% \times 3/12 =$	8 750 €
2007	$(100\,000 - 8\,750) \times 35\% =$	31 938 €
2008	$(91\,250 - 31\,938) \times 35\% =$	20 759 €
2009	$(59\,312 - 20\,759) \times 50\% =$	19 277 €
2010	$(38\,553 - 19\,277) =$	19 276 €

Traitement de la subvention d'équipement relative au bien amortissable :

Solution a : Si l'entreprise Logic a un intérêt à rattacher la subvention au titre de l'exercice d'octroi, elle peut soumettre en 2007 la somme de 50 000 € à l'impôt.

Solution b : Si l'entreprise Logic n'impose pas la subvention en totalité au cours de l'exercice 2007, elle est rapportée progressivement aux bénéfices imposables en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie dès 2007. Bien que le texte ne le mentionne pas expressément, il paraît logique de rattraper dès 2007 l'ensemble des amortissements pratiqués c'est-à-dire les dotations pratiquées pour 2006 et 2007.

Exercice	Dotation aux amortissements	Solution a	Solution b
		Réintégration subvention	Réintégration subvention
31.12.2006	8 750	Néant	Néant
31.12.2007	31 938	50 000	$(8\,750 + 31\,938) \times 1/2 = 20\,344\text{ €}$
31.12.2008	20 759		$20\,759 \times 1/2 = 10\,380\text{ €}$
31.12.2009	19 277		$19\,277 \times 1/2 = 9\,639\text{ €}$
31.12.2010	19 276		$19\,276 \times 1/2 = 9\,638\text{ €}$

L'acquisition du terrain est enregistrée en immobilisation au cours de l'année 2007.

Lorsque la subvention est affectée à des immobilisations non amortissables, la subvention d'équipement doit être rapportée, par fractions égales, au bénéfice imposable des dix années **suivant** celle de leur **attribution**. Si une clause du contrat stipule que l'équipement financé est inaliénable, la subvention est réintégrée, par fractions égales, aux bénéfices imposables des années pendant lesquelles la clause d'inaliénabilité produit ses effets.

Exercice	Montant de la subvention	Résultat comptable	Résultat fiscal	Détermination du résultat fiscal
31.12.2007	10 000	1 000	Néant	1 000 à déduire
31.12.2008		1 000	1 000	Néant
31.12.2009		1 000	1 000	Néant
31.12.2010		1 000	1 000	Néant
31.12.2011		1 000	1 000	Néant
31.12.2012		1 000	1 000	Néant
31.12.2013		1 000	1 000	Néant
31.12.2014		1 000	1 000	Néant
31.12.2015		1 000	1 000	Néant
31.12.2016		1 000	1 000	Néant
31.12.2017			1 000	1 000 à réintégrer

f. Lorsqu'une vente est consentie sous condition résolutoire, le transfert de propriété est **immédiat (dès la livraison du bien)** comme si le contrat était pur et simple mais la vente se trouve annulée si la condition prévue au contrat se réalise ultérieurement. Si un risque remet en cause la prise en compte du produit (par exemple, un client en proie à de grosses difficultés financières), la vente sera enregistrée mais elle sera complétée par une provision pour risque de sorte que le résultat soit nul. Au cas présent, le produit de 100 000 € sera neutralisé par une provision de même montant. Sur le plan fiscal, il n'y a rien à faire, le produit qui doit être comptabilisé est imposable au titre de l'exercice 2006 et la provision comptabilisée est déductible dès lors qu'elle remplit les conditions de fond et de forme.

g.

I. Les productions en cours de biens doivent être évaluées au coût de revient. Une provision pour perte peut être constituée si l'opération s'avère déficitaire à la clôture de l'exercice. Mais, la déduction de cette provision est limitée sur le plan fiscal. Le coût de revient est constitué pour les productions en cours, par le coût d'achat des matières fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production y compris les frais financiers sur option si la période de préparation ou fabrication excède 12 mois (seuls les coûts correspondant à la période de fabrication sont incorporés). Il faut exclure les frais d'administration générale qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, la quote-part de charges fixes correspondant à une sous-activité, les charges correspondant aux pertes et gaspillages exceptionnels (sauf les pertes inhérentes au processus de fabrication qui ne présentent pas un caractère accidentel) ainsi que les frais de commercialisation, c'est-à-dire ceux engagés après la fin de la fabrication.

Le calcul des charges de sous-activité constitue une méthode d'évaluation appliquée aux charges et aux stocks (C. com., art. D 24-1). La charge globale de sous-activité représente, compte tenu des différents niveaux d'analyse, unités d'œuvre et charges fixes correspondantes, la somme de toutes les charges de sous-activité de l'entreprise incluses dans toutes les charges concourant à la détermination du résultat de l'exercice et figurant au compte de résultat, indépendamment du fait que ces charges soient incorporables ou non dans les stocks. Par comparaison en fin d'exercice entre l'activité réelle et l'activité normale, un taux de sous-activité est déterminé. Le taux de **sous-activité** ne concerne que les **charges fixes**.

Évaluation du coût de production des encours	Dépenses engagées au 31.12.2006	Dépenses restant à engager en 2007	Coût total de la production
Coût de production provisoire	620 000 €	600 000 €	
Charges non admises fiscalement :			
– Charges de sous-activité	–33 000 € (a)	–18 000 € (b)	
– Quote-part de charges financières sur capitaux empruntés	–25 000 €	–15 000 €	
Frais de commercialisation		–15 000 €	
Coût de production rectifié	562 000 €	552 000 €	1 114 000 €

(a) $110\,000 \times 30\% = 33\,000$; (b) $90\,000 \times 20\% = 18\,000$

Sur option, l'entreprise peut inclure dans le coût de production des stocks le coût des emprunts (charges financières, intérêts sur découverts, amortissement des primes d'émission ou de remboursement, amortissement des frais d'émission) si la période de préparation ou fabrication excède 12 mois. Seuls les coûts correspondant à la période de fabrication sont incorporés. Cette option est irrévocable et s'applique à l'ensemble des actifs qui exigent une longue période de préparation ou de construction (en principe supérieure à 12 mois) avant de pouvoir être utilisés ou cédés.

2.1. Le résultat global sur le contrat se détermine comme suit :

Prix de vente	929 000 €
Charges totales de production	1 114 000 €
Charges de commercialisation	<u>15 000 €</u>
Coût total du contrat	1 129 000 €
Perte	- 200 000 €

2.2. Provision à constituer au 31 décembre 2006 et répartition.

En comptabilité, lorsqu'une entreprise est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté à l'avancement en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Si le résultat à terminaison est négatif, la perte doit être constatée immédiatement.

Le pourcentage d'avancement peut se calculer de différentes manières :

- Il peut correspondre au rapport suivant : $\frac{\text{Travaux effectués à la date d'arrêté}}{\text{Coût total des travaux}}$
- Il est permis de retenir aussi des mesures physiques qui peuvent évaluer le volume des travaux effectués.

Quelle que soit la méthode de calcul retenue, le résultat est lissé par rapport au résultat estimé à la fin du contrat.

$$\text{Degré d'avancement des travaux au 31.12.2006 : } \frac{\text{Encours au 31.12.2006}}{\text{Coût total du contrat}} = \frac{562\,000}{1\,114\,000} = 50,45 \%$$

Degré d'avancement des travaux au 31.12.2006 selon l'avancement physique : 55 %

A priori, le coefficient d'avancement physique semble plus proche de la réalité, c'est ce chiffre qu'il faut retenir.

Provision pour dépréciation : Prix de vente	929 000 €
Coût de production	<u>1 114 000 €</u>
Marge négative sur coût de production	-185 000 €

a. Selon la méthode de l'achèvement

Montant de la **provision pour dépréciation** : $185\,000 \times 55 \% = 101\,750 \text{ €}$

Provision pour risque : Perte totale	200 000 €
Dépréciation	<u>-101 750 €</u>
Provision pour risque	98 250 €

En comptabilité, les deux provisions doivent être comptabilisées.

En fiscalité :

La déductibilité de la provision pour dépréciation est admise mais elle est refusée pour la provision pour risque. Sur le plan fiscal, il faut donc réintégrer en 2006 dans le tableau n° 2058-A le montant de 98 250 €.

b. Selon la méthode de l'avancement

Produit lié à l'avancement :	
929 000 × 55 %	510 950 €
Charges constatées au 31.12.2006	562 000 €
Résultat réel selon le stade d'avancement	<u>-51 050 €</u>
Provision pour perte sur contrat :	
200 000 – 51 050	-148 950 €
	<u>-200 000 €</u>

La provision pour perte à terminaison n'est pas déductible du résultat fiscal.

Il faut donc réintégrer en 2006 dans le tableau n° 2058 le montant de 148 950 €.

B. CHARGES

a. La méthode d'amortissement par composants affecte les règles de comptabilisation des dépenses d'entretien et de réparation. Pour conserver leur nature de charges déductibles, les travaux d'entretien et de réparation ne doivent pas avoir d'autre effet que de maintenir les éléments d'actif en état **d'usage et de fonctionnement jusqu'au terme de leur période normale d'utilisation**. Autrement dit, ne peuvent être considérées comme des charges déductibles mais peuvent seulement faire l'objet, le cas échéant, d'un amortissement les dépenses qui se traduisent par :

- l'apparition d'un nouvel élément d'actif ;
- une augmentation de la valeur des éléments existants ;
- ou la prolongation notable de leur durée probable d'utilisation.

Les dépenses de remplacement entraînent obligatoirement l'inscription à l'actif d'un nouveau composant et la sortie de l'élément remplacé. Dans notre cas, les dépenses de réfection de la toiture répondent à la définition d'un composant. Dès lors, les dépenses exposées ne peuvent pas être considérées comme des **charges déductibles** au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. Il convient d'un point de vue comptable d'inscrire ces frais : 100 000 € au bilan, au compte d'immobilisation concerné et la valeur nette comptable du composant remplacé, ici la toiture, est passée en charges.

b. La comptabilité présentée par tout contribuable doit être appuyée de **pièces justificatives** destinées à permettre le contrôle de la réalité des frais et charges portés en déduction du bénéfice imposable (pièces de caisse, reçus, bulletins de paie, etc.). L'établissement de factures est obligatoire pour tout achat effectué pour les besoins de l'exploitation ; il en va de même pour toute prestation de services effectuée au profit d'un industriel ou d'un commerçant pour les besoins de son exploitation. Un arrêt rendu par le Conseil d'État en date du 23 octobre 1989 a refusé la déductibilité de charges au vu d'une seule justification matérialisée par une attestation du fournisseur précisant que ses livres comptables retracent une recette du même montant. Au cas présent, la **charge** de 1 000 € **n'est pas déductible**.

c. Une dépense n'est déductible que si elle correspond à un **paiement réellement** effectué et est appuyée de **justifications suffisantes** et si elle est inscrite dans la comptabilité de l'entreprise et comptabilisée en tant que telle. Pour qu'une charge soit justifiée la réalité du paiement n'est pas suffisante, encore faut-il qu'elle ait été engagée dans **l'intérêt de l'entreprise**. Un arrêt du Conseil d'État rendu le 13 mai 1992 a refusé la déduction d'une note d'honoraires d'avocat pour objet non précisé. Au cas précis, la note d'honoraires n'est pas déductible et doit faire l'objet d'une **réintégration** dans le tableau n° 2058-A pour 11 960 € (la TVA n'est pas déductible).

d. Les provisions destinées à faire face aux charges liées à des licenciements pour motif économique ne sont pas déductibles du résultat fiscal.

Les indemnités de licenciement restent des charges déductibles des exercices au cours desquels elles sont engagées, c'est-à-dire de l'exercice de licenciement. Seule la constatation par voie de provision de la charge liée aux licenciements pour motif économique sur l'exercice au cours duquel est prise la décision de licenciement est impossible sur le plan fiscal. En pratique, cette disposition n'a d'effet que dans les cas où la prise de décision intervient au cours d'un exercice antérieur à celui du licenciement effectif. En effet, dans le cas contraire, les indemnités sont directement constatées en charges et ne peuvent être déduites de manière anticipée par voie de provisions.

En comptabilité, la provision pour indemnité de licenciement pour motifs économiques doit être comptabilisée si la décision est prise avant la date d'arrêté des comptes et si la situation de la société nécessitait une telle décision avant la date de clôture de l'exercice.

Dans le cadre d'un **redressement ou d'une liquidation judiciaire** la constitution d'une provision destinée à faire face aux charges liées au licenciement pour motif économique demeure **déductible**.

e. Marques créées

Selon le PCG (art. 311-3, 3) les dépenses engagées pour **créer en interne** notamment des marques ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'immobilisations incorporelles, dans la mesure où ces dépenses ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Il en est de même des coûts ultérieurement engagés relatifs à ces dépenses internes.

Du point de vue fiscal, les coûts de cette nature, notamment les frais de recherche d'antériorité et de dépôt de marque à l'INPI ou de renouvellement liés aux marques développées en interne, doivent également être déduits immédiatement en charges.

En revanche, les dépenses exposées lors de l'**acquisition** de brevets, marques de fabrique ou procédés de fabrication ne peuvent être comprises dans les charges déductibles.

f. Les logiciels acquis le 10 août 2006 sont traités fiscalement comme des immobilisations qu'il y a lieu d'amortir. La somme de 12 000 € est portée en **immobilisation**.

L'amortissement couvre la période d'utilisation de ces biens. Toutefois lorsqu'une entreprise acquiert un logiciel, le coût de revient de celui-ci peut être amorti en totalité dès la fin de la période des onze mois consécutifs suivant le mois de cette acquisition. Cet amortissement exceptionnel s'effectue au prorata du nombre de mois restant à courir entre le premier jour du mois de la date d'acquisition du logiciel et la clôture de l'exercice ou la fin de l'année.

Le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante. Dès lors, le montant déductible de l'amortissement s'élève à : $12\,000 \times 5/12 = 5\,000$ € au titre de 2006. Pour l'année 2007, la dotation est de : $12\,000 \times 7/12 = 7\,000$ €

Quant aux **logiciels créés**, l'entreprise a le choix de déduire immédiatement les dépenses de conception de logiciel qu'elle expose ou de les immobiliser ; dans ce dernier cas, les dépenses en cause doivent figurer sur le tableau des immobilisations et être amorties selon un plan d'amortissement linéaire, dans un délai maximal de 5 ans ou, pour des projets particuliers, sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation des actifs. Ce choix est effectué pour chacun des logiciels ; il constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise. En réalité, le **traitement comptable** détermine le régime fiscal applicable.

Les frais de conception de logiciels ou d'amélioration des applications informatiques existantes qui sont **immobilisés** conformément aux prescriptions comptables sont néanmoins déductibles immédiatement sur le plan fiscal conformément à la possibilité prévue pour les frais de recherche et de développement. La déduction est effectuée par la constatation d'amortissements dérogatoires.

À cet égard, les comptables sont liés par les règles comptables. Les conditions à respecter pour immobiliser les logiciels créés sont les suivantes : le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique et l'entreprise est tenue de préciser son intention de produire le logiciel concerné pour ses besoins professionnels. Les sommes retenues dans le coût de production correspondent à l'analyse organique, à la programmation, aux tests, aux jeux d'essai et à la documentation.

Tableau d'analyse des dépenses de conception du logiciel

Éléments	2006		2007	
	Charges	Immobilisation	Charges	Immobilisation
Analyse fonctionnelle	15 000	–	–	–
Programmation	–	20 000	–	–
Tests	–	5 000	–	30 000
Jeux d'essai	–	–	–	10 000
Documentation	–	–	–	8 000
Maintenance	–	–	3 000	–
Totaux	15 000	25 000	3 000	48 000

2006

15 000 € : Comptabilisés en charges, montant déductible.

Pas de retraitement sur la liasse fiscale (n° 2058-A).

25 000 € : Comptabilisés en encours d'immobilisation incorporelle.

Charge déductible immédiatement sous condition que l'amortissement soit dûment constaté.

DAP dérogatoire : 25 000 €. Pas de retraitement sur le tableau de détermination du résultat fiscal (n° 2058-A).

2007

3 000 € : Comptabilisés en charges, montant déductible.

Pas de retraitement sur le tableau de détermination du résultat fiscal (n° 2058-A).

48 000 € : Montant porté au bilan, en immobilisation incorporelle.

Valeur d'entrée au bilan du logiciel : 25 000 + 48 000 = 73 000 €

DAP fiscale : 48 000 €, décomposée en

- DAP économique : 3 650
- DAP dérogatoire : 44 350

Plan d'amortissement du logiciel

Années	Plan fiscal	Plan économique	Plan dérogatoire	
			DAP	RAP
2006	25 000	–	25 000	–
2007	48 000	3 650 ⁽¹⁾	44 350 ⁽²⁾	–
2008	–	14 600 ⁽³⁾	–	14 600
2009	–	14 600	–	14 600
2010	–	14 600	–	14 600
2011	–	14 600	–	14 600
2012	–	10 950 ⁽⁴⁾	–	10 950
Totaux	73 000	73 000	69 350	69 350

$$(1) 73\,000 \times \frac{1}{5} \times \frac{3}{12} = 3\,650$$

$$(2) 48\,000 - 3\,650$$

$$(3) 73\,000 \times \frac{1}{5}$$

$$(4) 14\,600 - 3\,650 \text{ ou } 73\,000 \times \frac{1}{5} \times \frac{9}{12}$$

g. Le loyer perçu par l'entreprise s'élève à :	10 000 €
L'avantage en nature est déclaré pour :	2 000 €
Les charges supportées se chiffrent pour :	<u>-3 000 €</u>
Le plafond d'amortissement déductible ressort pour :	9 000 €
L'entreprise a pratiqué un amortissement pour	15 000 €
Il faut réintégrer	6 000 €

h. Parmi les dépenses somptuaires non déductibles des résultats imposables, en application de l'article 39-4 du CGI, figurent les dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse. Les dépenses ayant trait à l'exercice de la chasse demeurent déductibles lorsqu'il est justifié qu'elles sont, du fait de **l'objet même de l'entreprise**, nécessaires à ses activités. Sont considérées comme justifiées et donc déductibles les dépenses de chasse ou de pêche exposées par une entreprise ayant pour objet la fabrication ou le commerce des armes de chasse ou des engins de pêche, et utilisant soit un domaine de chasse, soit une concession ou installation de pêche, pour des essais d'armes de chasse ou d'engins de pêche. De ce qui précède, la somme de 20 000 € est **déductible**.

i. Les **amendes pénales** qui ont le caractère de peines personnelles ne sont **pas déductibles**. La somme de 3 000 € doit être réintégrée fiscalement.

Exercice 3

Vous êtes le conseil fiscal de monsieur Ivan, exploitant individuel. Son entreprise individuelle – Ivan – est créée depuis 1990. L'entreprise revend à des détaillants du matériel de jardinage. Elle achète ce matériel à des grossistes français et italiens. Par ailleurs, M. Ivan a mis en place, depuis 2000, un secteur conseil en jardinage et aménagement de jardins. L'entreprise Ivan relève de plein droit du régime d'imposition du réel normal depuis 2000. L'exercice comptable de l'entreprise Ivan coïncide avec l'année civile.

Vous assistez M. Ivan pour la détermination du résultat fiscal de son entreprise au titre de l'année 2006. Le résultat fiscal provisoire est un bénéfice de 30 000 €. M. Ivan vous soumet 5 dossiers qu'il n'a pas traités du point de vue fiscal. En revanche, son comptable a passé toutes les écritures comptables régulièrement. Toutes les sommes données sont hors taxes, sauf mention contraire.

Dossier 1

Le 28 décembre 2006, l'entreprise Ivan a livré du matériel de jardin à une société française, la Sarl Jardy. Montant hors taxe des biens livrés : 10 000 €. Pour des raisons administratives, la facture de vente n'est toujours pas établie.

Dossier 2

M. Ivan dispose d'un entrepôt, inscrit au bilan de son entreprise. La valeur d'entrée au bilan est de 100 000 €. La date d'entrée au bilan est le 1^{er} janvier 2005. L'entrepôt n'est pas utilisé pour l'activité de l'entreprise. M. Ivan a mis en location cet entrepôt à partir du 1^{er} juillet 2006. Le locataire est un artisan jardinier. Le loyer annuel est de 16 000 €. Le 1^{er} paiement de 16 000 € est encaissé au 1^{er} juillet 2006. Les frais de gestion engagés en 2006 par l'entreprise IVAN s'élèvent à 2 000 €. L'entrepôt est amorti sur 10 ans en linéaire.

Dossier 3

M. Ivan dispose d'un véhicule particulier qu'il a inscrit au bilan de son entreprise (taux d'émission de dioxyde de carbone inférieur à 200 g/km). Valeur d'achat (TTC) : 28 300 € (véhicule neuf). Date d'achat : 12 mars 2006. 1^{re} mise en circulation par M. Ivan : 1^{er} avril 2006. Le véhicule est amorti sur 5 ans en linéaire. M. Ivan utilise ce véhicule à la fois pour les besoins de son activité professionnelle et pour son usage personnel. La quote-part d'utilisation privative, en 2006, s'élève à 25 %.

Dossier 4

Au 31 décembre 2006, le magasinier a estimé un stock d'outillage de jardin pour 45 000 €. Le prix de vente-catalogue de ce stock est de 60 000 €. Compte tenu de l'état du marché, la valeur vénale de ce stock est de 35 000 €. Les frais futurs de commercialisation sont estimés à 5 000 € (logistique, promotion...).

Pour chacun des 4 dossiers, préciser si les éléments sont imposables ou déductibles au titre de 2006. Présenter l'analyse fiscale de ces éléments en indiquant, le cas échéant, le retraitement extracomptable sur la liasse fiscale (tableau 2058-A).

Corrigé**Dossier 1**

Le transfert physique du bien entraîne le transfert juridique de propriété. La vente a donc bien eu lieu le 28.12.2006. Le montant de 10 000 € est **imposable** au titre de 2006.

Puisque l'écriture de vente n'a pas été constatée, il faut **réintégrer** les 10 000 € sur le tableau 2058-A (liasse fiscale).

Il convient de noter que, du point de vue comptable, il faut rattacher ce produit à l'exercice 2006, et ce, par une écriture de « produit à recevoir ».

Dossier 2

Le loyer encaissé au 1^{er} juillet 2006 concerne une période de 12 mois. Seule la fraction *courue* sur 2006 doit être imposée au titre de 2006, soit : $16\,000\ € \times \frac{6}{12} = 8\,000\ €$. Normalement, une écriture de produit constaté d'avance (à hauteur des 6 mois de 2007) pour 8 000 € a été passée. Le montant du produit en compte est donc le solde : $16\,000 - 8\,000 = 8\,000\ €$. Il n'y a aucun retraitement fiscal.

L'amortissement fiscal de l'entrepôt est déductible, mais à hauteur d'un plafond.

Plafond déductible au titre de 2006 :

Revenu	: 8 000 €
Frais de gestion.....	: < 2 000 € >
	<hr/>
	6 000 €

Il convient de comparer ce plafond avec la dotation aux amortissements constatée en comptabilité :

$100\,000\ € \times \frac{1}{10}$	= 10 000 €
Amortissement économique	: 10 000 €
Amortissement fiscal	: < 6 000 € >
Excédent non déductible.....	: 4 000 €

Il convient de **réintégrer** ce montant. Ce montant est simplement différé.

Dossier 3

DAP économique constatée en charges de l'exercice 2006 : $28\,300 \text{ €} \times \frac{1}{5} \times \frac{9}{12} = \mathbf{4\,245 \text{ €}}$

La TVA n'est pas déductible pour un véhicule particulier (début d'amortissement : 01.04).

Amortissement fiscal : calculé sur une base plafonnée à hauteur de 18 300 € :

$$18\,300 \text{ €} \times \frac{1}{5} \times \frac{9}{12} = \mathbf{2\,745 \text{ €}}$$

Seule la quote-part professionnelle donne droit à déduction : $100 \% - 25 \% = \mathbf{75 \%}$

Montant de l'amortissement déductible : $2\,745 \text{ €} \times 75 \% = \mathbf{2\,059 \text{ €}}$

Il convient donc de **réintégrer** : $4\,245 \text{ €} - 2\,059 \text{ €} = \mathbf{2\,186 \text{ €}}$

Dossier 4

D'un point de vue comptable, la valeur à l'inventaire (valeur actuelle) du stock est de :

Valeur vénale..... : 35 000 €
Frais futurs : < 5 000 € >

30 000 €

Une provision pour dépréciation a été constatée pour :

Valeur brute d'entrée au bilan : 45 000 €
Valeur à l'inventaire..... : < 30 000 € >

15 000 €

D'un point de vue fiscal, les frais futurs ne sont pas pris en compte.

La valeur actuelle fiscale est donc de : 35 000 €

Le montant déductible de la provision (fiscale) est donc de : $45\,000 \text{ €} - 35\,000 \text{ €} = \mathbf{10\,000 \text{ €}}$

Il convient donc de **réintégrer** :

DAP comptable : 15 000 €
Montant déductible : < 10 000 € >

5 000 €

Il s'agit là des frais futurs de commercialisation.

Exercice 4

L'entreprise Medova est une Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (Eurl). M^{me} Medova est l'associée unique. Elle occupe la fonction de gérante. L'entreprise Medova est implantée dans la région lyonnaise depuis 1996. C'est une entreprise industrielle qui fabrique des pièces détachées de moteurs pour les équipementiers automobiles. Depuis 2000, la Eurl Medova a mis au point un service de conseil et de maintenance dans l'ingénierie robotique, pour les équipementiers automobiles. M^{me} Medova n'a pas opté pour l'IS. Son activité relève de plein droit du régime du réel normal. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

M^{me} Medova vous soumet 5 dossiers pour la détermination du résultat fiscal au titre de 2006.

Dossier 1

La rémunération annuelle de M^{me} Medova s'élève à 60 000 €, montant prélevé. Par ailleurs, elle vous communique le détail des cotisations sociales personnelles :

- Cotisations aux régimes obligatoires de base : 12 000 € dont 2 000 € de CSG et de CRDS non déductibles.
- Cotisations aux contrats d'assurance de groupe (Loi Madelin) : 15 000 € dont 1 000 € de dépassement de plafond déductible.

La rémunération, ainsi que l'ensemble des cotisations, ont été enregistrées en charges.

1. Quel est le traitement fiscal de la rémunération perçue par M^{me} Medova ?
2. Indiquer le retraitement fiscal éventuel sur la liasse fiscale (tableau 2058-A).
3. Quelles sont les cotisations sociales déductibles ? Préciser également le montant déductible correspondant.
4. Le cas échéant, indiquer les cotisations non déductibles, leurs montants respectifs et leur traitement sur la liasse fiscale.

Dossier 2

M^{me} MEDOVA est mariée depuis 1998, sous le régime de la communauté de biens. Son époux travaille à mi-temps au sein de la Eurl Medova, en tant qu'ingénieur-conseil. Il a le statut de conjoint-salarié. La Eurl Medova n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé (CGA). La rémunération brute (cotisations sociales comprises) de M. Medova – pour 2006 – s'élève à 16 900 €. Les cotisations sociales s'élèvent – en moyenne – à 20 % de la rémunération brute. Toutes les écritures ont été normalement comptabilisées.

1. Quel est le montant de la rémunération de M. Medova déductible des Bénéfices industriels et commerciaux (BIC) de l'entreprise familiale ?
2. Préciser le traitement fiscal de la rémunération non déductible, ainsi que son montant.
3. Dans quelle catégorie de revenus doit-on déclarer la rémunération déductible en BIC de M. Medova ? Présenter la déclaration fiscale correspondante. M. Medova ne dispose d'aucun justificatif de frais professionnels. Vous ferez abstraction des autres revenus éventuels de M. Medova.

Dossier 3

M^{me} Medova a inscrit au bilan de la Eurl Medova l'appartement occupé par les époux Medova. La valeur locative de cet appartement, pour 2006, s'élève à 10 000 €. La taxe d'habitation, réglée en octobre 2006, s'élève à 1 000 €. Elle a été comptabilisée en charge dans les comptes de la Eurl.

1. Quel est le traitement fiscal de l'appartement des époux Medova ?
2. Comment traitez-vous, fiscalement, la taxe d'habitation ?

Dossier 4

Un équipementier automobile de la région lyonnaise a passé, en 2006, un important contrat avec l'Eurl Medova. Cet équipementier procure, depuis 2000, à Medova, de sérieux débouchés commerciaux en Italie (plus de 40 % de son chiffre d'affaires). Fin novembre 2006, l'équipementier automobile connaît de graves difficultés financières, suite à une restructuration interne. En février 2007, M^{me} Medova décide d'abandonner sa créance qu'elle détient sur cet équipementier. Au bilan, au 31.12.2006, le montant de la créance s'élève à 23 920 € (TTC). Taux de TVA à 19,60 %. Les comptes de 2006 sont arrêtés à fin février 2007.

1. Quel est le traitement comptable apporté à cette créance à fin 2006 ?
2. Quel est le traitement fiscal correspondant ? S'il y a lieu, indiquer le montant de la charge déductible.

Dossier 5

La Eurl Medova a signé un important contrat de conception d'un robot pour un industriel à Chambéry. Le prix de vente, non révisable, est fixé à 300 000 € hors taxes. Le service du contrôle de gestion vous communique les informations suivantes (montants hors taxes) :

Évaluation du coût de production des encours	Dépenses engagées au 31.12.2006	Dépenses restant à engager en 2007
Matières premières	40 000 €	8 000 €
Main-d'œuvre	70 000 €	140 000 €
Charges indirectes		
– variables	10 000 €	50 000 €
– fixes	50 000 €	60 000 €
Charges financières sur emprunt	10 000 €	45 000 €
Frais de commercialisation	–	30 000 €
Taux d'activité réelle	80 %	70 %

Le début des travaux a eu lieu au 1^{er} septembre 2006 et la terminaison est fixée au 31 juillet 2007. L'Eurl Medova utilise la méthode à l'avancement du chiffre d'affaires pour la gestion des contrats à long terme.

1. Quel est le montant de la perte déductible à fin 2006 ?
2. Quel est le montant de la provision comptable non déductible à fin 2006 ?

Corrigé

Dossier 1

1. Rémunération de M^{me} Medova

La rémunération de l'associé unique personne physique d'une Eurl n'ayant pas opté pour l'IS, relève des BIC. Cette rémunération est assimilée à une avance sur bénéfice. Elle n'est pas déductible des BIC.

2. Retraitement fiscal

Comme la rémunération a été comptabilisée en charges, il convient de la **réintégrer pour 60 000 €**.

3. Cotisations sociales déductibles

Cotisations aux régimes obligatoires de base : elles sont déductibles sans plafonnement.

Montant déductible :

Total : 12 000 €
CSG-CRDS non déductibles : < 2 000 € >

10 000 €

Cotisations aux contrats d'assurance groupe (Madelin).

Montant déductible :

Total : 15 000 €
Dépassement..... : < 1 000 € >

14 000 €

4. Cotisations non déductibles

CSG-CRDS.....	:	2 000 €
Cotisations contrats « Madelin ».....	:	1 000 €
Total	:	<u>3 000 €</u>

Comme les cotisations sont passées en charges, il convient de les **réintégrer** pour **3 000 €**.

Dossier 2

1. Rémunération déductible de M. MEDOVA

M. Medova est le conjoint de l'associée unique de la Eurl. Il a le statut de conjoint-salarié. Les époux Medova sont mariés sous le régime de la communauté de biens. Sa rémunération est assimilée à une avance sur bénéfice. Une quote-part forfaitaire est déductible : **13 800 €**. Cette quote-part s'entend – tout comme la rémunération du conjoint – *brute* (cotisations sociales comprises).

Il faut considérer ici une quote-part de $13\,800\text{ €} \times \frac{6}{12} = 6\,900\text{ €}$ puisque le salarié travaille à mi-temps.

2. Rémunération non déductible

Rémunération totale	:	16 900 €
Quote-part déductible.....	:	< 6 900 € >
Rémunération non déductible.....	:	10 000 €

La rémunération du conjoint est passée en charges. Il convient donc de **réintégrer** la quote-part non déductible pour **10 000 €**.

3. Déclaration fiscale de la rémunération déductible

Les 6 900 €, déductibles en BIC, sont à déclarer dans la catégorie « Traitements et salaires » (TS).

Brut.....	:	6 900 €
Cotisations sociales	:	< 3 380 € > 20 % × 16 900 € ⁽¹⁾
CSG-CRDS non déductibles	:	<u>475 €</u> 2,90 % × 97 % × 16 900 € ⁽¹⁾
Net fiscal à déclarer.....	:	3 995 €

(1) Les cotisations sociales s'appliquent sur la rémunération **brute totale**.

Il est à noter que, si M. Medova bénéficie d'autres traitements et salaires, il convient de les rajouter à ceux qui lui sont versés par la Eurl familiale.

Le forfait de 10 % pour frais professionnels s'applique sur l'*ensemble* des traitements et salaires du contribuable (M. Medova).

Dossier 3

1. Traitement fiscal de l'appartement

Bien immeuble inscrit au bilan professionnel. C'est un avantage en nature au profit des époux Medova. La valeur locative doit être déclarée en BIC. Comme aucune écriture n'a été constatée à cet effet (tout du moins on peut le supposer), il convient de **réintégrer** le montant de **10 000 €**.

2. Taxe d'habitation

C'est une taxe à la charge des occupants, les époux Medova. Elle n'est pas déductible du résultat fiscal relevant des BIC. Comme elle a été passée en charges, il convient de la **réintégrer** pour **1 000 €**.

Dossier 4

1. Traitement comptable de la créance

L'abandon de créance envisagé par M^{me} Medova est à caractère commercial. Vu les sérieux débouchés commerciaux que le débiteur (équipementier) procure à la Eurl, cet abandon est un *acte normal de gestion*. La charge correspondante est donc déductible.

L'abandon aura lieu en 2007. La déductibilité s'exercera donc au titre du résultat fiscal 2007. Fin 2006, la créance sur l'équipementier doit être provisionnée en totalité, pour le montant hors taxes (la

TVA pourra être récupérée) soit : $\frac{23\,920 \text{ €}}{1,196} = 20\,000 \text{ €}$

2. Traitement fiscal de la créance

La provision comptable concerne un événement postérieur à la clôture. Le Code général des impôts ne reconnaît pas ces événements. Dès lors que la provision est issue d'un événement porté à la connaissance de l'entreprise **après** la date de clôture (ici en février 2007), elle *n'est pas déductible* au titre de l'année de référence : 2006. Les 20 000 € seront déductibles en 2007 au titre de l'abandon de créance à caractère commercial.

Néanmoins, M^{me} Medova pourrait prétexter les graves difficultés financières de son débiteur (l'équipementier), connues en novembre 2006. Sans même envisager l'abandon de la créance, son provisionnement semble logique.

La provision comptable à fin 2006 serait alors **déductible** au titre de 2006, pour **20 000 €**. Il n'y aurait rien à faire sur la liasse fiscale.

Bien évidemment, en 2007, suite à l'abandon de créance, il conviendrait de reprendre la provision devenue sans objet. Cette reprise comptable serait imposable en 2007.

Dossier 5

1. Montant de la perte déductible

La durée d'exécution du contrat est de 11 mois. Dès lors que la durée est inférieure à 12 mois, il n'y a pas d'obligation à gérer la commande sous forme de contrat à long terme. Cependant, lorsque la durée d'exécution s'étale sur 2 exercices comptables consécutifs (ici 2006 et 2007), l'entreprise peut opter pour la gestion sous forme d'un contrat à long terme. L'énoncé laisse supposer que c'est l'option choisie par l'entreprise Medova.

Il faut calculer le coût total prévu à terminaison.

Éléments	Dépenses engagées à fin 2006	Dépenses restant à engager en 2007
Total (voir tableau de l'énoncé)	180 000	333 000
Charges indirectes fixes : coût de sous-activité	< 10 000 > ⁽¹⁾	< 18 000 > ⁽²⁾
Charges financières sur emprunt ⁽³⁾	< 10 000 >	< 45 000 >
Frais de commercialisation	–	< 30 000 >
Coût de production	160 000	240 000
Coût total	400 000	

(1) $100\% - 80\% = 20\%$ $20\% \times 50\,000\text{ €}$

(2) $100\% - 70\% = 30\%$ $30\% \times 60\,000\text{ €}$

(3) Les charges d'intérêt sur emprunt finançant le cycle d'exploitation ne sont pas incorporables lorsque le cycle a une durée inférieure à 12 mois (ici : 11 mois).

Au cas présent, les règles comptables sont identiques aux règles fiscales.

Perte globale :

CA non révisable	:	300 000
Coût de production	:	< 400 000 >
Coût de commercialisation	:	< 30 000 >
		130 000 €

Sur le plan comptable, cette perte à terminaison doit être rattachée à l'exercice 2006 (principe de prudence).

Taux d'avancement : $\frac{\text{Encours fin 2006}}{\text{Coût de production total prévu}}$

Taux : $\frac{160\,000}{400\,000} = 40\%$

CA à l'avancement fin 2006 : $300\,000\text{ €} \times 40\% = 120\,000\text{ €}$

Perte déjà constatée : $120\,000\text{ €} - 160\,000\text{ €} = 40\,000\text{ €}$

Provision pour perte sur contrat : $130\,000\text{ €} - 40\,000\text{ €} = \mathbf{90\,000\text{ €}}$

D'un point de vue fiscal, les frais de commercialisation ne sont pas pris en compte. La perte globale est donc de : $300\,000\text{ €} - 400\,000\text{ €} = 100\,000\text{ €}$

La perte déductible à fin 2006 : $100\,000\text{ €} \times 40\% = \mathbf{40\,000\text{ €}}$

2. Provision non déductible

En comptabilité, le montant des pertes s'élève à $130\,000\text{ €}$: $40\,000\text{ €}$ dus à l'avancement du chiffre d'affaires et $90\,000\text{ €}$ provisionnés. Comme, en fiscalité, $40\,000\text{ €}$ seulement sont déductibles, la provision comptable de $90\,000\text{ €}$ est non déductible. Il convient de la **réintégrer**.

Exercice 5 : Détermination du résultat fiscal

M. Pinocchio, exploitant individuel, est fabricant de jouets en bois. Il a réalisé au cours de l'exercice 2006 un chiffre d'affaires HT de $820\,000\text{ €}$ et un bénéfice comptable de $69\,558\text{ €}$.

L'exercice coïncide avec l'année civile. Les époux Pinocchio sont mariés sous le régime de la communauté légale. L'entreprise n'adhère pas à un centre de gestion agréé.

On vous communique les informations qui suivent concernant les opérations réalisées en 2005. Toutes les écritures ont été correctement comptabilisées.

a. Prélèvement de la rémunération de M. Pinocchio : 25 000 €.

Cotisations sociales obligatoires : 6 500 €.

b. Rémunération de M^{me} Pinocchio (travail à temps plein) : 18 500 €.

Charges sociales : 4 000 €.

c. Pénalités et amendes :

- Amende pour excès de vitesse de M. Pinocchio dans le cadre de son activité avec le véhicule de la société : 600 €.
- Majoration de retard pour paiement tardif à l'Urssaf : 900 €.

d. Dons aux œuvres : 3 000 €.

Acquisition d'œuvres d'artistes vivants : 15 000 €. M. Pinocchio a déduit : 3 000 € au titre de l'exercice 2006.

e. Dépenses courantes d'entretien et de réparation comptabilisées en charges. Ces dépenses n'aboutissent pas au remplacement d'un composant et n'ont pas d'autre effet que de maintenir le bien ou le composant en état d'usage et de fonctionnement sans en augmenter ni la valeur ni sa durée d'utilisation : 14 000 €.

f. Comptabilisation d'un amortissement de 2 065 € afférent à l'acquisition par l'entreprise de M. Pinocchio d'une machine à polir. Cette machine a été acquise le 10 avril 2004 pour un montant HT de 8 000 €. Elle est amortissable en dégressif et n'a fait l'objet d'aucun amortissement en 2005 (année déficitaire). La société a opté pour la méthode de l'étalement concernant le rattrapage de l'annuité d'amortissement 2005. La durée moyenne d'amortissement est de 5 ans.

g. L'entreprise a facturé à un client helvétique une commande qui n'a toujours pas été réglée à la clôture de l'exercice. Il a été comptabilisé un écart de conversion passif de 1 000 € sur cette facture.

h. L'entreprise a cédé le 21 mars 2006 un véhicule de tourisme acquis le 21 mars 2004 pour un prix de 28 000 € TTC. Le prix de cession est de 18 000 €. Le taux d'émission de dioxyde de carbone du véhicule est inférieur à 200 g/km. Le véhicule est amortissable en linéaire sur 5 ans y compris l'année de cession.

Travail à faire

1. Analyser fiscalement les points a à h.
2. Déterminer le résultat fiscal de l'entreprise Pinocchio.

Corrigé

1. Analyse des points a à h

a. Les appointements que M. Pinocchio prélève sur ses recettes sont assimilés à des avances sur bénéfice. Ces éléments non déductibles, qui ont été comptabilisés en charges, doivent être réintégrés à hauteur de **25 000 €**.

Les charges sociales personnelles (6 500 €) étant obligatoires, ces dernières revêtent bien un caractère déductible conformément aux dispositions de l'article 154 bis du CGI. Aucune rectification extracomptable à effectuer.

b. L'entreprise de M. Pinocchio n'est pas adhérente d'un centre de gestion agréé.

Les époux sont mariés sous un régime de communauté légale. La rémunération du conjoint salarié est donc plafonnée à 13 800 € en 2006. Il convient donc de réintégrer la somme de : 18 500 € – 13 800 € = **4 700 €**.

Les cotisations sociales (4 000 €) sont, quant à elles, entièrement déductibles quand bien même seule une partie de la rémunération est déductible. Aucune rectification extracomptable à effectuer.

c. Les amendes pénales, dont les contraventions au Code de la route, ne sont jamais déductibles. Il convient de réintégrer 600 €.

Les majorations de retard payées aux organismes de Sécurité sociale sont déductibles. Aucune rectification extracomptable à effectuer.

d. La limite globale de prise en compte des versements est de $820\,000 \times 5\% = 4\,100\text{ €}$.

Les versements effectués au titre des dons aux œuvres ne sont pas déductibles. Il convient de réintégrer 3 000 € au résultat comptable. Cependant ils ouvrent droit à une réduction d'impôts sur le revenu à hauteur de 60 % du montant du don éventuellement plafonné.

Réduction d'impôt : $3\,000\text{ €} \times 60\% = 1\,800\text{ €}$.

Compte tenu du plafond global de 4 100 €, l'entreprise ne peut plus déduire au titre de l'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants que 1 100 € ($4\,100\text{ €} - 3\,000\text{ €}$) au lieu de 3 000 €.

Il convient donc de réintégrer la somme de 1 900 €. Ce montant ne peut être reporté sur les exercices ultérieurs.

e. Les dépenses d'entretien courantes constituent des charges déductibles. Aucune rectification extracomptable à effectuer.

f. Reconstitution du tableau d'amortissement selon la méthode de l'étalement (années 2004 à 2006) :

Date	Annuité	Cumul	Valeur résiduelle
2004	$8\,000 \times 20\% \times 1,75 \times 9/12^{(1)} = 2\,100\text{ €}$	2 100 €	5 900 €
2005	0 €	2 100 €	5 900 €
2006	$5\,900\text{ €} \times 20\% \times 1,75 = 2\,065\text{ €}$	4 165 €	3 835 €

(1) Point de départ : mois d'acquisition de l'immobilisation.

Pour vérifier que l'annuité a été régulièrement différée, il est nécessaire de la comparer au cumul de l'amortissement linéaire à la fin de l'année 2005.

Dotation 2003 : $8\,000 \times 20\% \times 261/360 = 1\,160\text{ €}$

Dotation 2004 : $8\,000 \times 20\% = 1\,600\text{ €}$

Cumul fin 2004 2 760 €

Le cumul des amortissements pratiqués est de 2 100 € fin 2005.

Annuité irrégulièrement différée : $2\,760\text{ €} - 2\,100\text{ €} = 660\text{ €}$.

La réintégration sera échelonnée sur 3 ans, à compter de l'année 2006. Réintégration à pratiquer sur l'année 2006 : $660 \times 20\% \times 1,75 = \mathbf{231\text{ €}}$.

g. Il s'agit d'un gain latent de change immédiatement imposable en fiscalité. À réintégrer **1 000 €**.

h. Calcul de la valeur nette comptable lors de la cession (2 ans après l'acquisition) :

Amortissement pratiqué : $28\,000 \times 20\% \times 2 = 11\,200\text{ €}$.

Valeur nette comptable = $28\,000 - 11\,200 = 16\,800\text{ €}$.

Plus-value : $18\,000 - 16\,800 = 1\,200\text{ €}$.

Le bien étant détenu depuis au moins 2 ans, la plus-value est à court terme à hauteur des amortissements :

Plus-value à court terme : 1 200 €. L'entreprise peut opter pour l'étalement sur trois ans. Il convient donc de déduire **800 €** (2/3 de 1 200 €) du résultat comptable.

Quote-part d'amortissement non déductible sur l'année 2006 : $(28\,000\text{ €} - 18\,300\text{ €}) \times 20\% \times 80/360$
= **431 € à réintégrer**.

2. Détermination du résultat fiscal

Bénéfice comptable	69 558 €
Point a	25 000 €
Point b	4 700 €
Point c	600 €
Point d	3 000 €
.....	1 900 €
Point f	231 €
Point g	1 000 €
Point h	(800 €)
	431 €
Résultat fiscal	105 620 €

Le résultat imposable de l'entreprise sera majoré de 25 % en l'absence d'adhésion à un centre de gestion agréé.

Exercice 6

Vous êtes stagiaire au cabinet d'ingénierie fiscale Fiscutec. Votre responsable vous remet le dossier fiscal de l'entreprise individuelle Novalys. Cette entreprise intervient sur le secteur de la téléphonie mobile. Elle fabrique des pièces électroniques pour les claviers des postes mobiles. L'entreprise Novalys est sous-traitant d'un important groupe de télécommunication français. L'entreprise Novalys a son siège social à Paris. Elle a implanté une succursale de vente grand public à Montpellier. M. Novalys est l'exploitant individuel. Son activité relève de plein droit du régime du réel normal. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile. L'entreprise a adhéré à un centre de gestion agréé. Vous êtes chargé(e) de déterminer le résultat fiscal de l'entreprise Novalys pour l'année 2006. Les écritures comptables sont régulièrement comptabilisées sauf mention contraire. Les sommes sont HT sauf indication contraire. Le résultat comptable 2006 est un **déficit** de 29 100 €.

Le cabinet Fiscutec vous remet une liste de dossiers à traiter en fiscalité.

Dossier 1 : L'entreprise Novalys a versé des dons en 2006 à un organisme d'intérêt général pour un montant de 600 € et à une université pour un montant de 4 000 €. Le chiffre d'affaires de l'entreprise Novalys pour 2006 s'élève à 1 000 000 €. L'entreprise dispose d'un report de don qui porte sur un don à l'université, réalisé en 2005. Le montant non déductible en 2005 et excédant le plafond de 2005 s'élève à 1 000 €.

Dossier 2 : M. Novalys a signé un contrat de crédit-bail le 1^{er} juillet 2006, portant sur un véhicule particulier. La valeur d'achat du véhicule neuf s'élève à 23 300 € TTC (livres du bailleur). Le contrat porte sur 2 ans. Les redevances trimestrielles s'élèvent à 2 000 € TTC. La 1^{re} redevance est versée au 1^{er} juillet 2005. La durée de vie du véhicule est de 5 ans.

Dossier 3 : L'entreprise Novalys a conçu, en interne, un logiciel spécifique d'aide à la gestion commerciale des opérations entre le siège et la succursale.

Le bureau d'étude vous remet la fiche suivante :

Phase de conception	Dépenses engagées en 2005	Dépenses engagées en 2006
Étude préalable	5 000 €	–
Analyse fonctionnelle	10 000 €	–
Analyse organique	10 000 €	17 000 €
Programmation	–	20 000 €
Tests – Jeux d'essai	–	8 000 €
Documentation	–	5 000 €
Formation de l'utilisateur	–	1 000 €

La conception a débuté le 1^{er} septembre 2005 et s'est achevée le 30 juin 2006.

Le logiciel est mis en service le 15 septembre 2006. La durée de vie du logiciel est fixée à 3 ans.

Dossier 4 : M. Novalys a effectué une avance de fonds à l'entreprise Novalys. Le taux d'intérêt est de 10 %. Le montant inscrit au crédit du compte de l'exploitant (compte 108) est de 30 000 € du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2006. L'intérêt correspondant a été encaissé par M. NOVALYS et inscrit en charge financière.

Dossier 5 : À l'actif du bilan Novalys sont inscrits les portefeuilles-titres suivants :

- actions de la société anonyme Marlo : 500 titres sur un capital de 10 000 actions. La valeur d'achat de l'action Marlo est de 10 €. Les actions ont été achetées le 12 octobre 2005.
En mars 2006, la société Marlo a mis en distribution un dividende de 2 €.
Le dividende encaissé a été enregistré en compte de produit financier.
La société anonyme non cotée Marlo a son siège social à Rambouillet.
La valeur à l'inventaire est estimée à 9 € au 31 décembre 2005 et à 7 € au 31 décembre 2006.
- obligations de la société Euralys.
 - W 1 000 titres acquis le 1^{er} mars 2004 pour 20 € le titre (hors coupon).
 - W 600 titres acquis le 15 janvier 2006 pour 25 € le titre (hors coupon).

Les titres obligataires Euralys ont été émis le 1^{er} juillet 1999. Le coupon **couru** sur l'année 2006 s'élève à 4 € par titre. Il a été comptabilisé en produit financier. Le cours moyen boursier de décembre 2005 s'élève à 18 € ; celui de décembre 2006 s'élève à 20 €.

Par ailleurs, votre responsable vous confie l'état des revenus 2006 (autres que ceux de l'entreprise Novalys) des époux Novalys.

M. Novalys : Mise en location d'un appartement nu. Revenu locatif annuel : 12 000 €. Les frais déductibles de ces revenus s'élèvent à 3 000 €. Il existe un déficit foncier de 1 000 € issu de 2002 et non encore imputé.

M^{me} Novalys : Elle est directrice commerciale d'un laboratoire pharmaceutique. Elle a perçu un salaire annuel de 40 000 € (net fiscal déclaré par son employeur) pour 2006.

Elle a engagé les frais professionnels suivants :

- frais de déplacement avec utilisation d'un véhicule personnel : 1 000 € (calculé selon le barème kilométrique) ;
- frais de repas : en moyenne 10 € par repas. Nombre de repas justifié sur 2006 : 200.

La valeur retenue par l'administration fiscale des repas pris à domicile s'élève par hypothèse à 4 €.

M^{me} Novalys détient tous les justificatifs de ses frais professionnels. Aucun de ces frais ne lui a été remboursé par son employeur.

Travail à faire

1. Traitez fiscalement chacun des 5 dossiers qui vous sont soumis par votre responsable. Vous analyserez la position fiscale. Vous indiquerez le retraitement éventuel sur la liasse fiscale. Le cabinet Fiscutec vous précise que M. Novalys opte toujours pour les solutions fiscales les plus avantageuses.
2. Déterminez le résultat fiscal 2006 de l'entreprise Novalys.
3. Déterminez les autres revenus catégoriels des époux Novalys. Vous calculerez le net imposable de chaque catégorie.
4. Déterminez le revenu global 2006 du foyer fiscal Novalys. Vous distinguerez les revenus imposables au barème progressif et les revenus imposables, le cas échéant, au taux proportionnel. M. Novalys a décidé d'imputer globalement le déficit professionnel de son entreprise sur le revenu global du foyer (20 000 €).
5. En reprenant le dossier 1 (dons), indiquez quelle autre solution s'offre à M. Novalys quant au traitement fiscal de ces dons.

Corrigé

1. TRAITEMENT FISCAL DES 5 DOSSIERS

Dossier 1

Les dons versés procurent une réduction d'impôt. Ils constituent, en conséquence, une **dépense non déductible** du résultat imposable en BIC.

Les dons versés en 2006 sont comptabilisés en charges, il convient donc de **réintégrer** sur le tableau de détermination du résultat fiscal (n° 2058-A) le total constaté dans les comptes de charges au titre de 2006, soit : 600 € + 4 000 € = 4 600 €

Le plafond à prendre en compte est de : 5 % × 1 000 000 € = 5 000 €

Les dons versés en 2006 s'élèvent à 4 600 € donc l'ensemble des dons versés sont pris en compte.

Le plafond disponible est de : 5 000 € – 4 600 € = 400 €. On impute sur ce reliquat, les dons de 2004 non encore utilisés : **400 €**. Le reliquat soit : 1 000 € – 400 € = **600 €** est reportable sur la période résiduelle : 5 – 1 = 4 ans, soit jusqu'au 31 décembre 2010.

L'ensemble des dons pris en compte s'élève à : 4 600 € (2006) + 400 € (2005) = 5 000 €

Le montant de la réduction d'impôt s'élève à : 5 000 € × 60 % = **3 000 €**. Il s'impute sur l'impôt sur le revenu de 2006 (barème progressif).

En tant qu'entrepreneur individuel, M. Novalys peut décider de traiter les dons selon les règles propres aux particuliers. Le plafond est de 20 % du revenu imposable d'ensemble soumis au barème progressif. La réduction d'impôt est de 66 % des dons versés, plafonnés le cas échéant. En cas d'excédent un report déficitaire sur les cinq années suivantes est possible.

Dossier 2

Les dépenses engagées au profit d'un véhicule particulier ne permettent pas la déduction de la TVA correspondante. Ces dépenses sont donc inscrites en charge TTC.

Les redevances TTC d'un contrat de crédit-bail portant sur un véhicule particulier sont déductibles, mais une fraction de ces redevances n'est pas déductible, dès lors que le contrat a une durée de 90 jours consécutifs au moins.

Quote-part des redevances 2006 non déductible : $(23\,300 - 18\,300) \times \frac{1}{5} \times \frac{6}{12} = \mathbf{500\,€}$

Ce montant doit être **réintégré**.

Redevances de 2006 : $2\,000\text{ €} \times 2 = 4\,000\text{ €}$

Quote-part non déductible : $< 500\text{ €} >$

Quote-part déductible..... : $3\,500\text{ €}$

Dossier 3

Les frais de conception d'un logiciel sont activables (portés en immobilisation) sous conditions. On suppose que ces conditions sont satisfaites. Certains frais ne sont pas activables. Il convient de déterminer le coût d'entrée du logiciel au bilan.

Éléments	CHARGES		BILAN	
	2005	2006	2005	2006
Étude préalable	5 000	–	–	–
Analyse fonctionnelle	10 000	–	–	–
Analyse organique	–	–	10 000	17 000
Programmation	–	–	–	20 000
Test – Jeux d'essai	–	–	–	8 000
Documentation	–	–	–	5 000
Formation utilisateur	–	1 000	–	–
Totaux	15 000	1 000	10 000	50 000

Valeur d'entrée au bilan : 60 000 €

Politique des amortissements :

Plan fiscal

Les frais de conception peuvent être déduits immédiatement :

- DAP 2005 : 10 000 €
- DAP 2006 : 50 000 €

Plan économique

On applique le mode linéaire

Base : 60 000 €

Durée : 3 ans

Date de départ : 1^{er} juillet 2006 (et non le 15.09.2006)

En effet, pour les logiciels, on retient la date d'entrée au bilan et non la date de mise en service.

DAP 2005 = néant

$$\text{DAP 2006} = 60\,000\text{ €} \times \frac{1}{3} \times \frac{6}{12} = 10\,000\text{ €}$$

Du fait que le logiciel est porté au bilan, et ce, depuis 2005 (encours 10 000 €), il convient de constater un amortissement dérogatoire.

Plan dérogatoire

2005 : $10\,000 - 0 = 10\,000\text{ €}$

2006 : $50\,000 - 10\,000 = 40\,000\text{ €}$

Toutes les écritures ont été correctement passées. Il n'y a **aucun** retraitement fiscal.

Dossier 4

Dans une entreprise individuelle, aucune déduction n'est admise en matière d'intérêt des avances accordées par l'exploitant.

L'intérêt constaté ($30\,000\text{ €} \times 10\% = 3\,000\text{ €}$) doit être réintégré.

Dans le cadre d'une société de personnes n'ayant pas opté pour l'IS, la quote-part déductible en société est imposée aux mains des bénéficiaires en RCM (Revenus des capitaux mobiliers).

Dossier 5

N Actions Marlo

Dividende perçu en 2006 : $2\text{ €} \times 500 = 1\,000\text{ €}$

Ce revenu doit être déclaré en RCM. Il convient de le déduire des BIC.

État des provisions

Fin 2005 : $10\text{ €} - 9\text{ €} = 1\text{ €} \times 500 = 500\text{ €}$

Fin 2006 : $10\text{ €} - 7\text{ €} = 3\text{ €} \times 500 = 1\,500\text{ €}$

Ajustement fin 2005 : DAP = $1\,500 - 500 = 1\,000\text{ €}$

Cette dotation est assimilée à une moins-value à **long terme**. Il convient donc de la neutraliser en BIC, par une **réintégration**.

N Obligations Euralys

Coupon couru en 2006 : $4\text{ €} \times 1\,600 = 6\,400\text{ €}$

Ce revenu peut être maintenu en BIC, ou déplacé en RCM, au choix de l'exploitant. En RCM, il ne bénéficiera d'aucun abattement. Le prélèvement libératoire ne peut s'appliquer ici. Les titres ne sont pas détenus directement par M. Novalys. Ils sont inscrits au bilan de l'entreprise.

Celle-ci a adhéré à un centre de gestion agréé. Cela lui évite une majoration de 25 % sur le bénéfice industriel et commercial.

Ainsi, quelle que soit la catégorie choisie, la charge fiscale est identique. Il est toutefois plus logique de **maintenir** en BIC ce produit, compte tenu de l'inscription comptable des obligations à l'actif de la société.

État des provisions

Fin 2005 : $20\text{ €} - 18\text{ €} = 2\text{ €} \times 1\,000 = 2\,000\text{ €}$

Fin 2006 : on applique obligatoirement la règle du coût moyen pondéré.

– Valeur à l'inventaire : $20\text{ €} \times 1\,600 = 32\,000\text{ €}$

– Valeur d'achat : 35 000 €

1^{er} lot : $1\,000 \times 20\text{ €} = 20\,000\text{ €}$

2^e lot : $600 \times 25\text{ €} = 15\,000\text{ €}$

Provision nécessaire **3 000 €**

Ajustement fin 2006 : DAP = $3\,000 - 2\,000 = 1\,000\text{ €}$

Qualification : moins-value à long terme. Il faut **réintégrer** ce montant.

En effet, la compensation s'effectuera sur les plus-values du même régime (long terme) et ce, sur les 10 ans ultérieurs.

2. RÉSULTAT FISCAL 2006

Éléments	À déduire	À réintégrer
<i>Dossier 1</i>		4 600
<i>Dossier 2</i>	–	500
<i>Dossier 3</i>	–	–
<i>Dossier 4</i>	–	3 000
<i>Dossier 5</i>		
* Actions Marlo		
→ Dividendes	1 000	–
→ Provisions	–	1 000
* Obligations Euralys		
→ Coupon	–	–
→ Provisions	–	1 000
Totaux	1 000	10 100

Résultat comptable	: < 29 100 >
Réintégrations	: + 10 100
Déductions	: < 1 000 >
Résultat fiscal	: < 20 000 >

3. AUTRES REVENUS CATÉGORIELS**3.1. Revenu foncier**

Comme le revenu annuel (12 000 €) est inférieur à 15 000 €, on peut bénéficier du régime « microfoncier ».

Tableau comparatif :

Éléments	Microfoncier	Régime réel
Revenu 2006	12 000	12 000
Frais professionnels		
Forfait 30 %	< 3 600 >	–
Réel	–	< 3 000 >
Déficit 2002	< 1 000 >	< 1 000 >
Net imposable	7 400	8 000

On a intérêt à choisir le régime du microfoncier qui est applicable de plein droit.

3.2. Revenus des capitaux mobiliers (RCM)**3.2.1. Bénéfice de l'abattement**

N Actions MARLO

Dividende perçu	: 1 000 €
Dividende.....	: 1 000 €
Abattement de 40 %	: < 400 € >
Semi-net.....	: 600 €
Abattement.....	: < 3 050 € >
Net imposable.....	: Néant

L'excédent de l'abattement est une non-valeur.

3.3. Traitements et salaires

En matière de frais professionnels, il convient d'effectuer une comparaison entre le forfait de 10 % et les frais réels.

- forfait : $10\% \times 40\,000\text{ €} = 4\,000\text{ €}$
- frais réels : 2 200 €
 - W déplacement : 1 000 €
 - W repas : $1\,200\text{ €} [(10\text{ €} - 4\text{ €}) \times 200]$

L'administration retient les frais justifiés compte tenu d'une décote correspondant aux frais de repas pris au domicile.

On a intérêt à appliquer le **forfait**.

Net fiscal imposable	40 000 €
Forfait	< 4 000 € >
Net imposable	36 000 €

4. REVENU GLOBAL 2006

Le foyer Novalys ne compte que des revenus imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Traitement et salaires	36 000 €
Revenu foncier	7 400 €
Total brut	43 400 €
Déficit industriel et commercial	< 20 000 € >
Revenu global net imposable.....	23 400 €

5. DONNS

Plafond : $20\% \times 15\,000\text{ €}$	3 000 €
Dons versés en 2006	4 600 €
Dons versés en 2005	1 000 €

Réduction d'impôt : $66\% \times 3\,000\text{ €} = 1\,980\text{ €}$ au lieu des 3 000 € (1^{re} solution). La 1^{re} solution est à retenir.

Exercice 7

La Société en nom collectif (SNC) Vegor, implantée au cap d'Antibes (France) depuis sa création en 2001, est spécialisée dans la vente et la location d'appartements situés dans des résidences de tourisme.

Son capital de 25 000 € est entièrement libéré et réparti comme suit : M. Villa : 55 % des parts ; M^{me} Depièce : 35 % des parts ; M. Loft : 10 % des parts.

M^{me} Depièce occupe les fonctions de directrice commerciale et de gérante de la société.

La SNC Vegor est adhérente d'un centre de gestion agréé depuis 2003. Son chiffre d'affaires s'est élevé à 856 000 €. Le bénéfice comptable provisoire de 2006 s'élève à 45 000 €.

Les appointements prélevés par M^{me} Depièce s'élèvent à 49 000 € et les charges sociales personnelles prises en charges par la société à 19 000 € (ne pas tenir compte des prélèvements sociaux non déductibles).

La société a cédé un terrain dégageant une plus-value à long terme de 6 000 €.

Le fils de M. Villa, âgé de 23 ans, a été embauché par la société pour les mois de juillet et août 2006 (job d'été). Il a perçu une rémunération nette imposable de 3 500 € (montant à porter sur la déclaration de revenus avant déduction des frais professionnels).

La société a versé au cours de l'exercice 5 105 € d'intérêts à M. Villa en rémunération de l'apport en compte courant de 50 000 € effectué à la fin de l'exercice 2005. Ce compte n'a fait l'objet d'aucun mouvement en 2006. Le taux moyen maximum déductible est de 4,48 % pour les exercices clos au 31 décembre 2006.

La SNC Vegor a perçu 10 000 € de dividendes versés par une filiale.

Travail à faire

1. Déterminer le résultat fiscal d'ensemble de la société Vegor.
2. Déterminer la quote-part de revenu imposable de chacun des associés.
3. Calculer le revenu imposable de l'ensemble du foyer fiscal de M. Villa. Ce dernier est célibataire et ne dispose avec son fils que des seuls revenus mentionnés ci-dessus.

Corrigé

1. Détermination du résultat fiscal d'ensemble

Bénéfice comptable	45 000 €
a. Les appointements de M ^{me} Depièce constituent une avance sur bénéfice. Ils sont donc à réintégrer.	49 000 €
Les charges sociales correspondantes sont déductibles du résultat mais ne sont imputables que sur la seule quote-part revenant à l'associée.	19 000 €
b. L'entreprise a réalisé une plus-value à long terme sur la cession d'un terrain. Cette dernière est imposée au taux proportionnel de 16 %. Elle est à déduire du résultat comptable.	(6 000 €)
c. La rémunération du fils de M. Villa est déductible du résultat imposable dès lors que le travail est effectif et qu'il n'a pas donné lieu à une rémunération exagérée. Le fils de M. Villa n'ayant pas la qualité d'associé, sa rémunération ne constitue pas une avance sur bénéfice.	
d. Le taux moyen maximum déductible des sommes laissées en compte courant est de 4,48 % pour les exercices clos au 31 décembre 2006. La somme de 50 000 € prêtée à la société est restée constante tout au long de l'exercice. De ce fait, les intérêts sont déductibles à hauteur de $4,48\% \times 50\,000\text{ €} = 2\,240\text{ €}$. Il convient de réintégrer la somme de 2 865 € (5 105 € – 2 240 €)	2 865 €
La limitation liée au plafonnement en fonction du capital concernant les associés dirigeants et/ou majoritaires ne sont applicables qu'aux seules sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.	
e. Les dividendes encaissés sur l'exercice par la Sarl sont imposables chez chaque associé en proportion de ses droits dans le capital, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Il convient donc de déduire 10 000 €	(10 000 €)
Résultat fiscal	99 865 €

2. Détermination de la quote-part de revenu de chacun des associés

Résultat fiscal commun à l'ensemble des associés (en dehors de toute incidence fiscale imputable à un associé en particulier) :

Résultat fiscal	99 865 €
Rémunérations et charges sociales (M ^{me} Depièce)	(68 000 €)
Intérêts excédentaires de compte courant (M. Villa)	(2 865 €)
	29 000 €

Répartition du résultat fiscal imposable :

	M. Villa	M ^{me} Depièce	M. Loft
Quote-part résultat commun	29 000 € × 55 % = 15 950 €	29 000 € × 35 % = 10 150 €	29 000 € × 10 % = 2 900 €
Charges personnelles non déductibles	2 865 €	Rémunération 49 000 € Cotisations sociales 19 000 €	
Résultat imposable hors plus-value (100 000 €)	18 815 €	78 150 €	2 900 €
Charges déductibles : cotisations sociales	/	(19 000 €)	/
Quote-part de résultat imposable	18 815 €	59 150 €	2 900 €
Quote-part de plus-value	6 000 × 55 % = 3 300 €	6 000 × 35 % = 2 100 €	6 000 × 10 % = 600 €

3. Revenu imposable du foyer fiscal de M. Villa

BIC imposable : **18 815 €** (voir 2)

Plus-value professionnelle : 3 300 € (voir 2) imposable au taux de 16 %, soit **528 €**. Contributions sociales 11 % × 2 640 € = **290 €**.

Revenus de capitaux mobiliers :

Montant brut : 10 000 × 55 % =	5 500 €
Abattement général 40 % :	(2 200 €)
(Taux 2006)	3 300 €
Abattement fixe	(1 525 €)
Revenu net	1 775 €

Contributions sociales : 11 % × 5 500 € = **605 €**

Traitements et salaires (fils de M. Villa) :

Montant perçu :	3 500 €
Déduction 10 % :	389 € (abattement minimum)
Montant net.....	3 111 €

Revenu imposable au taux progressif : 18 815 € + 1 775 € + 3 111 € = **23 701 €**

Exercice 8 : Exonération des plus-values et moins-values professionnelles

L'entreprise individuelle Exotec a été créée au 1^{er} janvier 2000. Monsieur Exotec, exploitant, vend au détail des appareils électroménagers. Son magasin est implanté à Angoulême (France). Il clôture ses comptes au 31 décembre de chaque année.

La moyenne des recettes annuelles hors taxes réalisées au titre de 2004 et de 2005 s'élève à :

Hypothèse 1 : 200 000 €

Hypothèse 2 : 280 000 €

En 2006, il a réalisé une plus-value nette à court terme de 60 000 € et une plus-value nette à long terme de 50 000 €.

Pour l'exercice 2006, selon les deux hypothèses, les plus-values professionnelles sont-elles exonérées ?

Corrigé

Hypothèse 1 : La condition de durée de l'activité est satisfaite puisque l'activité est exercée depuis au moins cinq ans.

La condition relative au chiffre d'affaires est satisfaite puisqu'il est inférieur à 250 000 € HT.

En conséquence, les plus-values professionnelles sont totalement exonérées d'impôt.

Hypothèse 2 : Lorsque le chiffre d'affaires HT est compris entre 250 000 € et 350 000 €, les plus-values professionnelles bénéficient d'une exonération dégressive.

La fraction des plus-values imposable est de : $\frac{280\,000\ \text{€} - 250\,000\ \text{€}}{100\,000\ \text{€}} = 30\%$

Plus-value nette à court terme : la fraction imposable est de : $60\,000\ \text{€} \times 30\% = 18\,000\ \text{€}$

Il est possible de répartir son imposition sur trois années, soit au titre de 2006, imposition à hauteur de : $18\,000\ \text{€} \times \frac{1}{3} = 6\,000\ \text{€}$ dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Il convient de déduire du résultat fiscal : $60\,000\ \text{€} - 6\,000\ \text{€} = 54\,000\ \text{€}$ en 2006

En 2007 et 2008, il faut réintégrer : $18\,000\ \text{€} \times \frac{1}{3} = 6\,000\ \text{€}$

Plus-value nette à long terme : la fraction imposable est de : $50\,000\ \text{€} \times 30\% = 15\,000\ \text{€}$. Le taux d'imposition est de : $16\% + 11\% = 27\%$

Il faut déduire du résultat fiscal la totalité de la plus-value à long terme : **50 000 €**

Exercice 9

PARTIE 1

M^{me} Morin exploite sous forme d'entreprise individuelle un restaurant spécialisé dans la réception de groupes. M. Morin, son époux, occupe le poste de maître d'hôtel, chargé de relation clientèle. Il a le statut de conjoint salarié. Les époux sont mariés sous un régime de communauté légale.

L'entreprise Morin n'a jamais adhéré à un centre de gestion agréé depuis sa création en 1995. L'entreprise clôture ses comptes au 31 décembre de chaque année.

Vous êtes chargé d'établir la déclaration fiscale à déposer au centre des impôts au titre de l'exercice 2006.

Dossier 1 : Les appointements que M^{me} Morin prélève sur ses recettes professionnelles se sont élevés à 33 000 € au titre de l'exercice 2006. Les cotisations sociales personnelles obligatoires s'élèvent pour l'ensemble du même exercice à 7 000 € (montant non compris dans les 33 000 €).

Toutes les écritures ont été correctement passées en comptabilité.

Quel est le traitement fiscal de la rémunération et des cotisations sociales obligatoires de M^{me} Morin ?

Dossier 2 : La rémunération de M. Morin s'élève à 35 000 € pour l'année 2006 et les charges sociales dues en plus par l'employeur à 6 000 €.

Quel est le traitement fiscal de la rémunération et des cotisations sociales de M. Morin ?

Dossier 3

1. Dans une note synthétique, vous exposez les modalités applicables en 2006 concernant la rémunération du conjoint de l'exploitant ainsi que l'intérêt pour les époux Morin d'adhérer à un centre de gestion agréé (avantages fiscaux).

2. Compte tenu d'un résultat comptable de 8 500 € en 2006, déterminer le résultat fiscal pour l'année 2006, on envisage 2 hypothèses selon que les époux Morin ont adhéré ou non à un centre de gestion agréé.

Dossier 4

Point 1. L'entreprise Morin a facturé à l'agence Monde Voyages 400 repas en octobre 2006 (100 couverts midi et soir pendant une semaine du 7 octobre au 14 octobre à 14 € le repas). Le montant total de la facture hors taxes s'élève à $100 \times 2 \times 7 \times 14 \text{ €} = 19\,600 \text{ €}$.

Contractuellement, le paiement s'effectue à une échéance de 30 jours fin de mois, sous peine de pénalités pour paiement tardif de 10 % du montant hors taxes.

Le paiement à échéance fin novembre 2006 n'est toujours pas intervenu à la clôture de l'exercice.

L'entreprise Morin a comptabilisé au 31 décembre 2006 des pénalités de 1 960 € dans le compte 7631 « Revenus sur créances commerciales ».

L'agence de voyage ayant invoqué des problèmes de trésorerie momentanés s'est engagée à payer cette facture en janvier 2007.

Quel est le traitement fiscal des produits comptabilisés en 2006 ?

Point 2. L'entreprise a par ailleurs constaté et déduit de son résultat comptable une provision pour dépréciation du compte client Monde Voyages pour un montant de 21 560 € (19 600 € et 1 960 €) en application du principe de prudence.

Quel est le traitement fiscal de la provision comptabilisée en 2006 ?

PARTIE 2

M. Dujardin exerce une activité de fabricant de meubles artisanaux depuis 1985. Les exercices comptables coïncident avec l'année civile. M. Dujardin est soumis à un régime d'imposition réel normal.

Dossier 1

M. Dujardin a fait l'acquisition d'une nouvelle machine à couper le bois le 15 juillet 2003. Durée de vie : 5 ans. L'amortissement dégressif est admis avec un coefficient de 1,75. Prix 20 000 €.

M. Dujardin n'a procédé à aucun amortissement fiscal en 2006 lors de la cession du bien à la Sarl Toutembois le 2 février 2006 pour un montant de 1 000 €.

1. Établir le tableau d'amortissement du bien cédé en 2006.

2. Déterminer la plus ou moins-value professionnelle réalisée lors de cette cession.

3. On vous précise que la Sarl Toutembois, dans laquelle M. Dujardin détient une participation minoritaire, est dirigée par son frère. La valeur de la machine cédée à cette entité pour la somme de 1 000 € semble nettement sous-évaluée, cette machine étant cotée dans des catalogues professionnels à 7 000 €.

M. Dujardin vous demande d'apprécier l'éventuelle position de l'administration fiscale sur cette cession.

Dossier 2

Votre mission vous conduit par ailleurs à observer les points suivants :

Point 1. Des amendes pour infractions au Code de la route ont été comptabilisées au poste 6712 « Pénalités, Amendes fiscales et pénales » pour un montant de 300 €.

Point 2. M. Dujardin a financé l'acquisition d'une camionnette inscrite à l'actif du bilan par un emprunt de 20 000 € contracté le 1^{er} mars 2006. Les intérêts courus en fin d'année sont de 2 000 €. Il s'est par ailleurs fait consentir un découvert bancaire de 10 000 € en juillet 2006. Les agios se sont élevés à 600 €. Ces frais ont été déduits du résultat comptable au compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes ».

Évolution du compte de l'exploitant

			Solde
01.01.2006	Solde		-5 000 €
01.05.2006	Prélèvement	-6 000 €	-11 000 €
01.07.2006	Apport	+2 000 €	-9 000 €
31.08.2006	Prélèvement	-6 000 €	-15 000 €
31.12.2006	Déficit 2005	-880 €	-15 880 €

Point 3. M. Dujardin a inscrit à son bilan professionnel un portefeuille d'actions selon le détail qui suit :

	Titres au 31.12.2005	Prix d'achat	Date d'achat	Valeur de négociation au 31.12.2005	Titres au 31.12.2006	Valeur de négociation au 31.12.2006
SA Variance (25 000 actions) – Siège social : Lyon. Société non cotée	1 000 (lot 1) 200 (lot 2)	8 € 7 €	01.09.2002 01.02.2003	7,50 € 7,50 €	200 200	7 € 7 €
SA Toutembois (15 000 actions) – Siège social : Paris. Société non cotée	5 000	10 €	15.03.2003	11,50 €	5 000	12 €

800 titres Variance ont été cédés le 3 juin 2006 au prix de 9,50 € (méthode du PEPS). Les provisions pour dépréciation concernant le portefeuille de titres ont été correctement comptabilisées en comptabilité.

Point 4. La SA Variance a distribué le 15 juillet 2006 un dividende de 0,50 €. La SA Toutembois a distribué le 17 juillet 2006 un dividende de 1 €.

Point 5. M. Dujardin a acquis un brevet le 15 juillet 2001, inscrit au bilan pour 8 000 €. Ce brevet est exploité par la SA Tournesol. La redevance versée à M. Dujardin s'élève fin décembre 2006 à 2 000 €. Les frais de gestion correspondants, supportés par M. Dujardin, s'élèvent à 600 €.

1. Pour chaque point, préciser la nature fiscale du dossier et les éventuelles corrections extracomptables à effectuer.
2. Dresser le tableau des plus-values et moins-values professionnelles figurant aux dossiers 1 et 2.
3. Déterminer le résultat fiscal 2006 de l'activité de M. Dujardin, compte tenu d'un déficit comptable de $< 880 \text{ €} >$. Déterminer les nouvelles règles d'imputation des amortissements réputés différés et des déficits.
4. Déterminer le montant net imposable des autres revenus catégoriels de M. Dujardin en 2006 ainsi que son revenu imposable. M. Dujardin est célibataire sans personne à charge.

PARTIE 3

La Société en nom collectif (SNC) Arzur, implantée à Creteil (en France), est sous-traitante d'un important équipementier automobile. Créée au cours de l'année 2001, son capital est composé de 8 000 parts sociales de 15 € de valeur nominale entièrement libérées.

Le capital de la SNC Arzur est réparti comme suit :

- M. Arzur, gérant : 45 % des parts ;
- M^{me} Arzur, directrice commerciale : 10 % des parts. Les époux Arzur sont mariés sous le régime de la communauté de biens ;
- Sarl Rasma : 45 % des parts. Cette dernière est assujettie à l'impôt sur les sociétés.

La SNC Arzur relève du régime d'imposition réel de plein droit. Adhérente d'un centre de gestion agréé depuis sa création, cette dernière n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

Les écritures comptables ont été correctement enregistrées.

Vous êtes chargé de déterminer le résultat fiscal 2006 à partir des points suivants.

Point 1. La Sarl Rasma n'a prélevé, au cours de l'exercice, aucune somme sur son compte courant dont le solde s'élève au 1^{er} janvier 2006 à 32 000 €. La rémunération est calculée sur un taux annuel de 6 %. On considère un taux moyen déductible pour 2006 arrondi à 4 %.

Point 2. L'entreprise a versé en 2006 des dons à différents organismes à but non lucratif pour un montant de 15 000 €. Son chiffre d'affaires 2006, hors taxes, s'élève à 1 000 000 €.

Point 3. M. et M^{me} Arzur ont perçu les rémunérations suivantes :

	M. Arzur	M ^{me} Arzur
Rémunérations	30 000 €	25 000 €
• dont cotisations sociales totales	11 200 €	10 000 €
• dont part non déductible des cotisations sociales	3 000 €	2 500 €

Ces rémunérations ont été enregistrées en charges de personnel.

Point 4. M. et M^{me} Arzur se sont rendus en voyage avec leurs enfants en Slovaquie dans le but d'établir un partenariat avec une société locale. Les 4 billets d'avion ($4 \times 300 \text{ €}$) ainsi que les frais d'hôtel (2 chambres facturées chacune 1 000 € la semaine) ont été enregistrés en charges de voyage et déplacement.

1. Déterminer la nature fiscale des points 1 à 4 ainsi que les éventuelles corrections extracomptables à effectuer.
2. Déterminer le résultat fiscal 2006 sachant que le résultat comptable provisoire est de $< 34 840 \text{ €} >$.

3. Présenter le tableau de ventilation du résultat fiscal 2006 par associé.
4. Présenter la déclaration de revenu du foyer fiscal des époux Arzur sachant que ces derniers ne disposent d'aucun revenu, autres que ceux tirés de leur activité au sein de la SNC Arzur.

Corrigé

PARTIE 1

Dossier 1

Les appointements que M^{me} Morin prélève sur ses recettes sont assimilés à des avances sur bénéfice. Ces éléments non déductibles, qui ont été comptabilisés en charges, doivent être réintégrés à hauteur de **33 000 €**.

Les charges sociales personnelles, 7 000 €, étant obligatoires, ces dernières revêtent bien un caractère déductible conformément aux dispositions de l'article 154 bis du CGI. Aucune rectification extracomptable n'est à effectuer.

Dossier 2

L'entreprise Morin n'est pas adhérente d'un centre de gestion agréé. Les époux sont mariés sous un régime de communauté légale. La rémunération du conjoint salarié est plafonnée à 13 800 €. Il convient donc de réintégrer la somme de : $35\,000\text{ €} - 13\,800\text{ €} = \mathbf{21\,200\text{ €}}$.

Les cotisations sociales, 6 000 €, sont quant à elles entièrement déductibles quand bien même seule une partie de la rémunération est déductible. Aucune rectification extracomptable n'est à effectuer.

Dossier 3

1. Pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter de 2006, la rémunération du conjoint est déductible :

- sans plafonnement lorsque l'entreprise adhère à un centre ou à une association de gestion agréés ;
- dans la limite de 13 800 € dans le cas contraire, lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts.

La rémunération ne peut être déduite que si :

- elle a donné lieu au versement des cotisations de Sécurité sociale et des autres prélèvements sociaux (CGI, art. 154) ;
- elle correspond à un travail effectif et n'est pas excessive eu égard à l'importance du service rendu.

L'adhésion à un centre ou à une association de gestion agréés permet donc, au titre de l'exercice 2006, de déduire l'intégralité de la rémunération de M. Morin. Elle dispense de pénalités en cas d'éventuelles révélations spontanées d'insuffisances, inexactitudes ou omissions que comporteraient les déclarations professionnelles tant en matière d'impôt sur le revenu, qu'en TVA...

Certaines petites entreprises peuvent également bénéficier de réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion.

Si l'exploitant n'adhère pas à un centre de gestion agréé, le BIC est multiplié par 1,25. De même, en cas de non-adhésion à une association agréée, le BNC est multiplié par 1,25.

2.

	2006	2006 (CGA)
Résultat comptable	8 500 €	8 500 €
Réintégration salaires M ^{me} Morin	33 000 €	33 000 €
Réintégration salaires M. Morin	21 200 € (1)	
Résultat fiscal	62 700 €	41 500 €
Majoration 25 %	15 675	
Résultat imposable	78 375 €	41 500 €

(1) 35 000 € – 13 800 € = 21 200 €

Dossier 4

Point 1

Les produits correspondant aux pénalités pour paiement tardif de factures mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6 du Code de commerce sont rattachés à l'exercice de leur encaissement par le fournisseur. Corrélativement, les charges supportées à ce titre par le débiteur sont déductibles de l'exercice de leur versement. Les pénalités en cause sont normalement exigibles le jour suivant la date de règlement figurant sur la facture, sans qu'un rappel ne soit nécessaire. La règle spécifique de rattachement au résultat permet de prendre en compte la pratique économique dont il ressort que le recouvrement effectif de ces pénalités est cantonné à des situations limitées. Ce régime a été pérennisé.

Dès lors, il y a lieu de **déduire la somme de 1 960 € extracomptablement en 2006**, et de la réintégrer en 2007.

Point 2

Le bénéfice imposable est établi sous déduction des provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice (CGI, art. 39-1, 5°).

Fiscalement, le seul défaut de paiement des créances à l'échéance ne justifie pas la déduction d'une provision s'il apparaît que le débiteur est notoirement solvable. C'est la situation notoirement difficile d'un client et le caractère improbable de son redressement qui permettent de justifier la constitution d'une provision pour créance douteuse, indépendamment d'éventuelles poursuites judiciaires. La situation de l'agence Monde Voyages confrontée à un problème de trésorerie momentanée, s'engageant cependant à régler sa dette quelques semaines plus tard ne saurait traduire un risque de non-recouvrement.

Il convient donc de **réintégrer la provision pour un montant de 21 560 €**.

PARTIE 2

Dossier 1

1. Tableau d'amortissement

Base amortissable :	20 000 €
Durée d'amortissement :	5 ans
Mode :	dégressif
Taux linéaire :	20 % (100/5)
Coefficient dégressif :	1,75
Taux dégressif :	35 % (20 % × 1,75)
Date départ :	1 ^{er} juillet 2003 (1 ^{er} jour du mois d'acquisition)
1 ^{re} annuité d'amortissement :	20 000 × 35 % × 6/12 = 3 500 €

Années	Base d'amortissement	Taux	Dotation	Valeur nette comptable
2003	20 000	35 %	$20\,000 \times 35\% \times 6/12 =$ 3 500	16 500
2004	16 500	35 %	5 775	10 725
2005	10 725	35 %	3 754	6 971
2006	6 971	50 %	3 486	3 485
2007	6 971	50 %	3 485	0

Certaines PME peuvent continuer sur le plan comptable à amortir leurs immobilisations non décomposables à l'origine sur les durées d'usage (et, le cas échéant, le mode dégressif) en vigueur jusqu'en 2004. Sont concernées les entreprises qui n'établissent pas de comptes consolidés et qui ne dépassent pas à la clôture de l'exercice deux des trois seuils suivants : total du bilan : 3,65 M€ ; montant net du chiffre d'affaires : 7,3 M€ ; nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice : 50.

L'amortissement dégressif étant un amortissement fiscal, et du fait de l'obligation d'amortir les immobilisations sur leur durée d'utilisation (en amortissement pour dépréciation), le complément d'amortissement résultant de l'application du mode dégressif doit obligatoirement être comptabilisé en amortissements dérogatoires.

La mesure de simplification comptable applicable aux PME permet de ne pas avoir à effectuer la séparation entre amortissements comptables (durée réelle) et suppléments d'amortissements fiscaux (durée d'usage, mode dégressif fiscal).

2. Plus ou moins-value professionnelle

M. Dujardin a choisi de ne pas comptabiliser d'amortissement l'année de la cession, soit l'année 2006. La valeur nette comptable du bien lors de la revente est donc de 6 971 €.

Prix de vente	: 1 000 €
Valeur nette comptable	: <u>< 6 971 € ></u>
Moins-value	: < 5 971 € >

Il s'agit d'une moins-value sur un bien amortissable, soit une moins-value à court terme.

3. Position de l'administration fiscale

De même que les dépenses non justifiées par l'intérêt de l'entreprise sont qualifiées d'**actes anormaux de gestion** et rejetées par l'administration fiscale lors de ses contrôles, l'absence de comptabilisation d'un produit, à savoir la minoration du prix de vente de la machine par M. Dujardin lors de sa cession à une entreprise tiers, constitue également un acte anormal de gestion.

Le fait de céder une immobilisation à une entreprise dans laquelle M. Dujardin détient une participation, et dirigée par son frère, ne justifie aucunement une quelconque minoration du prix de vente.

Dossier 2

1. Analyse des points 1 à 5

Point 1

Les amendes pénales ne sont pas déductibles. Dès lors, les contraventions au Code de la route ne peuvent être prises en charge par l'entreprise. **À réintégrer 300 €.**

Point 2

Les intérêts d'emprunt qui servent à financer les prélèvements personnels de l'exploitant ou des associés ne sont pas déductibles. Les charges financières à réintégrer sont les intérêts et agios afférents aux découverts consentis à l'entreprise à l'exception des charges relatives à la quote-part de l'emprunt qui excède le solde débiteur du compte de l'exploitant.

Aussi, la part non déductible des charges financières est déterminée par le rapport :

Solde moyen annuel du compte de l'exploitant / Montant moyen des prêts et avances de l'exercice

Solde débiteur moyen du compte de l'exploitant en 2006 :

$$[(-5\ 000 \times 4) + (-11\ 000 \times 2) + (-9\ 000 \times 2) + (-15\ 000 \times 4)]/12 = -10\ 000$$

Néanmoins, il convient de substituer au solde moyen annuel débiteur du compte de l'exploitant le montant moyen annuel des prélèvements nets de l'exploitant si ce dernier lui est inférieur.

Montant moyen des prélèvements nets en 2006 : il n'est pas tenu compte des situations négatives imputables exclusivement à l'existence de reports à nouveau négatifs.

$$[-6\ 000 \times 2 + (-6\ 000 + 2\ 000) \times 2 + (-6\ 000 + 2\ 000 - 6\ 000) \times 4] / 12 = -5\ 000 \text{ €}$$

Le montant de -5 000 € est retenu au numérateur.

Montant moyen des prêts et avances en 2006 : $[(20\ 000 \times 10) + (10\ 000 \times 6)] / 12 = 21\ 667$

Quote-part des charges financières non déductibles en 2005 :

$$(2\ 000 + 600) \times (5\ 000 / 21\ 667) = 600 \text{ €}. \text{ À réintégrer } 600 \text{ €}.$$

Point 3

Évaluation du portefeuille titres fin 2005

SA Variance : provision constituée

Valeur au bilan : $1\ 000 \times 8 \text{ €} + 200 \times 7 \text{ €}$: 9 400 €

Valeur au 31.12.2005 : $1\ 200 \times 7,50 \text{ €}$: 9 000 €

Provision au 31.12.2005 : 400 €

SA Toutembois : aucune provision

Évaluation du portefeuille titres fin 2006

SA Variance

Valeur au bilan : $200 \times 8 \text{ €} + 200 \times 7 \text{ €}$: 3 000 €

Valeur au 31.12.2006 : $400 \times 7 \text{ €}$: 2 800 €

Provision au 31.12.2006 : 200 €

Une reprise de provision a été effectuée en comptabilité en 2006. Il s'agit d'une plus-value à long terme pour 200 €.

SA Toutembois : aucune provision

Cession des titres

La cession des titres Variance relève du régime des plus ou moins-values professionnelles, puisqu'au 3 juin 2006 M. Dujardin détient au moins 1 action Variance depuis au moins 2 ans.

1^{er} lot : $(9,50 \text{ €} - 8 \text{ €}) \times 800 = 1\ 200 \text{ €}$: plus-value à long terme puisque les 800 titres cédés ont été acquis il y a plus de deux ans.

Point 4**Dividendes perçus de la Sarl Variance**

Sur les 1 200 titres détenus au 1^{er} janvier 2006, 800 ont été cédés le 3 juin 2006. Le dividende perçu ne concerne que les 400 titres restants soit : $400 \times 0,50 \text{ €} = 200 \text{ €}$.

Dividendes perçus de la SA Toutembois

Dividende : $5\,000 \times 1 \text{ €} = 5\,000 \text{ €}$

Ces actions ont dû être comptabilisées dans le bilan de l'entreprise Dujardin en tant que titres de participation. Compte tenu cependant du non-assujettissement à l'impôt sur les sociétés de l'activité de M. Dujardin, le régime de faveur des sociétés mère-fille n'est pas applicable.

Les titres sont inscrits au bilan professionnel de M. Dujardin. Les dividendes doivent cependant être retranchés du résultat fiscal imposé dans la catégorie des BIC pour être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

De ce fait, le produit constaté en comptabilité est à **déduire** du résultat pour un montant de **5 200 €**.

Point 5

Le brevet est inscrit au bilan depuis plus de 2 ans. La redevance nette de frais est assimilée à une **plus-value à long terme**. Cette dernière s'élève à : $2\,000 \text{ €} - 600 \text{ €} = 1\,400 \text{ €}$.

2. Tableau des plus ou moins-values professionnelles

	Court terme		Long terme	
	Moins-value	Plus-value	Moins-value	Plus-value
Dossier 1	5 971			
Dossier 2				
Point 3				1 400 (1)
Point 5				1 400
Totaux	5 971			2 800
Compensation	5 971 € MVNCT charge déductible du BIC		2 800 € PVNLT imposition à 16 % + 11 % À déduire du BIC	

(1) Cession de titres 1 200 € et reprise de la provision 200 €.

3. Résultat fiscal 2006

Résultat comptable	: < 880 € >
Point 1	: + 300 €
Point 2	: + 600 €
Point 4	: < 5 200 € >
Déduction : Plus-value à long terme	: < 2 800 € >
	<hr/>
Résultat fiscal	: < 7 980 € >

4. Autres revenus catégoriels

Plus-values professionnelles : $2\,800 \text{ €} \times 16 \% = 448 \text{ €}$

Prélèvements sociaux : $2\,800 \text{ €} \times 11 \% = 308 \text{ €}$

Revenus de capitaux mobiliers (RCM)	
5 200 €.....	: 5 200 €
Abattement de 40 %	: < 2 080 >
Abattement général	: < 1 525 € >
RCM nets	: <u>1 595 €</u>

Revenu imposable : < 7 980 € > + 5 200 € = < 2 780 € >

Il s'agit d'un déficit global imputable sur le revenu global de 2007.

Crédit d'impôt de 115 € qui s'impute sur l'impôt dû sur les plus-values, soit un impôt net de :
448 € - 115 € = 333 €

Prélèvements sociaux : 5 200 € × 11 % = 572 €

Les prélèvements sociaux font l'objet d'un avis d'imposition distinct.

Le déficit de l'activité professionnelle constaté sur une année s'impute sur l'ensemble des BIC du foyer fiscal réalisé cette même année. Si ceux-ci sont insuffisants pour le combler, le reliquat est déductible du revenu global du foyer. Si ce dernier ne suffit toujours pas à absorber le déficit, le solde est reporté sur le revenu global jusqu'à la **sixième année incluse**.

PARTIE 3

1. Analyse des points 1 à 4

Point 1

Rémunération du compte courant pratiquée : 32 000 × 6 % = 1 920 €

Rémunération déductible : 32 000 € × 4 % = 1 280 €

Intérêts non déductibles à réintégrer : 640 €

Point 2

Les dons aux œuvres d'intérêt général et à certains autres organismes ne sont pas déductibles. Ces derniers ayant été enregistrés en charges sont **à réintégrer, soit 15 000 €**. Ils procurent cependant une réduction d'impôt à répartir entre les associés au prorata de leurs droits.

Plafond : 1 000 000 € × 5 % = 5 000 €. L'excédent des dons 2005 de 10 000 € (15 000 € - 5 000 €) bénéficie d'un report sur les 5 années suivantes.

Réduction d'impôt globale : 5 000 € × 60 % = **3 000 €**.

Imputation à l'impôt sur le revenu pour M. et M^{me} Arzur : 3 000 € × (45 % + 10 %) = **1 650 €**

Imputation à l'impôt sur les sociétés pour la Sarl Rasma : 3 000 € × 45 % = **1 350 €**

Point 3

M. et M^{me} Arzur sont tous les deux associés d'une société en nom collectif soumise à l'impôt sur le revenu. M^{me} Arzur ne peut donc bénéficier du régime spécifique concernant le conjoint salarié. Aussi, tant leur rémunération que les cotisations sociales afférentes ne peuvent être déduites du résultat fiscal au niveau de la société.

Les rémunérations constituent des avances sur bénéfices tandis que les cotisations déductibles ne sont imputables que sur la quote-part de bénéfices revenant aux associés.

Aussi, il convient de réintégrer les rémunérations à hauteur de **55 000 €**.

Point 4

Les frais de voyage et déplacement engagés par M. et M^{me} Arzur et déduits du résultat comptable ont bien été engagés dans l'intérêt de l'exploitation, le voyage devant conduire à établir un partenariat avec une société slovaque. Cependant la quote-part de ces frais relative aux enfants du couple exploitant revêt un caractère personnel et ne peut être admise en déduction.

Il convient donc de réintégrer au résultat le montant total de 2 billets d'avion et d'une chambre sur la durée du séjour soit : $(2 \times 300 \text{ €}) + 1\,000 \text{ €} = 1\,600 \text{ €}$.

2. Résultat fiscal 2006

Résultat comptable provisoire	: < 34 840 € >
Point 1	: + 640 €
Point 2	: + 15 000 €
Point 3	: + 55 000 €
Point 4	: + 1 600 €
Résultat fiscal 2006	: 37 400 €

3. Tableau de ventilation du résultat fiscal 2006

Éléments	Totaux	Ventilation par associé	
		Foyer Arzur 55 %	Sarl Rasma 45 %
Résultat fiscal	37 400 €		
Éléments spécifiques	< 800 € >		800 €
Point 1			
Point 3	< 55 000 € >	55 000 €	
Point 4	< 1 600 € >	1 600 €	
Résultat commun	< 20 000 € >	< 11 000 € >	< 9 000 € >
Totaux	37 400 €	45 600 €	< 8 200 € >

4. Déclaration du foyer Arzur

BIC imposable

Montant brut	: 45 600 €
Cotisations sociales déductibles ...	: < 15 700 € > (11 200 € – 3 000 €) + (10 000 € – 2 500 €)
Montant net imposable.....	: 29 900 €

Exercice 10 : Exonération : cession de fonds de commerce et départ à la retraite

M^{me} Berger, qui exploite un restaurant gastronomique à proximité de la propriété depuis 1999, est désireuse de céder le fonds de commerce à son fils aîné, chef de cuisine. En effet, M^{me} Berger aura acquis ses droits à la retraite en août 2006. Le prix de vente du fonds est réputé représenter entre 80 % et 100 % de la moyenne du chiffre d'affaires des trois dernières années. La valeur d'acquisition du fonds était de 200 000 €.

M^{me} Berger souhaite adopter la solution la plus favorable en fonction du prix de cession envisagé et son départ possible à la retraite afin d'atténuer l'imposition d'une éventuelle plus-value sur la cession du fonds. Vous êtes chargé d'étudier l'incidence fiscale selon chacune des hypothèses suivantes :

	Chiffre d'affaires
2003	353 000 €
2004	369 000 €
2005	358 000 €

Soit une moyenne du chiffre d'affaires sur les trois exercices de 360 000 €.

Prix de vente	Vente en 2005		Vente en 2006		
	295 000 €	311 000 €	295 000 €	360 000 €	360 000 € en août 2006 ⁽¹⁾
Plus-value	95 000 € (295 000 – 200 000)	111 000 € (311 000 – 200 000)	95 000 € (295 000 – 200 000)	160 000 € (360 000 – 200 000)	160 000 € (360 000 – 200 000)
Montant plus-value taxable à 16 %					
Montant des prélèvements sociaux					

(1) Départ à la retraite de l'exploitante.

Corrigé

La moyenne du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de chacune des deux années antérieures à la cession du fonds (2004 et 2005) étant inférieure au seuil de 350 000 €, la plus-value réalisée ne peut bénéficier du régime d'exonération même partielle des petites entreprises (CGI, art. 151 septies).

Cependant, les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, artisanale ou libérale entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005 à l'occasion de la cession d'une branche complète d'activité – dont le fonds de commerce – sont exonérées d'impôt sur le revenu, dès lors que le montant de la cession n'excède pas 300 000 €. L'exonération porte également sur les prélèvements sociaux.

Ce dispositif est prorogé à compter du 1^{er} janvier 2006. Il prévoit par ailleurs une exonération partielle lorsque le seuil de cession est dépassé sans excéder 500 000 €. Taux d'exonération : (500 000 € – prix de cession) / 200 000 €. Ce régime s'applique notamment à toutes les entreprises individuelles relevant des BIC (CGI, art. 238 quindecies).

Par ailleurs, les professionnels ayant exercé leur activité pendant au moins 5 ans qui cèdent à titre onéreux l'ensemble d'une entreprise dans le cadre d'un départ à la retraite sont exonérés d'impôt sur le revenu (à l'exclusion des prélèvements sociaux) sur les plus-values réalisées notamment sur la vente du fonds à l'exclusion des profits dégagés sur la cession d'éléments d'actif circulant ou sur celle de biens immobiliers (CGI, art. 151 septies A).

Ce dispositif est également applicable à compter du 1^{er} janvier 2006.

Solution la plus favorable pour M^{me} Berger :

Prix de vente	Vente en 2005		Vente en 2006		
	295 000 €	311 000 €	295 000 €	360 000 €	360 000 € en août 2006 Départ à la retraite
Montant de la plus-value dégagée	PV : 95 000 € (295 000 – 200 000)	PV : 111 000 € (311 000 – 200 000)	PV : 95 000 € (295 000 – 200 000)	PV : 160 000 € (360 000 – 200 000)	PV : 160 000 € (360 000 – 200 000)
Montant plus-value taxable à 16 %	Exonérée. Prix de cession < 300 000 € >	16 % (111 000 €) = 17 760 €	Exonérée. Prix de cession < 300 000 € >	16 % (48 000 €) ⁽¹⁾ = 7 680 €	Exonérée. Départ à la retraite
Montant des prélèvements sociaux		11 % (111 000 €) = 12 210 €		11 % (48 000 €) = 5 280 € ⁽²⁾	11 % (160 000 €) = 17 600 € ⁽³⁾
Imposition totale	0 €	29 970 €	0 €	12 960 €	17 600 €

(1) Taux d'exonération : (500 000 – 360 000) / 200 000 = 70 %. Plus-value exonérée : 160 000 × 70 % = 112 000 €. Plus-value imposable : 160 000 € – 112 000 € = 48 000 €.

(2) Les prélèvements sociaux sont dus dans les mêmes conditions que l'impôt dû sur la plus-value. Taux d'exonération de la plus-value et des prélèvements sociaux : 70 %. Assiette des prélèvements sociaux : 30 % × 160 000 = 48 000 €.

(3) La plus-value à long terme n'est pas exonérée des prélèvements sociaux.

En retenant un prix de vente de 295 000 €, M^{me} Berger ne subira aucune imposition.

TROISIÈME PARTIE : L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

L'impôt sur les sociétés est un impôt en principe annuel qui touche l'ensemble des **bénéfices réalisés en France** par les sociétés et autres personnes morales. Il concerne environ le tiers des entreprises françaises.

Les personnes morales peuvent être soumises à l'impôt sur les sociétés au **taux normal** (33,1/3) pour l'ensemble de leurs activités.

Il existe des exceptions :

- les plus-values sur **cessions de titres de participation** sont **exonérées** sous réserve d'une quote-part de frais et charges de 5 %, dans certaines conditions ;
- les plus-values à long terme suivantes sont taxables au **taux de 15 %** : les cessions de titres de **sociétés à prépondérance immobilière** qui ont le caractère de titres de participation ; les cessions de parts de fonds communs de placement à risque (**FCPR**) et d'actions de sociétés de capital-risque (**SCR**), lorsque ces titres sont détenus depuis au moins cinq ans ; les produits nets tirés de la **concession de licences d'exploitation** de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication (voir : Partie BIC, chapitre 6, section V, Droits de la propriété industrielle) ;
- les taux de **24 %** et **10 %** sont applicables aux seuls revenus patrimoniaux des organismes à but non lucratif (association, fondation, congrégation) ;
- lorsqu'une société est considérée comme une **PME**, son bénéfice est imposable au taux de **15 %** dans la limite d'un bénéfice de 38 120 €.

Une PME est une entreprise ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de **7 630 000 €** et dont le capital entièrement libéré est détenu de manière continue pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions.

Les redevables de l'impôt sur les sociétés les plus importants sont assujettis en plus à une **contribution sociale** sur les bénéfices égale à **3,3 %** de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables au taux normal (33,1/3 %) et taux réduit (15 %) et diminué d'un **abattement** qui ne peut excéder **763 000 €** par période de douze mois. Sont exonérées de cette contribution les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € et dont le capital entièrement libéré est détenu de manière continue, pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à une **imposition forfaitaire annuelle**. Cette imposition est déterminée selon un barème progressif modulant la cotisation en fonction du chiffre d'affaires majoré des produits financiers. Sont exonérées d'imposition forfaitaire les personnes morales dont le chiffre d'affaires HT majoré des produits financiers est inférieur à 400 000 €.

CHAPITRE 1. PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES PROFESSIONNELLES DANS LES SOCIÉTÉS RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

SECTION 1. CHAMP D'APPLICATION

Le régime des plus-values et moins-values à court et à long terme s'applique aux sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés. Mais seules relèvent du régime des plus-values et moins-values à **long terme** :

- les plus-values de cessions de **titres de participation** ;
- les plus-values de cessions des parts ou actions de certains **Fonds communs de placement à risques** (FCPR) respectant certaines conditions et détenus depuis au moins 5 ans ;
- les plus-values de cessions d'actions de Sociétés de capital risque (SCR) détenues depuis au moins 5 ans ;
- le résultat net des **concessions de licences d'exploitation** de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication (en revanche, les plus-values de **cession** de ces éléments en sont **exclus**) ;
- les **dividendes** reçus des **sociétés de capital risque** lorsqu'ils répondent à certaines conditions.

Tous les **autres éléments** sont exclus du régime des plus-values à long terme, quelle que soit la durée de détention. La plus-value est intégrée dans le résultat imposable dans les conditions de droit commun. La plus-value ou moins-value est considérée comme étant en totalité à court terme.

Avant le 1^{er} janvier 1997, le régime des plus-values et moins-values à long terme s'appliquait aux cessions d'éléments de l'actif avec une limitation pour les titres puisque seuls les titres de participation, les parts de fonds communs à risques et les parts de sociétés de capital risque pouvaient en bénéficier.

Ce régime restrictif des plus-values à long terme depuis 1997 s'applique aux entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option et aux sociétés dont les résultats sont imposés selon le régime des sociétés de personnes pour la fraction revenant à leurs associés qui relèvent de l'impôt sur les sociétés.

SECTION 2. TRAITEMENT FISCAL DE LA PLUS-VALUE OU MOINS-VALUE À COURT TERME

Les plus-values à court terme sont intégrées en totalité dans le résultat de l'exercice en cours lors de leur réalisation. Elles peuvent le cas échéant bénéficier du taux réduit d'imposition prévu en faveur des PME (taux de 15 % dans la limite d'un bénéfice imposable de 38 120 €).

Les **plus-values à court terme** bénéficient des possibilités d'étalement concernant les plus-values réalisées suite à la perception d'indemnités **d'assurance** ou **d'expropriation** et les plus-values de cession de navires de **pêche** (*voir entreprises relevant de l'impôt sur le revenu*).

En revanche, seules les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu bénéficient de la possibilité de répartir sur 3 années la plus-value nette à court terme.

Les **moins-values** nettes à court terme s'imputent sur les bénéfices imposables dans les conditions de droit commun et deviennent, le cas échéant, un déficit ordinaire reportable dans les conditions de droit commun.

SECTION 3. TRAITEMENT FISCAL DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À LONG TERME

I. Plus-value nette à long terme

Les plus-values à long terme de l'exercice sont compensées avec les moins-values à long terme de l'exercice.

La plus-value nette à long terme de l'exercice peut être compensée :

- avec les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs qui sont encore reportables ;
- avec le déficit de l'exercice et les déficits antérieurs encore reportables.

La compensation d'une plus-value nette à long terme imposable au taux réduit avec des déficits qui sont imputables sur des bénéficiaires taxables au taux plein présente un intérêt limité, sauf dans le cas des sociétés structurellement déficitaires qui sont quasiment assurées de ne pouvoir utiliser leurs déficits pour compenser des bénéfices d'exploitation. Dans ce cas, l'imputation présente en outre un avantage immédiat de trésorerie (la compensation s'effectue euro pour euro).

La plus-value nette subsistant, le cas échéant après ces compensations, est taxée au taux réduit de 15 %. À cette imposition s'ajoute, le cas échéant, la contribution sociale de 3,3 %. L'imposition au taux réduit est définitive dès lors que les plus-values n'ont plus à être portées à une réserve spéciale.

Les plus-values nettes à long terme, relatives à certains **titres de participation** sont **exonérées** pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007. Elles faisaient l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 % pour les exercices ouverts en 2006.

Enfin, il est rappelé que le régime des plus-values à long terme au taux de 15 % bénéficie également aux revenus nets issus de la concession de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industriels pour les sociétés soumises à l'IS.

II. Moins-value nette à long terme

La moins-value nette à long terme subie au cours d'un exercice s'impute sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants.

Les moins-values restant à reporter à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2006 peuvent être imputées sur les plus-values nettes à long terme taxées au taux de 15 % à l'exception des moins-values afférentes aux titres qui répondent à la définition fiscale actuelle des titres de participation (exonérés à compter de 2007 et taxés à 8 % en 2006) pour lesquelles les possibilités d'imputation prennent fin au cours des exercices ouverts en 2006.

Les sociétés qui disposaient à l'ouverture de ces exercices d'un stock de moins-values à long terme reportables ont donc dû en ventiler le montant entre le secteur d'imposition à 15 % et le secteur à 8 %).

Les moins-values des dix exercices précédents qui sont encore reportables à l'ouverture d'un exercice peuvent être imputées euro pour euro sur la plus-value nette à long terme de l'exercice, puis sur celles des exercices suivants.

III. Réserve spéciale des plus-values à long terme

Dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2004, la plus-value nette à long terme taxée à 19 % (y compris les produits de la propriété industrielle bénéficiant du taux réduit), nette de l'impôt correspondant, devait être portée au cours de l'exercice suivant à un compte de réserve spéciale au passif du bilan.

EXEMPLE

Plus-value à long terme imposée au taux de 19 % : 100 €

Impôt correspondant : 19 €

Dotations à la réserve spéciale des plus-values à long terme : 81 €

Les **prélèvements** opérés sur la réserve spéciale des plus-values à long terme entraînaient une imposition complémentaire égale à la différence entre l'impôt au taux de 33,1/3 % et l'impôt au taux de 19 %.

L'obligation de doter la réserve spéciale des plus-values à long terme a été supprimée pour les plus-values à long terme réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. L'imposition au taux réduit des plus-values à long terme n'est plus subordonnée à l'obligation de réinvestissement des plus-values dans l'entreprise.

Les sommes figurant au compte de réserve spéciale au bilan de clôture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2004 devaient être transférées à un compte de réserve ordinaire avant le 31 décembre 2005.

Les **distributions** effectuées en **2005** par prélèvement sur les sommes portées antérieurement à la réserve spéciale ont entraîné l'exigibilité du **prélèvement exceptionnel**. À compter de **2006**, de telles distributions peuvent être effectuées sans coût fiscal.

La liberté d'emploi de la réserve spéciale des plus-values à long terme a pour contrepartie une **taxe exceptionnelle** (ou « exit tax ») non déductible du résultat imposable. Cette taxe exceptionnelle est exigible au taux de 2,5 % sur le montant de la réserve figurant au passif du bilan à la clôture du premier exercice arrêté à compter du 31 décembre 2004, retenu dans la limite de 200 millions d'euros sous déduction d'un abattement de 500 000 €. Le fait générateur de cette taxe exceptionnelle est le virement des sommes en cause à une réserve ordinaire qui devait intervenir au plus tard le 31 décembre 2005. Le non-respect de l'obligation de virement de la réserve spéciale des plus-values à long terme à un compte de réserve ordinaire entraîne une majoration de la taxe exceptionnelle au taux de 5 %. Cependant l'entreprise qui a procédé à la dotation à la réserve légale des sommes représentatives de la réserve spéciale des plus-values à long terme est redevable de la taxe exceptionnelle au taux normal de 2,5 %.

La taxe exceptionnelle de 2,5 % est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés. Elle est acquittée spontanément par l'entreprise au comptable public dont elle relève, pour moitié le 15 mars 2006 et, pour le solde, le 15 mars 2007.

Elle ne peut donner lieu à aucune imputation ou restitution. Elle ne peut être acquittée au moyen de crédits d'impôt quelle que soit leur nature, ni de créances détenues sur l'État, telles que la créance de carry-back ou la créance résultant du prélèvement exceptionnel qui remplace le précompte. L'imposition forfaitaire annuelle n'est pas non plus imputable sur la taxe exceptionnelle.

L'entreprise dont le montant de la réserve spéciale des plus-values à long terme excède 200 millions d'euros dispose à raison de cette fraction excédentaire, d'un choix entre son maintien au compte de réserve spéciale et son transfert à un compte de réserve ordinaire accompagné du paiement de la taxe. Ce choix peut être exercé jusqu'au 31 décembre 2006. L'option pour le paiement de la **taxe exceptionnelle de 2,5 %** peut ne porter que sur une fraction de la somme qui excède 200 millions d'euros.

Les sommes prélevées sur la réserve spéciale des plus-values à long terme maintenue au bilan de l'entreprise doivent être rapportées aux bénéfices imposables de l'exercice **en cours** lors de leur distribution, sous déduction de l'impôt qui a déjà été perçu lors de la réalisation des plus-values correspondantes. Le complément d'imposition est également exigible en cas d'incorporation au capital de la réserve spéciale ou d'imputation de pertes (déficits fiscaux, moins-values à long terme) sur cette réserve. En revanche, le virement de la réserve spéciale des plus-values à long terme à la réserve légale, n'est pas constitutif d'un prélèvement puisque les sommes portées à cette réserve ne sont pas distribuables.

IV. Sort des moins-values nettes à long terme en fin d'exploitation

La moins-value nette à long terme du dernier exercice et les moins-values nettes à long terme reportables d'exercices antérieurs peuvent être déduites du résultat de l'exercice de cession ou cessation pour une fraction de leur montant égale à $\frac{t}{331/3}$, où t représente le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable à l'exercice de réalisation de la moins-value. Cette règle de calcul s'applique également pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu.

EXEMPLE

Entreprise passible de l'impôt sur les sociétés. Moins-value à long terme de 100 000 € réalisée, taux qui a été appliqué aux plus-values à long terme : 15 % (hors titres de participation taxés à 8 %).
Fraction de la moins-value déductible du résultat de l'exercice de cession ou de cessation :

$$100\,000 \times \frac{15}{331/3} = 45\,000 \text{ €}$$

SECTION 4. TITRES DU PORTEFEUILLE

La fiscalité distingue deux catégories de titres du portefeuille : les titres de participation et les titres de placement figurant à l'actif du bilan.

I. Titres relevant du régime des plus-values professionnelles

A. Définition

Dans les **sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés**, le régime des plus-values et moins-values à long terme ne s'applique qu'aux **titres de participation** et aux **parts de Fonds communs de placement à risques (FCPR)** ou de **Sociétés de capital risque (SCR)** détenues depuis au moins cinq ans et répondant à certaines conditions.

Les **titres de participation** concernés sont les actions ou parts revêtant ce caractère sur le plan comptable ou considérées comme telles par la loi fiscale. Selon le **plan comptable**, les titres de participation sont ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, c'est-à-dire avoir un impact favorable sur son activité industrielle ou commerciale. Le plan comptable général présume, sauf preuve contraire, que les parts ou actions acquises par une OPE ou une OPA et les titres représentant au moins 10 % du capital d'une entreprise constituent des titres de participation. Le plan comptable classe les titres selon les catégories suivantes : titres de participation, titres immobilisés, Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) et valeurs mobilières de placement. Le classement en « titres immobilisés » n'a pas d'incidence fiscale. Les TIAP n'ont pas en fiscalité de régime propre et suivent, selon le cas, celui des titres de participation ou celui des titres de placement.

La **loi fiscale** considère que constituent également des titres de participation, sous la seule condition d'être inscrits en comptabilité à un compte de « Participation » ou un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » (TRPVLT) :

- les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable ;
- les parts ou actions acquises en exécution d'une OPA ou d'une OPE par l'entreprise qui en est l'initiatrice ;
- les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères.

B. Régime applicable

Les **titres de participation** tels que définis ci-dessus sont soumis aux régimes des plus-values professionnelles dès lors qu'ils sont détenus depuis plus de 2 ans par la société :

- les **titres des sociétés à prépondérance immobilière** (celles pour lesquelles la valeur réelle de l'actif est composée au moins de 50 % d'immeubles ou droits assimilés) dont les plus-values sont soumises au taux de 15 % ;
- les **autres titres** sont **exonérés**, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, sous réserve de la taxation d'une quote-part forfaitaire de 5 % (la taxation était de 8 % pour les exercices ouverts en 2006).

Les plus-values sur les titres de participation qui sont réalisées au cours d'un exercice ouvert à compter du **1^{er} janvier 2007** sont **exonérées** exception faite d'une **quote-part de frais et charges** égale à 5 % du résultat net des plus-values de cession. La quote-part de frais et charges est déterminée sans tenir compte des dotations ou des reprises de provisions constatées dans les comptes à raison de la dépréciation des titres de participation. Les moins-values de l'exercice viennent en revanche réduire l'assiette de la quote-part.

À compter de 2007, toutes les **reprises de provisions** pour dépréciations afférentes à des **titres de participation** sont exonérées dès lors qu'elles se rapportent à des titres de participation de la nouvelle catégorie.

1. Traitement des moins-values à long terme en instance de report

Compte tenu de l'existence de 2 taux pour les exercices ouverts en 2006, les moins-values afférentes à la catégorie de 15 % et de 8 % devaient être suivies distinctement.

Les moins-values à long terme au taux de 8 % étaient imputables pour la dernière fois au titre des exercices ouverts en 2006.

Les moins-values à long terme provenant des titres au taux de 15 % étaient imputables sur les plus-values de 15 % et sur celles à 8 % (pour l'exercice 2006 uniquement).

Pour les exercices ouverts en 2006, les moins-values reportables pourraient être affectées en priorité aux plus-values taxées à 15 %.

Les moins-values à long terme relatives aux titres, autres que les titres de participation désormais exonérés, continuent à être imputables sur les plus-values à long terme taxables à 15 % à compter du 1^{er} janvier 2007.

Selon la règle générale les moins-values subies au titre d'un exercice s'imputent sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants.

2. Situations particulières

Un régime particulier d'imputation des moins-values à long terme existe pour les sociétés disposant de moins-values à long terme reportables au 31 décembre 2006, qui ont pour origine la dépréciation ou la perte sur cession de titres de placement dont le prix de revient est égal à 22,8 millions d'euros mais représentent moins de 5 % du capital de la société émettrice : il est rappelé que ces titres bénéficiaient antérieurement du régime long terme (de 19 % puis 15 %).

Dans ce cas, après imputation sur les plus-values à 15 % de l'exercice, le solde restant peut être imputé à hauteur de 15/33,1/3 de leur montant, soit à hauteur de 45 % sur le bénéfice imposable au taux de 33,1/3 % dans la limite des gains nets retirés de la cession des titres de même nature.

Dans le cas de cession ou de cessation d'entreprise, les moins-values existantes lors de l'événement sont selon leurs années d'origine imputées de la façon suivante :

- Pour les moins-values dont l'origine sont les exercices ouverts **à compter** du 1^{er} janvier 2005 concernant les éléments d'actifs autres que les titres de participation taxés au taux de 8 % (sont donc concernés les titres des sociétés à prépondérance immobilière ainsi que les redevances nettes de concessions), l'imputation s'effectue à hauteur de 15/33,1/3 de leur montant, soit à hauteur de 45 % avec une double limite :
 - W le bénéfice imposable de l'exercice,
 - W le montant des gains nets retirés de la cession des titres en question.
- Pour les moins-values dont l'origine sont les exercices ouverts **avant** le 1^{er} janvier 2005, l'imputation s'effectue à hauteur de 19/33,1/3 de leur montant, soit à hauteur de 57 % avec une double limite :
 - W le bénéfice imposable de l'exercice,
 - W le montant des gains nets retirés de la cession des titres en question.

C. Exclusion du régime des plus-values professionnelles

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2006, sont exclus du régime des plus-values professionnelles les titres qui ne remplissent pas les conditions comptables et fiscales énumérées ci-dessus. S'ajoutent également les titres qui étaient inscrits dans le sous-compte « TRPVLT » dont le prix de revient était au moins égal à 22,8 millions d'euros mais qui représentaient moins de 5 % du capital de la société émettrice.

1. Conséquences de l'exclusion

La plus-value de cessions des titres est **imposable** au taux de droit commun (33,1/3 %).

La moins-value de cessions des titres est **déduite** au taux de droit commun (33,1/3 %).

L'imposition ou la déduction au taux de droit commun s'applique à l'ensemble de l'opération de cession, quelle que soit la date d'acquisition (avant ou après le 31.12.2006) des titres et quelle que soit leur durée de détention.

2. Traitement fiscal de la provision pour dépréciation

Les provisions pour dépréciation de ces titres constatées à la clôture des exercices clos à compter du 31 décembre 2006 sont déduites du résultat imposable au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

PRÉCISION

Ces provisions ne sont pas soumises à la limitation de la déductibilité des provisions sur titres de participation applicable en cas de plus-value latente.

La reprise de la provision est imposable au taux de droit commun (quelle que soit la date de constitution de la provision, même si sa déduction initiale a été réalisée au taux réduit).

II. Traitement des frais d'acquisition des titres de participation

Depuis le 1^{er} janvier 2005, en application de l'article 321-10 du PCG : « *Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.* »

Les honoraires de conseil peuvent être de nature comptable, juridique, fiscal, les frais versés à un organisme bancaire (conseils ou commissions d'engagement). Les frais d'émission d'emprunt en revanche sont exclus de ce régime et reste des charges immédiatement déductibles.

L'option comptable exercée est globale : elle concerne l'ensemble des titres immobilisés (participation et placement).

Les frais d'acquisition engagés comptablement à partir des exercices clos le 31.12.2006 doivent être fiscalement incorporés au prix de revient des titres et déduits par voie d'amortissement sur une période de 5 ans.

Le dispositif fiscal est applicable aux seules sociétés soumises à l'IS (pour les sociétés relevant de l'impôt sur le revenu ou pour les entreprises individuelles, le régime est inchangé ; ainsi, selon la décision comptable d'inscrire à l'actif ou non ces frais, la déduction sera immédiate ou non). Les frais concernés sont les mêmes que ceux visés en comptabilité et qui sont détaillés ci-dessus. Enfin seuls sont concernés les frais d'acquisition des titres de participation. Sont donc exclus de la mesure fiscale d'étalement les frais d'acquisition relatifs au titre de placement.

Enfin, les frais exclus de l'étalement sont :

- les frais engagés au titre des exercices clos avant le 31 décembre 2006 ;
- les frais engagés au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2006 mais relatifs à des titres de participation acquis au titre d'un exercice clos avant cette date.

Conséquences fiscales de l'option exercée en comptabilité

À ce jour, aucune décision comptable et fiscale définitive n'a été prise. De ce fait, deux situations peuvent se rencontrer :

- **Les frais sont activés** : le prix de revient comptable et fiscal est identique. La déduction des frais se traduira par la comptabilisation d'un amortissement inclus dans les charges comptables de la société.
- **Les frais sont déduits immédiatement sur le plan comptable** : ces frais qui ne sont pas déductibles fiscalement doivent être réintégrés fiscalement sur le tableau 2058-A à la ligne « Réintégrations diverses », et 1/5^e des frais (au prorata du temps de l'exercice d'acquisition) devra être déduit sur ce tableau 2058-A à la ligne « Déductions diverses », aucun amortissement n'étant comptabilisé dans la société par ailleurs.

Point de départ de l'amortissement des frais d'acquisition

Date d'acquisition des titres et non la date d'engagement des frais : si l'acquisition intervient en cours d'année, l'amortissement sera calculé *pro rata temporis*.

Conséquence en cas de cession des titres

Détermination de la plus ou moins-value à partir de la valeur fiscale des titres : le prix de revient fiscal comprend quelle que soit l'option comptable les frais d'acquisition. La plus-value de cession devra être déterminée à partir de la valeur nette fiscale des titres (c'est-à-dire y compris les frais d'acquisition, sous déduction des amortissements déjà déduits comptablement ou par le biais uniquement de la déduction fiscale au titre de l'étalement de la charge).

Plus-value ou Moins-value = Prix de vente – Valeur nette fiscale (Prix d'achat des titres + Frais d'acquisition – Amortissements déduits)

Traitement fiscal de la plus ou moins-value :

- Si les titres cédés sont détenus depuis moins de 2 ans : plus ou moins-value à court terme.
- Si les titres cédés sont détenus depuis plus de 2 ans : plus ou moins-values à long terme pour la totalité (y compris les amortissements déjà déduits).

PRÉCISION

Cession de titres de participations pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007 :

À compter du 1^{er} janvier 2007, les plus ou moins-values à long terme de cession de titres de participation (autres que les titres des sociétés à prépondérance immobilière) sont exonérées. Dans ce cas, les frais d'acquisition qui n'auraient pas été déduits (dans la situation d'une cession intervenant entre la 3^e année et 5^e année de détention) sans retraitement fiscal spécifique sont bien pris en déduction dans la détermination de la plus-value et vont, de ce fait, minorer l'assiette du calcul de la quote-part de frais et charges de 5 % devant être réintégré.

III. Évaluation des titres à la clôture de l'exercice

A. Modalités et provisions

Les méthodes d'évaluation des titres du portefeuille sont les mêmes, que l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Les **provisions pour dépréciations des titres de participation**, des titres assimilés et des parts de fonds communs de placement à risques et de sociétés de capital risque qui respectent les conditions pour bénéficier du régime des plus-values professionnelles à long terme sont soumises au régime des **moins-values à long terme** quelle que soit la durée de détention des titres. La **reprise** de ces provisions relève du régime des **plus-values à long terme**.

Les **provisions** pour dépréciation des **titres** qui sont **exclus** du **régime** des **plus-values professionnelles à long terme** sont déductibles du **résultat imposable au taux plein**. La reprise de la provision relève du même résultat imposable au taux plein.

Les provisions pour dépréciation constituées à raison des titres soumis au régime d'imposition séparée créé **à compter de 2006** viennent compenser les plus-values à long terme relevant de ce secteur d'imposition (imposées au taux de 8 %).

Concernant les exercices ouverts **à compter du 1^{er} janvier 2007**, les provisions pour dépréciations constatées à raison des titres de participation bénéficiant du régime d'exonération, exception faite d'une quote-part de frais et charges, ne peuvent plus donner lieu à aucune déduction. Corrélativement, les reprises de provisions constituées au titre d'exercices antérieurs à raison de ces mêmes titres ne font l'objet d'aucune taxation quel que soit l'exercice de leur constitution.

B. Évaluation par équivalence des titres de participation

L'entreprise qui établit des comptes consolidés peut évaluer certaines participations suivant la méthode de l'évaluation par équivalence. Cette méthode consiste à remplacer, dans les comptes sociaux de la société consolidante, la valeur des titres de participation qu'elle détient par la quote-part de capitaux propres des filiales que ces titres représentent.

Les conséquences fiscales de ce mode d'évaluation sont neutralisées. L'écart d'équivalence positif n'est pas taxable. Lorsque la valeur d'équivalence est inférieure au prix d'acquisition des titres, la provision pour dépréciation globale des titres constituée en comptabilité est déductible en fiscalité selon le régime des moins-values à long terme, dans la limite de la dépréciation calculée selon les règles fiscales de droit commun. La provision pour risque global dotée en comptabilité en cas de valeur d'équivalence négative n'est pas déductible.

IV. Plus et moins-values de cession des titres

A. Détermination

La plus-value de cession de titres du portefeuille est calculée par différence entre le prix de cession et le prix de revient de ces titres. Si la cession porte sur un ensemble de titres de même nature acquis à des dates différentes, il faut faire application de la règle « **PEPS** », c'est-à-dire que les titres acquis ou souscrits à la date la plus ancienne sont réputés cédés en priorité. Les plus ou moins-values sont calculées en fonction de la valeur d'origine pour laquelle les titres présumés cédés figuraient au bilan.

Concernant les **titres de participation**, il est possible de déterminer les plus ou moins-values de cession d'après le **prix de revient moyen pondéré**. Cette possibilité ne s'applique pas aux titres inscrits à un sous-compte spécial « Titres relevant du régime des plus-values à long terme ». Si la méthode du prix de revient moyen pondéré est retenue, la durée de détention des titres qui détermine l'application du taux réduit d'imposition est fixée en considérant que la quotité des titres cédés se rapporte à chacune des acquisitions dans la proportion qu'elle représente par rapport au nombre de titres détenus.

Le choix effectué entre la méthode du prix de revient moyen pondéré et la règle du premier entré-premier sorti ne peut pas être modifié lors de la cession ultérieure des titres de la même nature jusqu'à la cession de la totalité des titres concernés.

EXEMPLE

Une entreprise détient 200 titres de participation de la société Baliri : 150 titres acquis en janvier 2001 au prix unitaire de 500 € et 50 titres acquis en mars 2006 au prix de 600 €. Elle cède 100 de ces titres en avril 2007 au prix de 550 €.

Coût de revient moyen pondéré :
$$\frac{(500 \text{ €} \times 150) + (600 \text{ €} \times 50)}{200} = 525 \text{ €}$$

La cession est réputée porter sur les titres acquis en 2001 à concurrence de : $100 \times \frac{150}{200} = 75$ et sur les

titres acquis en 2006 pour le reste, soit $25 \left(100 \times \frac{50}{200} \right)$.

Plus-value à long terme (titres acquis en 2001) : $(550 \text{ €} - 525 \text{ €}) \times 75 = 1\,875 \text{ €}$

Plus-value à court terme (titres acquis en 2006) : $(550 \text{ €} - 525 \text{ €}) \times 25 = 625 \text{ €}$

Selon la méthode du **premier entré-premier sorti**, les résultats sont :

La cession est réputée porter sur les titres acquis en janvier 2001 : $100 \times (550 \text{ €} - 500 \text{ €}) = 5\,000 \text{ €}$.
La plus-value est à long terme puisque les titres cités ont été acquis il y a plus de deux ans.

B. Imposition

La plus ou moins-value dégagée lors de la cession de titres de participation relève du taux réduit d'imposition s'ils sont détenus depuis au moins deux ans. S'ils sont détenus depuis moins de deux ans, la plus ou moins-value est à court terme. Le profit ou la perte résultant de la cession est alors pris en compte dans le résultat soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés (33,1/3 %).

Pour les titres de participation relevant du **secteur d'imposition séparée** institué à compter du 1^{er} janvier 2006, les plus-values de cession sont imposées au taux de **8 %** en 2006 si les titres ont été détenus depuis au moins deux ans. Dans le cas contraire, on applique le régime des plus ou moins-values à court terme.

Les moins-values à long terme afférentes à des titres de participation relevant du secteur d'imposition séparé ne peuvent pas être utilisées pour compenser les plus-values relatives à des titres relevant du taux de 15 %.

Pour les **exercices ouverts à compter de 2007**, les plus-values de cession de ces titres de participation sont **exonérées**, sous réserve d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du résultat net des plus-values de cession, quote-part qui doit être incluse dans le résultat imposé au taux de droit commun.

La cession des **titres de placement** dégage un profit ou une perte qui est compris dans le résultat imposé au taux de droit commun (33,1/3 %) quelle que soit la durée de détention des titres cédés.

V. Transfert de titres de compte à compte

Lorsqu'un transfert de titres du compte de titres de participation à un autre compte du bilan ou inversement est effectué, ce transfert constitue au plan fiscal un fait générateur de **résultat de cession**, mais la prise en compte de ce résultat est différée jusqu'à la cession des titres en cause.

Le résultat du transfert correspond à la différence entre la valeur des titres à la date du transfert et leur valeur fiscale. Ce résultat est soumis au titre de l'exercice de cession des titres transférés, au régime fiscal dont relevaient les titres préalablement au transfert.

La **cession des titres** ayant fait l'objet d'un transfert conduit à l'imposition du résultat du transfert et du résultat de cession, ce dernier étant déterminé d'après la valeur des titres à la date du transfert et soumis au régime dont relèvent les titres depuis cette date.

VI. Titres d'OPCVM

Les règles applicables aux titres détenus dans les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (FCP, Sicav) diffèrent selon que l'entreprise détentrice relève de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés doivent évaluer les parts ou actions d'OPCVM qu'elles détiennent à la clôture de chaque exercice à leur **valeur liquidative** à cette date.

Pour chaque exercice, une compensation est effectuée entre les écarts positifs et négatifs constatés par catégories de titre d'OPCVM.

Le montant net des écarts est rattaché de manière extracomptable au résultat imposable au taux de droit commun de l'exercice. La déduction fiscale des écarts d'évaluation négatifs conduit à réintégrer les **provisions comptables** constituées pour couvrir la dépréciation des titres et à neutraliser les reprises ultérieures de provisions.

Lorsque les titres sont **cédés**, le résultat de cession imposable au taux plein est calculé à partir du prix d'acquisition qui doit être corrigé du montant des écarts d'évaluation déjà intégrés dans le résultat imposable. Les **écarts positifs** qui ont déjà été imposés sont ajoutés au prix d'acquisition et les **écarts négatifs** qui ont déjà été déduits sont déduits du prix d'acquisition.

Deux catégories de titres ne sont pas soumises à ce régime d'évaluation à la valeur liquidative : les titres d'OPCVM **investis en actions** à concurrence de 90 % de la valeur réelle de l'actif répondant à certaines conditions et les parts de fonds communs de placement à risques admises au régime des plus-values à long terme.

CHAPITRE 2. CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

L'impôt sur les sociétés est établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés de capitaux. Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées pour les bénéfices industriels et commerciaux.

Le **régime fiscal des sociétés de capitaux** est caractérisé par la superposition de deux niveaux d'imposition :

- le bénéfice réalisé par la société est soumis à l'impôt sur les sociétés ;
- lorsqu'il est distribué aux associés, il est à nouveau soumis à l'impôt en tant que revenu perçu par les associés ; cette seconde imposition est appelée « impôt de distribution ». Selon la nature de l'associé, les distributions sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ou à l'impôt sur les sociétés.

Au contraire, dans les **sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés**, le bénéfice réalisé n'est imposé qu'une fois, entre les mains des associés. Il est alors soumis, selon la nature de l'associé, soit à l'impôt sur le revenu dans la catégorie d'imposition correspondant à l'activité exercée par la société (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles, revenus fonciers), soit à l'impôt sur les sociétés.

SECTION I. SOCIÉTÉS ET COLLECTIVITÉS IMPOSABLES

I. Personnes morales imposables de plein droit

En règle générale, les **sociétés de capitaux** sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet. Les sociétés concernées sont :

- les **sociétés anonymes**, auxquelles sont assimilées les sociétés par actions simplifiées ;
- les **sociétés en commandite par actions** ;
- les **sociétés à responsabilité limitée** (Sarl), sous réserve de l'option ouverte à certaines de ces sociétés pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;
- les sociétés coopératives et leurs unions.

Les **sociétés civiles** sont également passibles de l'impôt sur les sociétés si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ; tel est le cas d'une société civile immobilière qui donne en location des locaux meublés ou équipés. Cette règle est atténuée pour les sociétés civiles dont l'activité principale est de nature agricole : ces sociétés ne sont pas passibles de l'IS lorsque le chiffre d'affaires tiré d'activités commerciales et non commerciales accessoires n'excède ni 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole, ni 30 000 € au titre d'un exercice.

Dans les **sociétés en commandite simple**, l'impôt sur les sociétés s'applique à la part de bénéfice correspondant aux droits des commanditaires. La part du bénéfice qui correspond aux droits des commandités est imposable à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, à moins que la société n'ait opté pour son assujettissement intégral à l'IS.

Dans les **sociétés en participation**, l'impôt sur les sociétés s'applique à la quote-part de résultat revenant aux associés qui ne sont pas indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués au service des impôts.

Les **personnes morales autres que les sociétés** sont passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (CGI, art. 206, 1). Cette règle s'applique notamment aux associations (*ex.* : associations sportives, associations gérant une clinique, un établissement d'enseignement). Lorsque l'association exerce concurremment une activité lucrative et une activité désintéressée, elle est soumise à l'impôt sur les sociétés de droit commun à raison de son secteur lucratif.

Les établissements publics, les organismes de l'État dotés de l'autonomie financière et les organismes des départements et des communes sont également soumis à l'IS selon le droit commun lorsqu'ils effectuent des opérations de caractère lucratif.

II. Personnes morales imposables sur option

A. Sociétés admises à opter

Les sociétés relevant du régime fiscal des sociétés de personnes peuvent opter pour leur assujettissement à l'IS. Cette option est ouverte : aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple (option pour l'assujettissement intégral à l'IS), aux sociétés en participation, aux Sarl dont l'associé unique est une personne physique, aux exploitations agricoles à responsabilité limitée « de famille », aux groupements d'intérêt public et aux sociétés civiles professionnelles.

Les sociétés civiles qui ne sont pas obligatoirement assujetties à l'IS peuvent opter pour cet impôt. Toutefois, l'option pour l'IS n'est pas ouverte aux sociétés civiles de moyens, aux groupements d'intérêt économique, aux sociétés civiles de construction-vente d'immeubles, aux sociétés civiles de placement immobilier et aux sociétés immobilières de copropriété.

B. Formes et effets de l'option

L'option par les sociétés de personnes pour l'impôt sur les sociétés doit être **notifiée** au service des impôts au lieu du principal établissement au plus tard avant la fin du troisième mois de l'exercice auquel elle s'applique. La notification de l'option est signée dans les conditions prévues par les statuts ou, à défaut, par tous les associés ou participants. L'option est en principe **irrévocable**.

Le changement de régime fiscal vaut **cessation d'activité** ; toutefois, les plus-values latentes et les provisions ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si :

- aucune modification n'est apportée aux valeurs comptables des éléments d'actif à l'occasion de la réalisation de l'opération ;
- l'imposition de ces bénéfices et plus-values demeure possible dans le nouveau régime dont relève l'entreprise.

L'option des sociétés de personnes pour l'impôt sur les sociétés permet aux associés de ne pas acquitter l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices affectés à la constitution de réserves ; l'impôt n'est dû qu'au moment de la mise en distribution desdites réserves. Les produits des parts sociales sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie **des revenus de capitaux mobiliers**. Les **rémunérations** allouées aux associés sont imposables dans la catégorie spéciale de l'article 62 du CGI.

III. Régime particulier des organismes sans but lucratif

Les organismes concernés sont les associations, les congrégations religieuses, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprises et les syndicats professionnels.

Ces organismes ne sont pas soumis à l'IS s'ils ne se livrent pas à des opérations de caractère lucratif. Cependant, même s'ils n'exercent pas d'activité lucrative, ces organismes sont, le cas échéant, redevables de l'IS sur les revenus de leur patrimoine : produits de la location d'immeubles, revenus agricoles et certains revenus de capitaux mobiliers. Sur ces revenus, l'IS est établi au taux réduit de 24 % ramené à 10 % pour certains revenus mobiliers. Ils sont en revanche exonérés d'imposition forfaitaire annuelle et de contribution sociale additionnelle à l'IS.

Lorsqu'ils se livrent à des activités lucratives qui ne bénéficient pas d'exonérations spécifiques, les organismes sans but lucratif sont passibles de l'IS dans les mêmes conditions que les sociétés.

Un organisme est considéré comme non lucratif en fiscalité et n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés (à la TVA et à la taxe professionnelle) si les conditions suivantes sont réunies :

- la gestion est désintéressée ;
- l'activité ne doit pas concurrencer le secteur commercial ou si concurrence il y a, elle doit s'exercer dans les conditions différentes de celles du secteur marchand ;
- l'organisme ne doit pas entretenir de relations privilégiées avec des entreprises.

La **gestion est désintéressée** si :

- l'organisme est géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;
- l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit ;
- les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif sauf le droit de reprise des apports.

Les associations et fondations qui disposent de ressources financières propres supérieures à 200 000 € peuvent rémunérer de un à trois dirigeants sans remettre en cause le caractère désintéressé de leur gestion à condition de respecter certaines conditions.

Les organismes à but non lucratif échappent à l'IS (ainsi qu'à la TVA et à la taxe professionnelle) lorsque la gestion de l'organisme est désintéressée, les activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant des recettes d'exploitation provenant des activités lucratives encaissées au cours de l'année civile n'excède pas 60 000 € hors TVA.

Les organismes sans but lucratif qui se livrent à une exploitation ou des opérations de caractère lucratif qui ne bénéficient pas de la franchise peuvent isoler leurs activités lucratives dans un secteur distinct d'activité ou dans une filiale. Ainsi, l'application de l'IS sera limitée au seul secteur lucratif.

SECTION 2. EXONÉRATIONS

Certaines personnes morales qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés en sont exonérées par une disposition expresse du CGI.

I. Entreprises nouvelles

A. Conditions

Une exonération totale ou partielle d'impôt sur les bénéfices (CGI, art. 44 sexies) pendant cinq ans s'applique aux entreprises nouvelles créées dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2006. L'entreprise doit être soumise à un **régime réel d'imposition**.

Pour les entreprises créées à partir du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2009, un nouveau périmètre d'application a été défini sont concernées : les entreprises qui se créent dans les zones d'Aides à finalités régionales (AFR).

Les zones AFR se composent de plusieurs catégories avec des taux d'aides maximales variables. La liste est fixée par un décret pris en Conseil d'État.

Le même régime s'applique également aux entreprises qui s'implantent dans les Zones de revitalisation rurale (ZRR) ou Zones de redynamisation urbaine (ZRU).

Dans tous les cas, l'entreprise doit avoir son **siège social** et l'**ensemble de l'activité** et des moyens humains et matériels d'exploitation qui soient implantés dans les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire, les territoires ruraux de développement prioritaire, les zones de redynamisation urbaine.

Lorsqu'une entreprise exerce une **activité non sédentaire** réalisée en partie en dehors des zones concernées, la condition d'implantation est réputée satisfaite si elle réalise au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones. Au-delà de 15 %, les bénéfices réalisés sont imposés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones éligibles.

Les activités concernées sont :

- les activités industrielles, commerciales ou artisanales ;
- les activités professionnelles non commerciales exercées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui emploient un effectif de trois salariés au moins ;
- les locations d'établissements industriels et commerciaux munis de leurs équipements si les immeubles loués sont situés dans une zone de revitalisation rurale.

À compter du 1^{er} janvier 2007, les secteurs économiques suivants sont expressément exclus du dispositif : la pêche, l'aquaculture, la construction navale, le charbon, l'acier et les fibres synthétiques.

L'activité de l'entreprise doit être réellement **nouvelle**. L'entreprise créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration ou d'une extension d'activités préexistantes ou constituées pour la reprise de telles activités en est exclue.

Lorsque l'entreprise nouvelle est créée sous la forme d'une société, son capital ne doit pas être détenu directement ou indirectement pour plus de 50 % par d'autres sociétés. La détention indirecte se caractérise par :

- un associé exerce en droit ou en fait des fonctions de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de la société nouvelle ou lui est complémentaire ;
- un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvelle ou lui est complémentaire.

B. Montant de l'exonération

L'entreprise nouvelle bénéficie :

- d'une exonération totale des bénéfices réalisés jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui de leur création. Pour l'entreprise créée dans les zones de revitalisation rurale entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2009, l'exonération totale dure jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de sa création ;
- puis d'un abattement de 75 %, 50 % et 25 % sur les bénéfices réalisés au cours de chacune des trois périodes de douze mois suivantes.

Le montant maximum de bénéfice exonéré est plafonné alternativement selon les termes suivants :

- un plafond régional pour les entreprises implantées en zones AFR,
- un plafond pour les PME,
- un plafond de 200 000 € par période de 3 ans, lorsque l'entreprise n'a pas la qualité de PME et n'est pas implantée dans une zone AFR.

Le montant maximal de bénéfice exonéré est plafonné à **225 000 €** par période de trente-six mois.

Les bénéfices et les plus-values (à l'exception des plus-values de réévaluation) sont concernés par l'exonération qui s'applique après imputation des déficits reportables. L'entreprise nouvelle bénéficie de l'exonération de l'imposition forfaitaire annuelle dans les mêmes conditions que l'exonération d'impôt sur les sociétés.

C. Conditions d'application

1. Exemple d'application

La SA Intecfiscus créée en janvier 2005 remplit l'ensemble des conditions pour bénéficier de l'exonération de son bénéfice réalisé au cours de ses 5 premières années. Elle réalise les résultats fiscaux suivants :

- 31 décembre 2005 : – 10 000 € (déficit)
- 31 décembre 2006 : 60 000 €
- 31 décembre 2007 : 450 000 € dont plus-value à long terme : 300 000 €
- 31 décembre 2008 : 150 000 €
- 31 décembre 2009 : 400 000 € dont plus-value à long terme : 100 000 €

Le 31 décembre 2005 : il n'y a pas d'exonération puisque la société est en déficit. Le plafond d'exonération pour les 36 premiers mois reste fixé à 225 000 €.

Le 31 décembre 2006 : l'exonération à 100 % est calculée sur le bénéfice fiscal après imputation du déficit de 2005, soit : $60\,000 - 10\,000 = 50\,000$ €. Le plafond d'exonération pour les 36 premiers mois passe à : $225\,000 - 50\,000 = 175\,000$ €.

Le 31 décembre 2007 : l'exonération à 75 % est calculée sur le bénéfice fiscal imposable au taux plein (150 000 €) et sur la plus-value à long terme imposable au taux réduit (300 000 €) dans la limite globale du plafond de 175 000 €. *A priori*, il semble possible de pouvoir appliquer d'abord l'exonération sur le résultat fiscal au taux plein et ensuite l'exonération sur la plus-value à long terme dans la limite du plafond restant disponible :

- Résultat fiscal imposable au taux plein (150 000 €) :
 - ℥ 150 000 € × 75 % = 112 500 € exonérés
 - ℥ 150 000 € × 25 % = 37 500 € non exonérés
- Plus-value à long terme imposable au taux réduit (300 000 €)
 - La plus-value à long terme susceptible d'être exonérée s'élève à : 300 000 € × 75 % soit : 225 000 €. Cette exonération est limitée à : 175 000 – 112 500 = 62 500 €
 - ℥ plus-value à long terme exonérée : 62 500 €
 - ℥ plus-value à long terme imposable : 300 000 – 62 500 = 237 500 €

Le 31 décembre 2008 : l'exonération à 50 % est calculée sur le bénéfice fiscal imposable au taux plein soit : 150 000 € × 50 % = 75 000 €. Ce montant est exonéré en totalité puisque le plafond est de nouveau d'un montant de 225 000 € pour une nouvelle période. Le montant de ce plafond non utilisé est reportable sur l'année suivante : 225 000 – 75 000 = 150 000 €.

Le 31 décembre 2009 : l'exonération à 25 % est calculée sur le bénéfice fiscal imposable au taux plein (300 000 €) et sur la plus-value à long terme imposable au taux réduit (100 000 €) dans la limite globale du plafond de 150 000 €.

Résultat fiscal imposable au taux plein (300 000 €) :

- 300 000 € × 25 % = 75 000 € exonérés
- 300 000 € × 75 % = 225 000 € non exonérés

Plus-value à long terme imposable au taux réduit (100 000 €) :

- 100 000 € × 25 % = 25 000 € exonérés
- 100 000 € × 75 % = 75 000 € non exonérés

Le total des exonérations en 2009 soit : 75 000 € + 25 000 € = 100 000 € est inférieur au plafond d'exonération de 150 000 € donc ces deux montants sont totalement exonérés. Le montant du plafond d'exonération non utilisé est perdu définitivement soit : 150 000 € – 100 000 € = 50 000 €.

2. Modalités d'application de calcul du plafond pour les entreprises implantées en zones AFR

Le montant maximal de bénéfices exonérés pour toute la période d'application du régime est déterminé à partir de dépenses éligibles multipliées par un taux.

Les frais retenus sont :

- le montant des investissements financés au moins pour 25 % sans aides publiques en immobilisations corporelles et incorporelles dans la mesure où ils sont maintenus au moins 5 ans ;
- ou les coûts salariaux (salaires bruts plus cotisations sociales) des emplois créés retenus sur une période de 2 ans. Chacun des emplois doit être maintenu pendant une période minimum de 5 ans ;
- ou la combinaison des deux dans la limite du montant le plus élevé des deux premières méthodes.

Le taux applicable ensuite à ces dépenses est différent selon les zones :

- 29 % pour les zones AFR permanentes et transitoires à taux réduit et les AFR transitoires.
- 43 % pour les zones AFR transitoires permanentes au taux normal.
- 145 % pour les DOM hors Guyane.
- 174 % pour la Guyane.

EXEMPLE D'APPLICATION DANS LES ZONES AFR

Une entreprise (non PME) est créée le 1^{er} janvier 2007 en zone AFR au taux normal et remplit les conditions d'application du régime d'exonération. Son exercice coïncide avec l'année civile.

Les coûts salariaux correspondant aux emplois créés sont les suivants :

2007 : 200 000 € (représentent le coût total salarial des embauches de l'année ajusté à 2 ans).

2008 : création d'un nouvel emploi dont le coût salarial représente 30 000 € sur 2 ans.

2009 : pas de création d'emploi.

2007 : montant du plafond d'exonération : $200\,000 \times 43\% = 86\,000$ €.

2008 : montant du plafond : $200\,000 + 30\,000 = 230\,000 \times 43\% = 98\,900$ € (le montant correspond au total de l'exonération dont bénéficiera la société).

Application au résultat fiscal de l'entreprise :

Exercice 2007 : Résultat fiscal : 20 000 €. Il est intégralement exonéré. Montant du plafond régional reportable : $98\,900 - 20\,000 = 78\,900$ €.

Exercice 2008 : Résultat fiscal : 35 000 €. Il est intégralement exonéré, la limite du plafond régional n'est pas dépassée. Montant du plafond reportable : $78\,900 - 35\,000 = 43\,900$ €.

Exercice 2009 : Résultat fiscal : 40 000 €. Il est normalement exonéré à hauteur de 75 %, soit $40\,000 \times 75\% = 30\,000$ €. Bénéfice imposable : 10 000 €. Le montant de l'exonération (30 000 €) est inférieur au plafond régional, il s'impute sur celui-ci. Montant du plafond reportable : $43\,900 - 30\,000 = 13\,900$ €.

Exercice 2010 : Résultat fiscal : 43 000 €. Il est exonéré à hauteur de 50 %, soit $43\,000 \times 50\% = 21\,500$ €, ce montant est supérieur au plafond utilisable. L'entreprise ne peut bénéficier d'une exonération qu'à hauteur de 13 900 €. Bénéfice imposable : 29 100 € ($43\,000 - 13\,900$).

Exercice 2011 : Résultat fiscal : 40 000 €. L'entreprise ne bénéficie d'aucune exonération, elle a utilisé la totalité de son montant utilisable. Résultat fiscal imposable : 40 000 €.

3. Modalités d'application de calcul du plafond pour les PME

Deux catégories sont concernées :

- Les petites entreprises emploient moins de 50 salariés ; leur chiffre d'affaires ou le total du bilan ne dépasse pas 10 millions d'euros ; elles doivent être détenues pour au moins 75 % de leur capital par une ou plusieurs personnes physiques.
- Les moyennes entreprises emploient moins de 250 salariés ; leur chiffre d'affaires est inférieur à 50 millions d'euros et leur bilan est inférieur à 43 millions d'euros ; elles doivent également être détenues pour au moins 75 % de leur capital par une ou plusieurs personnes physiques.

a. Situation des PME implantées hors zones AFR

Cela concerne donc les entreprises dans les Zones de revitalisation rurale (ZRR) ou les Zones de redynamisation urbaine (ZRU).

Les dépenses éligibles sont identiques au régime des zones AFR ; deux taux seulement sont applicables : 43 % pour les petites entreprises et 21 % pour les moyennes entreprises.

b. Moyennes entreprises implantées en zones AFR

Le taux applicable ensuite à ces dépenses est différent selon les zones :

- 72 % pour les zones AFR permanentes et transitoires à taux réduit et les AFR transitoires.
- 58 % pour les zones AFR transitoires permanentes au taux normal.
- 203 % pour les DOM hors Guyane.
- 174 % pour la Guyane.

c. Petites entreprises implantées en zones AFR

Les dépenses doivent être exposées au cours des 5 premières années suivant la création de l'entreprise. Les dépenses éligibles pour les petites entreprises sont :

- les intérêts sur les financements externes et les dividendes sur les fonds propres utilisés à un taux ne dépassant pas le taux de référence,
- les frais de location d'installations de production et d'équipements,
- l'énergie, l'eau, le chauffage, ainsi que les impôts (autres que la TVA et l'impôt sur les sociétés) et les charges administratives,
- les amortissements, les frais de location-vente d'installations et d'équipements ainsi que les coûts salariaux dont les charges sociales obligatoires sous réserve qu'ils ne bénéficient pas par ailleurs d'autres formes d'aides.

Le taux d'aide maximale est différent selon la période d'application et la zone d'implantation de l'entreprise :

- Pour les trois premières années :
 - W 72 % pour les zones AFR.
 - W 101 % dans les DOM.
- Pour les deux années suivantes :
 - W 43 % pour les zones AFR.
 - W 72 % dans les DOM.

Les modalités de calcul suivent ensuite celles décrites dans l'exemple pour les entreprises implantées en zones AFR.

II. Zones franches urbaines

Le bénéfice résultant d'une activité professionnelle implantée jusqu'au 31 décembre 2008 dans certaines zones franches urbaines, peut bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pendant cinq ans puis d'un abattement dégressif pendant neuf ans ou trois ans selon que l'effectif salarié est inférieur ou non à cinq (CGI, art. 44 octies).

Les exploitants individuels et les sociétés peuvent bénéficier de cette exonération. L'entreprise doit exercer l'une des activités suivantes : industrielle, commerciale et artisanale, professionnelle non commerciale, locations d'immeubles professionnels munis de leurs équipements situés en zone franche.

Pour les entreprises implantées au 1^{er} janvier 2004 dans les quarante et une nouvelles zones franches urbaines découlant de la loi 2003-710 du 1^{er} août 2003 ou qui s'y implanteront jusqu'au 31 décembre 2008, l'exonération est réservée aux PME.

La **petite et moyenne entreprise doit** employer au plus cinquante salariés et, elle réalise un chiffre d'affaires ou a un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice, à compter du 1^{er} janvier 2005. Son capital ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus directement ou indirectement, à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises de plus de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions d'euros ou le total du bilan supérieur à 43 millions d'euros.

L'exonération se décompose en deux périodes : une exonération totale d'impôt sur les bénéfices réalisés pendant les 60 premiers mois et un abattement dégressif de 60 %, 40 % et 20 % sur les bénéfices réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième et de la troisième tranche de douze mois suivant la période d'exonération totale.

Les entreprises dont l'effectif salarié est inférieur à cinq au cours de la dernière période d'imposition bénéficiant en tout ou partie de l'exonération au taux plein, l'abattement dégressif s'élève à 60 %, 40 % et 20 % des bénéfices réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième tranche de douze mois suivant la période d'exonération totale.

Le bénéfice exonéré ou bénéficiant d'abattement dégressif ne peut excéder 61 000 € au titre de chaque période de douze mois.

Les bénéfices et les plus-values, après imputation des déficits reportables, bénéficient de l'exonération. Certains produits ne provenant pas directement de l'activité exercée dans la zone sont exclus de l'exonération : produits de participation, subventions, abandons de créances...

La société qui exerce l'ensemble de son activité dans une zone franche urbaine bénéficie d'une exonération d'imposition forfaitaire annuelle au titre des mêmes périodes et dans les mêmes conditions que l'exonération d'impôt sur les bénéfices.

III. Entreprises de pêche artisanale : abattement sur le bénéfice

Le bénéfice imposable des artisans pêcheurs, soumis à un régime réel d'imposition, qui s'établissent pour la première fois entre le 1^{er} janvier 1997 et le 31 décembre 2010, est déterminé, au titre des **soixante premiers mois d'activité**, sous déduction d'un **abattement de 50 %**. Pour en bénéficier, les artisans doivent être âgés de moins de quarante ans au moment de leur installation, avoir satisfait à des conditions de formation et avoir présenté un plan d'installation.

L'abattement s'applique également, sous les mêmes conditions, à la quote-part de bénéfice revenant au pêcheur associé d'une société de pêche artisanale.

L'abattement ne s'applique pas au bénéfice soumis à un taux réduit d'imposition ni aux revenus classés dans la catégorie des salaires et ne peut se cumuler avec d'autres abattements pratiqués sur le bénéfice réalisé par l'artisan pêcheur ou la société précitée. Sont classés dans la catégorie des salaires les revenus correspondant aux rémunérations dites « à la part » perçues au titre de leur travail personnel par les artisans pêcheurs, ainsi que, lorsqu'ils sont embarqués, par le ou les pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale.

IV. Jeunes entreprises innovantes

Le statut de jeune entreprise innovante ouvre droit à des avantages fiscaux pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004. Il s'agit de PME créées depuis moins de huit ans qui engagent au cours de chaque exercice des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % de leurs charges totales.

Leur capital doit être détenu de manière continue à hauteur de 50 % au moins soit par des personnes physiques de manière directe ou indirecte (une seule société interposée ayant la qualité de PME), soit par des sociétés de capital risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés impersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds, ou par des fondations ou associations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ou par des établissements publics de recherche et d'enseignement ou leurs filiales. Le capital des jeunes entreprises innovantes peut également être détenu par des sociétés qualifiées elles-mêmes de JEI.

Le statut de jeune entreprise innovante est réservé aux entreprises réellement **nouvelles**.

La **PME** est une entreprise qui au cours de chaque exercice d'application du statut de jeune entreprise innovante a, d'une part, employé moins de 250 personnes et, d'autre part, réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 40 millions € ou disposé d'un total de bilan inférieur à 27 millions €.

Les jeunes entreprises innovantes peuvent obtenir une période d'**exonération totale** des bénéfices de trente-six mois et une période d'**abattement de 50 %** de vingt-quatre mois. Ces avantages s'appliquent à des **exercices bénéficiaires** qui ne sont pas nécessairement consécutifs.

L'exonération est applicable aux **bénéfices** et **plus-values** après imputation des déficits reportables. Certains produits sont exclus de l'exonération : produits de participations, subventions, libéralités et abandons de créances, excédent des produits financiers sur les frais de même nature.

Une exonération totale d'**imposition forfaitaire annuelle** est applicable tout au long de la période au cours de laquelle la jeune entreprise innovante conserve le statut spécial. Elle est redevable de l'IFA le 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle ne satisfait plus à l'une des conditions requises.

V. Reprise d'entreprises industrielles en difficulté

Pour les exercices clos entre le 16 décembre 2003 et le 31 décembre 2006, les sociétés créées pour la reprise d'entreprises ou d'établissements industriels en difficulté peuvent bénéficier d'une **exonération d'IS** à raison des bénéfices réalisés au cours de leurs **24 premiers mois** d'activité. Elles sont également dispensées du paiement de l'**IFA** au cours de cette période.

La société nouvelle doit être créée spécialement pour la reprise et être imposable à l'IS. Son capital ne doit pas être détenu directement ou indirectement par les personnes qui ont été associées ou qui ont détenu indirectement plus de 50 % du capital de l'entreprise en difficulté pendant l'année précédant la reprise.

L'exonération concerne les bénéfices réalisés au cours des 24 premiers mois d'activité dans la limite d'un avantage en impôt de **100 000 €**. Cette aide peut être majorée pour les entreprises qui s'implantent en tout ou partie dans une zone éligible à la prime d'aménagement du territoire ou qui répondent à la définition des PME au sens de la réglementation européenne. Le plafond de 100 000 € correspond à l'avantage maximal dont l'entreprise peut bénéficier au cours d'une période de 3 ans.

À compter du 1^{er} janvier 2007 jusqu'au 31 décembre 2013, les reprises d'entreprises industrielles en difficulté bénéficient des conditions d'exonération suivantes :

Des zones d'Aides à finalités régionales (AFR) ont été définies, à l'intérieur desquelles les entreprises voient leurs bénéfices exonérés dans une limite calculée à partir des coûts éligibles par taux ; celui-ci est de :

- 29 % pour les zones AFR permanentes et transitoires à taux réduit,
- 43 % pour les zones AFR permanentes à taux normal,
- 145 % pour les DOM hors Guyane,
- 174 % pour la Guyane.

Pour les PME le taux est majoré :

- Moyenne entreprise :
 - W 58 % pour les zones AFR permanentes et transitoires à taux réduit,
 - W 72 % pour les zones AFR permanentes à taux normal,
 - W 174 % pour les DOM hors Guyane,
 - W 203 % pour la Guyane.

- Petite entreprise :
 - W 87 % pour les zones AFR permanentes et transitoires à taux réduit,
 - W 101 % pour les zones AFR permanentes à taux normal,
 - W 203 % pour les DOM hors Guyane,
 - W 232 % pour la Guyane.

Les coûts éligibles sont l'ensemble des frais salariaux des emplois créés ou repris lors de l'opération.

Le montant obtenu constitue un plafond global qui vaut pour la période d'exonération de 2 ans. Il peut faire l'objet d'un ajustement la 2^e année d'application en fonction des embauches ou débauches de personnel réalisées au cours de cette année.

Le montant global de l'avantage ne peut dépasser 200 000 € pour les 2 ans.

VI. Pôles de compétitivité

Des pôles de compétitivité sont créés par regroupement sur un territoire donné d'entreprises, d'établissements d'enseignement supérieur et d'organismes de recherche publics ou privés. Ils ont vocation à travailler en synergie afin de mettre en place des projets de développement économique innovants.

Une entreprise qui exerce une activité industrielle, commerciale ou non commerciale peut bénéficier d'avantages fiscaux à condition d'être implantée dans les zones de recherche et développement d'un pôle de compétitivité et de participer à un projet agréé. Si cette entreprise exerce également une activité hors zone, le résultat exonéré qui correspond à l'activité effectuée dans la zone, doit être déterminé au moyen d'une comptabilité séparée.

L'entreprise concernée peut obtenir une période d'**exonération** totale des bénéfices de **36 mois** et une période d'**abattement de 50 % de 24 mois**. L'exonération s'applique à des exercices bénéficiaires qui ne sont pas obligatoirement consécutifs au titre d'une période maximale de 120 mois calculée à compter du début des travaux de recherche.

L'exonération concerne les bénéfices et les plus-values régulièrement déclarés par l'entreprise après imputation des déficits reportables (pour les entreprises soumises à l'IS). En sont exclus certains produits : produits de participations, subventions, libéralités et abandons de créances, excédent des produits financiers sur les frais de même nature.

L'entreprise bénéficie également d'une exonération totale d'IFA pendant une période de 5 ans si le siège social et l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation relatifs au projet de recherche sont implantés dans la zone.

VII. Bassin d'emploi à redynamiser

Le dispositif du régime d'exonération d'impôt sur le résultat des entreprises, dans les bassins d'emplois à redynamiser, est applicable entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2011. L'entreprise qui entend en bénéficier doit déposer une déclaration spéciale dans les 6 mois du début d'activité. L'option est irrévocable.

A. *Champ d'application*

Entreprises bénéficiaires :

- Les entreprises individuelles relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.
- Les sociétés ou groupements relevant du régime des sociétés de personnes.
- Les sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option.

Le dispositif est applicable quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise (microentreprise, réel simplifié et réel normal).

De même, aucune condition de taille (bilan, nombre de salariés, chiffre d'affaires) n'est demandée.

Sont exclues les activités civiles (agricoles, construction-vente immobilière, gestion de patrimoine mobilier ou immobilier).

De même, les activités suivantes sont formellement exclues :

- Secteur de la pêche et de l'aquaculture.
- Secteur de la construction navale.
- Secteur du charbon.
- Secteur de l'acier.
- Secteur des fibres synthétiques.
- Activités liées à la production primaire des produits agricoles.

Condition du lieu d'exercice de l'activité

L'activité doit être réalisée dans des bassins d'emplois à redynamiser, ils sont issus des zones d'emplois remplissant des critères spécifiques ; la liste des bassins est limitative et est intangible pendant toute la durée de ce régime.

L'entreprise doit donc disposer d'une implantation matérielle dans le bassin ; elle peut être propriétaire ou locataire de son local professionnel. Elle doit avoir des moyens d'exploitation relatifs à son activité dans ce bassin ; enfin elle doit y exercer une activité effective sans pour autant être exclusive à cette zone.

L'exonération s'applique aussi bien à des entreprises nouvelles qu'à des entreprises préexistantes (l'entreprise cependant ne doit pas avoir bénéficié d'un dispositif d'exonération au cours des 5 dernières années, tel que la prime d'aménagement du territoire, une exonération entreprise nouvelle, implantation dans une zone franche urbaine, reprise d'entreprise en difficulté).

B. *Modalités d'application*

Le régime prévoit une exonération complète d'impôt sur les seuls bénéfices réalisés dans le bassin d'emploi pendant une période de 84 mois à partir du début d'activité dans cette zone.

Les produits qui ne proviennent pas directement de l'activité exercée dans le bassin d'emploi sont retranchés du bénéfice après imputation des déficits antérieurs encore reportables et imposés dans les conditions de droit commun.

La répartition du bénéfice entre celui provenant du bassin d'emploi et celui réalisé hors de cette zone est déterminée forfaitairement selon le calcul suivant :

Éléments d'imposition à la taxe professionnelle afférents à l'activité exercée dans le bassin

– Valeur locative des moyens de transports utilisées dans le bassin

Ensemble des éléments d'imposition à la taxe professionnelle du contribuable

Le rapport obtenu est arrondi à l'unité supérieure et ne peut excéder 100 %.

C. Plafonnement des avantages

Deux types alternatifs de plafonnement ont été mis en place.

Activité créée dans une zone AFR

Lorsqu'une entreprise est créée dans une zone AFR, le montant du bénéfice exonéré est plafonné selon une limite calculée en appliquant au coût salarial des emplois créés (ou si le montant est plus favorable, celui du prix de revient des immobilisations acquises ou créées) un taux (29 %, 43 %, 145 % et 174 % selon les zones, ce taux étant majoré dans le cas de petites et moyennes entreprises).

Activité créée hors d'une zone AFR

Le cumul des aides dont peut bénéficier l'entreprise ne peut pas dépasser la somme de 200 000 € par période de 3 ans. Le cumul à prendre en compte est celui des allègements reçus en matière d'impôt sur les bénéfices, taxe professionnelle, taxe foncière, cotisations sociales à la charge de l'employeur.

D. Application de ce régime pour l'Impôt forfaitaire annuel (IFA)

L'entreprise, exonérée d'impôt sur les sociétés en application de ce régime d'exonération, bénéficie également d'une exonération d'IFA.

En revanche, pour être exonérée d'IFA, la société doit exercer l'ensemble de son activité dans des bassins d'emplois à redynamiser, sinon elle est redevable en totalité de cet impôt.

SECTION 3. TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

I. Principe de territorialité

À la différence de l'impôt sur le revenu, qui sous réserve des conventions internationales, s'applique au revenu mondial du contribuable, l'impôt sur les sociétés est régi par le principe de territorialité : les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Il en résulte que :

- les sociétés françaises sont **exonérées** de l'impôt sur les sociétés en raison des bénéfices de leurs exploitations directes à l'étranger même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en France ;
- les sociétés de capitaux étrangères sont **imposées** à l'impôt sur les sociétés en France en raison des résultats de leurs exploitations directes situées en France.

Le principe de territorialité s'applique aussi pour la prise en compte des **pertes** : les pertes subies dans les entreprises exploitées hors de France ne sont **pas imputables** sur les bénéfices réalisés en France.

II. Notion d'entreprise exploitée en France

A. *Jurisprudence du Conseil d'État*

L'imposition à l'impôt sur les sociétés en France ne suppose pas nécessairement l'existence d'un véritable établissement en France. La jurisprudence du Conseil d'État retient comme critère d'imposition l'exercice habituel d'une activité commerciale en France, ce qui est plus large.

L'exercice habituel d'une **activité commerciale en France** peut résulter :

- soit de la présence en France **d'un établissement** ayant une certaine permanence et possédant une autonomie propre (succursale, usine, comptoir de vente...);
- soit de la réalisation d'opérations en France **par l'intermédiaire de représentants** n'ayant pas de personnalité indépendante et agissant pour le compte de l'entreprise qui les emploie ;
- soit de la réalisation en France d'un **cycle commercial complet d'opérations**, tel qu'achat et vente de marchandises.

Symétriquement, l'entreprise française qui exerce une **activité à l'étranger** sous la forme d'un établissement, de représentants ou d'un cycle complet d'opérations n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés sur le résultat de cette activité. Toutefois, les opérations réalisées à l'étranger par une société française dans le cadre d'un cycle complet sont soumises à l'impôt sur les sociétés si elles ne sont **pas détachables**, par leur nature ou par leur mode d'exécution, des opérations réalisées en France par l'entreprise.

EXEMPLES

Les bénéfices réalisés par une société française sur l'exécution à l'étranger d'un chantier de construction ou de travaux ne sont pas imposables en France lorsque, eu égard à la durée, à l'importance et à l'autonomie technique des opérations réalisées sur place, ce chantier peut être considéré comme une entreprise exploitée hors de France, même si certaines tâches de gestion et de direction sont exécutées en France.

Une entreprise française qui vend à l'étranger des produits achetés à l'étranger est imposable en France pour ces bénéfices, étant donné que toutes les décisions correspondantes émanent de la France où la société a son seul établissement. Les opérations ne peuvent être considérées comme constituant un cycle commercial complet à l'étranger.

B. *Conventions internationales*

Pour l'application du principe de territorialité, les conventions internationales retiennent la notion **d'établissement stable**. Une entreprise d'un État contractant n'est imposable dans l'autre État que si elle y dispose d'un établissement stable. D'une manière générale, l'établissement stable est défini comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce son activité.

Les bénéfices provenant d'opérations effectuées dans des « établissements stables » situés en **France** sont imposables en France. Les bénéfices provenant d'opérations effectuées dans des « établissements stables » situés dans le pays **étranger** ne sont pas imposables en France.

III. Exceptions au principe de territorialité

Le régime du **bénéfice consolidé** et le régime du **bénéfice mondial** sont applicables sous réserve d'un agrément du ministre de l'économie et des finances. Ils permettent aux sociétés françaises agréées de déterminer leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés en retenant soit l'ensemble de leurs bénéfices français et des bénéfices de leurs établissements à l'étranger (bénéfice mondial) soit cet ensemble majoré de la part leur revenant dans les bénéfices de leurs filiales à 50 % au moins françaises et étrangères (bénéfice consolidé).

D'autres mesures dérogatoires ont été retenues pour lutter contre l'**évasion fiscale internationale**. Par exemple, en application de l'article 57 du CGI, pour le calcul de l'impôt dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les **bénéfices indirectement transférés** à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente soit par tout autre moyen, sont rapportés aux résultats imposables.

De même, en application de l'article 238A du CGI, pour le calcul de l'impôt, certaines charges payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France ne sont admises en déduction, lorsque le bénéficiaire est soumis à un **régime fiscal privilégié** dans l'État en cause, que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

De même, en application de l'article 209B du CGI, les entreprises françaises peuvent être imposées à l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices réalisés par leurs filiales ou établissements implantés hors de France et soumis à un **régime fiscal privilégié**.

CHAPITRE 3. LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

La base d'imposition à l'impôt sur les sociétés est le bénéfice, déterminé d'après les règles applicables aux bénéfices industriels et commerciaux. Il y a toutefois un certain nombre de différences entre le bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu et le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés. La première, nous l'avons vu, réside dans la territorialité de l'impôt : les bénéfices réalisés hors de France ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. Les autres différences sont exposées ci-après ou ont été étudiées lors de l'examen des bénéfices industriels et commerciaux.

Concernant la **période d'imposition**, les entreprises nouvelles passibles de l'impôt sur les sociétés qui ne dressent pas de bilan au cours de leur première année civile d'activité n'ont pas à produire de déclaration provisoire. Elles sont imposées dans ce cas sur les résultats de la période écoulée depuis leur début d'activité jusqu'à la date de clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de leur création.

SECTION I. REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

I. Régime général

Les revenus des valeurs mobilières perçus par la société restent compris dans son **bénéfice imposable** à l'impôt sur les sociétés (en matière d'impôt sur le revenu, ils sont distraits du bénéfice pour être imposés dans la catégorie des revenus mobiliers). Les **crédits d'impôt** attachés aux revenus mobiliers sont **imputés** sur le montant de l'impôt sur les sociétés.

II. Régime des sociétés mères et filiales

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent retrancher de leur bénéfice les **dividendes** qu'elles reçoivent de leurs filiales françaises ou étrangères. Ce régime permet d'éviter que les bénéfices de la filiale distribués à la société mère soient soumis à une double imposition au titre de l'impôt sur les sociétés. Ce régime est optionnel.

A. Conditions

Ce régime optionnel est applicable aux personnes morales, quelle que soit leur nationalité, soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent des participations répondant aux conditions suivantes :

- les titres de participations détenus par la société mère sont nominatifs ou déposés dans un établissement agréé par l'administration. Les titres doivent appartenir à la société mère en pleine propriété ;
- ils représentent au moins 5 % du capital de la société émettrice ; ce pourcentage s'apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation ;
- pour les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2005, tous les titres, qu'ils aient été ou non souscrits à l'émission, doivent être **conservés pendant deux ans**. En cas de cession de titres dans ce délai, la société mère est tenue de verser au Trésor le montant de l'impôt dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard. Ce paiement doit s'effectuer dans les trois mois suivant la cession ;
- la société versante doit être soumise à l'IS ou à un impôt étranger équivalent.

Les titres ayant fait l'objet d'un prêt ou d'une remise en garantie et ceux mis en pension ne peuvent être pris en compte par aucune des deux sociétés parties à l'opération pour l'application du régime fiscal des sociétés mères et filiales.

Les produits des **titres sans droits de vote** ne sont plus exclus du régime spécial pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 31 décembre 2005 si la société mère détient par ailleurs des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de sa filiale.

Ce régime ne s'applique pas aux participations détenues dans une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes. Dans ce cas, la société participante doit ajouter à son bénéfice imposable la part du résultat de la société de personnes correspondant à ses droits, déterminée selon les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

Comme les dividendes sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, les **crédits d'impôts** qui sont, le cas échéant, attachés à certains dividendes distribués par des sociétés étrangères **ne sont pas imputables sur l'impôt sur les sociétés**.

B. Réintégration d'une quote-part de frais et charges

Les produits nets des participations ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères, perçus au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci déduction faite d'une quote-part de frais et charges.

Le taux de la quote-part de frais et charges à réintégrer est fixé uniformément à 5 % du produit total des participations, crédits d'impôt étrangers compris (montant brut).

Les crédits d'impôt attachés aux dividendes correspondent aux crédits d'impôt attachés aux produits de filiales étrangères ayant leur siège dans un pays lié à la France par une convention internationale. Ils sont à comprendre dans l'assiette de la quote-part relative aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005.

La réintégration de la quote-part de frais et charges est obligatoire. Cette quote-part ne peut toutefois excéder, pour chaque période d'imposition, le montant total des frais et charges de toute nature exposés par la société participante au cours de la même période. Il s'agit de l'ensemble des charges prises en compte pour la détermination du résultat fiscal, y compris les charges financières, les pertes de change et les provisions déductibles fiscalement au taux normal.

Cette quote-part de frais et charges a pour objectif de réintégrer les charges relatives à des produits qui ne sont pas imposés. En revanche, le produit des participations (dividende) n'est pas imposé, donc il n'est pas possible d'imputer une partie des crédits d'impôts relatifs à ces dividendes sur l'impôt sur les sociétés dû.

C. Traitement du crédit d'impôt attaché au dividende

Lorsque des **revenus mobiliers** avec crédit d'impôt sont **inclus** dans le bénéfice imposable d'une société relevant de l'impôt sur les sociétés, la société peut **retrancher de l'impôt sur les sociétés** qu'elle doit payer, le montant du **crédit d'impôt**.

Ces revenus mobiliers devraient normalement être comptabilisés avec le crédit d'impôt (**montant brut**) dans le résultat fiscal et subir l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, c'est la totalité du crédit d'impôt qui s'imputerait ensuite sur l'impôt sur les sociétés.

Il est possible de comptabiliser dans le résultat fiscal uniquement le revenu mobilier sans le crédit d'impôt (**montant net**). Dans ce cas, il n'est possible d'imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés au taux de 33,1/3 % que 66,2/3 % du crédit d'impôt (100 % – 33,1/3 %).

En revanche, lorsque des **revenus mobiliers** avec crédit d'impôt **ne sont pas inclus** dans le bénéfice imposable, ce qui est le cas notamment dans le régime des sociétés mères où les dividendes reçus des sociétés filiales ne sont pas compris dans le bénéfice imposable, il n'est pas possible de déduire de l'impôt sur les sociétés le montant des crédits d'impôts attachés, le cas échéant, à ces dividendes.

L'option pour le régime des sociétés mères et filiales reste *a priori* plus favorable que le mécanisme de l'imputation. Elle diminue le montant de l'impôt sur les sociétés brut et par suite la base de calcul des contributions additionnelles à l'IS.

EXEMPLE

La société mère Intecgrotoutou encaisse un dividende net de 255 000 € de sa filiale étrangère Intecminitoutou qui ouvre droit à un crédit d'impôt de 15 % du montant brut du dividende, soit $300\,000\text{ €} \times 15\% = 45\,000\text{ €}$. On considère que la société comptabilise les dividendes pour leur montant net. Nous supposons par hypothèse que l'impôt sur les sociétés global est supérieur à 763 000 €.

Régime de droit commun ¹		Régime des sociétés mères ²	
<i>Exercice clos le 31 décembre 2006</i>			
IS : $255\,000 \times 33,1/3\%$:	85 000 €	Quote-part de frais et charges :	
Crédit d'impôt imputable :		$(255\,000 + 45\,000) \times 5\% = 15\,000\ €$	
$45\,000 \times 2/3$:	-30 000 €	IS sur quote-part frais et charges :	
IS net :	55 000 €	$15\,000 \times 33,1/3\%$:	5 000 €
CSB ³ de 3,3 % :		CSB de 3,3 % :	165 €
$85\,000 \times 3,3\%$:	2 805 €	Imposition totale :	5 165 €
Imposition totale :	57 805 €		

D. Traitement fiscal

1. Dividendes provenant de filiales françaises

- Exonération fiscale donc déduction extracomptable (état n° 2058-A).
- Réintégration d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du produit des participations.

2. Dividendes provenant de filiales étrangères

- Exonération fiscale donc déduction extracomptable (état n° 2058-A).
- Réintégration d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du produit total des participations crédit d'impôt compris.
- Généralement retenue à la source dans l'État de la filiale.

SECTION 2. INTÉRÊTS DES COMPTES COURANTS D'ASSOCIÉS

Comme en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux, les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent à la disposition de la société sont déductibles dans la limite des intérêts calculés au taux correspondant à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée supérieure à 2 ans. Ce taux s'établit à **4,48 %** pour les exercices coïncidant avec l'année civile **2006**. La déduction des intérêts est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré.

REMARQUE

Ce régime est étudié dans la partie BIC du cours.

¹ Le régime de droit commun consiste à taxer les dividendes et ensuite à imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt.

² Le régime des sociétés mères consiste à déduire du résultat fiscal le montant du dividende qui a été comptabilisé et à réintégrer la quote-part de frais et charges.

³ **CSB** : La Contribution sociale sur les bénéfices concerne les sociétés, autres que les PME, passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal (33,1/3 %) et au taux réduit (15 % ou 8 %). Elle est calculée au taux de **3,3 %** sur le montant de l'impôt sur les sociétés de l'exercice diminué d'un abattement de 763 000 €.

L'imposition forfaitaire annuelle, la créance née du report en arrière des déficits, les crédits d'impôt de toute nature ne peuvent pas venir diminuer le montant d'impôt sur les sociétés sur lequel est assise la contribution.

SECTION 3. JETONS DE PRÉSENCE ALLOUÉS AUX MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION OU DE SURVEILLANCE

Les jetons de présence ne sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés que dans la mesure où, globalement, ils n'excèdent pas 5 % du montant de la rémunération moyenne attribuée au cours de l'exercice aux salariés les mieux rémunérés de l'entreprise multiplié par le nombre des membres du conseil. Les personnes les mieux rémunérées s'entendent des 5 ou 10 salariés les mieux rémunérés suivant que l'effectif de l'entreprise est inférieur ou non à 200 salariés.

Les membres du conseil dont les fonctions n'ont été exercées que pendant une partie de l'exercice ne sont décomptés qu'au prorata de leur temps de présence.

Pour les sociétés anonymes sans personnel ou employant moins de 5 personnes, les jetons de présence, alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, ne sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés que dans la limite de **457 €** par membre.

La fraction des jetons de présence non déductible doit être rapportée pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés aux résultats de l'exercice au cours duquel ces jetons de présence ont été comptabilisés dans les charges d'exploitation.

EXEMPLE

Dans la SA Riri, les jetons de présence figurant dans les charges sont de 30 000 € et ont été versés à 8 administrateurs dont un administrateur présent seulement 3 mois dans l'année. La SA emploie 250 salariés et la rémunération totale des 10 personnes les mieux payées s'élève à 400 000 €.

Nombre d'administrateurs : $7 + 0,25 = 7,25$

Limite de déduction : $\frac{400\,000}{10} = 40\,000 \text{ €} ; 40\,000 \times 5 \% \times 7,25 = 14\,500 \text{ €}$

Montant à réintégrer : $30\,000 \text{ €} - 14\,500 \text{ €} = 15\,500 \text{ €}$

CHAPITRE 4. LE RÉGIME DES DÉFICITS

Lorsque le résultat fiscal d'un exercice est déficitaire, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et, au besoin, des exercices ultérieurs. Toutefois, sur option de la société, le déficit peut être reporté sur le bénéfice non distribué des trois exercices précédents.

SECTION 1. REPORT DU DÉFICIT SUR LES EXERCICES SUIVANTS

En comptabilité, le déficit d'un exercice est viré au débit du compte « Report à nouveau » et vient ainsi diminuer le montant des capitaux propres. Il n'a pas d'incidence sur le résultat des exercices suivants. En revanche, au point de vue fiscal, le déficit fiscal « **est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice** ». Si ce bénéfice est insuffisant, le solde du déficit est reporté sur les exercices suivants.

Ce droit au **report illimité** des déficits concerne les déficits constatés au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 et ceux restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter de cette date.

Avant le 1^{er} janvier 2004, la règle était que les déficits ne pouvaient être reportés que sur les cinq exercices suivant celui de leur constatation. Toutefois les amortissements comptabilisés et réputés différés en période déficitaire pouvaient être reportés indéfiniment. Aujourd'hui, le régime des amortissements comptabilisés et réputés différés en période déficitaire n'existe plus puisque les déficits sont indéfiniment reportables.

Pour les sociétés qui clôturent leur exercice le 31 décembre, le droit au report illimité s'applique aux déficits subis au titre des exercices arrêtés depuis le 1^{er} janvier 1999.

Les déficits peuvent être imputés sur les **plus-values à long terme** et cessent d'être reportables dans cette hypothèse.

En principe, le déficit n'est susceptible d'être reporté que dans le cadre de l'entreprise qui l'a subi. Le changement de régime fiscal, d'objet ou d'activité réelle de la société qui emporte la cessation d'entreprise fait perdre le droit au report du déficit.

SECTION 2. REPORT EN ARRIÈRE DU DÉFICIT

L'entreprise passible de l'impôt sur les sociétés peut opter pour le report en arrière du déficit constaté à la clôture d'un exercice sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice déficitaire.

L'option pour le report en arrière fait l'objet d'une déclaration spéciale (n° 2039) jointe à la déclaration de résultats. Le déficit reporté en arrière cesse d'être reportable sur les résultats des exercices suivant celui au titre duquel il a été constaté.

L'option pour le report en arrière porte non seulement sur le déficit du dernier exercice clos mais également sur les déficits reportables subis au cours d'exercices antérieurs. Les déficits sont reportés en arrière et s'il existe un solde non imputé sur les bénéfices antérieurs, compte tenu de la base d'imputation, ce solde est reporté en avant.

Le déficit reporté en arrière est imputé sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice d'option en commençant par le plus ancien.

L'entreprise a également la possibilité de différer son report en arrière (arrêt du Conseil d'État du 4 août 2006, n° 28520). Ainsi, le bénéfice d'imputation est décompté à partir de l'exercice d'origine du déficit et non à partir de l'exercice à la clôture duquel l'option est exercée.

Par exemple, une entreprise à la clôture de l'exercice 2007 est déficitaire ; elle l'était également à la clôture de l'exercice 2006.

À la clôture de l'exercice 2007, elle peut, valablement, décider de reporter en arrière son déficit 2006, l'imputation s'effectuant dans ce cas sur son bénéfice 2003.

En outre, l'entreprise peut exercer son option sur une partie de son déficit, le solde restant étant, quant à lui, reporté en avant dans les conditions de droit commun.

Le **bénéfice d'imputation** correspond au résultat fiscal imposé à l'**impôt sur les sociétés au taux de droit commun** et au **taux réduit** en faveur des **PME** (taux de 15 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002).

Lorsque des plus-values à long terme ou des redevances de concession de droits de propriété industrielle imposés normalement à 19 % (taux applicable pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2005) sont comprises dans le bénéfice d'une PME imposé au taux réduit de 15 %, le déficit

reporté en arrière s'impute indistinctement sur ce bénéfice, indépendamment des éléments qui le composent.

Rappelons que le taux d'imposition des plus-values à long terme est de 15 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 puis 8 % (en 2006) et 0 % à compter de 2007 pour les titres de participation, le cas échéant.

Sont **exclus** du bénéfice d'imputation les plus-values à long terme taxées au taux réduit de 15 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 (19 % pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2005) et les bénéfices exonérés de l'impôt sur les sociétés.

Du montant ainsi obtenu, il faut retrancher les **distributions** prélevées sur le bénéfice en question et qui n'ont pas rendu exigible le précompte mobilier ou le prélèvement exceptionnel de 25 % en 2005.

Le précompte a été supprimé comme l'avoir fiscal mais notons que l'avoir fiscal utilisé par une personne physique était égal à la moitié du dividende. Si le dividende a été prélevé sur des bénéfices qui n'avaient pas été soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, la société devait acquitter un impôt : le précompte. Le précompte était égal à l'avoir fiscal attaché au dividende. Le précompte était également dû si les dividendes étaient prélevés sur des bénéfices qui avaient été réalisés au cours d'exercices clos depuis plus de cinq ans.

Les **distributions qui ont entraîné l'exigibilité du précompte** et celles en 2005 qui ont entraîné l'exigibilité du prélèvement exceptionnel de 25 %, n'ont pas à être déduites du bénéfice d'imputation. Cette règle ne s'applique pas aux distributions prélevées sur des bénéfices taxés au taux réduit de l'impôt sur les sociétés en faveur des PME (15 %) et qui ont donné lieu au paiement du précompte plafonné.

À compter de **2005** les distributions de dividendes n'ouvrent plus droit à l'avoir fiscal et ne sont plus susceptibles de rendre le précompte exigible. Elles peuvent, le cas échéant, en 2005 rendre exigible le prélèvement exceptionnel de 25 %.

Les bénéfices qui ont donné lieu à crédit d'impôt au titre du rachat d'une entreprise par ses salariés ou à un **impôt payé** au moyen d'**avoirs fiscaux** ou de **crédits d'impôt** sont exclus du bénéfice d'imputation.

Pour la détermination des bénéfices ayant donné lieu à un impôt payé au moyen d'avoirs fiscaux ou de crédits d'impôt, il convient d'appliquer les règles suivantes :

– **Montant de l'impôt sur les sociétés acquitté au moyen d'avoirs fiscaux et de crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers.**

Pour la détermination du bénéfice d'imputation, les avoirs fiscaux et crédits d'impôt sont réputés affectés au paiement de l'impôt sur les sociétés dû au taux normal (33,1/3 %) ou au taux réduit des PME (15 %) et au taux réduit des plus-values à long terme dans la proportion existant, entre l'impôt dû respectivement à ces taux et le montant total de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice ou de la période d'imposition considérée.

W Pour la détermination du bénéfice d'imputation soumis au **taux normal de 33,1/3 %** :

$$\frac{\text{(avoirs fiscaux + crédits d'impôt afférents aux revenus mobiliers)}}{\text{(totalité de l'IS de l'exercice avant imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt)}} \times \frac{\text{(montant de l'IS calculé au taux normal)}}{\text{(totalité de l'IS de l'exercice avant imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt)}}$$

W Pour la détermination du bénéfice d'imputation soumis au **taux réduit de 15 % des PME** :

$$\frac{\text{(avoirs fiscaux + crédits d'impôt afférents aux revenus mobiliers)}}{\text{(totalité de l'IS de l'exercice avant imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt)}} \times \frac{\text{(montant de l'IS calculé au taux réduit de 15 % des PME)}}{\text{(totalité de l'IS de l'exercice avant imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt)}}$$

- **Montant de l'impôt sur les sociétés acquitté au moyen des autres crédits d'impôt** (crédits d'impôt pour dépenses de recherche, de formation professionnelle...).

Ces crédits d'impôt sont retenus pour une fraction de leur montant puisqu'ils peuvent être utilisés aussi bien pour le paiement de l'IS au taux normal (33,1/3), au taux réduit des PME (15 %) ou de l'IS au taux réduit des plus-values à long terme (15 %). Il faut procéder à une répartition proportionnelle de leur montant entre chacune de ces fractions de l'IS par application des formules de calcul :

- W Pour la détermination du bénéfice d'imputation soumis au **taux normal** :

$$\frac{[(\text{montant total des autres crédits d'impôt utilisés pour le paiement de l'IS}) - (\text{montant de l'IS calculé au taux normal} - \text{montant total de l'IS au taux normal acquitté au moyen d'avoirs fiscaux et de crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers})]}{[(\text{montant total de l'IS dû} - \text{montant total des avoirs fiscaux et crédits d'impôt attachés aux revenus de valeurs mobilières utilisés en paiement de l'IS de l'exercice})]}$$

- W Pour la détermination du bénéfice d'imputation soumis au **taux réduit de 15 %** :

$$\frac{[(\text{montant total des autres crédits d'impôt utilisés pour le paiement de l'IS}) \times (\text{montant de l'IS calculé au taux réduit de 15 \%} - \text{montant de l'IS au taux réduit acquitté au moyen d'avoirs fiscaux et de crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers})]}{[(\text{montant total de l'IS dû} - \text{montant total des avoirs fiscaux et crédits d'impôt attachés aux revenus de valeurs mobilières utilisés en paiement de l'IS de l'exercice})]}$$

Les bénéfices antérieurs sur lesquels le déficit est imputé ont été soumis à l'impôt sur les sociétés. L'excédent d'impôt ainsi versé par la société constitue pour elle une créance sur le Trésor.

La créance sur le Trésor est égale au produit du déficit imputé par le taux de l'impôt sur les sociétés applicable à l'exercice de réalisation du bénéfice (taux normal de 33,1/3 % ou taux réduit de 15 % pour les PME).

Les contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés sont sans incidence sur le montant de la créance.

Lorsqu'un déficit fiscal est susceptible d'être reporté en arrière sur les bénéfices d'un exercice soumis pour partie au taux réduit de 15 % en faveur des PME et pour partie au taux normal de l'impôt sur les sociétés, le déficit est réputé imputé en priorité sur le bénéfice au taux normal puis sur le bénéfice soumis au taux réduit.

Le produit correspondant à la créance sur le Trésor n'est pas imposable. Il doit être déduit de façon extracomptable pour la détermination du résultat fiscal. La créance constitue un produit de l'exercice déficitaire sur le plan comptable.

La créance peut être utilisée pour payer l'impôt sur les sociétés au taux normal ou au taux réduit au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire a été clos. Cette **imputation** s'effectue sur les acomptes d'IS, sur le solde de l'IS et, le cas échéant, sur les rappels d'IS concernant ces exercices. Au terme du délai de cinq ans, la créance qui n'a pas été utilisée pour payer l'IS est **remboursée** à l'entreprise. Le décompte du délai s'effectue par années civiles. Si la société a opté pour le report en arrière d'un exercice déficitaire antérieur au dernier exercice clos, le délai de remboursement part de l'exercice d'origine du déficit et non de celui de la demande. Les entreprises qui font l'objet d'une procédure de **redressement** ou de **liquidation judiciaire** peuvent demander le remboursement anticipé de leur créance dès la date du jugement qui a ouvert ces procédures. Le remboursement est effectué après retenue d'un intérêt calculé au taux de l'intérêt légal appliqué au montant de la créance restant à imputer. Elle peut être cédée à titre de garantie à un établissement de crédit par la voie du bordereau Dailly. La créance ne peut pas servir au paiement de l'IFA, du précompte mobilier ou des contributions additionnelles sur l'impôt sur les sociétés.

Exemple

La SA Jolivet a subi en 2006 un déficit fiscal de 250 000 €. Elle opte pour le report en arrière de ce déficit. Du dossier fiscal de cette société, vous avez extrait les renseignements suivants :

Exercices	2003	2004	2005	2006
Résultat fiscal au taux de 33,1/3 %	140 000 €	110 000 €	60 000 €	-250 000 €
Plus-value nette à long terme	20 000 €		10 000 €	
Dividendes distribués dans l'exercice, mais prélevés sur le résultat de l'exercice précédent	50 000 €	30 000 €	20 000 €	10 000 €
Avoirs fiscaux provenant de dividendes de sociétés françaises non filiales ¹	12 000 €			
Avoirs fiscaux provenant de dividendes de sociétés françaises filiales (la SA Jolivet a opté pour le régime mère-filiale)	5 000 €	6 000 €		

1. Montant effectivement imputé sur l'IS jusqu'au 31 décembre 2004 compte tenu du taux réduit de l'avoir fiscal utilisé par les personnes morales.

Question

Calculer le montant de la créance fiscale sur le Trésor.

Calcul de la créance

Le résultat imposable au taux réduit des plus-values nettes à long terme n'est pas à prendre en compte.

Il faut diminuer le résultat fiscal imposable au taux normal des **distributions** effectuées.

Exercices	2003	2004	2005	2006
Résultat au taux normal	140 000	110 000	60 000	-250 000
Dividendes distribués au titre de l'exercice	-30 000	-20 000	-10 000	
Bénéfice disponible	110 000	90 000	50 000	

Les **avoirs fiscaux** provenant de sociétés françaises filiales ne sont pas à prendre en compte. La société ayant opté pour le régime des sociétés mères, les avoirs fiscaux ne pouvaient pas être imputés sur l'impôt sur les sociétés.

Les bénéfices ayant donné lieu à un impôt payé au moyen d'avoirs fiscaux provenant de dividendes de sociétés françaises non filiales sont exclus des bénéfices d'imputation. Il faut rechercher quelle est la fraction du bénéfice dont l'impôt correspondant a été réglé au Trésor, par le biais des avoirs fiscaux.

Exercice 2003

$$\begin{array}{l}
 \text{IS au taux normal : } 140\,000 \times 33,1/3 \% = 46\,667 \text{ €} \\
 \text{IS au taux réduit de 19 \% : } 20\,000 \times 19 \% = 3\,800 \text{ €} \\
 \hline
 \text{Total} \qquad \qquad \qquad 50\,467 \text{ €}
 \end{array}$$

Par simplification, les sociétés passibles de l'IS qui utilisent les avoirs fiscaux n'imputent sur le montant de l'impôt qu'une partie de cet avoir fiscal, en contrepartie elles peuvent se dispenser d'inclure l'avoir fiscal dans leurs produits.

Montant de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun (33,1/3 %) acquitté au moyen d'avoirs fiscaux ou de crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers :

$$12\,000 \text{ €} \times \frac{46\,667}{50\,467} = 11\,096 \text{ €}$$

Un avoir fiscal de 11 096 € permettait de régler un impôt sur les sociétés de :

$$11\,096 \times 66,2/3 \% = 7\,397 \text{ €}$$

Un impôt sur les sociétés de 7 397 € correspond à un bénéfice de : $7\,397 \div 33,1/3 \% = 22\,191 \text{ €}$

Mais ce montant de 22 191 € n'est retenu qu'à hauteur d'une fraction égale à la proportion qui existe entre le montant non distribué des bénéfices fiscaux effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal et le montant total de ces mêmes bénéfices. Cette restriction est logique dans la mesure où les avoirs fiscaux avaient permis de payer un impôt se rapportant aux bénéfices en général, et donc pour une partie aux bénéfices distribués.

On ne retiendra donc que : $22\,191 \times \frac{\text{Bénéfice distribué}}{\text{Résultat fiscal de droit commun}}$

Les dividendes distribués par la société représentent $\frac{30\,000}{140\,000}$ des bénéfices fiscaux.

Les bénéfices, dont l'impôt a été réglé par avoir fiscal, se partagent proportionnellement aux montants distribués ou non, soit :

– **bénéfice distribué** dont l'IS a été réglé par avoirs fiscaux : $22\,191 \times \frac{30\,000}{140\,000} = 4\,755 \text{ €}$

– **bénéfice non distribué**, dont l'IS a été payé par avoirs fiscaux : $22\,191 \times \frac{110\,000}{140\,000} = 17\,436 \text{ €}$

Bénéfice d'imputation 2003 : $140\,000 - (30\,000 + 17\,436) = \mathbf{92\,564 \text{ €}}$

L'avoir fiscal a été supprimé à compter du 1^{er} janvier 2005. Depuis cette date, les sociétés ne peuvent plus acquitter l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables avec les avoirs fiscaux attachés aux dividendes qu'elles ont précédemment reçues. L'impôt sur les sociétés 2004 au taux de droit commun et au taux réduit n'a pas pu être payé avec les avoirs fiscaux reçus en 2004.

Exercice 2004

Le bénéfice d'imputation est égal au résultat imposable au taux normal, diminué des dividendes prélevés sur ce bénéfice, soit : $110\,000 - 20\,000 = \mathbf{90\,000 \text{ €}}$

Exercice 2005

IS au taux normal : $60\,000 \times 33,1/3 \% =$	20 000 €
IS au taux réduit de 19 % : $10\,000 \times 15 \% =$	1 500 €
Total	<u>21 500 €</u>

Bénéfices distribués dont l'IS a été payé avec l'avoir fiscal : 0

Le bénéfice d'imputation 2005 est de : $60\,000 - 10\,000 = 50\,000$ €

Le montant de la base de calcul de la créance est de : $92\,564 + 90\,000 + 50\,000 = 232\,564$ €

Le montant de la créance est de : $232\,564 \times 33,1/3 \% = 77\,521$ €

Le calcul est groupé puisque les trois exercices d'imputation ont le même taux de 33,1/3 %.

Montant du déficit reportable en avant : $250\,000 - 232\,564 = 17\,436$ €

CHAPITRE 5. CRÉDITS D'IMPÔTS

SECTION I. MÉCÉNAT D'ENTREPRISE

I. Dons aux œuvres et autres organismes

Les dons aux œuvres d'intérêt général et à certains autres organismes agréés **ne sont pas déductibles** du résultat fiscal mais ouvrent droit à une **réduction d'impôt**. Ces dépenses doivent être réintégrées extracomptablement sur le tableau de détermination du résultat fiscal (n° 2058A). Le produit correspondant à la créance d'impôt n'étant pas imposable doit être déduit extracomptablement sur le même tableau.

Les exploitants relevant de l'**impôt sur le revenu** ont le choix entre cette réduction d'impôt et celle prévue à l'intention de l'ensemble des contribuables (*voir série 01*).

A. Dons ouvrant droit à la réduction d'impôt

Les dons et versements qui ouvrent droit à la réduction d'impôt dans la limite d'un **plafond** unique de **5 %** du chiffre d'affaires sont ceux effectués au profit :

- des **œuvres et organismes d'intérêt général** à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;
- des **fondations d'entreprises** ;
- des **fondations** ou **associations reconnues d'utilité publique** ou des **musées de France** ;
- des **associations culturelles** ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs ;
- des établissements d'**enseignement supérieur** ou d'enseignement artistique publics ou privés à but non lucratif agréés ;
- des **sociétés** ou organismes de **recherche agréés** ;
- des **organismes** agréés ayant pour objet exclusif le **financement de PME** ou la fourniture à celles-ci de prestations d'accompagnement en début d'activité ;
- des organismes publics ou privés à gestion désintéressée ayant pour objet la présentation au public d'**œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain**.

B. Conditions de versement des dons

Les versements de dons ne doivent pas comporter de contrepartie directe ou indirecte pour l'entreprise donatrice. Cependant, la **remise de biens de faible valeur**, c'est-à-dire présentant une disproportion marquée avec le montant du versement est possible. De même, l'association du **nom de l'entreprise versante** aux opérations réalisées par les organismes bénéficiaires des dons est possible.

C. Montant de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est égale à **60 %** des sommes versées, retenues dans la **limite de 5 ‰** du **chiffre d'affaires hors taxes** de l'entreprise. Si les dons excèdent la limite de 5 ‰, l'**excédent** est reporté successivement sur les cinq exercices suivants et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions, après prise en compte des versements de l'exercice.

D. Utilisation de la réduction d'impôt

Dans les **entreprises relevant de l'impôt sur le revenu**, la réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de réalisation des versements quelle que soit la date de clôture de l'exercice. Le fait que les versements aient été effectués après la clôture de l'exercice est sans incidence.

Dans les **entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés**, la réduction d'impôt s'impute sur le solde de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les versements sont effectués.

La fraction du **crédit d'impôt non imputée** peut être imputée sur l'impôt sur les sociétés ou sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'un des cinq exercices qui suivent.

Dans les **sociétés de personnes** relevant de l'impôt sur le revenu, la réduction d'impôt calculée au niveau de la société doit être répartie entre les associés au prorata de leurs droits pour être imputée sur leurs impositions personnelles.

II. Acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique

Les entreprises peuvent **déduire** de leur **résultat imposable** le coût d'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants inscrites à l'actif immobilisé à condition qu'elles restent exposées au public pendant la période de déduction. Les œuvres peuvent également être exposées dans un lieu accessible aux salariés, à l'exception de leurs bureaux.

Il en est de même, du coût d'acquisition d'instruments de musique que l'entreprise s'engage à prêter aux artistes interprètes qui en font la demande.

La déduction du résultat imposable s'effectue par fractions égales sur les résultats de l'**exercice d'acquisition** et des **quatre** années suivantes pour les biens acquis à compter du 1^{er} janvier 2002 (ou des neuf ou dix-neuf années suivantes pour les œuvres acquises à compter du 1^{er} janvier 1994 ou avant cette date).

Le **montant** de la **déduction** du **résultat** imposable réalisée au titre de chaque exercice est limité à la différence entre la limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires et le montant des versements aux œuvres et organismes qui ouvrent droit à la réduction d'impôt (*voir ci-avant A.*).

III. Trésors nationaux acquis par l'État

Les sociétés soumises à l'**impôt sur les sociétés** peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur les sociétés égale à **90 %** des versements effectués pour contribuer à l'achat de biens culturels ayant le caractère de **trésors nationaux** qui ont fait l'objet d'un refus de délivrance d'un certificat d'exportation par l'administration et ont donné lieu à une **offre d'achat par l'État** ou de **biens culturels** situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le **patrimoine national** du point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

Les versements sont non déductibles du résultat imposable et doivent avoir été acceptés par les ministres du budget et de la culture. Cette réduction d'impôt est appliquée sur l'impôt dû au titre de l'exercice d'acceptation des versements et ne peut excéder 50 % de l'impôt.

IV. Trésors nationaux acquis pour l'entreprise elle-même

Les entreprises relevant de l'**impôt sur le revenu** ou de l'**impôt sur les sociétés** peuvent bénéficier sur agrément d'une **réduction d'impôt** égale à **40 % des versements** effectués pour acquérir elles-mêmes des trésors nationaux dont elles s'engagent à accepter le classement comme monument historique.

Les biens concernés doivent être conservés pendant dix ans à compter de leur acquisition et placés en dépôt durant cette période soit auprès d'un musée de France, soit auprès d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'État.

V. Dons effectués pour la restauration de monuments historiques privés

À partir du 1^{er} janvier 2007, ouvrent droit à une réduction d'impôt au titre du mécénat d'entreprise les versements effectués par une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés auprès de :

- la Fondation du patrimoine, reconnue d'utilité publique, ayant pour but de promouvoir la connaissance, la conservation et la mise en valeur du patrimoine non protégé ;
- une fondation ou une association dite « abritée » par la Fondation du patrimoine ;
- fondations ou associations reconnues d'utilité publique et agréées, qui ont un objet culturel et pour vocation de subventionner la réalisation de travaux de conservation, restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits.

Le bénéficiaire final du don doit être le propriétaire de l'immeuble qui fait l'objet des travaux, que ce soit une personne physique ou une société civile constituée uniquement de personnes physiques.

Les dirigeants de la société versante, ainsi que les membres du conseil d'administration, ne doivent pas avoir conclu par ailleurs une convention avec la Fondation du patrimoine. Ils ne doivent pas, non plus eux-mêmes ou leur conjoint, ascendants, descendants ou collatéraux, être propriétaires de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux (soit directement, soit au travers d'une société civile).

A. Conditions d'emploi des fonds versés

Ils doivent financer les travaux sur les immeubles en question. À ce titre, une convention est conclue entre la Fondation du patrimoine et le propriétaire de l'immeuble concerné.

B. Immeuble concerné

Sont concernés les immeubles bâtis classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ou ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine.

C. Modalités d'application de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est égale à 60 % du montant du don versé ; ce dernier ne doit pas excéder 5 % du chiffre d'affaires de l'entreprise.

SECTION 2. CRÉDIT D'IMPÔT RECHERCHE

Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt calculé en fonction de leurs dépenses de recherche. Ce régime s'applique également à certaines entreprises qui sont exonérées d'impôt sur les bénéfices.

Ce régime s'applique également à certaines entreprises **exonérées d'impôt sur les bénéfices** : entreprises nouvelles, jeunes entreprises innovantes, entreprises créées pour la reprise d'une entreprise en difficulté, entreprises qui exercent ou créent des activités dans les zones franches urbaines, ou entreprises implantées dans une zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité.

I. Régime optionnel

L'option pour le crédit d'impôt recherche est annuelle, sauf pour les sociétés de personnes pour lesquelles elle est quinquennale. L'option est matérialisée par le dépôt d'une déclaration spéciale n° 2069A.

Il ne peut y avoir cumul entre le régime du crédit d'impôt recherche et les mesures suivantes : déduction immédiate des dépenses de recherche, réduction d'impôt au titre des dons aux organismes de recherche agréés, amortissement exceptionnel des logiciels acquis.

II. Dépenses de recherche à retenir

- Les **dépenses de recherche** éligibles à ce crédit peuvent être engagées en France mais également au sein de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, dès lors qu'elles concourent à la détermination du résultat imposable en France.

Les dépenses de recherche affectées à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique (recherche fondamentale, recherche appliquée, opérations de développement expérimental) ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

- les dotations aux **amortissements des immobilisations** créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche ;
- les **dépenses de personnel** (rémunérations et cotisations sociales obligatoires) afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations.

Les dépenses de personnel liées à la première embauche de personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent sont retenues pour le double de leur montant pendant les douze premiers mois suivant leur recrutement, à la condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente. En outre, les dépenses de fonctionnement de ces jeunes docteurs sont évaluées à 200 % des dépenses de personnel ;

- les autres **dépenses de fonctionnement** exposées dans les mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel mentionnées ci-dessus. Ce pourcentage est fixé à 200 % des dépenses de personnel qui se rapportent aux personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent pendant les douze premiers mois suivant leur recrutement à la condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente ;
- le coût des opérations de recherche **sous-traitées** soit à des organismes de recherche publics ou à des universités (les dépenses sont retenues pour le double de leur montant en l'absence de liens de dépendance entre l'entreprise et l'organisme prestataire), soit à des organismes de recherche privés ou à des experts scientifiques ou techniques agréés. Ces dépenses sont retenues dans la limite globale de 2 millions € par an ;
- les **frais de prise** et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale, et les frais de **défense** de ceux-ci sans limitation de montant ;
- les dotations aux amortissements des **brevets** et certificats d'obtention végétale acquis en vue de réaliser des opérations de recherche.

Les dépenses de **veille technologique** exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche dans la limite de 60 000 € par an.

Peuvent également être pris en compte les frais d'élaboration de nouvelles **collections** dans les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir y compris en cas de sous-traitance.

Les dépenses de participation de l'entreprise aux réunions officielles de **normalisation** relative à ses produits peuvent également être retenues.

Les **subventions** publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

En cas de **transfert** de personnels, d'immobilisations ou de contrats conclus avec des organismes externes, entre entreprises ayant des liens de dépendance directe ou indirecte, ou résultant de fusions, scissions, apports ou opérations assimilées, il est fait abstraction, pour le calcul de la part en accroissement de la variation de dépenses provenant exclusivement du transfert.

Le montant des dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche est également déductible du résultat fiscal de la société.

III. Calcul du montant du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt est déterminé par année civile quelles que soient la date de clôture de l'exercice et sa durée.

Pour les dépenses engagées à compter du 1^{er} janvier 2006, son montant est égal à **10 %** des dépenses de recherche exposées au cours de l'année et de **40 %** de la variation des dépenses de l'année comparée à la moyenne des dépenses exposées au cours des deux années précédentes revalorisées de la hausse des prix à la consommation hors tabac. Pour 2005, les taux étaient respectivement de 5 % et 45 %.

L'entreprise qui relève du régime des **sociétés de personnes** dont les bénéficiaires sont imposés entre les mains de ses membres ne peut pas bénéficier elle-même directement du crédit d'impôt. Le crédit d'impôt est transféré à ses membres au prorata de leurs droits pour être imputé sur leurs impositions personnelles sauf s'il s'agit de personnes physiques associées et qui n'exercent pas d'activités professionnelles dans la société.

Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes à 10 millions d'euros pour 2006 et 16 millions d'euros pour 2007. Il s'apprécie en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt **positif** ou **négatif** correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes et aux droits des membres de groupements.

Il existe un plafond propre aux dépenses d'élaboration de nouvelles collections confiées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir à des stylistes ou bureaux de style agréés qui rentrent dans le calcul du crédit d'impôt. La fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte de ces dépenses est plafonnée pour chaque entreprise à 100 000 € par période de trois ans consécutifs.

En cas de **diminution des dépenses** de recherche d'une année par rapport à la moyenne des dépenses des deux années précédentes, une somme égale à 40 % de cette variation (crédit négatif) est imputée sur l'accroissement des dépenses engagées au titre des cinq années suivantes. Le montant à imputer est plafonné à la somme des crédits d'impôt antérieurement obtenus et correspondant à l'accroissement des dépenses.

Le crédit d'impôt de l'associé d'une **société de personnes** s'apprécie en faisant la somme des crédits d'impôt positifs et négatifs dégagés par la société de personnes dont il est membre et le cas échéant par lui-même. Le crédit d'impôt négatif ainsi transféré par la société de personnes n'est plus reportable sur le crédit d'impôt futur de la société de personnes.

IV. Utilisation du crédit d'impôt : créance sur le Trésor public

Le crédit d'impôt pour dépenses de recherche est imputé sur l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle il a exposé ses dépenses de recherche après imputation des autres crédits d'impôt. L'excédent éventuel du crédit constitue, au profit de l'entreprise, une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance n'est pas imposable.

Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu dû au titre des 3 années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période. Elle est mobilisable auprès des établissements de crédit.

Le crédit d'impôt n'est ni imputable sur l'imposition forfaitaire annuelle, ni sur les contributions additionnelles de 1,5 % (contribution en vigueur pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2005, supprimée après cette date) et de 3,3 % sur l'IS.

Pour les **entreprises nouvelles**, la créance constatée au titre de l'année de création et des deux années suivantes est immédiatement remboursable si elle remplit certaines conditions.

Pour les jeunes entreprises innovantes et pour les PME de croissance, le crédit d'impôt recherche peut être remboursé immédiatement et ce, pendant toute la période où le régime de JEI ou la réduction d'impôt PME de croissance leur sont applicables.

La créance est inaliénable et incessible sauf mobilisation auprès d'un établissement de crédit en application de la loi « Dailly ».

SECTION 3. CRÉDIT D'IMPÔT APPRENTISSAGE

L'entreprise qui exerce une activité industrielle, commerciale, agricole ou libérale imposable selon un régime réel et employant des apprentis peut bénéficier d'un crédit d'impôt. Ce crédit d'impôt est calculé par année civile et s'obtient en multipliant la somme de **1 600 €** par le nombre moyen annuel d'apprentis apprécié, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, en prenant en compte les apprentis dont le contrat a été conclu depuis au moins un mois (au lieu de six antérieurement). Cette somme est portée à **2 200 €** si l'apprenti a la qualité de travailleur handicapé ou bénéficie d'un accompagnement personnalisé ou, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, lorsqu'il est employé dans une entreprise portant le label « Entreprises du patrimoine vivant ».

Le crédit d'impôt est **plafonné** au montant des dépenses de personnel relatives aux apprentis diminué des subventions publiques reçues en contrepartie de leur accueil dans l'entreprise. Le crédit d'impôt est **imputé** sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle elle a employé des apprentis. L'excédent du crédit d'impôt non imputé est restitué.

Dans les **sociétés de personnes**, le crédit d'impôt est transféré aux associés au prorata de leurs droits pour être imputé par ceux-ci sur leurs impositions personnelles sauf s'il s'agit d'associés personnes physiques n'exerçant pas d'activité professionnelle au sein de la société.

SECTION 4. CRÉDIT D'IMPÔT FAMILLE

Les entreprises industrielles, commerciales ou agricoles et les membres des professions libérales imposées selon un régime réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **25 %** des sommes engagées à compter du **1^{er} janvier 2004** en faveur de leurs salariés ayant des enfants à charge.

Les **dépenses concernées** sont celles ayant pour objet la création et le fonctionnement de crèches, ou de haltes-garderies assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans des salariés de l'entreprise, la formation des salariés en congé parental d'éducation, la rémunération des salariés en congé parental d'éducation, de paternité, de maternité ou bénéficiant d'un congé pour enfant malade et l'indemnisation des salariés ayant dû engager des frais de garde exceptionnels à la suite d'un imprévu professionnel survenu en dehors des horaires habituels de travail.

Les dépenses engagées à compter du 1^{er} janvier 2006 au titre de l'aide financière à l'émission de chèques emploi-service universels sont éligibles au crédit d'impôt famille.

Les **subventions publiques** perçues à raison des dépenses ouvrant droit au régime sont déduites des bases de calcul.

Le montant du crédit d'impôt est **plafonné à 500 000 €** par an et par entreprise y compris pour les sociétés de personnes. Ce plafond s'apprécie en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes.

Lorsque les sociétés de personnes ou les groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation.

Le crédit d'impôt est **imputé** sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'employeur au titre de l'année au cours de laquelle il a engagé les dépenses éligibles. L'**excédent** éventuel est remboursé.

Les dépenses retenues pour le calcul du crédit d'impôt sont également déductibles du résultat fiscal de la société.

SECTION 5. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES D'ADHÉSION À UN GROUPEMENT DE PRÉVENTION AGRÉÉ

Les entreprises qui adhèrent à un groupement de prévention agréé relatif à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises bénéficient au titre de l'impôt sur les sociétés ou, pour ce qui concerne les entreprises individuelles, au titre de l'impôt sur le revenu d'un crédit d'impôt égal à **25 %** des dépenses consenties dans les deux premières années d'adhésion dans la limite de **1 500 €** par an.

SECTION 6. CRÉDIT D'IMPÔT CINÉMA

Les entreprises de production cinématographique soumises à l'impôt sur les sociétés qui localisent principalement sur le territoire français le tournage et la production d'œuvres de longue durée agréées et réalisées avec le concours d'auteurs, d'artistes-interprètes et de techniciens français ou européens peuvent sur agrément du directeur général du Centre national de la cinématographie bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **20 %** des dépenses techniques exposées pour la production d'œuvres réalisées principalement en langue française ou dans une langue régionale en usage en France.

Le crédit d'impôt est **plafonné à 1 million d'euros** quelle que soit la nature de l'œuvre pour les prises de vue qui débudent à compter du 1^{er} janvier 2005. Pour les œuvres dont la demande d'agrément provisoire est déposée à compter de 2006, le crédit d'impôt ne peut pas porter à plus de 50 % du budget de production le montant des **aides publiques** accordées (60 % pour les œuvres difficiles et à petit budget).

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice d'engagement de ces dépenses. L'excédent éventuel est remboursé à l'entreprise.

Les dépenses qui ouvrent droit au crédit d'impôt sont, notamment, les salaires et charges sociales afférents aux techniciens et ouvriers, les dépenses liées à l'utilisation de studios de prises de vues, les dépenses de matériels techniques nécessaires au tournage, les dépenses de post-production, les dépenses de pellicules et autres supports d'images et les dépenses de laboratoires... Sont également prises en compte les rémunérations versées aux auteurs et aux interprètes.

SECTION 7. CRÉDIT D'IMPÔT AUDIOVISUEL

Les entreprises de production audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés qui localisent sur le territoire français le tournage et la production d'œuvres audiovisuelles agréées et réalisées avec le concours de techniciens français ou européens peuvent, après agrément du Centre national de la cinématographie, bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **20 %** des dépenses engagées pour la production d'œuvres dont les prises de vues commencent à compter du 1^{er} janvier 2005.

Le crédit d'impôt est plafonné à **1 150 €** ou **1 200 €** par minutes produites et livrées selon la nature de l'œuvre. Le crédit d'impôt ne peut pas, en outre, porter à plus de 50 % du budget de production le montant des aides publiques accordées (60 % pour les œuvres difficiles et à petit budget).

Le crédit d'impôt est **imputé** sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice d'engagement de ces dépenses.

L'**excédent** éventuel du crédit d'impôt est remboursé à l'entreprise.

Les œuvres audiovisuelles **documentaires** ne peuvent bénéficier du crédit d'impôt audiovisuel que lorsque le montant des dépenses éligibles est supérieur ou égal à 2 333 € par minute produite.

Les **dépenses** techniques qui ouvrent droit au crédit d'impôt audiovisuel sont les mêmes que celles qui ouvrent droit au crédit d'impôt cinéma.

SECTION 8. CRÉDIT D'IMPÔT DISTRIBUTION DE PROGRAMMES AUDIOVISUELS

Il s'applique au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2006 et 31 décembre 2008.

Seule peut bénéficier de ce crédit d'impôt une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés.

Elle ne doit pas être liée directement ou indirectement à un éditeur de service de télévision. Elle doit consacrer plus de 80 % de son chiffre d'affaires afférent à l'activité de distribution, à la commercialisation de programmes ou formats audiovisuels originaux de l'Union européenne, et plus de 60 % à la commercialisation de programmes ou formats audiovisuels d'expression originale française ou dans une langue régionale en usage en France.

Enfin, l'entreprise doit réaliser un chiffre d'affaires minimum de 85 000 € de cette activité au cours de l'exercice précédant celui au titre duquel le crédit d'impôt est calculé.

L'entreprise doit déposer une déclaration spéciale au moment du dépôt de sa déclaration de résultat 2065.

I. Dépenses éligibles

- Le montant des à-valoir versés pour le financement de dépenses de production, les dépenses de restauration, de création de nouvelle bande mère en haute définition, de doublage, de sous-titrage effectuées par les sociétés de production qui distribuent leurs propres programmes.
- La rémunération versée (y compris charges sociales) par l'entreprise de distribution aux artistes interprètes de doublage.
- Les dépenses de matériels techniques et de logiciels liés à la mise en ligne de catalogues, les dépenses liées aux investissements informatiques pour le suivi administratif et comptable des ventes, la gestion des droits ou la répartition aux ayants droit.
- Les dépenses liées à la formation professionnelle.

RESTRICTIONS

Les mêmes dépenses ne peuvent être retenues à la fois dans la base de ce calcul de crédit d'impôt et dans celui d'un autre crédit d'impôt.

Par ailleurs, les dépenses retenues ne doivent pas bénéficier du soutien financier du Centre national de la cinématographie.

Les subventions publiques non remboursables perçues doivent être déduites des dépenses

II. Montant du crédit d'impôt

Il s'élève à 20 % du montant total des dépenses éligibles.

Plafonnement : double plafonnement, il ne doit pas excéder 80 % du budget de distribution de l'œuvre ; par ailleurs, le bénéfice du crédit d'impôt ne peut excéder 200 000 € en 2007 par entreprise pour chaque période de 3 ans.

III. Utilisation du crédit d'impôt

Il est imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été exposées.

L'imputation intervient lors du paiement du solde de l'impôt.

Si un excédant est constaté, le montant est immédiatement restitué.

SECTION 9. CRÉDIT D'IMPÔT POUR RELOCALISATION D'ACTIVITÉS EN FRANCE

L'entreprise industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole imposée selon un régime réel qui procède entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2006 à la relocalisation en France d'activités précédemment délocalisées hors de l'Espace économique européen entre le 1^{er} janvier 1999 et le 22 septembre 2004, peuvent bénéficier sur agrément d'un crédit d'impôt.

L'agrément est accordé de plein droit si les conditions suivantes sont réunies :

- les **biens** et **services produits** dans le cadre de l'activité implantée sont de même nature que ceux produits préalablement à son transfert, compte tenu des évolutions technologiques et économiques ;
- la société prend l'engagement de maintenir les **emplois créés** ou les **investissements réalisés** lors de la relocalisation pendant une période minimale de **cinq ans** à compter de la nouvelle implantation ;
- le financement des investissements éligibles est assuré à 25 % au moins par l'entreprise bénéficiaire du crédit d'impôt.

Sont **exclus** du dispositif du crédit d'impôt relocalisation, les activités suivantes :

- dans le secteur **industriel** : transport, construction de véhicules automobiles, construction de navires civils, fabrication de fibres artificielles ou synthétiques, industrie charbonnière ;
- dans le secteur **agricole** et **agroalimentaire** : production, transformation ou commercialisation de produits agricoles, pêche et aquaculture ;
- dans le secteur **financier** : assurance, réassurance, crédit et capitalisation.

Le crédit d'impôt relocalisation comprend un crédit d'impôt « de base » auquel peut s'ajouter, le cas échéant, un crédit d'impôt supplémentaire lorsque l'activité est implantée dans une zone éligible à la Prime d'aménagement du territoire (PAT) classée pour les projets industriels.

Le **crédit d'impôt « de base »** est calculé par période de douze mois en appliquant au montant des dépenses de personnel concernant les emplois créés dans le cadre de la relocalisation un taux dégressif dans le temps de 50 %, 40 %, 30 %, 20 % et 10 % des dépenses éligibles exposées au cours de chacune des cinq périodes de douze mois suivant la nouvelle implantation.

Ce crédit d'impôt « de base » est soumis au **plafond** européen « de minimis » qui impose que l'ensemble des aides dites mineures dont bénéficie l'entreprise ne soit pas supérieur à 200 000 € par période de 3 ans.

Le **crédit d'impôt supplémentaire** dont bénéficie l'entreprise qui relocalise tout ou partie de son activité dans une zone éligible à la prime d'aménagement du territoire classée pour les projets industriels s'applique pendant une période de 36 mois suivant la relocalisation. Il est calculé par période de 12 mois en appliquant un taux variable en fonction du classement de la zone d'implantation (10 % pour les zones à taux réduit, 15 % pour les zones à taux normal, 20 % pour les zones à taux majoré et 65 % pour les DOM) au montant des **dépenses de personnel** relatives aux emplois créés dans le cadre de la relocalisation ou, s'il est plus élevé, au montant hors taxe des **investissements** (immobilisations corporelles acquises à l'état neuf et brevets) réalisés à la suite de la relocalisation. Ces taux régionaux sont majorés de 10 points pour les **PME**. Ils sont réduits de moitié pour la fraction des dépenses éligibles comprises entre 50 millions d'euros et 100 millions d'euros. La fraction des dépenses supérieures à 100 millions d'euros n'est pas retenue pour le calcul du crédit d'impôt.

Les investissements réalisés par les entreprises autres que les petites et moyennes entreprises et composés d'**actifs immatériels** doivent être exploités exclusivement dans l'intérêt de l'entreprise bénéficiaire, avoir été acquis auprès d'un tiers aux conditions du marché, être considérés comme des éléments d'actif amortissables et inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise bénéficiaire. Le montant de ces investissements ne doit pas, en outre, dépasser 25 % du montant total des investissements éligibles.

L'**imputation** du crédit d'impôt relocalisation est effectuée sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de chaque exercice concerné. L'excédent est restitué le cas échéant.

SECTION 10. CRÉDIT D'IMPÔT POUR DÉPENSES DE PROSPECTION COMMERCIALE

Depuis le 1^{er} janvier 2005, un crédit d'impôt est instauré en faveur des **petites et moyennes entreprises** qui embauchent une personne affectée au développement des **exportations en dehors de l'Espace économique européen**. Cet avantage s'applique aux entreprises qui exposent des dépenses de prospection commerciale afin d'exporter des services, des biens et des marchandises en dehors de cette zone. Pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006, cet avantage n'est plus réservé aux dépenses engagées hors de l'Espace économique européen.

Le crédit d'impôt bénéficie également aux sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales.

Le crédit d'impôt est égal à **50 %** des dépenses de prospection commerciale exposées par l'entreprise. Il est accordé au titre de chaque période d'imposition ou de chaque exercice clos pendant la période de vingt-quatre mois qui suit l'embauche dans la limite d'un **plafond** global de **40 000 €**, porté à **80 000 €** pour les associations soumises à l'impôt sur les sociétés et les groupements d'intérêt économique regroupant des petites et moyennes entreprises.

Les **petites et moyennes entreprises** sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros soit un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros. De plus, 75 % au moins de son capital doit être détenu de manière continue par des personnes physiques ou par une société répondant à la définition des PME et détenue elle-même à 75 % au moins par des personnes physiques.

Les **dépenses concernées** sont des dépenses déductibles du résultat imposable :

- frais et indemnités de déplacement et d'hébergement liés à la prospection commerciale ;
- dépenses visant à réunir des informations sur les marchés et les clients ;
- dépenses de participation à des salons et foires-expositions ;
- dépenses visant à faire connaître les produits et services de l'entreprise ;
- indemnités versées aux volontaires internationaux en entreprises.

Les subventions publiques perçues à raison de ces dépenses sont déduites des bases de calcul du crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt est **imputé** sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par la PME au titre des années ou des exercices au cours desquels elle a exposé des dépenses de prospection commerciale. Lorsque le montant du crédit d'impôt calculé au titre d'une année ou d'un exercice excède l'impôt dû par l'entreprise, l'**excédent** lui est immédiatement **restitué**.

Le crédit d'impôt dont sont titulaires les **sociétés de personnes** est transféré, après plafonnement, aux associés au prorata de leurs droits sauf s'il s'agit d'associés personnes physiques n'exerçant pas d'activité professionnelle au sein de la société.

SECTION 11. CRÉDIT D'IMPÔT POUR INVESTISSEMENTS DANS LES NOUVELLES TECHNOLOGIES

Un crédit d'impôt en faveur des **petites et moyennes entreprises** concerne les dépenses d'équipement dans les technologies de l'information engagées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2007. Ce crédit d'impôt est égal à **20 %** du montant de certaines dépenses d'équipement en nouvelles technologies. Sont concernées les dépenses d'acquisition d'immobilisations relatives à la mise en place, l'accès et la sécurité de **réseaux intranet et extranet** et qui ne sont pas liées à la modification, à l'extension ou au renouvellement d'un réseau existant.

Soumis au plafond européen dit « de minimis », le montant du crédit d'impôt dont bénéficie une entreprise ne peut pas dépasser **200 000 €** par période de trois années consécutives.

Le crédit d'impôt est **imputé** sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle celle-ci a engagé les dépenses éligibles. L'excédent éventuel est restitué.

Les **petites et moyennes entreprises** sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et dont le **chiffre d'affaires** réalisé au cours de l'année au titre de laquelle les dépenses éligibles ont été exposées, est inférieur à **50 millions d'euros** ou dont le total de **bilan** est inférieur à **43 millions d'euros**. Le capital doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques, ou par des sociétés répondant aux mêmes conditions.

Les **subventions** publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul du crédit d'impôt.

SECTION 12. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DE LA PREMIÈRE ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ

Les établissements bancaires peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt lorsqu'ils émettent entre le 1^{er} février 2005 et le 31 décembre 2009 des prêts sans intérêt en faveur des personnes physiques dont les ressources n'excèdent pas certains plafonds en vue de la première accession à la propriété de leur résidence principale.

SECTION 13. RÉDUCTION D'IMPÔT EN FAVEUR DES PME DE CROISSANCE

La réduction d'impôt en faveur des PME s'applique aux exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2006 et le 1^{er} janvier 2009.

I. Champ d'application

Pour qu'une entreprise bénéficie de cette réduction d'impôt, elle doit avoir les caractéristiques suivantes :

A. Première caractéristique : Une PME

Sont concernées les PME assujetties à l'impôt sur les sociétés, quelle que soit leur forme juridique ou la nature de leurs activités.

Elle s'applique également aux entreprises anciennement soumises à l'impôt sur le revenu et transformées en sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés, dès le premier exercice soumis à cet impôt.

Les PME placées sous les régimes d'exonération d'IS, à savoir :

- entreprises nouvelles,
- jeunes entreprises innovantes,
- implantation en zone franche urbaine,
- implantation en Corse,
- implantation en zone de recherche et de développement,

peuvent successivement bénéficier de ces exonérations et de la réduction d'impôt. Toutefois, cette dernière ne trouve à s'appliquer qu'après la cessation du régime d'exonération.

1. Définition de la PME

Une PME est une entreprise qui emploie au moins 20 salariés et au plus 250 salariés (hors apprentis, CES, contrat d'insertion) et réalise un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 millions d'euros au titre de l'exercice (ramené à 12 mois s'il est inférieur), ou à un total de bilan inférieur ou égal à 43 millions d'euros.

Ces critères s'apprécient au titre de l'exercice de la réduction d'impôt.

2. Conditions de détention

L'entreprise doit être détenue de manière continue à hauteur de 75 % au moins par des personnes physiques ou par une entreprise répondant elle-même à la définition de la PME ; son capital ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus à 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises.

Les conditions doivent être remplies au titre de l'exercice de la réduction d'impôt ou des deux exercices précédents.

B. Deuxième caractéristique : Accroissement de la masse salariale de l'entreprise

Les dépenses de personnel de l'entreprise doivent avoir augmenté de 15 % au moins, au titre de chacun des deux exercices précédant l'exercice de calcul de la réduction d'impôt.

Les dépenses de personnel à prendre en compte pour calculer l'augmentation de la masse salariale comprennent les salaires et leurs accessoires ainsi que les charges sociales (cotisations sociales obligatoires uniquement).

La durée des exercices de l'entreprise est, le cas échéant, ramenée à 12 mois.

Précisions concernant les dépenses de personnel :

- Les dépenses de personnel relatives aux dirigeants sont expressément exclues de la base de calcul (en revanche, leurs salaires, s'ils sont en plus salariés de l'entreprise, sont admis dans le calcul).
Ainsi pour une :
 - W société anonyme : exclusion du président du conseil d'administration, directeur général, directeurs généraux y compris ceux délégués, membres du directoire s'ils sont actionnaires ;
 - W Sarl et commandite par actions : exclusion du gérant ;
 - W société de personnes ayant opté pour l'IS : gérant ou, à défaut, gérant désigné, à défaut tous les associés.
- L'entreprise qui connaît une forte croissance des dépenses de personnel au cours des exercices N-1 et N-2 mais dont les dépenses de personnel de l'exercice N (par rapport à N-1) n'ont pas augmenté, ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt.
- En revanche, la PME qui bénéficie de la réduction d'impôt au titre de l'exercice N continue à en bénéficier au titre de l'exercice suivant même si, au titre de cet exercice, la dépense de personnel n'a pas augmenté d'au moins 15 % par rapport à celle de l'exercice précédent.

II. Détermination de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt correspond à un pourcentage de l'accroissement de la charge fiscale d'impôt sur les sociétés et d'IFA de l'exercice par rapport à la charge fiscale des deux exercices précédents.

Le montant de la réduction d'impôt peut être obtenu en appliquant la formule suivante :

Réduction d'impôt de l'exercice N = Taux d'augmentation (dans la limite de 15 %) des dépenses de personnel de l'exercice N par rapport à : N-1 / $15\% \times [(IS + IFA) (N) - [(IS + IFA) (N-1) + (N-2)] / 2]$

Le taux de la réduction d'impôt en fonction du taux d'augmentation des dépenses de personnel est le suivant (en %) :

Taux d'augmentation	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15 et +
Taux de la réduction d'impôt	6,67	13,33	20	26,67	33,33	40	46,67	53,33	60	66,67	73,33	80	86,67	93,33	100

A. *Précisions concernant l'accroissement de la charge fiscale*

L'impôt sur les sociétés acquitté au titre des deux exercices précédents s'entend de l'IS effectivement payé, après imputation éventuelle de réductions et crédits d'impôts mais avant imputation de l'IFA.

Dans le cas où l'entreprise a bénéficié jusqu'à l'exercice précédent d'une exonération totale ou partielle d'IS, il convient de calculer l'IS que l'entreprise aurait acquitté, en l'absence de toute exonération totale ou partielle d'IS après imputation des réductions d'impôt et crédits d'impôt dont elle a bénéficié. Il convient également de reconstituer l'IFA au titre de ces mêmes exercices selon le barème applicable à chaque exercice.

B. *Précisions concernant le plafonnement de la réduction d'impôt*

Le montant de la réduction d'impôt dont peut bénéficier une entreprise ne peut excéder 200 000 € par période de 3 années consécutives.

III. Utilisation de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est imputable sur le montant de l'IS dû par l'entreprise au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel cette réduction est calculée. L'imputation intervient au moment du solde de l'IS dû par l'entreprise, c'est-à-dire en N+1.

Une déclaration spéciale doit être jointe au relevé du solde de l'IS.

La fraction de cette réduction d'impôt, qui ne peut pas être imputée du fait d'un impôt insuffisant, est restituable immédiatement.

SECTION 14. CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA FORMATION DU CHEF D'ENTREPRISE

Les entreprises commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles imposées selon un régime réel peuvent bénéficier, pour les dépenses engagées à compter du 4 août 2005, d'un crédit d'impôt égal au produit du nombre d'heures passées par le chef d'entreprise en formation par le taux horaire du salaire minimum de croissance. Ce crédit d'impôt est plafonné à quarante heures de formation par année civile. Il est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les heures de formation ont été suivies. L'excédent éventuel est restitué à l'entreprise.

SECTION 15. CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DE L'EMPLOI DE RÉSERVISTES

Les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, libérales ou agricoles imposées selon un régime réel qui exposent entre le **1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007** des dépenses pour l'emploi de salariés réservistes peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 25 % de la différence entre le montant du salaire brut journalier versé au salarié lors des opérations de réserve, dans la limite de **200 €**, et la rémunération brute journalière perçue par le salarié au titre de ces opérations.

Plafonné à 30 000 € par entreprise, le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année ou de l'exercice au cours desquels les dépenses sont exposées. L'excédent éventuel du crédit d'impôt est restitué.

SECTION 16. CRÉDIT D'IMPÔT MÉTIERS D'ART

Les entreprises relevant des métiers d'art, industrielles, commerciales, artisanales, libérales ou agricoles imposées selon un régime réel, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à **10 %** des dépenses de conception de nouveaux produits exposées **entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2007**.

Peuvent bénéficier du crédit d'impôt les **entreprises** dont les charges de personnel relatives aux salariés qui exercent un des « métiers d'art » prévus par arrêté représentent au moins 30 % de la masse salariale totale ainsi que les entreprises industrielles relevant de certains secteurs (horlogerie, bijouterie, joaillerie, orfèvrerie, lunetterie, arts de la table, jouet, facture instrumentale et ameublement).

Bénéficient également du crédit d'impôt les entreprises portant le label « Entreprises du patrimoine vivant ». Pour ces entreprises, le taux du crédit d'impôt est porté de 10 % à 15 %.

Le crédit d'impôt est limité à 200 000 € par entreprise pour chaque période de trois ans. Calculé par année civile, il s'impute sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses sont exposées. L'excédent éventuel est restitué à l'entreprise.

SECTION 17. CRÉDIT D'IMPÔT MAÎTRE RESTAURATEUR

Les entreprises exploitant un fonds de restauration et dont le dirigeant a obtenu le titre de maître restaurateur entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2009 peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt.

Le montant du crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses, permettant l'application de normes prévues par le cahier des charges relatif à ce titre de maître restaurateur, engagées au titre de l'année de l'obtention du titre et des deux années suivantes.

Le crédit d'impôt est plafonné à 30 000 € par période triennale. Il s'impute sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel les dépenses sont exposées. L'excédent éventuel du crédit d'impôt est restitué.

SECTION 18. CRÉDIT D'IMPÔT DÉBITANTS DE TABAC

Les entreprises exerçant une activité de débitants de tabac peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 25 % des dépenses de rénovation des linéaires et de rénovation des vitrines ou d'acquisition des terminaux informatiques.

Le montant des dépenses est plafonné à 10 000 € pour la période d'application.

Les dépenses éligibles doivent avoir été engagées entre le 15 décembre 2006 et le 31 décembre 2009. Toutefois, le crédit d'impôt s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2009.

Le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel les dépenses sont exposées. L'excédent éventuel du crédit d'impôt est restitué.

CHAPITRE 6. CALCUL ET PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

SECTION 1. CALCUL DE L'IMPÔT BRUT

La base d'imposition à chaque taux est arrondie à l'euro le plus proche.

Le taux normal de l'impôt sur les sociétés est fixé à **33,1/3 %**.

Le taux d'imposition des plus-values à long terme est fixé à 15 % et 8 % (en 2006) ou 0 % à compter de 2007 pour les titres de participation.

Un taux réduit de **15 %** s'applique de plein droit aux PME qui remplissent certaines conditions.

Les établissements publics, associations et collectivités sans but lucratif sont imposés au taux de 24 % sur leurs revenus patrimoniaux. Ce taux est fixé à 10 % pour certains revenus de capitaux mobiliers.

SECTION 2. BÉNÉFICES IMPOSÉS AU TAUX RÉDUIT DES PME

Pour les PME ayant réalisé un **chiffre d'affaires** hors taxes de **moins de 7 630 000 €** au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramenée s'il y a lieu à 12 mois, le taux de l'impôt applicable au bénéfice imposable est fixé **de plein droit**, dans la **limite de 38 120 €** par période de douze mois à **15 %**. Le montant du chiffre d'affaires ne tient pas compte des recettes exceptionnelles comme les produits de cessions d'éléments de l'actif immobilisé, ni des produits financiers.

Le **capital** des sociétés doit être **entièrement libéré et détenu** de manière continue pour **75 %** au moins **par des personnes physiques** ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risque, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Des liens de dépendance existent entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre dans les conditions précédentes sous le contrôle d'une même entreprise.

SECTION 3. CRÉDITS D'IMPÔTS ATTACHÉS À CERTAINS REVENUS MOBILIERS

Si des **revenus mobiliers** assortis d'un crédit d'impôt se trouvent **inclus** dans le bénéfice imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, cette société peut **retrancher de l'impôt sur les sociétés** à sa charge, le montant du **crédit d'impôt**. Il s'agit de l'imputation « impôt sur impôt ».

Une société ayant la qualité fiscale de **société mère** ne peut pas pratiquer l'imputation « impôt sur impôt » pour les dividendes reçus de ses filiales françaises ou étrangères puisque ces dividendes ne sont pas compris dans son bénéfice imposable (déduction « revenu sur revenu »).

I. Revenus ouvrant droit à imputation

Il s'agit des revenus mobiliers de source française soumis à une retenue à la source et de certains revenus de valeurs mobilières étrangères.

Certains revenus mobiliers de source française sont soumis à une **retenue à la source** qui génère un **crédit d'impôt** imputable sur le montant de l'impôt sur les sociétés de la société qui les reçoit.

Les revenus de **valeurs mobilières étrangères** ne donnent lieu à aucune imputation sauf s'il s'agit de revenus de valeurs mobilières (ou de redevances) en provenance d'un pays lié à la France par une convention internationale prévoyant l'imputation totale ou partielle sur l'impôt sur les sociétés françaises, de l'impôt retenu à l'étranger. Dans cette situation, la société française percevant de tels revenus bénéficie d'un **crédit d'impôt**.

II. Mécanisme de l'imputation

Les crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers et compris dans le bénéfice imposable de la société diminuent le montant de l'impôt sur les sociétés calculé sur ce bénéfice.

Les revenus mobiliers doivent en **théorie** être inclus dans le bénéfice imposable pour leur **montant brut**, y compris le crédit d'impôt correspondant. Dans ce cas, la société peut imputer la totalité du crédit d'impôt sur son impôt sur les sociétés. Il est possible de comptabiliser uniquement le revenu mobilier sans le crédit d'impôt (montant net). Dans cette situation, le bénéfice imposable ne comprend alors que le **montant net** des revenus mobiliers effectivement perçus par la société. Mais comme seul le montant net est imposable, on ne peut imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés qu'une somme égale à **66,2/3 %** ($100\% - 33,1/3\%$) des crédits d'impôt.

Enfin, lorsque des revenus mobiliers avec crédit d'impôt ne sont pas inclus dans le bénéfice imposable, il n'est pas possible de déduire de l'impôt sur les sociétés le montant des crédits d'impôt attachés à ces revenus. Tel est le cas des dividendes perçus par une société mère puisque dans ce régime les dividendes ne sont pas compris dans le bénéfice imposable (sous réserve d'une quote-part).

Dans le cas d'une **PME** imposable à l'impôt sur les sociétés au taux réduit des PME de 15 % qui comptabilise ses revenus mobiliers pour leur **montant net**, les crédits d'impôts sont imputables à raison de **85 %** ($100\% - 15\%$) de leur montant, celui-ci étant limité à la **différence**, si elle est positive entre **38 120 €** et le **bénéfice fiscal**, compte non tenu des crédits d'impôt. Le **surplus**, le cas échéant, est imputable pour **66,2/3 %** de son montant. Il en est de même en cas de différence négative entre 38 120 € et le bénéfice fiscal.

Exemple 1 : Société ne bénéficiant pas du régime des PME

Une société réalise au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2006 un bénéfice de 600 000 €. Ce résultat fiscal intègre une somme de 16 200 € correspondant à des revenus d'obligations qui ont supporté une retenue à la source de 10 %, soit 1 800 € ($18\,000\ € - 1\,800\ € = 16\,200\ €$). Cette retenue à la source permet à la société de bénéficier d'un crédit d'impôt d'égale montant, soit 1 800 €.

Calcul de l'IS de la société en retenant le crédit d'impôt dans le résultat fiscal

Bénéfice imposable :	
600 000 + 1 800	601 800 €
Impôt sur les sociétés :	
601 800 × 33,1/3 % :	200 600 €
Crédits d'impôt imputables :	<u>-1 800 €</u>
Impôt sur les sociétés dû :	198 800 €

Calcul de l'IS de la société en ne retenant pas le crédit d'impôt dans le résultat fiscal (méthode retenue en pratique)

Bénéfice imposable :	600 000 €
Impôt sur les sociétés :	
$600\,000 \times 33,1/3 \%$	200 000 €
Crédits d'impôt imputables pour 66,2/3 % de leur montant : $1\,800 \times 66,2/3 \%$	<u>-1 200 €</u>
Impôt sur les sociétés effectivement dû :	198 800 €

Exemple 2 : PME

Une société bénéficiant du régime d'imposition au taux réduit des PME de 15 % clôture son exercice le 31 décembre 2006. Le bénéfice fiscal calculé hors crédits d'impôt est de 34 000 €. Le montant des crédits d'impôt est de 8 000 €.

Le montant des crédits d'impôt imputables sur l'impôt sur les sociétés est calculé comme suit :

Montant imputable au taux de 85 % :	
$(38\,120 \text{ €} - 34\,000 \text{ €}) \times 85 \%$	3 502 €
Montant imputable au taux de 66,2/3 % :	
$(8\,000 \text{ €} - 4\,120 \text{ €}) \times 66,2/3 \%$	<u>2 587 €</u>
Montant total imputable :	6 089 €

III. Limitation de l'imputation

La déduction à effectuer au titre des crédits d'impôt est **limitée** au montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice considéré. Si l'IS au taux normal de 33,1/3 % ou au taux réduit des PME de 15 % est insuffisant, l'imputation peut, le cas échéant, s'effectuer sur l'impôt sur les sociétés calculé au taux réduit des plus-values à long terme de 15 % et/ou 8 % (en 2006 pour les titres de participation).

Si le montant des crédits d'impôt est supérieur au montant de l'impôt sur les sociétés, l'excédent ne peut ni être retranché de l'impôt dû au titre des exercices suivants, ni être restitué à la société.

Les crédits d'impôt attachés à des revenus encaissés au cours d'un exercice déficitaire sont définitivement perdus pour la société. Il en est de même si l'exercice se traduit par un bénéfice fiscal qui est entièrement absorbé par le report d'un déficit antérieur.

IV. Avoir fiscal : suppression

Les dividendes distribués jusqu'au 31 décembre 2004 par les sociétés françaises à des bénéficiaires ayant leur domicile fiscal ou leur siège en France étaient assortis d'un crédit d'impôt dénommé « avoir fiscal » égal à 10 % des sommes distribuées si le bénéficiaire est une personne morale (taux porté à 50 % des sommes distribuées si l'avoir fiscal est destiné à être utilisé dans le cadre du régime mère et filiales).

Sauf si la société avait la qualité de société mère, la société qui percevait des dividendes pouvait imputer l'avoir fiscal sur le montant de son impôt sur les sociétés, dès lors que les dividendes étaient inclus dans le résultat fiscal imposable.

À compter du 1^{er} janvier 2005, l'avoir fiscal a été supprimé et les distributions de dividendes n'ouvrent donc plus droit à l'avoir fiscal depuis cette date.

Les personnes morales et autres collectivités passibles de l'impôt sur les sociétés ne peuvent plus, depuis le 1^{er} janvier 2005, utiliser les avoirs fiscaux attachés aux dividendes qu'elles ont précédemment encaissés.

Ainsi, pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, les avoirs fiscaux attachés aux dividendes compris dans le bénéfice imposable de 2004 n'ont pas pu être imputés sur l'impôt sur les sociétés correspondant à ce bénéfice (dont le solde a été versé au plus tard le 15 avril 2005). Pour ces sociétés, les derniers avoirs fiscaux utilisables correspondent à des dividendes qui ont été compris dans le bénéfice imposable de l'exercice clos le 31 décembre 2003 (solde d'impôt sur les sociétés dû pour le 15 avril 2004).

Pour les sociétés dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, les derniers avoirs fiscaux utilisables ont été ceux reçus en 2004 et compris dans le bénéfice d'un exercice clos au plus tard le 30 septembre 2004, à condition par ailleurs que les sociétés aient réglé le solde d'impôt sur les sociétés avant le 1^{er} janvier 2005.

SECTION 4. ÉTABLISSEMENT ET PAIEMENT DE L'IS

Le versement du solde de l'impôt sur les sociétés, de la contribution sociale et de la Contribution sur les revenus locatifs (CRL) due par les personnes morales doit être effectué au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice ou, si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le 15 mai de l'année suivante. L'acompte de la contribution sur les revenus locatifs doit être acquitté lors du versement du quatrième acompte d'impôt sur les sociétés.

I. Établissement de l'impôt

L'impôt sur les sociétés est établi au **lieu du principal établissement** de la personne morale. L'administration a la faculté de désigner comme lieu d'imposition le lieu du siège social ou celui de la direction effective de la société.

Les sociétés doivent produire dans les **trois mois de la clôture** de leur exercice une **déclaration de résultat n° 2065**, accompagnée des déclarations exigées des titulaires de bénéfices industriels et commerciaux soumis à un régime de bénéfice réel.

Toutefois, les sociétés qui arrêtent leur exercice le 31 décembre peuvent déposer leur déclaration au plus tard le 30 avril (sauf report de quelques jours), à condition d'avoir payé le solde de leur impôt pour le 15 avril.

Comme les commerçants imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés peuvent être soumises au **régime réel normal** ou au **régime réel simplifié**, selon le montant de leur chiffre d'affaires.

II. Paiement de l'impôt sur les sociétés

La société paie **spontanément** les acomptes et le solde de l'impôt sur les sociétés au comptable de la Direction générale des impôts (DGI) du lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

Dans le cas général, l'impôt sur les sociétés afférentes à un exercice est acquitté en cinq versements.

La société verse **4 acomptes** au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre.

Le premier acompte exigible au titre d'un exercice est celui dont l'échéance suit immédiatement la date d'ouverture de cet exercice.

La **base de calcul** des acomptes est déterminée d'après les résultats du dernier exercice clos à la date de leur échéance et dont le délai de déclaration est expiré.

Le montant total de ces acomptes est égal à un montant d'impôt sur les sociétés calculé :

- sur le **résultat imposé au taux normal** (33,1/3 %) ;
- sur le **résultat imposé au taux réduit des PME** (15 %) ;
- sur le **résultat net de la concession de licences d'exploitation** de brevets et produits assimilés taxé à 15 %.

Ce montant s'entend avant toute imputation de crédit d'impôt sauf cas particulier des sociétés dont une fraction importante des bénéficiaires est composée de revenus de valeurs mobilières.

Ainsi, chaque acompte est égal à :

- 8,1/3 % du bénéfice taxé à 33,1/3 % ;
- 3,75 % du bénéfice des PME taxé à 15 % ;
- 3,75 % du résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments de propriété industrielle taxés à 15 %.

L'entreprise qui estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à la cotisation totale d'impôt sur les sociétés dont elle sera redevable au titre de l'exercice concerné, après imputation des crédits d'impôt attachés aux valeurs mobilières, peut se **dispenser de nouveaux** versements d'**acomptes** ou en réduire le montant. Si les versements effectués ne correspondent pas à l'impôt dû, les pénalités s'appliquent au montant d'impôt non versé aux dates prévues.

Les créances nées du crédit d'impôt recherche ou du report en arrière de déficits et, plus généralement, toutes les créances reportables (notamment la réduction d'impôt au titre du mécénat) peuvent être imputées pour le paiement des acomptes d'IS et du solde de l'IS. Les crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers et tous les autres crédits d'impôt ne sont imputables qu'au moment du paiement du solde de l'IS.

Le **montant des acomptes** est arrondi à l'euro le plus proche.

Les acomptes ne sont pas exigibles lorsque le montant de l'impôt de référence n'excède pas **3 000 €**.

Le résultat net de **concession de licence d'exploitation** des brevets ou d'inventions brevetables (maintenu dans le régime des plus-values ou moins-values à long terme) donne lieu à paiement d'acomptes. L'assiette est le résultat net de concession et non le résultat effectivement taxé après l'imputation d'éventuelles moins-values à long terme reportables ou réalisées au cours de l'exercice.

Le **premier acompte** exigible au titre d'un exercice vient à échéance à une date où le bénéfice de l'exercice précédent peut ne pas être encore déterminé. Il est provisoirement calculé sur la base du bénéfice (y compris du résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets) de l'avant-dernier exercice. Il est procédé à une régularisation lors du deuxième acompte.

Les **sociétés nouvelles** et les sociétés préexistantes nouvellement soumises à l'IS sont dispensées de versement d'acomptes au cours de leur **premier exercice** d'activité ou de leur première période d'imposition à l'IS.

Pour les **sociétés exonérées temporairement d'impôt sur les sociétés** (sociétés nouvelles, zones franches urbaines...), lorsque l'exonération d'impôt sur les sociétés est totale, aucun acompte d'impôt sur les sociétés n'est dû. Si l'exonération d'impôt sur les sociétés n'est que partielle, le montant des

acomptes est réduit au titre des mêmes périodes et dans les mêmes proportions que l'exonération d'impôt sur les sociétés.

Après clôture de l'exercice, la société acquitte spontanément le **solde de l'impôt sur les sociétés**, compte tenu du résultat imposable qu'elle a déterminé.

Le montant de l'impôt calculé au taux normal sur le bénéfice de l'exercice ou au taux réduit sur les bénéfices des PME est augmenté le cas échéant, du montant de l'impôt dû au taux réduit sur les plus-values à long terme et il est réduit le cas échéant, des imputations concernant les revenus de capitaux mobiliers ou d'autres crédits d'impôt.

Le solde doit être payé **au plus tard le 15 avril** lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile. Dans le cas contraire, il doit être payé au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice.

Le paiement des acomptes est effectué au vu d'un relevé d'acompte (formulaire n° 2571) et le paiement du solde au vu d'un relevé du solde (formulaire n° 2572).

Les entreprises dont le **chiffre d'affaires** hors taxes réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à **760 000 €** doivent obligatoirement effectuer leurs versements d'impôt sur les sociétés par **virement direct** sur le compte du Trésor à la Banque de France. Le non-respect de cette obligation est sanctionné d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre moyen de paiement.

Les sociétés qui relèvent de la direction des **grandes entreprises** doivent sous peine de la même sanction effectuer tous leurs versements d'impôt sur les sociétés par télérèglement auprès du comptable de cette direction.

Si la liquidation de l'impôt sur les sociétés fait apparaître que les **acomptes** payés sont **supérieurs** à l'impôt dû, l'excédent est restitué dans les 30 jours du dépôt du relevé du solde au comptable de la DGI. La société créditrice peut réduire ou supprimer le premier acompte de l'exercice en cours en imputant sur son montant l'excédent d'impôt sur les sociétés versé au titre de l'exercice précédent.

Concernant les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 millions d'euros, le **dernier acompte** (quatrième) à verser au titre d'un exercice est calculé par référence au **bénéfice estimé de l'exercice** (et non d'après les résultats du dernier exercice clos) lorsque celui-ci a augmenté de manière significative par rapport à l'exercice précédent. Le montant de cet acompte est calculé en fonction de l'augmentation du bénéfice d'un exercice sur l'autre et modulé selon le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent.

III. Déclarations par voies électroniques et télérèglement

La société a le choix en principe entre l'envoi de la déclaration et des documents annexes sur support papier ou leur transmission électronique selon la procédure de Transfert des données fiscales et comptables (TDFC).

Les déclarations d'impôt sur les sociétés ou de BIC et leurs annexes sont souscrites par **voie électronique** lorsque le **chiffre d'affaires** réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent est supérieur à **15 millions € HT**. Cette obligation est étendue aux entreprises qui relèvent de la Direction des grandes entreprises (DGE) :

- les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à **400 millions €** ;

- les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui, à la clôture de l'exercice, **détiennent directement ou indirectement** plus de **50 %** du capital ou des droits de vote d'une des entreprises visées ci-dessus, ainsi que toutes les personnes morales ou groupements de droit ou de fait dont la majorité du capital ou des droits de vote est détenue par de telles entreprises ;
- les sociétés agréées au régime du **bénéfice mondial ou consolidé** et celles incluses dans le périmètre de consolidation ;
- les sociétés membres d'un **groupe fiscal** lorsqu'au moins une des sociétés qui le compose répond à l'un des critères précédents.

Les entreprises relevant de la DGE, sont tenues de souscrire par **voie électronique** les **déclarations** de bénéficiers industriels et commerciaux, et de bénéficiers non commerciaux et de bénéficiers agricoles ainsi que leurs annexes.

L'impôt sur les sociétés, la contribution sociale sur cet impôt, l'imposition forfaitaire annuelle et la taxe sur la valeur ajoutée sont acquittés par **télèrèglement**, par les entreprises relevant de la DGE. Le non-respect de cette obligation entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement.

SECTION 5. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE DES SOCIÉTÉS (IFA)

Chaque société passible de l'impôt sur les sociétés est redevable de l'imposition forfaitaire annuelle, qu'elle réalise ou non des bénéficiers. Les sociétés dont le chiffre d'affaires hors taxes majoré des produits financiers est inférieur à **400 000 €** sont exonérées d'IFA. Le 15 mars, la société doit acquitter **une Imposition forfaitaire annuelle (IFA)** dont le montant est fixé en fonction du chiffre d'affaires de l'exercice précédent.

Le régime fiscal de l'imposition forfaitaire annuelle diffère selon sa date d'exigibilité :

- L'imposition forfaitaire **due à compter de 2006** constitue une **charge déductible** du **résultat imposable**. Aucune imputation ne peut être effectuée sur l'impôt sur les sociétés.
- L'imposition forfaitaire **acquittée jusqu'en 2005** est imputable sur l'impôt sur les sociétés dû pendant l'année de l'exigibilité de l'IFA et les deux années suivantes. Ainsi, concernant l'IFA exigible le 15 mars 2005, l'imputation est possible jusqu'au 31 décembre 2007. Il n'a plus à figurer au bilan le 31 décembre 2007. L'IFA ne peut pas être imputée sur la contribution sociale.

En cas d'**imputation impossible**, faute d'un IS suffisant, avant la fin de la deuxième année suivant celle de l'exigibilité, l'IFA devient pour la société une **charge définitive non déductible** de ses résultats imposables.

Le tarif applicable à compter de 2007 est le suivant :

Chiffre d'affaires HT	Montant de l'IFA
inférieur à 400 000 €	0 €
compris entre 400 000 € et 750 000 €	1 300 €
compris entre 750 000 € et 1 500 000 €	2 000 €
compris entre 1 500 000 € et 7 500 000 €	3 750 €
compris entre 7 500 000 € et 15 000 000 €	16 250 €
compris entre 15 000 000 € et 75 000 000 €	20 500 €
compris entre 75 000 000 € et 500 000 000 €	32 750 €
égal ou supérieur à 500 000 000 €	110 000 €

Le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du tarif est celui hors taxes du dernier exercice clos avant le 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition. Jusqu'en 2005, le chiffre d'affaires à prendre en considération était le chiffre d'affaires tous droits et taxes comprises.

Le **chiffre d'affaires** ne comprend pas le produit des cessions d'immobilisations. Il comprend l'ensemble des opérations réalisées par la société dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes. Il faut y ajouter les produits financiers figurant dans les comptes 76, y compris les revenus des filiales ouvrant droit au régime spécial des sociétés mères, à l'exclusion des crédits d'impôt.

L'imposition forfaitaire annuelle est due par les sociétés existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Mais les **sociétés nouvelles** sont exonérées pour leurs trois premières années d'activité lorsque leur capital est constitué pour la moitié au moins par des apports en numéraire. En outre, les sociétés qui bénéficient d'une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés sont exonérées d'IFA au titre des mêmes périodes et dans les mêmes proportions.

L'IFA est payée le **15 mars** au même comptable de la Direction générale des impôts que l'impôt sur les sociétés. Le paiement est accompagné du **relevé** d'acompte d'impôt sur les sociétés à payer au plus tard à cette même date qui tient lieu également de relevé d'IFA.

SECTION 6. CONTRIBUTION SOCIALE SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS

Cette contribution sociale n'est **pas** une **charge déductible** pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

I. Champ d'application

La contribution sociale est due par les personnes morales qui, de plein droit ou sur option, sont assujetties à l'impôt sur les sociétés au taux normal ou au taux réduit applicable aux plus-values à long terme.

Les **collectivités sans but lucratif** assujetties à l'impôt sur les sociétés sur leurs seuls revenus du patrimoine ne sont pas soumises à la contribution sociale.

Les **entreprises nouvelles** qui ne clôturent pas d'exercice au cours de leur première année civile d'activité sont redevables, le cas échéant, pour la première fois de la contribution au titre de l'exercice (ou période imposition) arrêté l'année suivante, au plus tard le 31 décembre. Elles sont dispensées d'acomptes au cours de leur premier exercice faute d'impôt de référence.

Pour les entreprises nouvelles bénéficiant d'un régime d'exonération temporaire d'impôt sur les sociétés, le montant de la contribution est nul si les résultats sont totalement exonérés. Si l'exonération est partielle, la contribution est assise sur l'IS de référence dû sur la fraction des résultats non exonérés.

Les **PME** sont **exonérées** de la contribution sociale si elles remplissent les conditions suivantes :

- le **chiffre d'affaires** hors taxes réalisé au cours de l'exercice concerné (ramené à douze mois) doit être inférieur à 7 630 000 € ;
- le **capital** doit être entièrement libéré et détenu de manière continue pendant toute la durée de l'exercice concerné pour 75 % au moins par des personnes physiques (ou par des sociétés satisfaisant elles-mêmes à l'ensemble de ces conditions).

Les participations des sociétés de capital risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en

compte pour la détermination du **seuil de 75 %** sauf s'il existe des liens de dépendance entre ces sociétés et la PME.

Un lien de dépendance est réputé exister entre deux entreprises si l'une détient directement ou indirectement la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ou lorsqu'elles sont placées sous le contrôle d'une même entreprise.

II. Assiette et calcul

La contribution sociale due au titre d'un exercice est assise sur l'**impôt sur les sociétés** calculé au taux normal de 33,1/3 % sur les résultats de l'exercice et le cas échéant au taux réduit de 15 % ou 8 % sur la plus-value nette à long terme.

La contribution sociale est égale à **3,3 %** de l'IS de référence diminué d'un abattement de **763 000 €** par période de douze mois. Lorsqu'un exercice ou une période d'imposition est inférieur ou supérieur à douze mois, l'abattement est ajusté à due proportion.

En pratique, la contribution sociale n'est due que par les entreprises redevables d'un impôt sur les sociétés (au taux normal et réduit) supérieur à 763 000 €.

Les **crédits d'impôt** afférents à l'exercice au titre duquel la contribution est due ne sont pas admis en déduction de l'impôt de référence. Il en est de même de la **créance née du report en arrière des déficits**.

III. Paiement

Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance née du report en arrière des déficits et l'imposition forfaitaire annuelle ne sont **pas imputables** sur la contribution.

La contribution sociale est établie et contrôlée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Elle est payée spontanément au comptable de la Direction générale des impôts chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés au plus tard à la date prévue pour le versement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Elle donne lieu au préalable à quatre versements anticipés aux dates prévues pour le paiement des acomptes d'impôt sur les sociétés de l'exercice ou de la période d'imposition.

Le montant total des versements anticipés est égal à 3,3 % de l'IS de référence calculé sur les résultats de l'exercice précédent et diminué de l'abattement de 763 000 € (ramené le cas échéant à douze mois).

Chaque versement d'**acompte** est donc de : $3,3 \% / 4 = \mathbf{0,825 \%}$ de l'impôt de référence.

Lorsque le montant des versements anticipés déjà payés au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est égal ou supérieur à la contribution dont l'entreprise prévoit qu'elle sera finalement redevable au titre de ce même exercice ou de cette même période, l'entreprise peut se dispenser du paiement de nouveaux versements. En cas d'insuffisance de versement, les pénalités sont appliquées aux sommes non réglées.

Les sociétés sont dispensées du paiement des acomptes si le **montant de la contribution sociale** sur les bénéfices calculée sur l'impôt sur les sociétés de référence **n'excède pas 3 000 €**.

Lorsque la contribution finalement due est supérieure au montant des acomptes déjà versés, la différence représente le **solde** de liquidation à payer en même temps que le solde d'IS de l'exercice, c'est-à-dire le 15 avril lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile.

Lorsque le montant des acomptes versés se révèle supérieur au montant de la contribution due au titre de l'exercice, l'**excédent** est remboursé d'office à l'entreprise, sous déduction des autres impôts directs éventuellement dus par cette dernière.

CHAPITRE 7. IMPOSITION DES BÉNÉFICES DISTRIBUÉS

SECTION I. PRINCIPES

I. Mécanisme de la double imposition

Dans les **sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés**, les bénéfices réalisés ne sont imposés qu'une fois, au nom de chacun des associés. En revanche, les bénéfices des **sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés** sont imposés à deux reprises : une première fois au nom de la société lors de leur réalisation et une deuxième fois au nom des actionnaires ou porteurs de parts lorsqu'ils sont distribués.

Il existe les **distributions juridiques régulières** qui résultent d'une décision officielle des organes compétents de la société et les cas où en fiscalité il y a distribution imposable même en l'absence de distribution officielle. Ces distributions fiscales sont le plus souvent des **distributions irrégulières ou déguisées**.

Les produits des distributions perçus par les **particuliers** sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Les produits financiers perçus par les **entreprises** doivent, en principe, être compris dans le bénéfice imposable. Toutefois les règles applicables en la matière sont différentes selon que l'entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu et selon la nature des produits.

Rappelons que pour des raisons pratiques, les **dividendes** inclus dans le résultat d'une entreprise passible de **l'impôt sur le revenu** sont déduits du résultat fiscal imposable dans la catégorie des Bénéfices industriels et commerciaux (BIC) pour être déclarés dans la catégorie des **revenus mobiliers** (RCM) par l'exploitant ou dans les sociétés de personnes par les associés au prorata de leurs droits, ce qui permet aux personnes physiques de bénéficier d'un abattement de 40 %, d'un abattement annuel et d'un crédit d'impôt (*voir série 01*).

Les **sociétés** dont les distributions sont imposables au titre des revenus de capitaux mobiliers sont celles qui sont **passibles de l'impôt sur les sociétés**, et celles qui seraient passibles de l'impôt sur les sociétés si elles n'étaient pas exonérées par une disposition spécifique (société anonyme, société par actions simplifiée, société par actions, société à responsabilité limitée).

Les **sociétés de personnes** ne sont pas concernées puisqu'elles relèvent de **l'impôt sur le revenu**. Leurs bénéfices sont intégralement imposables au nom des associés dès leur réalisation, même s'ils sont mis en réserves. Bien entendu, si la société de personnes opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, les associés sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en cas de distribution des bénéfices.

II. Participation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dans une société relevant de l'impôt sur le revenu

A. *Traitement fiscal*

Lorsqu'une société passible de l'impôt sur les sociétés est membre d'une société soumise à l'impôt sur le revenu (*ex.* : société en nom collectif), la quote-part qui lui revient dans les résultats bénéficiaires ou déficitaires de la SNC, est intégrée directement dans ses propres résultats pour la détermination de son résultat imposable. Cette intégration supprime tout phénomène de double imposition et si la SNC subit des déficits, ils remontent automatiquement jusqu'à la société mère.

La part de résultat de la SNC non passible de l'IS revenant à la société passible de l'IS doit être déterminée selon les règles propres aux sociétés relevant de l'IS.

En **fiscalité**, le bénéfice est considéré comme réalisé dès la date de clôture de l'exercice. En **comptabilité**, le produit ne sera comptabilisé que lors de sa distribution.

La société soumise à l'IS qui est associée dans la SNC doit **intégrer** dans son résultat fiscal la quote-part de résultat fiscal qui lui revient **dès la clôture de l'exercice** de la SNC, que le résultat comptable soit distribué ou non.

Inversement, si le résultat fiscal est déficitaire, la société soumise à l'IS membre de la SNC doit **déduire** la quote-part de déficit qui lui revient dès la clôture de l'exercice de la SNC.

B. *Traitement comptable*

1. Avant décision d'affectation du résultat par l'assemblée générale

Si le résultat est un **bénéfice**, tant que l'assemblée générale de la SNC ne s'est pas tenue, il n'est pas possible de constater une quote-part du résultat comptable.

Si le résultat est un **déficit**, il ne se traduit pas pour les associés par la naissance d'une dette éventuelle. Cependant, en application du principe de prudence, il convient de constater, le cas échéant, une **provision pour dépréciation** des titres si la valeur d'inventaire des titres est inférieure à la valeur comptable.

Les titres de participation sont évalués d'après la valeur qu'un chef d'entreprise prudent et avisé accepterait de décaisser pour obtenir cette participation s'il avait à l'acquérir, c'est-à-dire sa valeur d'usage, laquelle est fonction de l'utilité qu'elle présente pour l'entreprise.

De plus, dès lors que les pertes sont supérieures aux capitaux propres, une **provision pour risques et charges** peut être nécessaire compte tenu de la responsabilité illimitée et solidaire de la société mère.

2. Après décision d'affectation du résultat par l'assemblée générale

Si le résultat comptable est **bénéficiaire** et qu'il est **distribué** : le revenu des titres est comptabilisé en produits financiers.

Si le résultat comptable est **déficitaire** et qu'il est **reporté à nouveau** : aucune écriture n'est passée chez la société membre sauf, le cas échéant, une provision qui en principe a déjà été comptabilisée.

Si le résultat comptable est **déficitaire** et **chaque associé doit contribuer** à cette perte en apportant une certaine somme correspondant à la totalité ou non de cette perte, cette somme constitue un

supplément d'apport et non une charge ou une perte. Ce supplément d'apport peut entraîner, le cas échéant, la constitution ou un complément de provision pour dépréciation. *A priori*, cette provision a déjà été comptabilisée à la clôture de l'exercice précédent.

Résultat de la SNC	Traitement du résultat de la SNC dans le résultat de la société IS associée	
	Comptable	Fiscal
Au cours de l'exercice 2006		
Bénéfice 2005 distribué en 2006	Produit financier	À déduire pour le résultat fiscal produit déjà imposé en fiscalité en 2005
Perte comptable exercice 2005 non apurée par les associés en 2006	Aucune écriture	Aucun retraitement
Perte comptable exercice 2005 apurée par les associés sur décision de l'assemblée générale en 2006	Complément d'apport : le cas échéant, provisions pour dépréciation des titres	Provision non déductible dans la mesure où elle correspond à des pertes déjà déduites en fiscalité en 2005
Lors de la clôture des comptes en 2006		
Bénéfice fiscal exercice 2006		Réintégration fiscale quote-part du bénéfice fiscal
Perte fiscale exercice 2006		Déduction fiscale quote-part de la perte fiscale
Bénéfice comptable 2006	Aucune écriture	Aucun retraitement
Perte comptable 2006	Provisions pour dépréciation des titres de participation Provisions pour risques	Réintégration de la provision pour dépréciation ou pour risques dès lors qu'elles correspondent à des pertes déjà déduites

III. Prélèvement exceptionnel de 25 % sur les distributions de 2005

À compter de 2005, les distributions de dividendes n'ouvrent plus droit à l'avoir fiscal et en conséquence le précompte n'est plus exigible. Pour les **personnes physiques**, la suppression de l'avoir fiscal concerne les revenus perçus à compter de 2005 et qui sont à déclarer en 2006. En revanche, pour les **personnes morales** passibles de l'**impôt sur les sociétés**, la suppression de l'avoir fiscal est effective dès 2005, puisque ces sociétés ne peuvent plus, dès le 1^{er} janvier 2005, utiliser les avoirs fiscaux attachés aux dividendes encaissés.

Ainsi, pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, les avoirs fiscaux attachés aux dividendes compris dans le bénéfice imposable de 2004 ne pouvaient pas être imputés sur le montant de l'impôt correspondant à ce bénéfice dont le solde devait être payé au plus tard le 15 avril 2005.

La **suppression du précompte** concerne les dividendes mis en paiement à compter de 2005. Toutefois, un prélèvement exceptionnel est applicable aux distributions mises en paiement en 2005.

Les **distributions** de bénéfices mises en paiement en 2005 (uniquement durant cette année) sont susceptibles d'être soumises à un **prélèvement exceptionnel** de 25 % applicable aux sommes prélevées, sur des bénéfices non soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal ou réalisés depuis plus de cinq ans. Les sommes prélevées sur les bénéfices soumis au taux réduit de l'impôt sur les sociétés prévu en faveur des PME échappent à l'application de ce prélèvement, sous réserve qu'ils ne remontent pas à plus de cinq ans.

Le paiement de ce prélèvement exceptionnel fait naître une créance imputable par tiers sur l'impôt sur les sociétés dû au titre des trois exercices clos postérieurement, l'excédent non imputé de chaque tiers est restituable.

Le prélèvement exceptionnel de 25 % est susceptible de s'appliquer à l'ensemble des **produits distribués** et mis en paiement en 2005 par les sociétés françaises, notamment : dividendes, distribution fiscale consécutive à une réduction de capital, distribution décidée par une assemblée extraordinaire, distribution d'un boni de liquidation, distribution irrégulière au regard du droit des sociétés, intérêts excédentaires alloués aux associés pour la fraction exclue des charges déductibles, jetons de présence, distributions occultes, répartitions inégalitaires de bénéfices.

Le prélèvement exceptionnel de 25 % est exigible sur les distributions prélevées sur des sommes qui n'ont pas été soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal ou au taux réduit prévu pour les PME ou qui sont prélevées sur des résultats provenant d'un exercice clos depuis plus de cinq ans. Il en est de même en cas de distribution de bénéfices ayant été pris en compte pour le calcul d'une créance de carry-back.

Lorsqu'il est exigible, le prélèvement est égal à 25 % du montant net des distributions. La société redevable du prélèvement doit produire une déclaration spéciale n° 2756 accompagnée, le cas échéant, du tableau annexe 2757 (régime mère-fille). Le dépôt de la déclaration et le versement du prélèvement doivent être effectués en principe dans le mois calculé de quantième en quantième, qui suit le paiement des revenus.

Le prélèvement n'est pas admis dans les charges déductibles du résultat. Son paiement fait naître au profit de la société versante une **créance sur le Trésor** d'égal montant qui n'est pas imposable.

La créance peut être utilisée par tiers à partir du 1^{er} janvier 2006 pour le **paiement de l'IS** dû, au taux normal ou à un taux réduit au titre des trois exercices clos postérieurement à son fait générateur. Elle ne peut pas être utilisée pour le paiement des contributions additionnelles ou de l'IFA.

L'**excédent** non imputé de chaque fraction est remboursé à l'entreprise après liquidation de l'IS dû au titre de chacun des trois exercices concernés.

SECTION 2. BÉNÉFICES DISTRIBUÉS AUX ASSOCIÉS

Les **distributions régulières** sont les dividendes que l'assemblée générale ordinaire décide de verser aux associés en proportion de leurs droits conformément aux statuts de la société.

I. Notion de distribution

A. Distributions prélevées sur les bénéfices

Selon l'article 109-1-1° du CGI, sont considérés comme **revenus distribués** tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital.

Il s'agit de bénéfices qui sont transférés à des associés, actionnaires ou porteurs de parts bénéficiaires ou attribués à des tiers.

Les **bénéfices** s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'**impôt sur les sociétés**. Ces bénéfices sont cependant augmentés de ceux qui sont légalement exonérés de l'impôt sur les sociétés, y compris les produits déductibles du bénéfice net concernant les produits nets des participations ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères ainsi que des bénéfices que la société a réalisés dans les entreprises exploitées hors de France, et diminués des sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés.

B. Distributions non prélevées sur les bénéfices

L'article 109-1-2° du CGI considère comme revenus distribués toutes les **sommes** ou **valeurs mises à la disposition des associés**, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Cette catégorie de distribution ne concerne que les associés (et non les tiers) et l'Administration fiscale doit apporter la preuve que les distributions ont été effectivement appréhendées par les associés.

II. Distributions camouflées

Il s'agit d'une charge supportée par la société, non déductible, donnant lieu à désinvestissement et qui profite à une personne extérieure à la société.

A. Charges non déductibles en vertu d'un texte

- Rémunérations irrégulières ou excessives des dirigeants.
- Intérêts excédentaires de comptes courants d'associés.
- Jetons de présence non déductibles.
- Dépenses de caractère somptuaire (CGI, art. 39-4) : chasse, pêche, résidences de plaisance, bateaux de plaisance ; en revanche les amortissements non déductibles sur véhicules de tourisme ne sont pas imposés comme distribution irrégulière de bénéfices, puisqu'il n'y a pas désinvestissement.

Le bénéficiaire est imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans abattement ni crédit d'impôt.

B. Charges non déductibles en vertu de l'acte anormal de gestion

EXEMPLE

Avance sans intérêt.

Le bénéficiaire est imposé dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (sans possibilité d'option pour le prélèvement libératoire) et la charge n'est pas déductible du résultat fiscal.

III. Distributions présumées

Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'**avances**, de **prêts** ou d'**acomptes** sont considérées comme revenus distribués, imposés sans abattement ni crédit d'impôt (CGI, art. 111-A).

L'associé est imposé jusqu'au remboursement de l'avance. L'impôt correspondant aux sommes remboursées est restitué.

Il s'agit d'une présomption simple : l'associé peut, le cas échéant, apporter la preuve qu'il s'agit d'un véritable prêt.

IV. Distributions occultes

Le nom du bénéficiaire n'est pas communiqué à l'administration ou ne figure pas dans les documents comptables. Lorsque l'opération est comptabilisée il s'agit d'une rémunération occulte. En revanche, lorsque l'opération n'est pas comptabilisée, il s'agit d'une distribution occulte.

Sanctions :

- Non-déduction de la rémunération occulte.
- Réintégration de la distribution occulte.
- Mise en demeure de la société de lui indiquer le bénéficiaire :
 - W Si réponse : imposition de celui-ci (sans abattement ni crédit d'impôt).
 - W Si silence : amende non déductible de 100 % de l'avantage occulte ; les dirigeants sont responsables solidairement avec la société du paiement de cette amende.
- Le taux de la pénalité est de 75 % du montant des sommes versées si la société a spontanément indiqué dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause.

V. Mécanisme de la cascade

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent, dans la mesure où le bénéfice correspondant aux **redressements** effectués est considéré comme **distribué**, par application des **articles 109** et suivants du CGI, à des associés ou actionnaires dont le domicile ou le siège est situé en France, demander que l'impôt sur le revenu supplémentaire dû par les bénéficiaires en raison de cette distribution soit établi sur le montant du rehaussement soumis à l'impôt sur les sociétés diminué du montant de ce dernier impôt (LPF, art. L. 77).

L'imputation est soumise à la condition que les associés reversent dans la caisse sociale les sommes nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes assimilées, de l'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers se rapportant aux sommes qui leur ont été distribuées.

EXERCICES AUTOCORRIGÉS (dont sujets d'examens)

Exercice 1 : Intec 1999 actualisé

1. *Bic*

M. Duchemin Claude et M^{me} Camus Brigitte sont tous deux associés à 50 % de la Société en nom collectif (SNC) Soft⁺ qui conçoit des logiciels d'aide à la décision. Le chiffre d'affaires est de 700 000 €. Le résultat comptable au 31 décembre 2006 est une perte de 2 000 €. Sauf indications contraires de l'énoncé, toutes les écritures comptables de l'exercice 2006 ont été régulièrement enregistrées. Cette société en nom collectif n'a pas opté pour l'IS. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006, on vous communique les informations suivantes concernant la SNC.

M. DUCHEMIN a laissé en **compte courant** la somme de 23 000 € qui lui donne droit à 2 300 € d'intérêts, dont 1 150 € ne sont pas déductibles. M^{me} Camus a laissé en **compte courant** la somme de 15 000 € qui lui donne droit à 1 500 € d'intérêts, dont 750 € ne sont pas déductibles.

La société a reçu 4 400 € de **dividendes** d'actions de sociétés françaises inscrites à l'actif de son bilan.

De plus, la société a perçu 9 000 € de **loyers**, pour l'immeuble qu'elle détient en banlieue lyonnaise (ancien siège de la société).

La société a payé une **contravention** de 400 € pour non-respect d'un feu rouge par M^{me} Camus en déplacement professionnel, avec le véhicule de la société.

La **taxe professionnelle** 2004 a fait l'objet de pénalités de 1 500 € pour insuffisance de base déclarée.

M^{me} Duchemin a reçu des **salaires** de la société Soft⁺ pour un montant brut de 44 670 € (les charges sociales patronales correspondantes sont de 18 000 €). Les cotisations sociales à la charge du salarié s'élèvent à 7 500 € dont 1 200 € de CSG et CRDS non déductibles. M^{me} Duchemin exerce effectivement une activité salariée à plein-temps dans la société.

La **Taxe** sur les **véhicules des sociétés** (TVTS) comptabilisée au titre de l'année 2006 s'élève à 4 000 €. Les véhicules concernés sont utilisés exclusivement pour les déplacements professionnels. La société a fait des **cadeaux** à ses clients. Un manteau en fourrure de 1 500 € HT a été offert à la femme du plus important client. Le décaissement de cette dépense a fait l'objet de l'écriture suivante :

		03.11.2006		
471	44566	Compte d'attente	1 500	
		TVA déductible sur autres biens et services	294	
	512	Banques		1 794

Chacun des autres clients a reçu une bouteille de champagne d'une valeur unitaire de 15 € HT. Au total, 200 bouteilles (d'une valeur de 3 000 € HT) ont ainsi été distribuées.

M. Duchemin a **prélevé** au cours de l'année 60 000 € tandis que M^{me} Camus a prélevé pour sa part 67 000 €. Le comptable a enregistré ces prélèvements en charges de personnel (compte 641).

Les **cotisations sociales** personnelles de M. Duchemin d'un montant de 24 000 €, et celles de M^{me} Camus d'un montant de 27 000 €, ont été enregistrées en compte de charges (compte 645) et prises en charge par la SNC.

Au cours de l'année 2006, des **pénalités** de 900 € pour paiement tardif de la TVA ont été versées. La déclaration de TVA ayant été adressée dans les délais mais le chèque a été envoyé par courrier séparé hors délai.

Cessions : La SNC a cédé au cours de l'année un **véhicule de tourisme** dont elle était devenue propriétaire lors de la levée de l'option de crédit-bail. Contrat de crédit-bail signé : le 3 avril 1998. Valeur du véhicule de tourisme à cette date : 30 000 € TTC. Loyer annuel du crédit-bail : 10 000 €. Annuités : 4.

Levée de l'option : le 03 avril 2003 pour 3 000 €.

Le véhicule a été cédé à un particulier le 06 mai 2006 pour 10 000 €. À cette date, il était complètement amorti.

La SNC a vendu un **immeuble** situé à Boulogne le 06 août 2006 pour un montant de 220 000 € dont 80 000 € pour le terrain. Cet immeuble, acquis en 1993 pour 150 000 € (dont 30 000 € pour le prix du terrain), a été amorti à hauteur de 80 000 €.

Renseignements complémentaires

- La société a adhéré à un centre de gestion agréé.
- Les époux sont mariés sous le régime de la communauté de biens réduits aux acquêts.
- La plus-value nette à court terme de 2004 s'élevait à 21 000 €. La société avait opté pour que l'imposition soit répartie sur 3 années.

Questions

1. Quel est le régime fiscal d'imposition de la SNC sachant que celle-ci n'a formulé aucune option ?
2. Déterminer le résultat comptable définitif 2006.

3. Calculer les plus-values sur cessions.

4. Déterminer le résultat fiscal 2006 de la société sachant qu'elle souhaite minorer au maximum son bénéfice imposable.

2. *Impôt sur le revenu (IR)*

En plus des revenus que leur a procurés la Société en nom collectif (SNC) Soft⁺, M. et M^{me} Duchemin ont par ailleurs reçu à titre personnel : 1 200 € d'intérêts du livret A, 900 € d'intérêts d'obligations.

Propriétaires d'un pavillon à Saint-Maur, donné en location, ils vous communiquent, au titre de l'année 2006, les informations suivantes :

- loyers courus : 12 000 €,
- loyers perçus : 10 000 €,
- droits courus et encaissés provenant de la location d'un espace d'affichage situé sur le mur du pavillon : 300 €,
- subvention reçue de l'ANAH pour la remise aux normes sanitaires du pavillon : 3 000 €,
- taxe foncière sur le bâti : 700 €,
- frais de gérance : 400 €,
- assurances habitation : 600 €,
- intérêts des emprunts courus sur la période : 4 000 €,
- intérêts des emprunts payés sur la période : 4 500 €.

Questions

En considérant un bénéfice fiscal de 53 300 € pour la SNC Soft⁺.

1. Établir la déclaration de revenus fonciers.
2. Indiquer les éléments (nature et montant) devant figurer dans la déclaration d'impôt sur le revenu de M. et M^{me} Duchemin (déclaration n° 2042), sachant que M. et M^{me} Duchemin optent pour le prélèvement libératoire lorsque cela est possible. Les cotisations sociales de 24 000 € prises en charge par la société incluent une CSG et une CRDS non déductibles de 1 500 €.
3. Présenter le revenu net imposable de chaque revenu catégoriel.
4. Présenter le revenu global imposable 2006.
5. Préciser les revenus catégoriels soumis aux contributions complémentaires donnant lieu à un avis d'imposition.

Exercice 2 : Intec-Fiscus

L'entreprise Intec-Fiscus exerce une activité de négoce dans la téléphonie mobile accompagnée de services après-vente. Elle a acquis un véritable savoir-faire qui lui permet d'intervenir dans les pays de l'Union européenne. Le dernier exercice débute le 1^{er} juillet 2005 et se termine le 30 juin 2006. Au cours de cet exercice, son chiffre d'affaires atteint : 8 000 000 €.

Quatre associés interviennent : Pierre Frintec, détenteur de 35 % des droits ; André Frintec (frère de Pierre), détenteur de 30 % des droits ; Simone Frintec (épouse de Pierre), détentrice de 16 % des droits ; Angélique Lamintec (nièce de Pierre), détentrice de 19 % des droits.

Le bénéfice comptable est de : 250 000 € et tient compte des éléments suivants :

- Une cession de matériel (achat le 10 juillet 1980 et cession le 20 mars 2006) a généré une plus-value totale de 40 000 €. Cette plus-value peut, le cas échéant, être considérée à long terme à concurrence de 10 000 € (si le régime s'applique).
- Une rémunération de 35 000 € a été allouée à Pierre Frintec.
- Des charges non déductibles sont portées en comptabilité pour un montant de : 10 000 €.

Questions

Déterminer le résultat fiscal en fonction des hypothèses suivantes :

1. Intec-Fiscus est une entreprise individuelle, l'exploitant est Pierre Frintec.
2. Intec-Fiscus est une société en nom collectif.
3. Intec-Fiscus est une société à responsabilité limitée.
4. Intec-Fiscus est une société à responsabilité limitée de famille.
5. Intec-Fiscus est une société à responsabilité limitée et son chiffre d'affaires atteint 6 millions et le capital est entièrement libéré.

Exercice 3 : Entreprise GET

L'**entreprise individuelle** GET dont l'exercice s'achève le 31 décembre fait l'objet d'un sinistre le 30 juin 2006. Les immobilisations suivantes ont été détruites :

- **Outillage** acquis le 29 avril 2004 pour un prix hors taxes de 250 000 € amorti selon le mode dégressif sur 5 ans.
- **Agencements et installations** acquis le 1^{er} janvier 1996 pour un montant hors taxes de 600 000 € amortis selon le mode linéaire en 15 ans.
- **Usine** acquise le 1^{er} février 1990 pour un prix de 2 000 000 € amortie selon le mode linéaire sur 30 ans.

La compagnie d'assurance indemnise l'entreprise de la manière suivante : Outillage : 250 000 € ; Agencements : 500 000 € ; Usine : 2 200 000 €.

Les amortissements ont été régulièrement pratiqués sur l'outillage et l'usine jusqu'au 31 décembre 2005. Au 31 décembre 2005, le cumul des amortissements pratiqués sur les agencements et installations s'élève à 360 000 €.

En 2005, le comptable n'a enregistré aucune dotation aux amortissements. Il ne s'oppose pas à passer une écriture en comptabilité si vous le lui demandez.

Le 15 septembre 2004, l'entreprise GET acquiert une **camionnette** pour 100 000 € amortissable sur 5 ans selon le mode linéaire. Ce bien est revendu le 15 septembre 2006 pour 35 000 € hors taxes.

Question

Déterminer les plus et moins-values au titre de l'exercice 2005 et indiquer leur régime de taxation.

Exercice 4 : SA Manosque

La SA Manosque relevant de l'**impôt sur les sociétés**, installée dans les Alpes-de-Haute-Provence depuis 1971, a réalisé au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2006 un bénéfice avant impôt de 1 000 000 €.

1. Elle a subi au cours de l'exercice une perte de 600 000 € dans une usine exploitée en Espagne (implantation remontant à de nombreuses années).
2. Elle a réalisé un bénéfice de 700 000 € dans une succursale située à Londres.
3. Elle a une filiale en Belgique (société anonyme) dont elle détient 90 % des titres. Cette société a réalisé un bénéfice de 500 000 € et n'a distribué aucun dividende au cours de l'année 2006.
4. Elle détient 60 % des parts d'une SNC relevant de l'impôt sur le revenu, qui a pour objet de donner en location les locaux commerciaux dont elle est propriétaire. Cette société a réalisé au 30 septembre 2006 un bénéfice de 150 000 €. L'assemblée générale se réunit courant mars 2007 pour décider de l'affectation des résultats.

5. Parmi les impôts payés en 2006, figure la taxe sur les véhicules des sociétés : 21 600 €.
6. La SA loue mensuellement un véhicule Renault Mégane depuis le 16 juin 2006 pour 1 500 € hors taxes. La TVA correspondante est déduite ; le bailleur a acquis ce véhicule pour un montant TTC de 25 000 €. Il pratique un amortissement linéaire sur 5 ans à dater du 15 juin 2006.
7. La SA a fait installer un radiotéléphone en date du 1^{er} juillet 2006 dans le véhicule Renault pour un montant hors taxes de 3 000 €. Ce bien est amortissable sur 5 ans selon le mode linéaire. La dotation aux amortissements s'élève à 300 €.
8. La SA verse une redevance annuelle pour la concession exclusive d'une licence d'exploitation. Le contrat est conclu pour 5 ans à dater du 31 décembre 2006 et peut faire l'objet d'un renouvellement. La SA dispose du droit de céder ce contrat. La redevance de 80 000 € hors taxes a été constatée en charge.
9. Au passif de la SA figure un poste « Réserve pour fluctuation des cours » pour un montant de 2 000 000 €.
10. M^{me} Giraud, épouse du président du conseil d'administration (régime de la communauté légale), perçoit un salaire de 36 000 € au titre de sa fonction de directrice comptable. Dans la région, un salaire pour une telle fonction est considéré comme normal à hauteur de 27 000 €.
11. Une provision pour congés à payer au cours de l'année 2007 figure au bilan pour 300 000 €, ainsi que les charges sociales et fiscales correspondantes pour 120 000 €. Au 31 décembre 2005, la provision et les charges correspondantes figuraient pour 400 000 €. Ces sommes ont été réglées dans le courant de l'année 2006. La société a opté au 1^{er} janvier 1987 pour l'ancien régime de droit commun des congés payés.
12. Dans le cadre de son développement international, la SA a participé en Pologne et en Hongrie à des expositions afin de présenter son savoir-faire. À cette occasion, les ventes ont été réalisées pour 400 000 €. Le coût de ces expositions a atteint 100 000 €.
13. La société verse annuellement une prime en vue de se garantir contre une perte d'exploitation dans l'hypothèse où M. Giraud viendrait à décéder ou être atteint d'une incapacité. Le montant de la prime atteint 1 500 €. Aucun capital n'a été déterminé à l'avance dans le corps du contrat.
14. La SA Manosque a perçu des dividendes d'une filiale argentine, à hauteur de 297 500 €. Ces dividendes ont supporté une retenue à la source de 15 %. Seul le montant net perçu a été comptabilisé.
15. La SA a versé en 2006 des jetons de présence pour 30 000 € à 6 administrateurs. Les 5 salariés les mieux payés ont touché ensemble un total de : 230 000 €.
16. La SA a provisionné la contribution sociale de solidarité pour 35 000 € calculée sur le chiffre d'affaires déclaré au titre de 2006. Au cours de l'année 2006, elle a versé en avril et juin 2006 un montant global de 31 000 €. Ces versements avaient fait l'objet d'une provision au 31 décembre 2005, laquelle a été contrepassée au 1^{er} janvier 2006.
17. La SA a acquis une immobilisation amortissable grâce à une prime d'équipement qui lui permet de bénéficier d'un suramortissement de 25 000 € en 2006.
18. Les travaux d'arrêtés des comptes laissent augurer un bénéfice. Pour récompenser l'effort accompli par les salariés, M. Giraud envisage d'accorder une prime pour un montant global de 200 000 €. Ce montant a été comptabilisé en charges.
19. Le directeur commercial est décédé au cours d'un voyage à l'île Maurice pendant ses vacances. La société, en guise de témoignage pour les efforts prodigués par cet homme en son sein, a participé aux frais d'obsèques pour 3 000 €.
20. Les associés ont laissé en compte courant des avances. L'intérêt qui leur est servi pour l'année 2006 est fixé à 6 %. Le taux d'intérêt déductible est fixé par hypothèse à 5 %. Le capital de la société Manosque est totalement libéré et s'élève à 100 000 €. M. Giraud a déposé en compte bloqué pendant

5 ans la somme de 40 000 € du 1^{er} janvier au 31 décembre. Ce dépôt doit servir à financer une augmentation de capital. De plus, M. Giraud a laissé tout au long de l'année 30 000 € en compte courant ordinaire (non bloqué). M. Panis, directeur général, a déposé 60 000 € du 1^{er} juillet au 31 décembre. M. Pierre, associé détenant 20 % du capital, a déposé 80 000 € du 1^{er} avril au 30 septembre et exerce un contrôle effectif et constant sur la marche de la société.

21. La société a versé à une association reconnue d'utilité publique un don de 23 000 €. Le chiffre d'affaires hors taxes au titre de l'année 2006 est de 5 000 000 €. Il reste un reliquat de versement non imputé au titre de 2005 pour 3 000 €.

22. Un employé indélicat a suscité l'ire d'un client qui a attaqué la société laquelle vient d'être condamnée par un jugement de cour d'appel à verser des dommages-intérêts à ce client pour une somme de 50 000 €.

23. La société Manosque a consenti un prêt à l'une de ses filiales étrangères en difficulté. Les relations entre les 2 sociétés sont financières. La société Manosque détient 60 % du capital de la filiale. Le prêt consenti s'élève à 220 000 €. La situation nette négative de la filiale avant abandon est de 100 000 €.

Question 1

Déterminer le bénéfice fiscal en justifiant chacune de vos réponses.

Question 2

Déterminer la charge d'impôt sur les sociétés, sachant que l'entreprise remplit les conditions concernant l'exonération de la contribution sociale sur les bénéfices.

Question 3

Déterminer le bénéfice net comptable.

Exercice 5 : SA Lory

La SA Lory a été créée le 1^{er} avril 1980. Elle a pour activité, la fabrication et la vente de machines-outils. Le capital, entièrement libéré, s'élève à 600 000 € (4 000 actions de 150 €). La société emploie 230 salariés.

- La clôture de l'exercice social coïncide avec l'année civile.
 - Les écritures comptables ont été correctement enregistrées.
 - Chiffre d'affaires HT de 2006 : 49 000 000 €.
 - Taux maximum d'intérêts déductibles : 5 %, pour les exercices clos au 31 décembre 2006 (par hypothèse).
 - Rémunération brute versée aux 10 personnes les mieux rémunérées : 450 000 €.
 - La société choisit toujours les options fiscales les plus favorables.
- Bénéfice comptable avant impôt sur les sociétés : 280 000 €.

Le résultat comptable a été déterminé, compte tenu, notamment, des éléments ci-dessous :

1. Services extérieurs

a. La SA Lory a souscrit un contrat d'assurance-vie sur la tête de M. Louis, son président du conseil d'administration, qui peut à juste titre être considéré comme un « homme clé ». Ce contrat couvre l'entreprise contre le risque de pertes de recettes d'exploitation. La prime annuelle, versée le 2 janvier 2006 s'élève à 6 000 €.

b. La société a également souscrit, à son profit, un contrat d'assurance-vie sur la tête du directeur technique, M. André. Le contrat prévoit le versement d'un capital en cas de décès ou à son échéance. M. André ne peut être considéré comme « homme clé ». La prime annuelle versée le 3 janvier 2006 s'élève à 7 000 €.

2. Impôts et taxes

<i>a.</i> Contribution sociale de solidarité des sociétés (Organic)	
Provision correspondant à la contribution due au titre de 2006.....	6 370 €
Contribution 2005, versée en 2006.....	6 000 €
<i>b.</i> Taxe professionnelle.....	32 000 €
<i>c.</i> Taxe différentielle (vignette) pour les véhicules de tourisme de la société... ..	858 €

3. Autres charges de gestion courante – Jetons de présence

M. Louis préside le conseil d'administration de la société qui comprend 5 autres membres. En 2006, il a été attribué aux membres du conseil une somme totale de 20 000 € au titre des jetons de présence.

4. Charges financières

a. Abandon de créance à caractère financier : 70 000 €

(Comptabilisé en charge au compte 664 « Pertes sur créances liées à des participations ».)

La SA Lory possède depuis 1990, 90 % des actions de la SA Mécánord. Elle a abandonné le 2 novembre 2006 une créance de 70 000 €, qu'elle détenait sur cette filiale française dont les difficultés financières sont de nature à porter atteinte à son renom. La SA Lory n'entretient avec sa filiale aucune relation commerciale. L'examen approfondi du bilan de Mécánord au 30 septembre 2006, fait apparaître la situation comptable suivante avant abandon :

– Actif réel	490 000 €
– Capital	40 000 €
– Réserves	6 000 €
– Report à nouveau	-66 000 €
– Passif réel	510 000 €

b. Abandon de créance à caractère commercial

La société Lory a également abandonné en mai 2006, une créance de 20 000 € qu'elle détenait sur sa filiale espagnole « Olle », en proie à des difficultés consécutives à l'arrivée de nouveaux concurrents sur le marché local. La société Olle, filiale à 99 % de la SA Lory, a l'exclusivité de la commercialisation de ses produits en Espagne.

c. Intérêts de comptes courants d'associés

Le capital de la SA Lory est détenu à 60 % par M. Laplume. Le compte courant de M. Laplume est rémunéré au taux de 9 %. Le solde de son compte courant a varié dans les conditions suivantes :

– période du 01.01.2006 au 31.03.2006 :	1 000 000 €
– période du 01.04.2006 au 30.06.2006 :	800 000 €
– période du 01.07.2006 au 31.12.2006 :	600 000 €

5. Charges exceptionnelles

a. Pénalité pour retard de paiement de la taxe professionnelle : 3 200 €

b. Majoration versée à l'Urssaf, pour retard de paiement des cotisations sociales du mois d'octobre 2005 : 3 000 €

Question

Déterminer le résultat fiscal de l'exercice 2006.

Exercice 6 : Eurl Elodys

L'Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (Eurl) Elodys a été créée par M^{me} Elodys en 1997. L'entreprise Elodys est un sous-traitant en matériel de haute précision photographique. Le capital est composé de 500 parts, de valeur nominale unitaire : 20 €. Il est entièrement libéré. La clôture des comptes est au 31 décembre de chaque année. M^{me} Elodys n'a pas formulé d'option pour l'IS. Elle n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé. M^{me} Elodys est gérante de son entreprise. Son époux a le statut de conjoint-salarié. Il occupe, au sein de l'entreprise, la fonction de directeur technique. Les époux Elodys sont mariés sous le régime de la communauté universelle.

Vous êtes en charge du dossier fiscal de l'Eurl Elodys. Le chiffre d'affaires 2006 s'élève à 5 000 000 € hors taxes. Le résultat comptable 2006 s'élève à 200 000 € (bénéfice). Les écritures comptables sont correctement passées sauf mention contraire. Les sommes sont indiquées hors taxes sauf mention contraire.

On vous remet les informations suivantes :

1. La rémunération de M^{me} Elodys s'élève, pour 2006, à 100 000 € (charge). Ses cotisations sociales se montent à 25 000 € dont 5 000 € non déductibles.
2. La rémunération de M. Elodys s'élève, pour 2006, à 32 600 €, cotisations sociales comprises (20 % du salaire brut). Les charges sociales se montent à 10 000 €.
3. L'Eurl Elodys exploite une machine robotique en contrat de crédit-bail. La valeur du bien, chez le bailleur, s'élève à 100 000 €. La durée de vie du bien est de 5 ans. La durée du contrat est de 4 ans. La signature du contrat a eu lieu au 1^{er} juillet 2004. Le montant annuel des redevances s'élève à 25 000 €. Le prix de la levée d'option est de 16 000 €. M^{me} Elodys cède le contrat de crédit-bail à un confrère au 1^{er} juillet 2006 pour un prix de 62 000 €.
4. Un bâtiment industriel est cédé au 15 septembre 2006 pour un prix de 500 000 €. Le bâtiment fut acquis le 20 août 2001 pour un prix de 400 000 €. La durée de vie est de 10 ans. L'amortissement pratiqué est le linéaire. L'acquisition fut soumise aux droits de mutation. La 1^{re} mise en service a eu lieu le 15 septembre 2001.
5. L'entreprise Elodys a encaissé 40 000 € de redevances pour une concession de licence d'exploitation. Ces redevances bénéficient du taux réduit d'imposition des plus-values à long terme.
6. L'entreprise Elodys a investi dans un portefeuille d'obligations Britec. Les obligations ont été émises en 1999 : 1^{er} lot : 600 titres acquis à 50 € l'un, le 1^{er} juin 2001 et 2^e lot : 1 000 titres acquis à 70 € l'un, le 20 janvier 2005.

Le 15 octobre 2006, la société Britec a versé un coupon de 10 € par titre.

Au 30 novembre 2006, l'Eurl Elodys cède 800 titres Britec pour 60 € le titre (méthode pratiquée : PEPS). Les cours de Bourse sont de : 55 € le titre au 31 décembre 2005 et 65 € le titre au 31 décembre 2006.

7. L'Eurl Elodys détient 3 % du capital d'une Sarl Microtec, société française relevant de l'IS. Le dividende perçu en 2006 s'élève à 20 000 €.

Questions

1. Déterminer les plus et moins-values professionnelles 2006. Indiquer les modalités d'imposition sachant que l'entreprise Elodys opte toujours pour les solutions fiscales optimales. Une plus-value nette à court terme a été constatée au titre de 2005 pour 30 000 €.
2. Déterminer le résultat fiscal 2006 de l'Eurl Elodys.
3. Présenter la déclaration des revenus 2006 des époux Elodys.

Considérer pour les questions suivantes que l'Eurl Elodys a formulé l'option pour l'impôt sur les sociétés.

4. Déterminer les plus et moins-values professionnelles 2006.
5. Déterminer le résultat fiscal 2006.
6. Calculer l'impôt sur les sociétés 2006. Déterminer le résultat comptable définitif 2006.
7. Présenter la déclaration de revenus 2006 des époux Elodys.
8. Calculer le montant du 1^{er} acompte d'IS versé au 15 mars 2007 ainsi que le montant de l'Imposition forfaitaire annuelle (IFA). Le résultat fiscal 2006 est déterminé au 10 février 2007.

Exercice 7 : Don-IS

La SA Donatec a réalisé en 2006 un chiffre d'affaires HT de 10 000 000 €. Elle a versé 60 000 € de dons en 2006. Son résultat fiscal avant traitement fiscal des dons 2006 s'élève à 3 000 €.

Question

Quel est le traitement fiscal des dons à fin 2006 ?

Exercice 8 : Société Otor

La société Otor, filiale française (détenue à 100 %) d'un groupe américain, exerce une activité de holding. Elle détient des participations dans des sociétés de fabrication et de distribution des produits pharmaceutiques en Europe :

- la société a été créée sous forme de Société par actions simplifiées (SAS) ;
- l'exercice social coïncide avec l'année civile ;
- son chiffre d'affaires s'élève en 2006 à 145 000 000 € ;
- le montant des charges comptabilisées par la société, en 2006, est de 125 000 000 € ;
- le résultat comptable s'élève à 60 000 000 €.

Le résultat fiscal 2006 relevant du taux normal (33,1/3 %) était déficitaire pour : -12 350 000 €. Le résultat fiscal 2006 relevant du taux réduit des plus-values à long terme (concerne en totalité des redevances de brevets) était bénéficiaire de : 8 950 000 €.

PARTIE I

Au cours de l'exercice 2006, elle a comptabilisé les éléments suivants.

1. Provisions pour dépréciations sur titres

a. Titres OTC

- Valeur des titres inscrits à l'actif de la société Otor pour 15 000 000 €.
- Provision pour dépréciation des titres comptabilisée de 15 000 000 €.

OTC est une filiale italienne de distribution détenue à 100 %. La société OTC a enregistré, au 31 décembre 2006, une perte comptable de 3 500 000 € ; le bilan de la société fait apparaître une situation nette comptable à la même date positive de 7 500 000 €.

Depuis l'exercice 2002, la société a dégagé des pertes comptables qui trouvent leurs origines dans les difficultés du marché lié à des changements de réglementation de distribution des produits. Il est à noter, cependant, que le chiffre d'affaires de la filiale est en constante augmentation.

La société Otor considère que la société pour l'exercice 2007 dégagera à nouveau une perte de 5 000 000 € et vraisemblablement de 3 000 000 € en 2008.

D'après ces différentes informations, vous considérez que la provision pour dépréciation n'est justifiée en fiscalité que pour un montant de 7 500 000 €.

b. Titres AMM

- Valeur des titres inscrits à l'actif de la société Otor pour 3 500 000 €.
- Provision pour dépréciation des titres comptabilisée de 2 000 000 €.

AMM, société anonyme détenue à 100 %, est une filiale française de fabrication de produits qui sont ensuite vendus à des sociétés de distribution du groupe.

La société AMM a enregistré une perte comptable au titre de l'exercice 2005 de 1 500 000 € ; le bilan de la société fait apparaître une situation nette comptable à la même date positive de 5 000 000 €.

La dépréciation comptabilisée par la société Otor correspond selon ses propres calculs à la prise en compte de la dégradation financière de sa filiale intervenue en 2006 ainsi qu'à l'absence de perspective dans un futur proche, de retour à des profits pour cette activité ; elle prévoit, notamment pour 2007, un certain nombre de coûts de restructuration devant être engagé par sa filiale.

Analyser et indiquer le traitement fiscal des provisions pour dépréciations devant être retenu dans le cadre de la détermination du résultat fiscal 2006.

2. Abandons de créances comptabilisées en charges

a. Abandon de la somme de 3 500 000 € au profit de sa participation espagnole Pharma détenue à 50 %, les 50 % restant sont détenues par une personne physique. La créance abandonnée correspond à un prêt qu'elle avait consenti en 2002 pour aider à son développement.

La société Pharma présentait avant l'abandon accordé une situation nette négative de 2 500 000 €.

b. Abandon de la somme de 1 500 000 € au profit de sa filiale slovène Jubliana détenue à 100 %. La créance abandonnée correspond à diverses prestations (études de marché, prestations comptables et informatiques, études juridiques) réalisées par la société Otor au profit de sa filiale depuis 2003, année de création de cette société. La société présente une situation nette positive de 500 000 € à la date à laquelle elle a bénéficié de cette mesure.

Analyser et indiquer le traitement fiscal des abandons de créance devant être retenu dans le cadre de la détermination du résultat fiscal 2006.

3. Dividendes comptabilisés en produits

a. La société a encaissé un dividende de 1 750 000 € après application d'une retenue à la source (87 500 €) d'une de ses filiales étrangères détenue à 100 %. La forme juridique de cette filiale est une société de capitaux imposable à l'impôt sur les sociétés locales. La filiale a été créée en 2000 par Otor.

b. La société a encaissé un dividende de 1 000 000 € de la SA Pharmaco (filiale étrangère imposable à l'impôt sur les sociétés local) dont 60 % est détenu par Otor. Aucune retenue à la source n'a été appliquée lors de la distribution du dividende par la SA Pharmaco. Cette participation a été acquise en 2004. La société s'est engagée à conserver les titres pendant deux ans au moins.

Indiquer le traitement fiscal des dividendes devant être retenus dans le cadre de la détermination du résultat fiscal.

4. Redevances comptabilisées en produits

La société Otor a comptabilisé des redevances versées par ses filiales. La société Otor leur concède à titre non exclusif l'utilisation des brevets et procédés de fabrication dont elle est propriétaire. Toutes

les redevances sont calculées sur 1 % du chiffre d'affaires de chacune des filiales. Le résultat net des concessions s'élève à 15 500 000 €.

Indiquer le traitement fiscal de ces redevances.

5. Cessions de titres

Pour des raisons d'organisation interne au groupe, il a été décidé de localiser les titres de participation des filiales polonaise, russe et roumaine au Pays-Bas dans une nouvelle filiale créée à cet effet par la société Otor.

À l'occasion de cette réorganisation, la société française a cédé les titres des sociétés implantées dans les pays en question. La valeur historique des titres s'élève à 15 000 000 € ; le prix de cession globale est de 35 000 000 €. Une provision pour dépréciation des titres figurait au passif de la société pour un montant de 10 000 000 €. Les titres sont tous détenus depuis plus de deux ans par la société Otor.

Indiquer le traitement fiscal devant être retenu par la société lors de l'opération de cession.

6. L'entreprise a constaté l'écriture comptable suivante après décision des associés :

Les actionnaires ont décidé de transférer le 10 janvier 2005 le montant de 15 000 000 € figurant dans le poste « Réserve spéciale de plus-value à long terme » au poste « Réserves ordinaires » de la société.

Indiquer le traitement fiscal devant être retenu par la société à l'occasion de cette opération et son incidence sur les exercices 2006 et 2007.

PARTIE II

1. Déterminer le résultat fiscal imposable au taux normal et le résultat fiscal imposable au taux réduit de la société au titre de l'exercice 2006, en fonction des points abordés ci-dessus.

2. Calculer l'impôt sur les sociétés au taux normal et au taux réduit et les contributions additionnelles à payer par la société au titre de l'exercice 2006.

3. Déterminer le montant du versement du premier et du deuxième acompte d'impôt sur les sociétés en 2007.

Exercice 9 : SA Bonus

La société anonyme Bonus fabrique et commercialise des cuisines professionnelles.

Elle assure le montage et l'aménagement de celles-ci. Elle a été créée en 1999, son capital s'élève à 1 000 000 €. Le capital est entièrement libéré.

L'exercice social coïncide avec l'année civile, au cours de l'exercice 2006, la société a réalisé un chiffre d'affaires HT de 14 000 000 € et un résultat comptable de 500 000 €, le bilan de la société s'élève à 30 000 000 €.

Elle est détenue à plus de 75 % par des personnes physiques.

La société emploie 40 salariés. La rémunération globale versée aux 5 personnes les mieux rémunérées s'élève à : 650 000 €.

1. Les informations relatives aux opérations suivantes vous sont communiquées.

a. Charges d'amortissements

La société a mis à disposition de M. Lemarchand, salarié et exerçant la fonction de directeur général de la société, un appartement à Sainte-Maxime (en France) dont elle est propriétaire.

Cet appartement est inscrit à l'actif du bilan de la société pour un montant de 300 000 € ; il est amorti sur une durée de 20 ans. Il est utilisé par M. Lemarchand pour ses vacances. Les charges supportées par la société pour cet appartement totalisent un montant de 3 500 €.

b. Provision pour perte

À fin 2006, la société, qui réalise des opérations sur plusieurs exercices, a comptabilisé en en-cours de production un montant de 1 995 000 € correspondant au coût de production enregistré à cette date.

À la clôture de l'exercice 2005, une provision pour perte à terminaison concernant cet en-cours a été déterminée selon les modalités suivantes :

– prix de la prestation à terminaison (prix de vente final) :	3 200 000 €
– coût de production prévisionnel à terminaison :	3 500 000 €
– coût de distribution :	65 000 €
– provision pour perte :	365 000 €

c. Autres charges de gestion courante

Le conseil d'administration est composé de 5 administrateurs. En 2006, les membres du conseil d'administration ont perçu une somme globale de 150 000 € au titre des jetons de présence.

d. Charges financières

M. Dupont, actionnaire et président de la société, a laissé en compte courant une somme de 300 000 € pendant toute la durée de l'exercice. Cette somme a été rémunérée à un taux de 5,63 %.

Il existe fin 2006 au passif de l'entreprise une provision pour perte de change de 10 000 € qui se décompose en :

– solde au 1 ^{er} janvier 2006 :	6 000 €
– dotation de l'exercice 2006 :	10 000 €
– reprise de l'exercice 2006 :	6 000 €

La société a enregistré dans le compte « Différences de conversion – Actif » (perte de change latente) :

– solde au 1 ^{er} janvier 2006 (constaté en 2005) :	12 000 €
– extourne au début de l'exercice 2006 :	12 000 €
– constatation de l'exercice 2006 :	20 000 €
– solde au 31 décembre 2006 :	20 000 €

La société a enregistré dans le compte « Différences de conversion – Passif » (gain de change latent) :

– solde au 1 ^{er} janvier 2006 (constaté en 2005) :	17 000 €
– extourne au début de l'exercice 2006 :	17 000 €
– constatation de l'exercice 2006 :	35 000 €
– solde au 31 décembre 2006 :	35 000 €

e. Charges diverses

La société utilise un véhicule de tourisme dont le taux d'émission de dioxyde de carbone est inférieur à 200 g/km pour les besoins de son exploitation. Le véhicule est pris en crédit-bail dans le cadre d'un contrat conclu le 1^{er} juin 2004. Le véhicule a été acheté le 25 mars 2004 par la société de crédit-bail pour un prix HT de 30 000 €. Il est amorti sur 4 ans en linéaire. Le montant du loyer payé en 2006 s'élève à 6 000 € HT.

La société a adressé à un client une facture d'un montant de 400 000 € le 30 mars 2006, le paiement de cette dernière devant intervenir le 15 mai 2006. En l'absence de paiement de la part du client à l'échéance, la société a adressé à ce dernier une lettre de relance le 1^{er} juin 2006 pour obtenir le paiement immédiat, à défaut la somme principale est majorée d'un intérêt de retard de 5 %. Au 31 décembre 2006, la créance n'ayant pas été payée par le client, la société a constaté un produit à recevoir de 20 000 € correspondant à l'intérêt de retard.

Pour chacune des opérations, indiquer le traitement fiscal devant être retenu lors de l'établissement de la déclaration fiscale du résultat 2006.

2. À la fin de l'exercice 2006, la société vous demande de traiter fiscalement les éléments suivants :

a. Afin de poursuivre sa croissance, la société a décidé de développer son activité en Russie, notamment à Moscou et Saint-Petersbourg.

Le 1^{er} mars 2006, la société a embauché sous contrat à durée indéterminée un salarié chargé de développer en Russie l'activité de la société. Les frais engagés pour cette activité en 2006 se décomposent de la manière suivante :

– salaire versé :	45 000 €
– frais et indemnités de déplacement liés :	5 000 €
– étude de marché réalisée par un prestataire extérieur :	6 000 €
– participation à la foire de Moscou :	1 500 €
– dépenses de publicités et de communication :	3 000 €

La société dispose de toutes les pièces justificatives des dépenses engagées.

b. Le 15 mars 2006, elle a acheté des logiciels intranet et extranet afin que l'ensemble de ces salariés puissent communiquer entre eux, ainsi que pour favoriser les échanges avec les clients et fournisseurs de la société.

Les logiciels sont neufs ; le montant des frais d'acquisition exposé en 2006 s'élève à : 150 000 €.

Exercice 10 : SA Musil

La société anonyme Musil exerce une activité de fabrication et commercialisation de produits cosmétiques. La société a été créée en 1995 ; elle a réalisé sur l'exercice 2006 une perte comptable de 2 500 000 € ; sur le plan fiscal, le déficit s'est élevé à 2 000 000 €.

Les conditions d'application du taux réduit d'impôt sur les sociétés des petites et moyennes entreprises ne sont pas ici réunies.

Exercice 2006

– perte comptable :	2 500 000 €
– déficit fiscal :	2 000 000 €
– moins-value à long terme représentant une provision sur titre de participation :	550 000 €
– crédits d'impôts provenant de revenus de sources étrangères :	150 000 €
– crédit d'impôt recherche :	100 000 €

Exercice 2005

– bénéfice comptable :	50 000 €
– bénéfice fiscal :	150 000 €
– impôt sur les sociétés :	50 000 €
– contribution additionnelle :	15 000 €
– dividende distribué et prélevé sur le bénéfice 2005 :	25 000 €

Exercice 2004

– bénéfice comptable :	2 250 000 €
– bénéfice fiscal au taux normal :	985 000 €
– plus-value à long terme imposable :	175 000 €
– impôt sur les sociétés :	361 550 €
– contribution additionnelle :	9 850 €
– crédit d'impôt recherche :	50 000 €
– dividende distribué et prélevé sur les bénéfices 2004 :	250 000 €

Exercice 2003

– perte comptable :	350 000 €
– bénéfice fiscal :	150 000 €
– impôt sur les sociétés :	50 000 €
– contribution additionnelle :	1 500 €
– crédit d'impôt recherche :	10 000 €
– dividende distribué et prélevé sur les bénéfices 2003 :	65 000 €

1. Déterminer les possibilités de report en arrière du déficit 2006 sur les bénéfices dégagés au cours des exercices précédents et calculer la créance de report en arrière du déficit.

2. Calculer le montant du déficit non reporté en arrière.

3. Quel est le traitement des crédits d'impôts relatifs à l'exercice 2006.

Exercice 11 : Association Fiscintec

L'association Fiscintec régie par la loi de 1901 a pour but et vocation l'aide sous toutes ses formes à toute personne en difficulté. Sa gestion est désintéressée et son activité ne concurrence pas le secteur commercial.

En 2006, son compte de résultat s'établit comme suit :

Recettes	Cotisations des membres :	2 000 000 €
	Dons :	4 000 000 €
	Subventions :	4 000 000 €
Dépenses	Frais de fonctionnement :	2 000 000 €
	Coût des aides accordées :	6 000 000 €

Depuis le 1^{er} janvier 2006, l'association s'est par ailleurs lancée dans différentes activités pour aider à son financement : ouverture de deux restaurants, production et représentation de différents spectacles et commercialisation d'une ligne de produits à son enseigne dans deux boutiques spécialement ouvertes à Paris et en province.

Pour ses trois activités nouvelles, l'association a décidé de pratiquer des tarifs identiques à la concurrence et gère ses activités avec des méthodes analogues à celles du secteur marchand.

Au titre de ces activités, l'association Fiscintec a réalisé les résultats suivants en 2006 :

Exploitation des restaurants	Bénéfice fiscal :	300 000 €
Production et représentation de spectacles	Bénéfice fiscal :	1 000 000 €
Commercialisation de la ligne de produits	Déficit fiscal :	< 400 000 € >

Le chiffre d'affaires généré par ces trois activités est inférieur à 7 630 000 €.

Par ailleurs, depuis le 1^{er} mars 2006, l'association a mis un immeuble dont elle est propriétaire en location à usage de bureaux. Pour 2006, elle a retiré de cette location un bénéfice fiscal de 200 000 €.

1. Calculer l'impôt sur les sociétés dont l'association Fiscintec est redevable au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006.

2. Comment l'association peut-elle réduire sa charge d'impôt ? Calculer cette nouvelle charge d'impôt.

Exercice 12 : Société Tourenlair

La société Tourenlair exerce une activité de fabrication et de vente de pièces mécaniques de précision pour l'industrie aéronautique ; elle travaille aussi bien en France qu'à l'étranger ; à ce titre, elle dispose de bureaux (sans personnalité juridique propre) de vente de pièces à Seattle aux États-Unis, à Singapour et à Londres (Grande-Bretagne) ; chacun de ces bureaux a pour objet la vente sur place de pièces de rechanges ; l'entreprise assure en outre le montage de celles-ci sur l'avion.

Elle a pour forme juridique la société anonyme ; son capital s'élève à 10 000 000 € ; elle emploie 215 personnes ; son chiffre d'affaires s'élève en 2006 à 35 000 000 € ; son exercice comptable couvre la période du 1^{er} janvier au 31 décembre.

La rémunération totale des 5 et 10 personnes les mieux rémunérées s'élève respectivement à 450 000 € et 900 000 € en 2006.

Au début de l'année 2007, elle procède à la révision de ces comptes de l'exercice 2006 et s'interroge sur le traitement fiscal de certaines opérations.

1. Territorialité

Le résultat comptable de la société Tourenlair fait apparaître :

- d'une part, le résultat comptable de chacun des bureaux :
 - W une perte de 30 000 € pour Seattle,
 - W le bureau de Londres a réalisé un profit de 175 000 €,
 - W enfin, Singapour a réalisé un profit de 45 000 € ;
- d'autre part, des frais qui ont été engagés par l'entreprise en France :
 - W dépenses commerciales régulièrement comptabilisées pour le compte de ses bureaux situés à Seattle et Singapour pour respectivement 150 000 € et 75 000 €,
 - W mise à disposition de personnel au profit des trois bureaux : le montant total des charges supportées par la société au titre de ces frais de personnel s'élève à 35 000 € pour Seattle, 70 000 € pour Singapour et 100 000 € pour Londres.

2. Jetons de présence

Le conseil d'administration de la société est composé de 5 membres, au cours de l'exercice 2006 ; les membres du conseil d'administration ont perçu une somme globale de 50 000 € au titre des jetons de présence.

Il est précisé que 4 membres avaient été nommés en 2004 et qu'ils ont effectué leur mandat pour la totalité de l'année 2006 ; le cinquième administrateur a été nommé administrateur le 1^{er} juin 2006 avec prise de fonction immédiate.

3. Véhicules de tourisme loués

La société loue mensuellement cinq véhicules de tourisme dont le taux d'émission de dioxyde de carbone est inférieur à 200 g/km : une Renault Clio et quatre Peugeot 407 ; les contrats de location courent sur l'année entière ; le montant du loyer mensuel versé pour chaque véhicule s'élève à 500 € TTC pour la Clio et 700 € pour chaque Peugeot 407.

Le bailleur a acquis le véhicule de marque Renault Clio pour un montant de 16 000 € TTC ; il pratique un amortissement linéaire sur 5 ans.

Les véhicules de marque Peugeot 407 ont été acquis pour des montants individuels de 25 300 € TTC ; ils sont également amortis sur une période de cinq ans.

Par ailleurs, la société a loué pour son président, à partir du 1^{er} juillet 2006, une Audi 6 pour un loyer mensuel de 2 500 € TTC ; le contrat de location en question arrivera à terme le 30 juin 2008. Ce véhicule est utilisé par le président pour les besoins de son activité professionnelle.

Le bailleur a acquis ces véhicules pour un montant de 55 000 € TTC ; il pratique un amortissement linéaire sur 4 ans à compter du 1^{er} juillet 2006.

4. Dépenses de chasse et pêche

Tous les ans, la société invite pour un week-end ses meilleurs clients dans un château qu'elle loue à cette occasion ; elle propose à ses invités des activités de chasse et de pêche.

La société prestataire qui organise ce week-end facture à la société Tourenlair les montants suivants :

- dépenses de chasse : location puis mise à disposition du matériel, droits de chasse : 7 000 € TTC ;
- dépense de pêche : droit de pêche et mise à disposition du matériel : 5 000 € TTC ;
- dépenses d'hébergement et de nourriture et location du château : 20 000 € TTC.

5. Prise en compte de résultat d'une société en nom collectif

La société détient une participation dans une société en nom collectif pour 45 % de son capital.

La SNC dénommée Mécalair est détenue conjointement avec une société qui travaille dans le même secteur d'activité que Tourenlair, depuis 10 ans ; elle a pour activité le développement de nouvelles pièces mécaniques qui seront ensuite utilisées par les deux sociétés. Elle perçoit à ce titre des redevances.

La société en nom collectif relève fiscalement du régime des sociétés de personnes ; son exercice comptable est du 1^{er} janvier au 31 décembre.

En 2006, elle a procédé à la distribution de son résultat 2004 (à l'origine, il avait été mis en réserves) et 2005 pour la somme respectivement de 50 000 € et 65 000 €.

Il est précisé que le résultat comptable de la SNC Mécalair était de 100 000 € en 2005 et 180 000 € en 2006, le résultat fiscal s'élevant quant à lui à 90 000 € et 195 000 € pour les exercices 2005 et 2006.

Si la SNC Mécalair opte pour l'impôt sur les sociétés, indiquer les conséquences fiscales pour la société Tourenlair.

Question

Il vous est demandé d'analyser fiscalement les différentes opérations. Pour chaque opération, les écritures comptables ont été régulièrement comptabilisées.

Exercice 13

Le résultat fiscal définitif de la société Tourenlair est bénéficiaire et s'élève à 1 750 000 € pour l'exercice 2006.

Les éléments suivants vous sont communiqués :

- La société a déclaré un crédit d'impôt recherche d'un montant de 50 000 € au titre du même exercice.
- La société a déclaré des retenues à la source pour un montant de 75 000 € dans le cadre de redevances de fabrication perçues en provenance de sociétés domiciliées à l'étranger.

- En 2005, la société a acquitté un prélèvement exceptionnel de 25 % suite à une distribution de bénéfices mise en paiement en 2005 correspondant à des bénéfices à l'origine mis en réserves datant des exercices 1997 et 1998 ; le montant payé par la société au titre de ce prélèvement s'est élevé à 375 000 €.

Questions

1. Sans procéder à un calcul, vous rappellerez les modalités de détermination des acomptes d'impôt sur les sociétés, sachant qu'au titre de 2005 la société a uniquement déclaré un résultat imposable au taux normal.
2. Calculer l'impôt sur les sociétés dû par la société au titre de l'exercice 2006.
3. Déterminer le montant devant être effectivement payé par la société au titre de cet exercice.
4. Si le résultat fiscal 2006 de la société Tourenlair avait été déficitaire, vous indiquez le traitement fiscal des crédits d'impôt et créances sur le Trésor dont dispose l'entreprise.

Exercice 14 : SA Holdingpoint

La société Holdingpoint est une société anonyme ; son capital entièrement libéré s'élève à 500 000 €. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile. Elle a pour activité la gestion de titres de participation ainsi que la réalisation de prestations de services techniques au profit des sociétés de son groupe et hors de son groupe.

Elle est détenue pour 55 % par une autre société personne morale, Vivrec SA, et pour 45 % par une personne physique, M. Passetout et cinq autres actionnaires n'ayant qu'une action chacun.

M. Passetout est le président en titre de la SA Holdingpoint.

1. La société a perçu des dividendes des sociétés suivantes :

- Une filiale française : les dividendes perçus s'élèvent à 150 000 € ; les titres détenus par Holdingpoint représentent 85 % du capital de la société et des droits de vote ; ils ont été acquis le 15 mars 2002.
- Une société anglaise : les dividendes perçus s'élèvent à 300 000 € ; les titres détenus par Holdingpoint représentent 15 % du capital de la société ; il convient de préciser que les titres sont dépourvus des droits de vote ; ils ont été acquis en avril 2000.
- Une filiale étrangère (hors Union européenne) : les dividendes perçus s'élèvent à 400 000 € (montant comptabilisé en produits financiers de participation) ; les titres détenus par Holdingpoint représentent 50 % du capital et des droits de vote ; ils ont été acquis le 17 mai 2006. Il convient de noter que la filiale versant le dividende a acquitté une retenue à la source de 40 000 € auprès de l'administration fiscale locale ; elle a transmis la pièce justificative de ce versement à la société française.

2. La société a comptabilisé en charge des intérêts financiers facturés par ses 2 associés.

L'actionnaire personne morale a mis à disposition tout au long de l'année la somme de 2 000 000 € rémunérée au taux de 7 %, soit une charge financière de 140 000 €.

L'actionnaire personne physique a mis à disposition tout au long de l'année la somme de 1 500 000 € rémunérée au taux de 6,5 %, soit une charge financière de 97 500 €.

Il vous est précisé que le taux maximal fiscalement admis est de 4,50 %.

Les sommes mises en compte courant ne sont pas bloquées, ni destinées à participer à une augmentation de capital.

Vous indiquez le traitement fiscal des intérêts financiers chez la société Holdingpoint ainsi que chez les bénéficiaires des intérêts financiers.

3. La société a comptabilisé en charge deux abandons de créance. Pour chacun, vous indiquez le traitement fiscal devant être suivi par la société Holdingpoint ainsi que le traitement fiscal chez celui qui le reçoit.

a. Abandon de la somme de 1 000 000 € au profit d'une filiale française de fabrication de machines-outils (détenue à 80 %, les 20 % restants sont détenus par une personne physique). La créance abandonnée correspond à des avances qu' Holdingpoint avait consenties pour soutenir sa filiale en difficulté en 2000.

Même si la filiale continue son développement, la situation financière est toujours mauvaise ; la société a décidé d'abandonner ces avances en se garantissant un remboursement avec une clause de retour à meilleure fortune dans un délai maximal de 5 ans.

La filiale présentait avant l'abandon accordé une situation nette comptable négative de 800 000 €.

b. Abandon de la somme de 250 000 € au profit d'un client. La créance ancienne (1998) n'a jamais été réglée en raison d'un litige existant entre les parties (chacun ayant ouvert une procédure judiciaire de dédommagements réciproques) sur la qualité des prestations facturées.

D'un commun accord, la société Holdingpoint a décidé d'abandonner cette créance purement et simplement et le client a renoncé à toute demande de dédommagement. Les parties ont convenu à l'abandon des procédures judiciaires en cours.

Il convient de noter que les deux sociétés continuent d'entretenir des relations commerciales ; le client en question représente 30 % de la clientèle hors groupe de la société Holdingpoint.

La situation nette comptable de la société cliente est positive de 1 000 000 €.

Question

Pour l'exercice 2006, indiquer le traitement fiscal des opérations détaillées ci-dessus. Il est précisé que, pour chaque opération, les écritures comptables sont régulières et que la société utilise la solution qui lui est la plus favorable fiscalement.

Exercice 15 : SA Mécaplus

La société Mécaplus est une société anonyme qui a pour activité la fabrication de pignons de boîtes de vitesses automobiles.

La société dépose chaque année depuis 2000 une déclaration de crédit d'impôt recherche.

Il vous est communiqué les données suivantes :

- Montants des dépenses comptabilisées en 2006 :
 - W amortissements des immobilisations de la société : 3 500 000 €, dont 1 000 000 € créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche ;
 - W dépenses de personnel (rémunérations et cotisations sociales obligatoires) afférentes à des chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations ; les salariés sont embauchés depuis plus de trois ans : 950 000 € ;
 - W coût de la recherche sous-traité à des organismes de recherche public français : 75 000 € ;
 - W coût de la recherche sous-traité à des organismes de recherche public européens et américains pour la somme de 350 000 € dont 225 000 € au titre des organismes américains ;
 - W frais de prise et de maintenance de brevets : 130 000 €.
- Montant des dépenses revalorisées de l'indice des prix à la consommation hors tabac de l'année 2004 : 1 570 000 €.
- Montant des dépenses revalorisées de l'indice des prix à la consommation hors tabac de l'année 2005 : 1 980 000 €.

Toutes les charges détaillées ci-dessus sont conformes dans leur objet et leur nature à l'activité de recherche.

Question

Déterminer le crédit d'impôt recherche de l'année 2006 auquel peut prétendre la société.

Exercice 16

NOTA BENE

Les deux dossiers à traiter sont indépendants.

Dossier 1

La société Durand, société anonyme au capital de 150 000 €, est imposée selon un régime réel. Elle a engagé au cours de l'année 2006 les dépenses suivantes :

- création et mise en fonctionnement d'une crèche assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans des salariés de l'entreprise pour 60 000 € ;
- la société a reçu une subvention publique pour la création de la crèche d'un montant de 10 000 € ;
- rémunération des salariés en congé parentale d'éducation : 100 000 € ;
- frais de garde d'enfants engagés par un salarié et remboursés par la société pour 200 €. Cette dépense a été prise en charge par la société suite à sa demande imprévue d'assurer un travail à son salarié de 21 heures à 4 heures.

Question

Déterminer le crédit d'impôt famille correspondant et indiquer son utilisation par l'entreprise.

Dossier 2

Monsieur Fiscaintec a créé le 1^{er} janvier 2006 une société qui a pour activité le développement de certaines molécules et leur commercialisation dans le secteur de la chimie fine des matériaux composites. Sa société à la forme d'une Sarl dans lequel il détient 65 %, les 35 % restant du capital sont détenus par une société de capital risque.

Il s'agit d'une PME qui a moins de 250 salariés et qui a un chiffre d'affaires inférieur à 40 millions d'euros. Elle remplit toutes les conditions pour bénéficier du statut de jeune entreprise innovante.

L'exercice comptable de la société est du 1^{er} janvier au 31 décembre.

En 2006, l'entreprise a engagé des charges pour un montant total de 300 000 €, dont 60 000 € affectés à des dépenses de recherche et de développement.

Pour l'exercice 2006, le résultat fiscal de la société est bénéficiaire de 20 000 €.

Questions

1. Indiquer le régime fiscal en matière d'imposition sur les bénéfices dont la société peut éventuellement bénéficier.

2. Traiter ensuite l'imposition des résultats de la société en fonction des données suivantes :

- résultat fiscal 2006 : déficit de 20 000 € ;
- résultat fiscal 2007 : bénéfice de 10 000 € avant imputation des déficits antérieurs ;
- résultat fiscal 2008 : bénéfice de 40 000 € avant imputation des déficits antérieurs ;
- résultat fiscal 2009 : bénéfice de 60 000 €.

Pour la période 2006 à 2009, les conditions de détention du capital de la société sont identiques et les charges de la société évoluent dans les mêmes proportions que l'année 2006.

Corrigé

Exercice 1 : Intec 1999 actualisé

1. BIC

1. L'entreprise est prestataire de services. Elle a réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 230 000 € HT
⇒ régime du réel normal.

2. Résultat comptable définitif

Résultat provisoire : -2 000 €

Achat de manteau : -1 794 € ne figure pas encore en charges. À prendre pour son montant TTC car la TVA n'est pas déductible sur les cadeaux d'une valeur supérieure à 61 € TTC.

Résultat définitif : -3 794 €

3. Calcul des plus-values sur cessions

	PV à CT	PV à LT
Cession du véhicule de tourisme : - VNC = 0 (bien complètement amorti) - Plus-value = prix de vente = 10 000 € - Plus-value à court terme à hauteur des amortissements qui auraient pu être pratiqués si l'on avait été propriétaire, soit 30 000 € • La plus-value est intégralement à court terme	10 000	
Cession d'un ensemble immobilier : - Plus-value sur terrain : 80 000 - 30 000 = 50 000 € → Plus-value à long terme. - Plus-value sur construction : Prix de vente = 140 000 € VNC = 120 000 - 80 000 = 40 000 € Plus-value = 100 000 € → Plus-value à court terme à hauteur des amortissements (80 000 €), à long terme au-delà (20 000 €)	80 000	50 000
TOTAL	90 000	70 000

4. Passage du résultat comptable au résultat fiscal

	Réintégration	Déduction
Intérêts non déductibles (1 150 + 750) :	1 900	
Les dividendes, dans une société soumise aux BIC – IR, sont taxables chez chacun des associés au titre des RCM.		4 400
Les loyers perçus par Soft ⁺ sont imposables dans la catégorie des BIC.	–	–
Les amendes pour non-respect du Code de la route ne sont pas déductibles.	400	
Les pénalités pour impôt sont non déductibles qu'elles soient des pénalités d'assiette ou de recouvrement.	1 500	
Les époux Duchemin sont mariés sous le régime de la communauté des biens.		
– Le salaire du conjoint de l'exploitant individuel adhérent à un centre de gestion ou association agréée est déductible en totalité.	–	
– Charges sociales patronales : intégralement déductibles.	–	–
La TVTS est déductible pour les sociétés soumises à l'IR.	–	–
– Le manteau de fourrure n'est pas une charge déductible : charge somptuaire.	1 794	–
– Les bouteilles de champagne sont d'une valeur inférieure à 61 € TTC ⇒ la TVA est récupérable. De plus, la dépense est déductible.	–	–
La rémunération des associés n'est pas déductible du résultat fiscal de la SNC (60 000 + 67 000).	127 000	
Les cotisations sociales sont non déductibles (24 000 + 27 000).	51 000	
Les pénalités pour paiement tardif de l'impôt ne sont pas déductibles même si l'impôt lui-même est déductible (catégorie à laquelle appartient la TVA).	900	–
À déduire : la plus-value nette à LT imposable chez les associés à 16 % + PS/CSG/CRDS, soit 27 %.		70 000
– À déduire 2/3 de la plus-value nette à CT de 2006, soit $2/3 \times 90\,000 =$		60 000
– À réintégrer 1/3 de la plus-value nette à court terme de 2004 soit $1/3 \times 21\,000 =$	7 000	
TOTAL	191 494	134 400

Résultat fiscal définitif = $-3\,794 + 191\,494 - 134\,400 = 53\,300 \text{ €}$

2. Impôt sur le revenu

1. Déclaration des revenus fonciers (régime réel)

Loyers encaissés : 10 000 + 300	10 300
Subvention ANAH	3 000
RECETTES	13 300
Assurances habitation	600
Frais de gérance	400
Impôts et taxes	700
Intérêts des emprunts payés	4 500
CHARGES	6 200
REVENU FONCIER	7 100

Comparaison avec le régime du microfoncier

Revenu : 13 300
Abattement 30 % : $<3\,990>$
9 310

Le régime du réel est plus intéressant.

2. Éléments figurant sur la déclaration de revenus

1. Les BIC de M. Duchemin	
BIC à déclarer (au taux progressif) :	
Résultat fiscal	53 300
– Rémunérations des associés	–127 000
– Contravention routière	–400
– Intérêts de comptes courants	–1 900
– Cotisations sociales des associés	–51 000
Résultat à répartir entre tous les associés	–127 000
Part revenant à M. Duchemin :	
Quote-part de résultat : $127\,000 \times 50\%$	–63 500
– Rémunérations et cotisations (60 000 + 24 000)	+84 000
– Intérêts excédentaires de M. Duchemin	+1 150
	21 650
– Cotisations sociales déductibles (24 000 € de cotisations moins 1 500 € de CSG et CRDS non déductibles)	–22 500
	–850
Plus-value à LT à déclarer (au taux de 16 % + prélèvements sociaux de 11 % = 27 %) : $70\,000 \times 50\% =$	35 000
2. Les salaires de M ^{me} Duchemin	
Montant des salaires imposables brut : quote-part déductible en BIC	44 670
– Cotisations sociales salariales déductibles : 7 500 € moins 1 200 € de CSG et CRDS non déductibles	–6 300
Net à déclarer	38 370
3. Les RCM	
Intérêts du livret A	Exonérés
QP des dividendes : $4\,400 \times 40\% = 1\,760$ €.	1 760
Ces dividendes bénéficient de l'abattement de 3 050 € (couple marié)	–3 050
Les intérêts des obligations bénéficient du prélèvement libératoire.	
Les intérêts du compte courant bénéficient du prélèvement libératoire sous 2 conditions :	
– être déductibles,	
– plafonnés aux intérêts que rapportent 46 000 € du compte courant (tous associés confondus).	
Ici, le plafond des comptes courants est de $23\,000 + 15\,000 = 38\,000$ € \Rightarrow les 1 150 € déductibles de M. Duchemin bénéficient donc du prélèvement libératoire \Rightarrow rien à déclarer sur la 2042 (simple mention).	
En revanche, les 1 150 € d'intérêts non déductibles sont déclarés en BIC comme des prélèvements anticipés sur bénéfices de M. Duchemin.	
Net imposable	0
4. Les revenus fonciers	
Montant imposable	7 100

3. Revenu net imposable catégoriel

PVLTNet imposable **35 000 €** imposable à 16 % + 11 %

4. Récapitulatif

Revenu global imposable au barème progressif :

BIC –850 € (net)

Revenus fonciers ... 7 100 € (net)

RCM..... 0 € (net)

TS(1) 34 533 € (net)

Total **40 783 €**

(1) Net à déclarer 38 370

Frais professionnels 10 % < 3 837 >

Net imposable **34 533 €**

5. Les contributions complémentaires s'appliquent à hauteur de 11 % sur :

PVLT.....	35 000 €	} CSG : 5,80 % déductible du revenu d'ensemble 2006
Revenus fonciers ...	7 100 €	

Exercice 2 : Intec-Fiscus

1. Hypothèse : Entreprise individuelle

Dans ce cas, il n'y a qu'un exploitant individuel.

Résultat comptable :	250 000 €
Déduction de la plus-value à long terme :	-10 000 €
Déduction des 2/3 de la plus-value à court terme $(40\,000 - 10\,000) \times 2/3$:	-20 000 €
Réintégration charges non déductibles :	+10 000 €
Réintégration rémunération Pierre :	+35 000 €
Résultat fiscal :	265 000 €

Le bénéfice fiscal (BIC) de 265 000 € doit être ajouté aux autres revenus de l'exploitant.

La **plus-value à long terme** est taxée au taux de 27 % (IR : 16 % et CSG, CRDS prélèvement social, contribution additionnelle : 11 %) : **10 000 €** \times 27 % = 2 700 €

2. Hypothèse : Société en nom collectif

Chaque associé est imposable sur sa quote-part de bénéfice.

Le résultat fiscal avant réintégration de la rémunération de Pierre est de : $265\,000 - 35\,000 = 230\,000$ €

Quote-part du résultat fiscal imposable au nom de **Pierre** :

Rémunération :	35 000 €
Résultat fiscal commun : $230\,000 \times 35\%$ =	80 500 €
BIC	115 500 €
PVLT : $10\,000 \text{ €} \times 35\%$ =	3 500 €
La PVLT est taxable à 27 % : $3\,500 \text{ €} \times 27\%$ =	945 €

Quote-part du résultat fiscal imposable au nom d'**André** :

BIC : $230\,000 \text{ €} \times 30\%$ =	69 000 €
PVLT : $10\,000 \text{ €} \times 30\%$ =	3 000 €
La PVLT est taxable à 27 % : $3\,000 \text{ €} \times 27\%$ =	810 €

Quote-part du résultat fiscal imposable au nom de **Simone** :

BIC : $230\,000 \text{ €} \times 16\%$ =	36 800 €
PVLT : $10\,000 \text{ €} \times 16\%$ =	1 600 €
La PVLT est taxable à 27 % : $1\,600 \text{ €} \times 27\%$ =	432 €

Quote-part du résultat fiscal imposable au nom d'**Angélique** :

BIC : $230\,000 \text{ €} \times 19\%$ =	43 700 €
PVLT : $10\,000 \text{ €} \times 19\%$ =	1 900 €
La PVLT est taxable à 27 % : $1\,900 \text{ €} \times 27\%$ =	513 €

Le foyer fiscal Frintec (Pierre et Simone) doit déclarer l'ensemble de ses revenus, soit :

BIC : 115 500 + 36 800 =	152 300 €
PVLT : 3 500 + 1 600 =	5 100 €

3. Hypothèse : Sarl

Le régime de droit commun d'une Sarl est l'impôt sur les sociétés. De ce fait, les modifications suivantes sont à apporter :

- Non-application du régime des plus-values à long terme sur cessions d'immobilisations corporelles.
- Non-étalement sur 3 ans des plus-values à court terme.
- Déduction de la rémunération allouée à un dirigeant (Pierre : gérant).
- Les sociétés dont l'IS est supérieur à 763 000 € sont soumises à une contribution sociale de 3,3 % (les PME sous certaines conditions, en sont exonérées).

Résultat comptable :	250 000 €
Charges non déductibles :	+10 000 €
Résultat fiscal :	260 000 €
IS : 260 000 € × 33,1/3 % :	86 667 €
Résultat net comptable (après IS) :	
250 000 € – 86 667 € =	163 333 €

4. Hypothèse : Sarl de famille

L'option pour le régime des Sarl de famille nécessite les conditions suivantes :

- objet commercial, industriel, artisanal, agricole ;
- parents de la même famille : ascendants, descendants, époux, frères et sœurs ;
- option exercée à l'unanimité des associés.

La présence d'Angélique Lamintec, nièce de Pierre, ne répond pas aux conditions de l'option.

5. Hypothèse : Sarl et chiffre d'affaires égal à 6 millions €

Les PME bénéficient de plein droit d'un régime de faveur.

Il faut vérifier si la Sarl Intec-Fiscus satisfait aux 3 conditions d'éligibilité de ce régime :

1. Le capital social doit être entièrement libéré ;
2. Les parts sociales sont détenues, au moins à hauteur de 75 %, par des particuliers ;
3. Le chiffre d'affaires doit être inférieur à 7 630 000 €.

La Sarl réunit les 3 conditions. Elle bénéficie, de plein droit, du régime de faveur des PME. Le bénéfice de droit commun est imposable à 15 % jusqu'à 38 120 €.

Résultat fiscal (identique à la 3 ^e hypothèse) :	260 000 €
IS : 15 % × 38 120 € =	5 718 €
IS : 33,1/3 % × (260 000 € – 38 120 €) =	<u>73 960 €</u>
	79 678 €

Résultat net comptable : 250 000 € – 79 678 € = 170 322 €

Exercice 3 : Entreprise GET

L'indemnité d'assurance qui a pour objet la compensation de la perte d'éléments de l'actif immobilisé s'analyse comme un prix de vente. Dès lors, l'excédent du prix de cession par rapport à la valeur nette comptable entre dans le champ d'application du régime des plus ou moins-values professionnelles.

SITUATION AU 31.12.2006		Outillage	
Date acquisition		29.04.2004	
Durée amortissement prévue		5 ans	
Prix acquisition			250 000
Amortissements pratiqués	2004	$250\,000 \times (20\% \times 1,75) \times 9/12 =$	65 625
	2005	$(250\,000 - 65\,625) \times 35\% =$	64 531
	2006	$(184\,375 - 64\,531) \times 35\% \times 5/12 =$	17 477
Total amortissements pratiqués			147 633
Durée d'amortissement effective		2, 2/12 ans ou 26 mois	
Valeur nette comptable			102 367
Montant de l'indemnité octroyée			250 000
Plus-value taxable			147 633
Plus-value à court terme			147 633
SITUATION AU 31.12.2006		Agencements et installations	
Date acquisition		01.01.1996	
Durée amortissement prévue		15 ans	
Prix acquisition			600 000
Amortissements pratiqués au 31.12.2005			360 000
Amortissements théoriques		$600\,000 \times 1/15 \times 10 =$	400 000
Amortissement irrégulièrement différé		$400\,000 - 360\,000 =$	40 000
Dotations à pratiquer 2006		$600\,000 \times 1/15 \times 180/360 =$	20 000
Total amortissements retenus			420 000
Durée d'amortissement effective		10,5 ans ou 126 mois	
Valeur nette comptable			180 000
Montant de l'indemnité octroyée			500 000
Plus-value taxable			320 000
Plus-value à court terme			320 000
SITUATION AU 31.12.2006		Usine	
Date acquisition		01.02.1990	
Durée amortissement prévue		30 ans	
Prix acquisition			2 000 000
Amortissements pratiqués	1990	$2\,000\,000 \times 1/30 \times 330/360 =$	61 111
	1991	$2\,000\,000 \times 1/30 =$	66 667
	1992 à 2005	$66\,667 \times 14 =$	933 333
	2006	$66\,667 \times 180/360 =$	33 333
Total amortissements retenus			1 094 444
Durée d'amortissement effective		16, 5/12 ans ou 197 mois	
Valeur nette comptable			905 556
Montant de l'indemnité octroyée			2 200 000
Plus-value taxable			1 294 444
Plus-value à court terme			1 094 444
Plus-value à long terme			200 000

La plus-value est à court terme à concurrence des amortissements.

REMARQUE RELATIVE À L'AMORTISSEMENT AU TITRE DE L'EXERCICE DE SORTIE OU DE CESSION

Sur le plan fiscal, en cas de cession d'un élément non totalement amorti, l'entreprise cédante reste **libre** de pratiquer ou de ne pas pratiquer d'amortissement sur cet élément au titre de l'exercice de cession.

Si l'entreprise **choisit** de pratiquer un amortissement au titre de l'exercice de cession, celui-ci doit, en principe, être effectué, indépendamment du régime d'amortissement applicable, au prorata du temps écoulé depuis le commencement de l'exercice en cours jusqu'à la date de cession.

Toutefois, s'agissant d'un bien amortissable selon le mode dégressif, il est admis par mesure de simplification que l'entreprise puisse calculer l'amortissement afférent au bien considéré en fonction d'une période d'utilisation résiduelle courant depuis la date d'ouverture de l'exercice jusqu'au **début du mois** au cours duquel est intervenue la cession.

Étalement de la plus-value à court terme

Les plus-values à **court terme** réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans le cadre de la **perception d'indemnités d'assurance** visant à compenser la perte d'éléments d'actif immobilisé peuvent faire l'objet d'un étalement selon les conditions suivantes.

L'étalement résulte d'une option de la part du contribuable.

La plus-value est constatée au titre de l'exercice au cours duquel l'indemnité est certaine dans son principe et dans son montant.

L'étalement de la plus-value intervient lors de l'exercice suivant celui de la réalisation de la plus-value.

La plus-value nette à court terme est répartie par fractions égales sur un nombre d'exercices égal à la durée moyenne d'amortissement déjà pratiqué sur les biens détruits **sans excéder 15 ans**.

La plus-value nette à court terme éligible au dispositif d'étalement ne peut excéder le montant global de la plus-value nette à court terme de l'exercice.

Le total des plus-values à court terme relatif au sinistre de l'exercice 2006 est :
147 633 + 320 000 + 1 094 444 = 1 562 077

Les dotations 2006 sont à enregistrer en comptabilité : 17 477 + 20 000 + 33 333 = **70 810 €**

L'amortissement irrégulièrement différé (et non rattrapé en comptabilité) est assimilé à une plus-value à court terme. Il doit donc, à cet effet, être **réintégré** sur le tableau de détermination du résultat fiscal (n° 2058-A).

La camionnette fait l'objet d'un plan d'amortissement suivant :

Tableau d'amortissement

Année	Base	Taux	Prorata	Amortissements	Valeur résiduelle
2004	100 000	20 %	105/360	5 833	94 167
2005	100 000	20 %	12/12	20 000	74 167
2006	100 000	20 %	255/360	14 167	60 000
				40 000	

La valeur nette comptable est 60 000

Le prix de cession est 35 000

La moins-value à court terme est 25 000

La plus-value nette à court terme de l'exercice 2004 devient : Plus-value CT : 1 562 077
Moins-value CT : -25 000

Plus-value nette à court terme globale à déduire en 2006
sur le tableau de détermination du résultat fiscal : **1 537 077**

Détermination de la durée d'étalement de la plus-value sur sinistre :

$$\frac{250\,000 \times 2,1666 + 600\,000 \times 10,5 + 2\,000\,000 \times 16,4166}{2\,850\,000} = 13,92 \text{ ans, soit 14 ans}$$

Modalités de la réintégration :

L'entreprise GET devra réintégrer à dater de l'exercice 2007 la somme de :

$$1\,537\,077/14 = 109\,791 \text{ €}$$

Cette réintégration s'effectuera sur 14 exercices (durée inférieure au plafond autorisé de 15 ans).

Quant à la plus-value à long terme de 200 000 €, elle est imposable dès 2006, mais la **mise en recouvrement** de l'impôt peut être **reportée de 2 ans**. Elle sera réglée en 2009 et non en 2007. Le taux d'imposition est de 16 % auquel s'ajoutent la CSG, la CRDS, le prélèvement social et la contribution additionnelle au prélèvement social soit un total de 27 %.

Exercice 4 : SA Manosque

Question 1

1. Contrairement à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés atteint uniquement, en principe, les bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France. Ce principe entraîne les conséquences suivantes :

- les sociétés étrangères sont, quelle que soit leur nationalité, imposables à l'IS français à raison des profits tirés de leurs entreprises exploitées en France ;
- en revanche, les bénéficiaires réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'IS français, même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en France. Dès lors, la perte supportée dans une usine en Espagne n'est pas déductible en France. Il faut **réintégrer 600 000 €**.

2. Même analyse pour le bénéfice de la succursale londonienne : il faut **déduire 700 000 €**.

3. Compte tenu de ce qui précède, les résultats de la filiale belge sont taxés en Belgique. Aucune régularisation extracomptable n'est à opérer.

4. Dans les sociétés de personnes, les bénéficiaires ne sont pas directement imposables au nom de la personne morale, sauf option pour l'impôt sur les sociétés, mais au nom personnel des associés en proportion de leurs droits (CGI art. 8) et même s'ils n'ont pas effectivement disposé de ces bénéfices (bénéficiaires mis en réserve, par exemple). Le bénéfice réalisé au 30 septembre 2006 est taxable dès 2006. La quote-part de bénéfice revenant à la SA se calcule ainsi : $150\,000 \text{ €} \times 60 \% = 90\,000 \text{ €}$. Ce montant est **réintégré** dans le tableau n° 2058-A. En 2007, lorsque l'assemblée aura affecté le résultat, la quote-part attribuée à la SA Manosque sera comptabilisée en produit mais fera l'objet d'une déduction extracomptable.

5. Lorsque la taxe sur les véhicules de sociétés est due par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, elle est déductible du bénéfice imposable. Elle n'est pas en revanche déductible lorsqu'elle est due par une société relevant de l'impôt sur les sociétés. Il faut **réintégrer** la somme de **21 600 €**.

6. Les entreprises qui prennent en location des voitures, neuves ou d'occasion, sont soumises, du point de vue de la déduction des loyers correspondants, à un plafonnement analogue à celui qui s'applique à l'amortissement des véhicules dont les entreprises sont propriétaires. Ce plafonnement concerne le loyer des voitures particulières prises soit en crédit-bail, soit en location d'une durée supérieure à trois

mois (ou d'une durée inférieure à trois mois renouvelable). Les voitures prises en location de courte durée (n'excédant pas trois mois non renouvelable) n'y sont pas assujetties.

Calcul de la part du loyer non déductible : $(25\ 000 - 18\ 300) \times 1/5 \times 195/360 = 726 \text{ €}$. Il s'agit du montant que le locataire doit **réintégrer**.

La TVA est déduite abusivement. Il convient de la reverser. Il faut l'imputer en charges déductibles : $1\ 500 \times 19,6\ \% \times 6,5 = 1\ 911 \text{ €}$

7. L'installation d'un radiotéléphone ne fait pas partie du coût d'acquisition d'un véhicule. Dès lors, le calcul de la dotation aux amortissements n'est pas limité par le plafond de 18 300 €. Vérification du montant de la dotation 2006 :

$3\ 000 \times 20\ \% \times 180/360 = 300 \text{ €}$. Aucune rectification ne doit être opérée.

8. Les redevances versées pour la concession de droits de propriété industrielle (brevets, marques de fabrique, procédés de fabrication) sont en principe déductibles si elles ne sont pas excessives. **Exceptionnellement**, elles peuvent constituer le coût de revient d'un élément incorporel d'actif si le contrat de concession présente cumulativement les trois caractéristiques suivantes : exclusivité, pérennité suffisante et cessibilité des droits concédés. Les 3 critères sont ici réunis et impliquent **nécessairement l'inscription à l'actif** du montant de **80 000 €**. Le traitement comptable permet de rectifier l'erreur de comptabilisation en diminuant le compte de charge et en augmentant un compte d'actif incorporel. Cette somme peut faire l'objet d'un amortissement sur la durée d'utilisation de la licence ou sur la durée au cours de laquelle les dirigeants jugent bénéfique l'utilisation de la licence. Compte tenu de la date de signature du contrat, aucun amortissement ne peut être envisagé au titre de l'exercice 2006.

9. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1997, la provision pour fluctuation des cours a été supprimée. La provision existante devait être rapportée par fractions égales au résultat imposable du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1997 et des deux exercices suivants. Toutefois, la provision existante pouvait être transférée en franchise d'impôt à un compte de réserve spéciale dans la limite de 9 146 941 €. En contrepartie, dès la clôture de l'exercice 1997, les entreprises peuvent constituer dans les conditions de droit commun une provision pour hausse des prix. Au cas présent, le montant figurant préalablement au poste de provision pour fluctuation des cours a été transféré à un poste de réserve sans subir de taxation. La provision n'est pas reprise si elle est virée au compte de réserve spéciale. Les sommes prélevées ultérieurement sur la réserve spéciale devront en principe être réintégrées dans le résultat de l'exercice de prélèvement et supporteront l'impôt qui sera alors en vigueur. Toutefois, des exceptions à l'imposition des sommes prélevées sur la réserve spéciale sont prévues notamment en cas d'incorporation au capital des sommes prélevées et d'imputation des pertes sur la réserve spéciale.

10. Les liens du mariage peuvent avoir une incidence pour pouvoir déduire un salaire accordé au conjoint de l'exploitant dans le cadre d'une entreprise individuelle. Dans le cadre d'une société de capitaux, il est possible de porter dans les charges déductibles les rémunérations qu'elle alloue à ses ouvriers et employés : salaires, appointements, avantages en espèces ou en nature, indemnités diverses (par exemple : indemnités ou remboursements de frais ; indemnités de licenciement dont le versement ne procède pas d'une décision de gestion anormale). Il en est de même des rémunérations versées aux dirigeants. La rémunération allouée doit correspondre à un travail effectif et ne doit pas être excessive eu égard à l'importance du service rendu. Or, le Conseil d'État a jugé qu'il faut tenir compte des rémunérations pratiquées dans la région, de la part du capital détenue par le salarié. Au cas présent, il faut **réintégrer 9 000 €**. La fraction non déductible des rémunérations versées par une société relevant de l'IS est considérée comme un revenu mobilier pour l'imposition du bénéficiaire (CGI art. 111, d).

11. Le régime actuel de droit commun des indemnités de congés à payer permet de déduire la provision lors de l'exercice de comptabilisation. Ce régime a été modifié au 1^{er} janvier 1987. Les entreprises constituées avant cette date ont pu exercer une option pour le précédent régime : l'indemnité ne peut être déduite qu'au titre de l'exercice au cours duquel elle est effectivement versée ; elle est considérée comme revêtant le caractère d'un salaire de substitution qui constitue une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. Il en résulte une

réintégration sur le tableau n° 2058 et une déduction correspondant généralement à la réintégration effectuée l'exercice précédent. Au cas présent, la provision comptabilisée au 31 décembre 2006 pour **420 000 €** doit être **réintégrée** fiscalement et la provision constituée en 2005 pour **400 000 €** et reprise comptablement en 2005 fait l'objet d'une **déduction** fiscale.

12. Les frais de publicité sont admis en déduction s'ils sont justifiés par la nature ou l'importance de l'exploitation. La charge de 100 000 € est déductible et a permis de générer du chiffre d'affaires pour 400 000 €. Ce chiffre d'affaires est soumis à l'impôt français.

13. L'assurance perte d'exploitation fait partie de la catégorie des contrats assurance « homme clé ». À ce titre, au cas où le contrat prévoirait la garantie de **pertes d'exploitation** du fait de la disparition de l'homme-clé, le capital reçu par l'entreprise présenterait un aspect indemnitaire ; de ce fait, les primes versées annuellement sont déductibles.

14. Le législateur prévoit un régime particulier traitant des relations entre une société mère et sa filiale. Ce régime évite que les bénéfices de la filiale distribués à la société mère soient soumis à une double imposition au titre de l'impôt sur les sociétés.

Les dividendes provenant d'une filiale étrangère peuvent bénéficier de l'exonération de l'IS. Il faut donc **déduire 297 500 €** extracomptablement. Il convient de réintégrer la quote-part forfaitaire pour frais et charges :

$$\left[297\,500 + \left(297\,500 \times \frac{15}{85} \right) \right] \times 5\% = 17\,500 \text{ €}$$

15. Les jetons de présence alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées de l'entreprise par le nombre des membres composant le conseil. Pour les sociétés anonymes qui emploient moins de cinq personnes, les jetons de présence alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 457 € par membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance.

Les jetons de présence déductibles se calculent comme suit :

$$\left(\frac{230\,000}{5} \right) \times 5\% \times 6 = 13\,800 \text{ €}$$

Or, la société a versé : $\frac{-30\,000 \text{ €}}$

Elle doit réintégrer : $16\,200 \text{ €}$

16. La contribution constitue une charge déductible des résultats de l'exercice en cours au premier jour de l'année civile au titre de laquelle elle est effectivement due. Dès lors, la provision calculée au titre du chiffre d'affaires 2006 ne sera déductible qu'à partir du 1^{er} janvier 2007. Il faut **réintégrer** la somme de **35 000 €** et **déduire** le versement global effectué en 2006 pour **31 000 €**.

17. La base de calcul de l'amortissement des immobilisations acquises ou créées au moyen d'une prime d'équipement est majorée de la moitié du montant de la prime : ce « suramortissement » est imputé directement au résultat fiscal sur la liasse fiscale. Il n'est donc pas comptabilisé. Sur le tableau n° 2058-A, il faut **déduire** la somme de **25 000 €**.

18. Les gratifications ou les participations aux bénéfices allouées par une entreprise à son personnel ne peuvent, en principe, venir en déduction que des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement versées. Toutefois, si le montant des gratifications ou participations et leurs modalités de versement résultent d'un engagement ferme et irrévocable (par exemple, usage constant ou inscription au livre de paie) pris antérieurement à la clôture d'un exercice donné, de telle sorte qu'il en

résulte une dette certaine et nettement déterminée, l'entreprise est admise à les retrancher des bénéfices de cet exercice lorsque ces sommes ne peuvent être réparties qu'au cours de l'exercice suivant. Même solution lorsque l'entreprise, avant la clôture de l'exercice, a fait connaître son intention aux bénéficiaires dans les conditions équivalant à un engagement irrévocable de sa part.

Au cas présent, la décision est postérieure à la clôture de l'exercice 2006. L'engagement ferme et irrévocable avant le 31 décembre 2006 n'existe pas. La prime comptabilisée au 31 décembre 2006 pour **200 000 €** doit faire l'objet d'une **réintégration** à due concurrence.

19. Les dépenses occasionnées par les obsèques d'un membre du personnel ne peuvent être regardées comme des charges déductibles que si le décès est directement imputable à l'activité professionnelle déployée par le défunt au service de l'entreprise. En conséquence, malgré les services rendus par le directeur commercial, les frais d'obsèques ne sont pas déductibles du résultat 2006. Il faut **réintégrer** la somme de **3 000 €**.

20. Les intérêts versés aux comptes courants d'associés personnes physiques sont déductibles dans certaines limites :

- Il y a une limite de **taux** : la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variables aux entreprises d'une durée initiale supérieure à 2 ans.
- Pour les sociétés relevant de l'IS, le dépôt fait par les associés qui dirigent ou contrôlent ne peut excéder 1,5 fois le capital libéré. Toutefois, cette dernière restriction est tempérée lorsque les sommes laissées individuellement dans les comptes sont bloquées pendant 5 ans en vue de leur incorporation au capital. Cette restriction est atténuée aussi pour les avances consenties par une société mère à sa filiale.
- Le capital doit être *libéré* ; à défaut, les intérêts ne sont pas admis comme charges déductibles.
Capital libéré : 100 000 €
 $100\ 000\ € \times 1,5 = 150\ 000\ €$

Pour la limite frappant les associés dirigeants, il faut raisonner avec le temps : il y a donc 4 périodes à envisager :

		01.01 au 31.03	01.04 au 30.06	01.07 au 30.09	01.10 au 31.12
M. GIRAUD	30 000 €	30 000	30 000	30 000	30 000
M. PANIS	60 000 €			60 000	60 000
M. PIERRE	80 000 €		80 000	80 000	
		30 000	110 000	170 000	90 000

N'entre pas dans le décompte des 150 000 €, le dépôt en compte bloqué effectué par monsieur Giraud, soit : 40 000 €.

	Déductible	Non déductible
40 000 × 5 %	2 000	
30 000 × 5 % × 3/12	375	
110 000 × 5 % × 3/12	1 375	
150 000 × 5 % × 3/12	1 875	
20 000 × 5 % × 3/12		250
90 000 × 5 % × 3/12	1 125	
Limite de taux		
70 000 × (6 – 5) %		700
60 000 × (6 – 5) % × 6/12		300
80 000 × (6 – 5) % × 6/12		400
Total à réintégrer		1 650

21. Dons 2006 à réintégrer : 23 000 €

Plafond éligible 2006 : 5 ‰ × 5 M € = 25 000 €

Utilisation :

– dons 2006 : 23 000 €

– dons 2005 : 2 000 €

Reliquat 2005 non imputé : 3 000 € – 2 000 € = 1 000 € à reporter sur les exercices 2007 à 2010.

Réduction d'IS : 25 000 € × 60 % = 15 000 €

22. Le jugement de cour d'appel est un jugement définitif. La somme de 50 000 € est une charge déductible.

23. La perte résultant d'un abandon de créance ou d'une subvention est déductible des résultats imposables, à moins que ces opérations ne relèvent d'une gestion anormale. Corrélativement, le bénéficiaire constate un profit. Les abandons de créances intervenant entre des sociétés liées ne sont déductibles que si l'entreprise qui les consent démontre l'existence d'un intérêt propre à réaliser l'opération. Il est généralement admis qu'une société mère agisse dans son intérêt en abandonnant une créance pour assainir la situation d'une filiale en difficulté. La perte n'est déductible chez la société mère que dans la mesure où l'abandon n'augmente pas sa participation. D'où les distinctions suivantes :

- si la filiale est en situation nette négative et le demeure après l'abandon, l'abandon constitue une charge intégralement déductible ;
- si la filiale est en situation nette positive, l'abandon est regardé comme un supplément du prix de revient de la participation de la société mère et n'est pas déductible en proportion de la participation de la société mère dans le capital de la filiale. Il en est de même, lorsque l'abandon a pour effet de rétablir la situation nette positive de la filiale, pour la partie de l'abandon qui rend la situation nette positive.

Abandon de créance **déductible** :

– Situation nette négative :	100 000 €
– Pourcentage de participation des autres associés :	
(220 000 – 100 000) × 40 % =	<u>48 000 €</u>
	148 000 €

Le surplus de l'abandon : 220 000 € – 148 000 € = 72 000 € est **non déductible**. Il est analysé comme un complément du prix de revient de la participation.

Le résultat comptable est modifié : bénéfice avant retraitement :	1 000 000
6.	–1 911
8.	<u>+80 000</u>
Bénéfice comptable rectifié	1 078 089

Le résultat fiscal devient	Réintégrations	Déductions
1.	600 000	
2.		700 000
3.	0	0
4.	90 000	
5.	21 600	
6.	726	
7.	0	0
8. cf. résultat comptable		
9.	0	0
10.	9 000	
11.	420 000	400 000
12.	0	0
13.	0	0
14.	17 500	297 500
15.	16 200	
16.	35 000	31 000
17.		25 000
18.	200 000	
19.	3 000	
20.	1 650	
21.	23 000	
22.	0	0
23.	72 000	
Total	<u>1 509 676</u>	<u>1 453 500</u>
Bénéfice comptable rectifié	<u>2 587 765</u>	

Bénéfice fiscal : $2\,587\,765 - 1\,453\,500 = 1\,134\,265 \text{ €}$

Question 2

Puisque la société est exonérée de la contribution sociale sur les bénéfices, elle bénéficie de plein droit, du nouveau régime de faveur des PME.

IS à 15 % : $38\,120 \text{ €} \times 15 \%$ =	5 718 €
IS à 33,1/3 % : $(1\,134\,265 - 38\,120) \times 1/3$ =	365 382 €
Réduction d'IS pour les dons :	<u>-15 000 €</u>
Total	356 100 €

Question 3

Bénéfice net comptable : $1\,066\,821 - 357\,854 = 708\,967 \text{ €}$

Exercice 5 : SA Lory

Question : Détermination du résultat fiscal

	Déductions	Réintégrations
RÉSULTAT COMPTABLE AVANT IMPÔT		280 000
1. Services extérieurs		
a. Assurance-vie M. LOUIS		
Il s'agit d'un contrat « homme clé » destiné à prémunir l'entreprise contre le risque de pertes de recettes d'exploitation. Les primes versées sont immédiatement déductibles.		
b. Assurance-vie M. ANDRÉ		
Ce contrat n'a pas pour objet la couverture d'un risque, il prévoit le versement d'un capital à une date certaine. Les primes versées ne sont déductibles que globalement lors du versement du capital par la compagnie d'assurance.		
À réintégrer.....		7 000
2. Impôts et taxes		
a. Contribution sociale de solidarité des sociétés (Organic)		
Cette contribution n'est déductible que des résultats de l'exercice en cours au 1 ^{er} janvier de l'année au titre de laquelle elle est effectivement due ; elle est comptabilisée dans les opérations de l'exercice servant de base à son calcul. La provision constituée fin 2006 est à réintégrer.		6 370
Par contre, le versement effectué en 2006 concernant la contribution provisionnée en 2005 est déductible.	6 000	
b. La taxe professionnelle est un impôt déductible.		
c. La taxe différentielle (vignette) est un impôt déductible.		
La vignette est supprimée à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1 ^{er} décembre 2006.		
Pour ces deux postes, aucun retraitement n'est à effectuer.		
3. Autres charges de gestion courante – Jetons de présence		
Les jetons de présence sont déductibles dans la limite de la moyenne annuelle des rémunérations versées aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées de l'entreprise multipliée par 5 % et par le nombre d'administrateurs.		
Moyenne annuelle des rémunérations : 450 000 € : 10 = 45 000 €		
Le conseil est composé de 6 membres.		
La déduction des jetons est plafonnée à : 45 000 € × 5 % × 6 = 13 500 €		
Il convient donc de réintégrer : 20 000 € – 13 500 € = 6 500 €		6 500
4. Charges financières		
a. Abandon de créance à caractère financier.		
Cet abandon constitue un acte normal de gestion. La charge supportée par la société mère n'est déductible que dans la mesure où elle n'a pas pour effet d'accroître la valeur de sa participation.		
L'abandon n'est déductible qu'à concurrence de la situation nette négative de la filiale et à hauteur du pourcentage de participation des autres associés dans le surplus de la remise de dettes.		
* Situation nette de la filiale avant abandon :		
490 000 € – 510 000 € = –20 000 €		
ou 40 000 € + 6 000 € – 66 000 € = –20 000 €		
* Abandon de créance déductible :		
– à concurrence de la situation nette négative : 20 000 €		
– à hauteur de la participation des autres associés dans la situation nette devenue positive :		
(70 000 € – 20 000 €) × 10 % = 5 000 €		
La SA LORY peut déduire : 20 000 € + 5 000 € = 25 000 €		
Elle doit réintégrer : 70 000 € – 25 000 € = 45 000 €		45 000

b. Abandon de créance à caractère commercial Cet abandon est effectué dans l'intérêt de la société LORY. Il est déductible dans son intégralité. Aucun retraitement n'est à effectuer.	-	+
c. Intérêts de comptes courants d'associés Trois conditions doivent être remplies pour la déductibilité des intérêts versés en rémunération des comptes courants des dirigeants : - le capital social doit être entièrement libéré, - les sommes laissées à la disposition de la société par les dirigeants ou les associés majoritaires ne doivent pas excéder une fois et demie le montant du capital social, - le taux d'intérêt servi ne doit pas excéder le taux maximum d'intérêt déductible soit 5 % pour les exercices clos au 31 décembre 2006 par hypothèse. M. LAPLUME est un associé majoritaire.		
a. Calcul des intérêts comptabilisés et alloués : * du 01.01 au 31.03.2006 : $1\ 000\ 000\ € \times 9\ \% \times 3/12 = 22\ 500\ €$ * du 01.04 au 30.06.2006 : $800\ 000\ € \times 9\ \% \times 3/12 = 18\ 000\ €$ * du 01.07 au 31.12.2006 : $600\ 000\ € \times 9\ \% \times 6/12 = 27\ 000\ €$ Total des intérêts alloués : 67 500 €		
b. Calcul des intérêts fiscalement déductibles La limite à une fois et demie le montant du capital social est égale à : $600\ 000\ € \times 1,5 = 900\ 000\ €$ * du 01.01 au 31.03.2006 : $900\ 000\ € \times 5\ \% \times 3/12 = 11\ 250\ €$ * du 01.04 au 30.06.2006 : $800\ 000\ € \times 5\ \% \times 3/12 = 10\ 000\ €$ * du 01.07 au 31.12.2006 : $600\ 000\ € \times 5\ \% \times 6/12 = 15\ 000\ €$ Total des intérêts déductibles : 36 250 € Il convient de réintégrer : $67\ 500\ € - 36\ 250\ € = 31\ 250\ €$		31 250
5. Charges exceptionnelles a. Majoration de retard de paiement de la taxe professionnelle : à réintégrer La pénalité de recouvrement sanctionnant le paiement tardif de la taxe professionnelle constatée comptablement en charge n'est pas déductible fiscalement.		3 200
b. Les majorations versées à l'Urssaf pour le retard de paiement des cotisations sociales sont toujours déductibles. Résultat fiscal imposable au taux de droit commun : $379\ 320\ € - 6\ 000\ € = 373\ 320\ €$	6 000	379 320

Exercice 6 : Eurl Elodys

1. Plus-values et moins-values professionnelles

Contrat de crédit-bail

La valeur du droit au bail n'est pas inscrite au bilan du 1^{er} preneur, l'entreprise Elodys. La plus-value globale est égale au prix de cession, ici **62 000 €**. La durée d'utilisation du contrat est de 2 ans (jour pour jour). La plus-value doit donc être ventilée en quote-part « court terme » et quote-part « long terme ».

Plus-value à **court** terme limitée au cumul des amortissements « théoriques ». Ce sont les amortissements que le preneur Elodys aurait constatés s'il détenait le bien en pleine propriété.

Base amortissable.....:	84 000 €
Valeur d'origine :	100 000 €
Prix de la levée :	<16 000 €>
Durée d'amortissement.....:	4 ans, durée du contrat de crédit-bail
Date départ :	1 ^{er} juillet 2004, signature du contrat
Date d'arrêt :	30 juin 2006, la veille de la cession
Durée courue	2 ans
Cumul d'amortissement.....:	42 000 €, $84\,000\text{ €} \times \frac{1}{4} \times 2$
Plus-value globale	62 000 €
Ventilation :	
– Plus-value à court terme :	42 000 €
– Plus-value à long terme :	20 000 €

Bâtiment industriel

Plan d'amortissement :

Base amortissable.....:	400 000 €
Mode d'amortissement	linéaire
Durée d'amortissement.....:	10 ans
Date départ.....:	15.09.2001
Mise en service	
Date arrêt	14.09.2006
Durée courue	5 ans
Cumul d'amortissement.....:	200 000 €, $400\,000\text{ €} \times \frac{1}{10} \times 5$

Fiche de cession :

Prix de cession.....:	500 000 €
Valeur d'entrée :	400 000 €
Cumul d'amortissement :	<200 000 €>
Valeur nette fiscale (et comptable)	<200 000 €>
Plus-value globale	300 000 €
Ventilation de la plus-value :	
– Plus-value à court terme :	200 000 €
– Plus-value à long terme :	100 000 €

Redevance de concession d'une licence

Plus-value à **long** terme : 40 000 €

Titres obligataires Britec

Résultat de cession (méthode PEPS)

Résultat comptable..... :	4 000 €	
1 ^{er} lot : $600 \times (60\text{ €} - 50\text{ €}) =$	6 000 €	Plus-value long terme
2 ^e lot : $(800 - 600) \times (60\text{ €} - 70\text{ €}) =$	<2 000 €>	Moins-value court terme

Provisions pour dépréciation

Provision nécessaire à fin 2006 : $65\text{ €} - 70\text{ €} = 5\text{ €}$ par titre
 $1\,000 - 200 = 800$ titres restant ; provision : $5\text{ €} \times 800 = 4\,000\text{ €}$

Provision nécessaire à fin 2005 :

Évaluation globale (méthode CUMP)

→ Valeur à l'inventaire: 88 000 € ; $55 \text{ €} \times (600 + 1\ 000)$

→ Valeur d'entrée au bilan: 100 000 € ; $(50 \text{ €} \times 600) + (70 \text{ €} \times 1\ 000)$

→ Provision.....: **12 000 €** ; $100\ 000 \text{ €} - 88\ 000 \text{ €}$

Ajustement à fin 2006 : Reprise : $12\ 000 \text{ €} - 4\ 000 \text{ €} = 8\ 000 \text{ €}$ Plus-value à **long** terme.

Tableau 2059-A

Éléments	Court terme		Long terme	
	MV	PV	MV	PV
Contrat crédit-bail	-	42 000	-	20 000
Bâtiment	-	200 000	-	100 000
Redevance	-	-	-	40 000
Titres Britec				
Cession	2 000	-	-	6 000
reprise provision	-	-	-	8 000
TOTAUX	2 000	242 000	-	174 000
Compensation		240 000		174 000
Modalités d'imposition		PV nette		PV nette
Retraitements sur		Option pour l'étalement sur 3 ans		Imposition au taux réduit
T. 2058-A (liasse fiscale)		À déduire : $\frac{2}{3} \times 240\ 000 \text{ €} = \mathbf{160\ 000 \text{ €}}$		de 16 % + contributions
				sociales
				À déduire : 174 000 €

La plus-value nette à court terme de 2005 ne figure pas dans le tableau 2006.

2. Résultat fiscal 2006 de l'Eurl Elodys

Rémunération de M^{me} Elodys

Prélèvements annuels : assimilés à une avance sur bénéfice : charge non déductible : **à réintégrer** sur la liasse fiscale pour 100 000 €.

Cotisations sociales : 5 000 € non déductibles à **réintégrer**.

Rémunération de M. Elodys

Rémunération brute **non** déductible.....: 32 600 €

Forfait déductible: <13 800 €>

À réintégrer: 18 800 €

Les charges sociales sont déductibles sans plafond.

Titres Britec

Coupons encaissés en 2006 : **16 000 €** ; $10 \text{ €} \times (600 + 1\ 000)$

Ce revenu ne bénéficie pas d'une retenue à la source (10 %) ; les titres sont émis au-delà de 1986. Comme ils sont inscrits au bilan de Elodys, ils sont imposables en BIC.

Il est possible de les transférer en RCM. Cependant, ils ne bénéficient pas de l'abattement catégoriel. De surcroît, l'option pour le prélèvement libératoire n'est pas possible puisque les titres sont au nom de l'entreprise Elodys.

En BIC, le résultat est majoré de 25 % puisque l'entreprise n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé. En conséquence, l'entreprise a intérêt à traiter ce revenu en RCM. Il convient donc de déduire 16 000 € du résultat fiscal.

Dividende Microtec

Les dividendes perçus sont imposables en BIC puisque les titres sont inscrits au bilan professionnel. Cependant, afin de profiter des abattements, il convient de les « déplacer » en RCM.

Il convient de **déduire** sur la liasse fiscale le montant **perçu** de : 20 000 €.

Tableau 2058-A

Éléments	RAF	À déduire	À réintégrer
Rémunération M ^{me} Elodys	–	–	100 000 5 000
Rémunération M. Elodys	–	–	18 800
Coupon Britec	–	16 000	–
Dividendes Microtec	–	20 000	–
PVN court terme 2004	–	160 000	–
PVN long terme 2004	–	174 000	–
PVN court terme 2003*	–	–	10 000
Totaux		370 000	133 800

* Cette plus-value a fait l'objet d'un étalement sur 3 ans à fin 2005. Il convient, à fin 2006, d'imposer le 2^e tiers de la plus-value, soit : $\frac{1}{3} \times 30\,000 \text{ €} = 10\,000 \text{ €}$, produit imposable, **non** constaté. À réintégrer.

Résultat comptable.... : 200 000 €
 Réintégrations..... : 133 800 €
 Déductions : <370 000 €>
 Résultat fiscal : <36 200 €>

3. Déclaration des revenus 2006 du foyer fiscal Elodys

BIC

Déficit : <36 200 €> (question 2)

Traitements et salaires

Brut : quote-part déductible en BIC : 13 800 €
 Cotisations sociales : <6 520 €>
 20 % × 32 600 €

Les charges sociales afférentes à des rémunérations du conjoint sont intégralement déductibles sur le plan fiscal et non au prorata de la fraction déductible du salaire.

Cotisations **non** déductibles : 898 € (arrondi)

32 600 € × 95 % × 2,9 %

Net fiscal à déclarer : 8 178

Revenus de capitaux mobiliers

Dividendes Microtec perçus	20 000 €
Réfaction 40 %	<8 000 €>
Abattement catégoriel	<3 050 €>
	<u>6 950 €</u>
Coupons encaissés : Titres BRITEC	16 000 €
Total	<u>22 950 €</u>

Les revenus distribués ouvrent droit à un crédit d'impôt égal à 50 % du montant des revenus distribués avant application des abattements, le montant du crédit d'impôt étant plafonné à 230 € (pour un couple marié).

Plus-values professionnelles

174 000 € imposés à 16 % + 11 % de contributions complémentaires.

Régime IS**4. Plus-values – Moins-values professionnelles 2006**

Contrat de crédit-bail : La plus-value globale est à **court** terme : **62 000 €**

Bâtiment industriel : La plus-value globale est à **court** terme : **300 000 €**

Redevance de concession d'une licence : La plus-value est à **long** terme : **40 000 €**

Titres BRITEC : Ces titres ne relèvent pas du régime des plus et moins-values professionnelles. La cession et la reprise relèvent donc du régime de droit commun.

Synthèse

Plus-value *nette* à court terme : 362 000 € imposable *immédiatement* au taux de droit commun.
62 000 € + 300 000 €

La société Elodys bénéficie du régime de faveur des PME. On peut affecter cette plus-value à la 1^{re} tranche d'imposition à 15 %, si le plafond (38 120 €) n'est pas atteint par le bénéfice de droit commun.

Plus-value *nette* à long terme : 40 000 € imposable au taux réduit à 15 %.

5. Résultat fiscal 2006**Rémunération de M^{me} Elodys**

Du fait de l'option pour l'IS, le statut de M^{me} Elodys est celui du **gérant majoritaire**. Sa rémunération devient donc **déductible** dans les comptes de l'Eurl Elodys. Ses cotisations globales 25 000 € sont, également, **déductibles**. Il n'y a donc **aucun** retraitement sur la liasse fiscale.

Rémunération de M. Elodys

Le salaire total 32 600 € est entièrement **déductible**. Il n'y a donc **aucun** retraitement sur le tableau de détermination du résultat fiscal.

Titres Britec

Les coupons sont imposables en IS.

Dividendes Microtec

Le dividende perçu : 20 000 € est imposable en IS. Il n'y a donc **aucun** retraitement sur la liasse fiscale.

Tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A

Résultat comptable provisoire :	200 000 €
Plus-value nette à long terme 2006 :	<40 000 €>
Résultat fiscal :	<u>160 000 €</u>

Par ailleurs, la plus-value nette à court terme 2005, 30 000 €, a été imposée entièrement au titre de 2005, puisqu'il n'existe pas d'étalement sur 3 ans en IS.

L'Eurl Elodys relève-t-elle du régime de faveur des PME ?

- 1^{re} condition : capital entièrement libéré : oui.
- 2^e condition : capital détenu à 75 % au moins par des particuliers : oui.
- 3^e condition : chiffre d'affaires 2005 inférieur à 7 630 000 € hors taxes : oui.

Les 3 conditions sont satisfaites. L'Eurl Elodys relève bien du régime de faveur des PME au titre de 2006.

6. Calcul de l'IS 2006 – Résultat comptable définitif 2006

6.1. Calcul de l'IS 2006

1 ^{re} tranche : 38 120 € × 15 % =	5 718 €
2 ^e tranche : (160 000 € – 38 120 €) × 1/3 =	40 627 €
Taux réduit : 40 000 € × 15 % :	<u>6 000 €</u>
IS :	52 345 €

Du fait que l'Eurl Elodys bénéficie du régime de faveur des PME, elle remplit les 3 conditions d'**exonération** de la Contribution sociale sur les bénéfices (CSB).

6.2. Résultat comptable définitif 2005

Résultat comptable provisoire	200 000 €
Impôt sur les sociétés 2006.....	<u><52 345 €></u>
	147 655 €

7. Déclaration de revenus 2006 des époux Elodys

Madame Elodys déclare ses revenus dans la catégorie de l'article 62 du CGI. Monsieur Elodys déclare ses revenus dans la catégorie des traitements et salaires. Dans la pratique, il s'agit de la même rubrique, vu les procédures déclaratives identiques de ces 2 catégories de revenus.

M^{me} Elodys

Brut : 100 000 € + 25 000 €.....	: 125 000 €
Cotisations déductibles : 25 000 € – 5 000 €.....	: <20 000 €>
Net fiscal à déclarer.....	: 105 000 €
Frais professionnels : 105 000 € × 10 %.....	: <10 500 €>
Net imposable.....	: 94 500 €

M. Elodys

Brut.....	: 32 600 €
Cotisations totales : 32 600 € × 20 %.....	: <6 520 €>
Cotisations non déductibles : 32 600 € × 95 % × 2,90 % :.....	: 898 €
Net fiscal à déclarer.....	: 26 978 €
Frais professionnels : 26 978 € × 10 %.....	: <2 698 €>
Net imposable.....	: 24 280 €

Revenu global imposable au barème progressif : 94 500 € + 24 280 € = 118 780 €

8. Calcul de l'IFA 2007 et acompte n° 1, 2007**8.1. IFA 2007**

Base retenue :

Chiffre d'affaires HT 2005.....	: 5 000 000 €
Produits financiers 2005.....	: 500 000 €
Total.....	: 5 500 000 €

Application du barème : IFA = 3 750 €

8.2. 1^{er} acompte 2007

L'IS de référence : 2006 puisqu'il est connu avant la date limite de paiement du 1^{er} acompte (15 mars 2007).

L'IS 2006 est supérieur à 3 000 €. La société Elodys est redevable des acomptes d'IS.

$$\frac{1}{4} \times \left[(15\% \times 38\,120) + (33,1/3\% \times 121\,880) + (15\% \times 40\,000) \right] =$$

$$\frac{1}{4} \times (5\,718 + 40\,627 + 6\,000) = 13\,086 \text{ €}$$

Total des versements au 15 mars 2007 : IFA + acompte = 3 750 € + 13 086 € = 16 836 €

L'IFA 2007 est une charge déductible du résultat imposable, non imputable sur l'impôt sur les sociétés.

Exercice 7 : Don-IS

Dans un 1^{er} temps, il convient de réintégrer les dons versés en 2006. En effet, ils procurent, une réduction d'impôt et ne constituent pas des charges déductibles.

Les dépenses de mécénat retenues dans la limite unique de 5 % du chiffre d'affaires de l'entreprise, ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % du montant des versements effectués imputable sur l'IS dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été réalisées.

Lorsque les dons excèdent la limite de 5 %, l'**excédent** est **reporté** successivement sur les cinq exercices suivants et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions, **après** prise en compte des versements de l'exercice.

Les dépenses, n'étant pas déductibles du résultat imposable, doivent être **réintégré**es extracomptablement sur le tableau de détermination du résultat imposable (tableau n° 2058-A).

Le **produit**, correspondant à la **réduction d'impôt** n'étant pas imposable, doit être **déduit** extracomptablement sur le tableau de la détermination du résultat imposable (tableau n° 2058-A).

La **fraction non imputée** de la **réduction d'impôt** peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel il est constaté. À défaut, l'excédent non imputé n'est pas restituable.

Résultat fiscal provisoire	:	3 000 €
Dons versés en 2005	:	60 000 €
Résultat fiscal définitif.....	:	<u>63 000 €</u>

Dans un second temps, on calcule le plafond des dons qui ouvrent droit à la réduction d'impôt :
 $10\,000\,000 \times 5\% = 50\,000\,€$

Les dons de 2006 sont donc retenus dans la limite de 50 000 €. L'excédent :
 $60\,000\,€ - 50\,000\,€ = 10\,000\,€$, bénéficie d'un report sur les cinq exercices suivants (2007 à 2011).

Dans un troisième temps, on calcule le montant de la réduction d'impôt sur les sociétés :
 $50\,000\,€ \times 60\% = 30\,000\,€$

Calcul de l'IS brut 2006 : $63\,000\,€ \times \frac{1}{3}$:	21 000 €
Réduction d'IS imputée	:	<u>-21 000 €</u>
IS dû	:	0

La réduction d'IS non imputée : $30\,000\,€ - 21\,000\,€ = 9\,000\,€$ bénéficie d'un report sur les cinq exercices suivants.

REMARQUE

Dans notre exemple, on a fait abstraction du traitement comptable de la réduction d'impôt.

Exercice 8 : Société Otor

PARTIE I

1. Provisions pour dépréciations sur titres

a. Titres OTC

La société ne dispose pas d'élément suffisamment précis permettant d'apprécier à la clôture de l'exercice la valeur réelle de la société. Notamment, elle retient dans sa valorisation des pertes futures incertaines, dès lors la provision ne peut être déduite du résultat fiscal 2006 qu'à hauteur de :
 $15\,000\,000\,€ - 7\,500\,000\,€ = 7\,500\,000\,€$

Réintégration fiscale partie non déductible : 7 500 000 € et réintégration fiscale : 7 500 000 € au titre du régime des moins-values à long terme.

b. Titres AMM

Même remarque que pour la provision OTC, provision non déductible.

Réintégration fiscale : 2 000 000 €.

2. Abandons de créances

a. Abandon de créance à caractère financier déductible à hauteur de la situation nette négative corrigée de la participation des autres actionnaires.

Partie de l'abandon de créance non déductible à réintégrer :

$(3\,500\,000 - 2\,500\,000) \times 50\% = 500\,000\text{ €}$

b. Abandon à caractère financier non déductible, l'abandon a pour effet d'augmenter la valeur de la participation pour sa totalité.

Réintégration fiscale : 1 500 000 €

3. Dividendes

a. La société peut bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, déduction fiscale à hauteur de 95 % du dividende perçu. Les titres sont détenus depuis plus de 2 ans.

Déduction fiscale : $1\,750\,000 - ((1\,750\,000 + 87\,500) \times 5\%) = 1\,658\,125\text{ €}$

b. La société peut bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, déduction fiscale à hauteur de 95 % du dividende perçu à condition qu'elle conserve les titres pendant deux ans.

Déduction fiscale : $1\,000\,000 - (1\,000\,000 \times 5\%) = 950\,000\text{ €}$

4. Redevances perçues

Déduction fiscale au taux normal pour 15 500 000 €

Imposition au taux réduit de 15 % : 15 500 000 €

5. Cessions de titres**Cession des titres détermination de la plus-value :**

Prix de cession des titres : 35 000 000 €

Valeur d'origine des titres : 15 000 000 €

Plus-value : 20 000 000 €

Déduction fiscale..... : 20 000 000 €

Imposition de la plus-value au taux réduit..... : 20 000 000 €

Reprise de la provision sur titres devenue sans objet :

Déduction fiscale..... : 10 000 000 €

Imposition de la reprise de la provision au taux réduit..... : 10 000 000 €

6. Transfert de la réserve spéciale des plus-values à long terme

Application d'une taxe exceptionnelle libératoire de 2,5 % au montant transféré sous déduction d'un abattement de 500 000 €.

Calcul : $(15\,000\,000 - 500\,000) \times 2,5\% = 362\,500\text{ €}$ de contribution calculée en 2005 et payée en 2 fois, début 2006 et 2007, pour 181 250 € par an.

PARTIE II

1. Détermination du résultat fiscal 2006

Résultat fiscal au taux normal

Le résultat comptable s'élève à	60 000 000 €
Réintégration fiscale :	
– Partie non déductible OTC.....	7 500 000 €
– OTC au titre du régime des moins-values à long terme	7 500 000 €
– AMM	2 000 000 €
– Abandon non déductible (3 500 000 – 2 500 000) × 50 %	500 000 €
– Abandon non déductible.....	1 500 000 €
Total des réintégrations fiscales	19 000 000 €
Déduction fiscale :	
– Régime mère-fille : 1 658 125 + 950 000	2 608 125 €
– Redevance	15 500 000 €
– Cession des titres	20 000 000 €
– Reprise de provision sur titres.....	10 000 000 €
– Total des déductions fiscales.....	48 108 125 €
Résultat fiscal imposable au taux normal	30 891 875 €
Imputation du déficit 2005 reportable.....	-12 350 000 €
Résultat fiscal imposable après imputation	18 541 875 €

Résultat fiscal imposable au taux réduit

– Imposition au taux réduit de 15 % (redevances).....	15 500 000 €
– Imposition de la plus-value au taux réduit de 8 %.....	20 000 000 €
– Imposition de la reprise de la provision au taux réduit	10 000 000 €
– Dotation aux provisions pour dépréciation de titres.....	-7 500 000 €
Imposition au taux réduit de 8 %	22 500 000 €

2. Calcul de l'impôt sur les sociétés

Liquidation de l'impôt sur les sociétés 2006

Liquidation de l'impôt au taux normal : 18 541 875 × 33,1/3 % =	6 180 625 €
Liquidation de l'impôt au taux réduit de 15 % : 15 500 000 × 15 % =	2 325 000 €
Liquidation de l'impôt au taux réduit de 8 % : 22 500 000 × 8 % =	1 800 000 €
Total de l'impôt dû :	10 305 625 €

Liquidation de la contribution sociale

(10 305 625 – 763 000) × 3,3 % :	314 907 €
----------------------------------	-----------

3. Calcul des deux premiers acomptes

Détermination du premier acompte d'impôt sur les sociétés

Date limite de paiement : 15 mars 2007

Impôt de référence : résultat fiscal 2005

Taux normal : résultat 2005 déficitaire, aucun acompte à verser à ce titre.

Taux réduit (produits de redevances) : 8 950 000 × 3,75 % =

335 625 €

Montant de l'acompte versé :

335 625 €

Détermination du premier acompte de la contribution sociale de 3,3 %

Paiement à la même date que l'acompte d'impôt sur les sociétés

Taux réduit (produits de redevances) :	
$(8\,950\,000 \times 15\% - 763\,000) \times 0,825\% =$	4 781 €
Acompte au titre de la contribution de 3,3 % :	4 781 €

Détermination du deuxième acompte impôt sur les sociétés

Date limite de paiement : 15 juin 2007

Impôt de référence : résultat fiscal 2006	
Taux normal : $18\,541\,875 \times 16,2/3\% =$	3 090 313 €
Taux réduit (produits des redevances) : $15\,500\,000 \times 7,5\% =$	1 162 500 €
Montant de l'acompte :	4 252 813 €
Montant acquitté au 1 ^{er} acompte :	-335 625 €
Montant du 2 ^e acompte :	3 917 188 €

Détermination du deuxième acompte de la contribution sociale de 3,3 %

$6\,180\,625 + (38\,000\,000 \times 15\%) :$	11 880 625 €
Abattement :	-763 000 €
Impôt de référence :	11 117 625 €
Montant du 2^e acompte : $11\,117\,625 \times 1,65\%$	183 441 €
Montant acquitté au 1 ^{er} acompte	-4 781 €
Montant du 2 ^e acompte	178 660 €

Exercice 9 : SA Bonus**1. Examen des différents points de l'exercice 2006****a. Charges d'amortissements**

Les charges supportées par l'entreprise sont considérées comme somptuaires, elles ne peuvent être admises en déduction du résultat fiscal.

Dotations aux amortissements non admises : $300\,000 \times 5\% :$	15 000 €
Charges annexes à l'appartement :	3 500 €
Total de la réintégration :	18 500 €

Par ailleurs, les dépenses somptuaires sont considérées comme des revenus distribués imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM) sans abattement ni crédit d'impôt.

b. Provision pour pertes sur travaux en cours

La provision pour perte à terminaison n'est pas déductible du résultat fiscal, la provision pour perte déjà réalisée est déductible.

Modalités de détermination de la quotité admise fiscalement :

Provision déductible $(3\,500\,000 - 3\,200\,000) \times 1\,995\,000/3\,500\,000 = 171\,000 €$

Provision à réintégrer : $365\,000 - 171\,000 = 194\,000 €$

c. Jetons de présences

Modalités de calcul :

Rémunérations des 5 personnes les mieux rémunérées : 650 000 €

Détermination de la rémunération moyenne : 650 000 €/5

Application de la limite fiscale en fonction du nombre d'administrateur :

$650\,000/5 \times 5\% \times 5 = 32\,500\text{ €}$

Jeton de présence non déductible fiscalement : $150\,000 - 32\,500 = 117\,500\text{ €}$

d. Charges financières

Intérêts de comptes courants :

Les conditions concernant la limitation des intérêts servis à l'associé sont réunies, dès lors il est nécessaire de procéder au calcul suivant :

Le taux plafond pour l'année 2006 s'élève à 4,48 %.

$300\,000 \times (5,63\% - 4,48\%) = 3\,450\text{ €}$ montant **non déductible devant être réintégré au résultat fiscal.**

Traitement de la provision pour perte de change :

Réintégration fiscale de la dotation..... : 10 000 €

Déduction fiscale de la reprise : 6 000 €

Traitement fiscal des écarts de conversion :

Écart de conversion-actif (perte latente) :

– Réintégration de l'écart constaté en 2005 : 12 000 €

– Déduction fiscale de la constatation 2006..... : 20 000 €

Écart de conversion-passif (gain latent) :

– Déduction de l'écart constaté en 2005..... : 17 000 €

– Réintégration fiscale de la constatation 2006 : 35 000 €

e. Charges diverses

Limitation de la charge du loyer du véhicule de tourisme

$(30\,000 \times 1,196 - 18\,300) \times 25\% = 4\,395\text{ €}$ de loyer à réintégrer

Intérêts de retard

La société a constaté un produit à recevoir comptable ; sur le plan fiscal, la créance concernant les pénalités pour paiement tardif des factures est considérée comme acquise au moment du paiement, dès lors la somme de 20 000 € doit être déduite du résultat fiscal en l'absence d'encaissement.

2. Examen des points 2006

a. La société peut prétendre au bénéfice d'un crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

Montant des frais admis :

– Frais et indemnités de déplacement liés : 5 000 €

– Étude de marché réalisée par un prestataire extérieur : 6 000 €

– Participation à la foire de Moscou : 1 500 €

– Dépenses de publicités et de communication : 3 000 €

Total des dépenses : 15 500 €

Le salaire n'est pas à prendre en compte.

Montant du crédit d'impôt : $15\,500 \times 50\% = \dots\dots\dots 7\,750\text{ €}$

Imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise, si le crédit est supérieur à l'impôt dû, il est restitué.

b. La société peut prétendre au bénéfice d'un **crédit d'impôt pour investissement dans les nouvelles technologies**

La société remplit les conditions pour être considérée comme une PME.

Calcul du crédit d'impôt : $150\,000 \times 20\% = 30\,000\text{ €}$

Il est plafonné à 100 000 € par période de 3 ans.

Imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise, si le crédit est supérieur à l'impôt dû, il est restitué.

Exercice 10 : SA Musil

Exercice 2003

Le montant du crédit est ramené en base :

$10\,000 / 33,1/3\% = 30\,000$, la base est répartie proportionnellement entre le résultat distribué et le résultat non distribué, soit pour la part distribuée : $30\,000 \times 65\,000 / 150\,000 = 13\,000\text{ €}$ et pour la part non distribuée : $30\,000 \times 85\,000 / 150\,000 = 17\,000\text{ €}$

Bénéfice d'imputation : $150\,000 - 65\,000 - 17\,000 = 68\,000\text{ €}$

Exercice 2004

1. Au titre de l'exercice 2003, la société a réalisé une plus-value à long terme de 175 000 € ayant donné lieu à un impôt sur les sociétés acquitté au taux réduit de 19 % pour 33 250 €.

Impôt acquitté sur la plus-value à long terme : $175\,000 \times 19\%$:	33 250 €
Impôt acquitté sur le résultat fiscal au taux normal : $985\,000 \times 33,1/3\%$:	328 333 €
Au total la société a acquitté un impôt de :	361 583 €

2. Il convient de répartir l'imputation du crédit d'impôt recherche entre les 2 taux :
 $50\,000 \times 328\,333 / 361\,583 = 45\,402\text{ €}$ pour la fraction relative au taux normal.
 Soit une base taxable de $45\,402 / 33,1/3\% = 136\,206\text{ €}$

3. Répartition en fonction du bénéfice distribué

Part distribuée : $136\,206 \times 250\,000 / 985\,000 =$	34 570 €
Part non distribuée : $136\,206 \times 735\,000 / 985\,000 =$	101 636 €

Bénéfice d'imputation : $985\,000 - 250\,000 - 101\,636 = 633\,364\text{ €}$

Exercice 2005

Bénéfice d'imputation : $150\,000 - 25\,000 = 125\,000\text{ €}$

Exercice 2006

1. Total du bénéfice d'imputation

$68\,000 + 633\,364 + 125\,000 = 826\,364\text{ €}$

Créance de carry-back (report en arrière du déficit) : $826\,364 \times 33,1/3\% = 275\,455\text{ €}$

Cette créance est utilisée pour payer l'impôt sur les sociétés au taux normal ou au taux réduit dû au titre des 5 exercices suivants. À défaut d'imputation totale ou partielle, le reliquat sera remboursé à l'expiration de cette période.

2. Montant du déficit non reporté en arrière

Déficit 2006	: 2 000 000 €
Déficit reporté en arrière.....	: 826 364 €
Solde reportable en avant.....	: 1 173 636 €

3. Traitement des crédits d'impôts relatifs à l'exercice 2006

Les crédits d'impôts provenant de revenus de sources étrangères sont définitivement perdus.

Le crédit d'impôt recherche non imputé est reportable et imputable sur l'impôt sur les sociétés des 3 exercices suivants, à défaut, il sera restitué à l'entreprise.

Exercice 11 : Association Fiscintec

1. Résultat fiscal de l'association

Au regard de son activité première, l'association Fiscintec devrait être considérée comme un organisme à but non lucratif sur le plan fiscal et donc ne devrait pas être soumise aux impôts commerciaux.

Toutefois, l'association sort du cadre de non-lucrativité puisqu'elle se livre à trois types d'activités lucratives qui concurrencent le secteur commercial et ne sont pas exercées dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales.

Franchise des activités lucratives accessoires ?

Pour ses activités lucratives, l'association ne peut pas bénéficier de la franchise car les recettes d'exploitation dépassent pour l'année civile le seuil de 60 000 € hors TVA.

Modalité d'imposition de l'association exerçant des activités lucratives

Lorsqu'elles se livrent à des activités lucratives qui ne peuvent pas bénéficier de la franchise, les associations sont passibles de l'impôt sur les sociétés (ainsi que des autres impôts commerciaux) dans les mêmes conditions que les sociétés. Tous les revenus de l'organisme sont alors soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Calcul du résultat fiscal

Cotisations des membres	: +2 000 000 €
Dons	: +4 000 000 €
Subventions	: +4 000 000 €
Frais de fonctionnement.....	: <2 000 000 €>
Coût des aides accordées	: <6 000 000 €>
Bénéfice fiscal sur l'exploitation des restaurants	+300 000 €
Bénéfice fiscal sur la production et représentation de spectacles	+1 000 000 €
Déficit fiscal sur la commercialisation de la ligne de produits	<400 000 €>
Bénéfice fiscal de la location d'immeuble	200 000 €
Bénéfice fiscal	<hr/> +3 100 000 €

Impôt au taux réduit (15 %)	
38 120 × 15 %	5 718 €
Impôt sur les sociétés (33,1/3 %)	
(3 100 000 – 38 120) × 33,1/3 %	1 020 627 €
Contribution sociale (3,3 %).....	Exonération PME

2. Optimisation de la charge d'impôt

Les trois opérations lucratives sont dissociables par nature de l'activité principale non lucrative et cette dernière reste prépondérante. L'association pourrait donc sectoriser ses trois activités lucratives et ainsi limiter l'application de l'impôt sur les sociétés au seul secteur lucratif.

Charge d'impôt du secteur non lucratif

Cotisations des membres	+2 000 000 €
Dons	+4 000 000 €
Subventions	+ 4 000 000 €
Frais de fonctionnement.....	<2 000 000 €>
Coût des aides accordées	<6 000 000 €>
Bénéfice	+2 000 000 €
Impôt sur les sociétés	NON SOUMIS

Charge d'impôt du secteur lucratif

Bénéfice fiscal sur l'exploitation des restaurants	+ 300 000 €
Bénéfice fiscal sur la production et représentation de spectacles	+ 1 000 000 €
Déficit fiscal sur la commercialisation de la ligne de produits	<400 000 €>
Bénéfice fiscal	+ 900 000 €
Impôt au taux réduit (15 %)	
38 120 × 15 %	5 718 €
Impôt sur les sociétés (33 1/3 %)	
(900 000 – 38 120) × 33 1/3 %	287 293 €
Contribution sociale (3,3 %).....	Exonération PME

Charge d'impôt sur les revenus patrimoniaux

Bénéfice fiscal de la location d'immeuble	20 000 €
Impôt au taux réduit (24 %).....	48 000 €
Contribution sociale (3,3 %).....	Exonération PME

Récapitulatif

Charge d'impôt sans sectorisation des activités lucratives :	
(5 718 + 1 020 627).....	1 026 345 €
Charge d'impôt avec sectorisation des activités lucratives :	
(5 718 + 287 293 + 48 000)	341 011 €

Exercice 12 : Société Tourenlair

1. Territorialité

a. Compte tenu du principe de territorialité qui régit les règles d'imposition sur le résultat des entreprises soumises à l'IS, il est prévu que, lorsque l'activité d'une entreprise est réalisée de manière permanente à l'étranger et que cette activité représente un cycle complet d'activité, les résultats comptables de chacun des bureaux ne doivent pas être pris en compte pour la détermination du résultat fiscal français. Au cas particulier, les bureaux de la société Tourenlair sont dans cette situation. Dès lors, il convient d'effectuer les retraitements suivants :

- Réintégration fiscale de la perte du bureau de Seattle : 30 000 €.
- Déduction fiscale des profits des bureaux de Londres et Singapour : $175\ 000 + 45\ 000 = 220\ 000$ €

b. En ce qui concerne les dépenses de frais commerciaux et de mise à disposition, selon le même principe de territorialité, ces charges ne sont pas déductibles du résultat fiscal français, comme par ailleurs il est précisé qu'elles sont incluses dans le résultat comptable de la société Tourenlair, elles doivent être réintégrées fiscalement :

- Dépenses commerciales : $150\ 000 + 75\ 000 = 225\ 000$ €
- Mise à disposition de personnel : $35\ 000 + 70\ 000 + 100\ 000 = 205\ 000$ €

2. Jetons de présence

En raison du nombre de salariés de l'entreprise, supérieur à 200, il convient de retenir comme élément de calcul la rémunération des dix salariés les mieux rémunérés. Par ailleurs, l'administrateur nommé en cours d'année doit être retenu au prorata de sa présence. Le nombre d'administrateurs est de : $4 + 0,6 = 4,6$

Limite de déduction : $900\ 000 / 10 = 90\ 000 \times 5\ \% \times 4,6 = 20\ 700$ €

Montant à réintégrer : $50\ 000 - 20\ 250 = 29\ 300$ €

3. Véhicules de tourisme loués

Véhicule de marque Renault Clio : aucun retraitement fiscal ; la valeur du véhicule est inférieure à 18 300 € ; le montant du loyer est donc intégralement déductible du résultat fiscal.

Véhicules de marque Peugeot 407 : $[(25\ 300 - 18\ 300) \times 1/5] \times 4 = 1\ 400$ € $\times 4 = 5\ 600$ €, montant à réintégrer fiscalement.

Véhicule de marque Audi A 6 : $(55\ 000 - 18\ 300) \times 1/4 \times 180/360 = 4\ 588$ €, montant à réintégrer fiscalement.

4. Dépenses de chasse et pêche

Les dépenses de chasse et de pêche ne sont pas admises en déduction du résultat fiscal par disposition de la loi (CGI, art. 39-4). Il s'ensuit une réintégration fiscale de : $7\ 000 + 5\ 000 = 12\ 000$ €

Les dépenses d'hébergement et de nourriture et location du château pour un montant de 20 000 € sont admises en déduction du résultat fiscal, dans la mesure où elles sont engagées pour les besoins de la société (invitation à caractère commercial de ses meilleurs clients). Par conséquent, aucun retraitement fiscal à effectuer.

5. Prise en compte du résultat d'une SNC

Dans les sociétés de personnes, les bénéfices ne sont pas directement imposables au nom de la personne morale et, même s'ils n'ont pas effectivement disposé de ces bénéfices, la quote-part de bénéfice réalisé au titre d'un exercice est directement imposable au niveau des associés.

La SA Tourenlair doit prendre en compte le résultat fiscal 2006, soit : $195\,000 \times 45\% = 87\,750 \text{ €}$, montant à réintégrer fiscalement.

La distribution des résultats 2004 et 2005 en 2006 doit faire l'objet d'un retraitement fiscal. En effet, il s'agit de la mise en paiement de résultat déjà pris en compte fiscalement au travers des résultats fiscaux lors de la réalisation de chacun des exercices. À déduire : $(50\,000 + 65\,000) \times 45\% = 51\,750 \text{ €}$.

Hypothèse : La SNC imposable à l'impôt sur les sociétés n'étant plus transparente fiscalement, seuls les dividendes distribués en 2006 (résultats 2004 et 2005) sont pris en compte en produits financiers. Ces derniers, compte tenu du pourcentage de participation (45 %) et de la durée de détention des titres de la société, bénéficient d'une exonération fiscale à hauteur de 95 % (régime mère-fille).

Déduction fiscale : $115\,000 \times 45\% \times 95\% = 49\,163 \text{ €}$

Exercice 13

1. La société verse 4 acomptes au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre 2006. La base de calcul des acomptes est déterminée d'après les résultats du dernier exercice clos à la date de leur échéance et dont le délai de déclaration est expiré, c'est-à-dire le résultat fiscal 2004 pour le premier acompte puis ensuite le résultat fiscal 2005, le solde début 2007 s'effectuant sur le résultat fiscal 2006 déclaré.

Le montant de l'acompte correspond à $8,1/3\%$ du bénéfice taxé à $33,1/3\%$.

2. Établissement de l'impôt dû

Calcul de l'impôt sur les sociétés : $1\,750\,000 \times 33,1/3\% = 583\,333 \text{ €}$

Calcul de la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés : $583\,333 - 763\,000 = 0$ (pas de base taxable, donc pas de contribution).

3. Détermination du paiement

Impôt sur les sociétés dû.....	: 583 333 €
– Imputation des retenues à la source	: –75 000 €
– Imputation du crédit d'impôt recherche	: –50 000 €
– Imputation de la créance correspondant au prélèvement exceptionnel de 25 % pour 1/3 de son montant (375 000/3).....	: –125 000 €
Montant net de l'impôt sur les sociétés devant être payé au titre de 2006	: 333 333 €

4. Traitement des crédits d'impôts et créances sur le Trésor dans le cas de l'exercice 2006 déficitaire

- Retenue à la source : si absence d'imputation sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice, ces crédits d'impôts sont définitivement perdus.
- Crédit d'impôt recherche : en l'absence de possibilité d'imputation sur l'impôt sur les sociétés, il devient une créance et peut être utilisé comme moyen de paiement de l'impôt sur les sociétés pour les 3 années suivantes puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

- Prélèvement exceptionnel de 25 % suite à une distribution de bénéfices mise en paiement en 2005 : la créance peut être utilisée par tiers à partir du 1^{er} janvier 2006 pour le paiement de l'IS dû au taux normal au titre des 3 exercices clos postérieurement. L'excédent non imputé de chaque fraction est remboursé à l'entreprise après liquidation de l'IS dû au titre de chacun des trois exercices concernés. Dès lors pour 2006, dans le cadre d'un résultat déficitaire, le tiers de la créance est restitué début 2007, soit 125 000 €.

Exercice 14 : SA Holdingpoint

1. Dividendes

a. Les dividendes perçus de la filiale française peuvent bénéficier du régime mère-fille. Il s'ensuit donc une déduction fiscale de : $150\,000 \times 95\% = 142\,500$ €

b. Les dividendes perçus de la société anglaise ne peuvent pas bénéficier du régime mère-fille. En effet, les titres qui ouvrent droit aux dividendes n'ont pas de droit de vote. Dès lors, même si le pourcentage de participation au capital est supérieur à 5 %, la société ne peut pas exonérer partiellement le produit financier correspondant.

Les produits des titres sans droits de vote ne sont plus exclus du régime spécial des sociétés mères et filiales pour la détermination du résultat des exercices clos à compter du 31 décembre 2005, si la société mère détient par ailleurs des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits des votes de sa filiale.

c. Les dividendes perçus de la filiale étrangère peuvent bénéficier du régime mère, il convient de préciser que la société doit conserver les titres de cette filiale pendant plus de deux ans, si ce n'était pas le cas, il devrait y avoir régularisation de la déduction pratiquée l'année de la cession.

Soit une réintégration : 22 000
et soit une déduction : 400 000.

2. Intérêts financiers facturés

Première limitation applicable : le taux d'intérêt maximum est celui admis fiscalement, soit 4,5 %.

Deuxième limitation : les intérêts ne sont déductibles que dans la mesure où les sommes versées par l'ensemble des associés dirigeants ou majoritaires (les associés qui possèdent en droit ou en fait la direction de l'entreprise) n'excèdent pas 1,5 fois le capital nominal de la société. Cette limitation n'est pas applicable lorsqu'il s'agit d'avances consenties à leurs filiales par des sociétés ayant la qualité de sociétés mères.

a. Actionnaire personne morale, plus de 50 % des droits financiers et de vote : la limitation concernant le montant des avances qui ne doivent pas être supérieures à 1,5 fois du capital de la société n'est pas applicable.

Limitation concernant le taux, intérêts non déductibles à réintégrer : $2\,000\,000 \times (7\% - 4,5\%) = 50\,000$ €

b. Actionnaire personne physique : double limitation, M. Passetout est président ; il exerce la direction en droit et en fait de la société.

Première limitation : intérêts non déductibles à réintégrer : $1\,500\,000 - (500\,000 \times 1,5) \times 6,5\% = 48\,750$ €

Deuxième limitation : $750\,000 \times (6,5\% - 4,5\%) = 15\,000$ €

Total de la réintégration fiscale : $50\,000 + 48\,750 + 15\,000 = 113\,750 \text{ €}$

Chez les associés, les intérêts réintégrés au bénéfice imposable de la société passible de l'impôt sur les sociétés sont imposés en produits financiers.

Pour l'associé personne physique, les intérêts financiers sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des RCM – la part déductible avec possibilité de prélèvement libératoire et la part non déductible sans possibilité de prélèvement libératoire.

3. *Abandons de créance*

a. Premier abandon

- Chez celui qui consent : l'abandon de créance peut être considéré comme normal (aide à filiale en difficulté) ; il revêt un caractère financier en raison du lien en capital important et de la nature de la créance financière ; dès lors il est déductible intégralement à hauteur de la situation nette comptable du bénéficiaire, soit : $800\,000 \text{ €}$; ensuite, au-delà de cette situation, l'abandon n'est déductible qu'à hauteur de la participation des autres actionnaires dans le capital de la société bénéficiaire, soit : $200\,000 \times 20\% = 40\,000 \text{ €}$

L'abandon n'est pas déductible à hauteur de : $1\,000\,000 - 840\,000 = 160\,000 \text{ €}$; la clause de retour à meilleure fortune ne change en rien l'analyse.

Réintégration fiscale de : $160\,000 \text{ €}$

- Chez celui qui le reçoit : l'abandon est un produit imposable pour la totalité ; toutefois, à hauteur de la partie non déduite chez celui qui verse : $160\,000 \text{ €}$, l'abandon peut correspondre à un produit non imposable (considéré comme un supplément d'apport) qui sera alors déduit fiscalement chez la filiale dès lors que celle qui consent l'abandon est sa société mère (détection de 80 % du capital) et que la filiale s'engage à augmenter son capital au profit de la société mère qui consent l'abandon pour un montant équivalent, avant la clôture du deuxième exercice qui suit, soit le 31 décembre 2008.

b. Deuxième abandon

- Chez celui qui consent : l'abandon de créance pouvant être considéré comme normal (intérêt des parties à conclure un bon accord qu'un mauvais procès), il revêt un caractère commercial en raison de l'absence de lien financier (détection du capital) entre les parties. L'abandon est donc intégralement déductible.
- Chez celui qui le reçoit : l'abandon est un produit imposable pour sa totalité.

Exercice 15 : SA Mécaplus

a. Le crédit d'impôt est égal à 10 % du volume des dépenses de recherche de l'année 2006.

Amortissements des immobilisations de la société : $1\,000\,000 \text{ €}$, uniquement ceux relatifs aux immobilisations affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche.

Dépenses de personnel à retenir en totalité : $950\,000 \text{ €}$

Dépenses de fonctionnement évaluées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel retenues : $950\,000 \times 75\% = 712\,500 \text{ €}$

Coût de la recherche sous-traitée à des organismes de recherche public français : $75\,000 \times 2 = 150\,000 \text{ €}$

Coût de la recherche sous-traitée à des organismes de recherche public européens uniquement : $(350\,000 - 225\,000) \times 2 = 250\,000 \text{ €}$

Frais de prise et de maintenance de brevets, le montant de ces frais est plafonné : $120\,000 \text{ €}$

Total des dépenses admises : $(1\,000\,000 + 950\,000 + 712\,500 + 150\,000 + 250\,000 + 120\,000) \times 10\%$
 $= 3\,182\,500 \times 10\% = 318\,250 \text{ €}$

b. Le crédit est égal à 40 % de la variation des dépenses de l'année comparée à la moyenne des dépenses exposées au cours des deux années précédentes revalorisées de la hausse des prix à la consommation hors tabac.

Montant des dépenses revalorisées de l'année 2004 : 1 570 000 €

Montant des dépenses revalorisées de l'année 2005 : 1 980 000 €

Moyenne des dépenses revalorisées : $(1\,570\,000 + 1\,980\,000) / 2 = 1\,775\,000$

Montant des dépenses 2006 : 3 182 500

Variation : $(3\,182\,500 - 1\,775\,000) \times 40\% = 563\,000 \text{ €}$.

Total du crédit d'impôt recherche 2006 : $318\,250 + 563\,000 = 881\,250 \text{ €}$

Exercice 16

Dossier 1 : Crédit d'impôt famille

La société peut bénéficier du crédit d'impôt famille. Il est déterminé de la manière suivante :

Montant des dépenses retenues :

Création et mise en fonctionnement d'une crèche	60 000 €
Rémunération des salariés en congé parental d'éducation	100 000 €
Frais de garde	200 €
Total des dépenses.....	160 200 €
Déduction de subvention publique reçue.....	-10 000 €
Base de calcul au crédit d'impôt	150 200 €

Calcul du crédit d'impôt : $150\,200 \times 25\% = 37\,550 \text{ €}$

Le crédit d'impôt ainsi déterminé est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'employeur au titre de l'année au cours de laquelle il a engagé les dépenses éligibles. L'excédent est remboursé.

Dossier 2 : Jeunes entreprises innovantes

1. La société remplit les conditions pour bénéficier des critères d'exonération de son résultat en tant que jeune entreprise innovante : elle est détenue directement à plus de 50 % par une personne physique ; son activité est réellement nouvelle et le montant de ces dépenses de recherche représente plus de 15 % des charges totales de la société. Il s'agit d'une PME créée depuis moins de huit ans.

Dès lors, son bénéfice est totalement exonéré d'impôt sur ses 36 premiers mois d'existence, puis il est imposable à hauteur de 50 % pour les 24 mois suivants. Ces avantages s'appliquent à des exercices bénéficiaires qui ne sont pas nécessairement consécutifs.

Le résultat fiscal 2006 bénéficiaire de 20 000 € est donc totalement exonéré d'impôt sur le résultat.

2. Résultat fiscal 2006 : déficit de 20 000 €, pas d'imposition et la société n'a pas entamé son crédit de 36 mois d'exonération de résultat.

– Résultat fiscal 2007 : bénéfice de 10 000 € avant imputation des déficits antérieurs, imputation du déficit de l'exercice 2006, résultat fiscal : 0, après imputation du déficit, toujours pas de taxation et pas encore d'utilisation de son crédit de 36 mois.

– Résultat fiscal 2008 : bénéfice de 40 000 € avant imputation des déficits antérieurs, résultat fiscal après imputation du déficit 2006 restant : 30 000 € (40 000 – 10 000). Exonération complète, et donc utilisation des 12 premiers mois sur 36 d'exonération complète.

- Résultat fiscal 2009 : bénéfice de 60 000 €, exonération complète, utilisation de 24 mois sur 36.
- À fin 2009, la société peut encore bénéficier de l'exonération complète de ses résultats pour 12 mois puis une exonération partielle de 50 % pour les 24 mois suivants, selon le même principe.

