

1 La loi de finances rectificative pour 2016 a créé un « acompte » de C3S pour les grandes sociétés

La loi de finances rectificative pour 2016 crée une nouvelle contribution supplémentaire à la C3S qui sera due pour la première fois au titre de 2017.

CSS art. L 245-13-1 modifié par la loi 2016-1918 du 29-12-2016 art. 112

L'ESSENTIEL

- La contribution supplémentaire à la C3S concerne les seules entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente est supérieur ou égal à 1 milliard d'euros.
- La contribution supplémentaire à la C3S 2017 est assise sur le chiffre d'affaires 2017. Elle est versée en majeure partie (90%) dès décembre 2017. Elle équivaut à un **acompte de 25% du montant global de la C3S assise sur le chiffre d'affaires 2017** puisqu'elle viendra en déduction de son paiement en mai 2018. Elle n'entraîne donc pas de sortie de trésorerie supplémentaire mais anticipe le calendrier de paiement de la C3S.
- Dans les **comptes sociaux**, il n'y a pas d'impact sur le résultat 2017 pour les entreprises qui provisionnaient déjà leur C3S sur l'exercice de réalisation du chiffre d'affaires sur lequel elle est basée. En revanche, les filiales de groupes cotés peuvent être amenées à supporter, en 2017, une charge de C3S majorée de 25% par rapport à celle de 2016. En effet, jusqu'alors, certaines d'entre elles ne provisionnaient pas leur C3S sur l'exercice de réalisation du chiffre d'affaires sur lequel elle est basée, de façon à ne pas créer de divergences avec les comptes consolidés établis selon

les normes IFRS. Désormais, 25% de la C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en n est à provisionner obligatoirement dès l'exercice n (y compris dans les comptes consolidés IFRS).

- Une provision au titre de la contribution supplémentaire 2017 est, à notre avis, **fiscalement déductible dès l'exercice 2017**. Cela permet donc en pratique de déduire 25% de la C3S assise sur le chiffre d'affaires 2017 dès l'exercice 2017.

Quelles sont les caractéristiques de la nouvelle contribution supplémentaire à la C3S ?

Elle est due pour la première fois au titre de 2017 par les sociétés réalisant plus de 1 milliard de chiffre d'affaires
 La loi de finances rectificative pour 2016 a créé, à compter du 1^{er} janvier 2017, une **contribution supplémentaire à la C3S**, assise sur le chiffre d'affaires et due par les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente est supérieur ou égal à 1 milliard d'euros.

Ce plafond de chiffre d'affaires est à calculer au périmètre de chaque société prise individuellement (et non au périmètre du groupe ou de l'intégration fiscale).

Ses caractéristiques sont les suivantes :

	Contribution supplémentaire à la C3S (CSS art. L 245-13-1)
Fait générateur fiscal	Existence de l'entreprise au 1 ^{er} janvier n
Assiette	Chiffre d'affaires de l'année n
Taux	0,04 %
Acompte	90 % du montant estimé de la contribution supplémentaire, au plus tard le 15 décembre n
Exigibilité	En principe, 15 mai n + 1, sauf exigibilité immédiate prévue en cas de cessation définitive d'activité, de cession totale ou de dissolution survenant entre le 1 ^{er} janvier n et le 15 mai n + 1

Pour plus de détails sur la nouvelle contribution, voir FR 1/17 inf. 15.

Elle n'entraîne pas de sortie de trésorerie supplémentaire mais constitue un acompte qui modifie le calendrier de paiement de la C3S

Cette nouvelle contribution dite « supplémentaire » vient en déduction de la charge globale de C3S calculée sur le chiffre d'affaires n, puisqu'elle s'impute sur le montant de la C3S à verser le 15 mai n + 1. En termes de trésorerie, les caractéristiques de cette nouvelle contribution n'entraînent donc pas une augmentation du montant de la C3S, contrairement à ce que son nom laisse entendre.

En revanche, elles induisent le **paiement anticipé** d'une partie de la C3S qui n'est en principe versée qu'en mai n + 1. En effet, les entreprises doivent payer dès le mois de décembre de l'année de réalisation du chiffre d'affaires un montant égal à 90 % du montant estimé de la contribution dite « supplémentaire ».

En pratique, la nouvelle contribution supplémentaire s'apparente donc davantage à un **acompte de C3S**.

A noter

Les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 1 milliard d'euros en 2016 verseront :

- en mai 2017, la C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en 2016 ;
- en décembre 2017, un acompte égal à 90% de la contribution supplémentaire assise sur le chiffre d'affaires estimé pour l'ensemble de l'année 2017 ;
- en mai 2018, la C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en 2017, sur laquelle s'imputera le montant de la contribution supplémentaire assise sur le chiffre d'affaires réalisé en 2017.

Le fait générateur fiscal de 25% de la C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en n est en pratique avancé à l'exercice n

Le tableau ci-dessous, établi par nos soins, présente une comparaison des principales caractéristiques de cette nouvelle contribution supplémentaire à la C3S par rapport à celles de la C3S, toutes deux calculées sur le chiffre d'affaires de l'année n :

	Contribution supplémentaire à la C3S (CSS art. L 245-13-1)	C3S (CSS art. L 651-1 à L 651-9 et art. D 651-1 à D 651-20)
Fait générateur fiscal	Existence de l'entreprise au 1 ^{er} janvier n.	Existence de l'entreprise au 1 ^{er} janvier n + 1. Elle n'est donc pas due en cas de cessation définitive d'activité, de cession totale ou de dissolution survenant avant le 1^{er} janvier n + 1 .
Assiette	Chiffre d'affaires de l'année n	
Taux	0,04 % ⁽¹⁾	0,16 % ⁽²⁾
Exigibilité	15 mai n + 1 ⁽³⁾	15 mai n + 1 ⁽⁴⁾
<p>(1) Ce taux représente 25% du taux de la C3S (0,04/0,16 = 0,25). (2) Dont la contribution additionnelle de 0,03% prévue à l'article L 245-13 du Code de la sécurité sociale. (3) Sauf exigibilité immédiate en cas de cessation définitive d'activité, de cession totale ou de dissolution entre le 1^{er} janvier n et le 15 mai n + 1. (4) Sauf exigibilité immédiate en cas de cessation définitive d'activité, de cession totale ou de dissolution entre le 1^{er} janvier n + 1 et le 15 mai n + 1.</p>		

Pour plus de détails sur la C3S, voir MC 878 et MF 75000 à 75050.

Il résulte des caractéristiques de ces contributions que :

- la création de la contribution supplémentaire aboutit en pratique à anticiper **le fait générateur fiscal de 25 % de la C3S** à l'exercice de réalisation

du chiffre d'affaires servant de base à son calcul, c'est-à-dire à **l'exercice n** ;

La nouvelle contribution supplémentaire représente 25 % de la C3S sur laquelle elle s'impute. Contrairement à la C3S qui n'est exigible en n + 1 que si l'entreprise existe le 1^{er} janvier n + 1, elle est exigible y compris en cas de cessation définitive d'activité, de cession totale ou de dissolution en n.

– le montant de la C3S non couvert par la contribution supplémentaire, soit 75 % de la somme due conserve un fait générateur fiscal retardé au 1^{er} janvier n + 1.

Comment était comptabilisée la C3S dans les comptes sociaux avant la mise en place de cette nouvelle contribution supplémentaire à la C3S ?

Pour rappel, en règles françaises, il existe un choix pour comptabiliser la C3S (en l'absence de position de l'ANC sur la définition du fait générateur comptable des taxes) :

– soit suivre le même traitement qu'en IFRS et comptabiliser la C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en n en charge de l'exercice au cours duquel le fait **générateur fiscal** entraînant son exigibilité intervient, c'est-à-dire, **jusqu'alors, en totalité en n + 1** ;

En IFRS, en application d'IFRIC 21, la reconnaissance du passif est liée au fait générateur de l'obligation de payer la taxe, tel que légalement défini. Ainsi, **jusqu'alors**, la C3S calculée sur la base du chiffre d'affaires réalisé en n constituait **en totalité une charge de l'exercice en cours au 1^{er} janvier n + 1**. En effet, son

exigibilité n'était légalement déclenchée qu'à la date à laquelle l'unique condition d'existence était remplie (le 1^{er} janvier n + 1), créant ainsi un décalage avec l'exercice retenu pour la base de son calcul (l'exercice n).

– soit la comptabiliser lors de l'exercice au cours duquel est réalisé le chiffre d'affaires servant de base à son calcul.

Quel est l'impact de la nouvelle contribution sur le traitement comptable de la C3S dans les comptes sociaux ?

Pour les entreprises qui provisionnaient déjà dès l'exercice n leur C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en n : pas d'impact sur leur résultat en 2017

Les entreprises qui ont choisi de comptabiliser leur C3S lors de l'exercice de constitution du chiffre d'affaires servant de base à son calcul, provisionnent en conséquence dès l'exercice n la C3S assise sur le chiffre d'affaires n.

Dans ce cas, la contribution supplémentaire à la C3S ne doit donner lieu à aucune comptabilisation supplémentaire en résultat.

Exemple

Une société redevable de la C3S a réalisé en 2016 un chiffre d'affaires excédant 1 milliard d'euros et est donc redevable de la contribution supplémentaire dès 2017. Par hypothèse :

- la contribution supplémentaire est de 1000 K€,
- l'acompte est de 900 K€ (90% de 1000),
- la C3S est de 4000 K€.

Exercice n	
15/12	versement de l'acompte de contribution supplémentaire (sur CA n)
31/12	Charge à payer : C3S (sur CA n) ⁽¹⁾
Exercice n + 1	
15/05	Paiement de la C3S (sur laquelle s'impute la contribution supplémentaire)

6371	43	512
Contribution sociale de solidarité	Organismes sociaux	Banques
4000	900 4000	900
	3100	3100

(1) A constater progressivement en cours d'exercice, au fur et à mesure de la réalisation du chiffre d'affaires n.

Pour les filiales de groupes cotés retenant dans leurs comptes sociaux le même traitement qu'en IFRS : une charge de C3S majorée de 25 % en 2017

Les entreprises qui ont choisi de suivre dans leurs comptes sociaux le même traitement que dans leurs comptes consolidés établis en IFRS, comptabilisent la C3S en charge de l'exercice au cours duquel le **fait générateur fiscal** entraînant son exigibilité est intervenu.

Dans ce cas, dorénavant :

- 25 % de la C3S (soit le montant correspondant à la nouvelle contribution supplémentaire) doivent

être comptabilisés de manière étalée, à compter du 1^{er} janvier n et progressivement sur la base du chiffre d'affaires réalisé en n ;

En effet :

- la condition d'existence au 1^{er} janvier n + 1 n'existe plus, puisque le fait générateur fiscal est l'existence au 1^{er} janvier n ;
- en conséquence, sur le plan comptable, l'obligation de payer la taxe est désormais générée par le fait de réaliser du chiffre d'affaires au cours de l'exercice n.

- 75 % de la C3S restent une charge de l'exercice n + 1, à comptabiliser immédiatement au 1^{er} janvier n + 1.

Exemple

Suite :

	6371 Contribution sociale de solidarité	43 Organismes sociaux	512 Banques
Exercice n			
15/12 versement de l'acompte de contribution supplémentaire (sur CA n)		900	900
31/12 Charge à payer : Contribution supplémentaire (sur CA n) ⁽¹⁾	1000	1000	
Exercice n + 1			
1/1 C3S (sur CA n)	3000	3000	
15/05 Paiement de la C3S (sur laquelle s'impute la contribution supplémentaire)		3100	3100

(1) A constater progressivement en cours d'exercice, au fur et à mesure de la réalisation du chiffre d'affaires n.

A noter

En pratique, ces entreprises devront :

- le 1^{er} janvier 2017, comptabiliser en charges la totalité de leur C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en 2016 ;
- le 1^{er} janvier 2017, provisionner progressivement la contribution supplémentaire sur la base du chiffre d'affaires 2017 (soit 25 % de leur C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en 2017) ;
- le 1^{er} janvier 2018, comptabiliser en charges 75 % de leur C3S assise sur le chiffre d'affaires réalisé en 2017. Pour l'exercice 2017, à chiffre d'affaires constant, cela conduira à supporter une charge de C3S majorée de 25 % par rapport à celle de 2016 ou à celle des années ultérieures.

Quel traitement fiscal appliquer ?

La nouvelle contribution supplémentaire (soit 25 % de la C3S) est désormais fiscalement déductible sous forme de provision dès l'exercice n

Fiscalement, la contribution supplémentaire à la C3S, à l'instar de la C3S (voir MC 878), a fiscalement un caractère déductible (CGI art. 39, 1-6° modifié par la LFR pour 2016 art. 112).

S'agissant de son exercice de rattachement :

- cette contribution supplémentaire est déductible des résultats de l'exercice au cours duquel elle devient exigible (en ce sens, BOI-BIC-PROV-30-20-20 n° 10) ;
- mais la **charge à payer comptable** constatée au titre de cette contribution supplémentaire due en n devrait, à notre avis, pouvoir être déduite en tant que **provision fiscale** dès l'exercice n, puisque le fait générateur fiscal (le 1^{er} janvier n) survient avant

la clôture de l'exercice, et ce, même si l'exigibilité n'est pas encore intervenue (en ce sens CE 13 décembre 1972, n° 81107, 81108 et 18 mai 1983, n° 29524 ; BOI-BIC-PROV-30-20-20, n° 10 et 50 ; voir MC 860).

Il est toutefois nécessaire que cette charge à payer figure dans le relevé joint à la liasse fiscale listant les charges comptabilisées parmi les charges à payer qui ont fiscalement le caractère de provision (BOI-BIC-PROV-10 n° 250 ; voir MC 736-2 et 2557).

Jusqu'alors, la C3S calculée sur le chiffre d'affaires n constituait en totalité une charge déductible des résultats de l'exercice n + 1 au titre de laquelle elle est effectivement due (BOI-BIC-PROV-30-20-20 n° 250).

Dorénavant :

- la nouvelle contribution supplémentaire de C3S, qui représente 25 % de la C3S (soit 1000 dans notre exemple ci-avant), peut être déduite dès l'exercice n de réalisation du chiffre d'affaires en tant que provision fiscale (elle devra donc figurer sur le document annexé à la liasse fiscale listant les charges comptabilisées parmi les charges à payer) ;
- en revanche, les 75 % restant de la C3S ayant fait l'objet d'une charge à payer, le cas échéant, restent non déductibles en n, le fait générateur fiscal de cette quote-part de la C3S n'intervenant qu'en n + 1 (BOI-BIC-PROV-30-20-20 n° 260).

Sur les retraitements extra-comptables à opérer dans ce cas, voir MC 878.



Memento

Comptable n° 878
IFRS n° 40390