

FRC

EUILLET RAPIDE COMPTABLE

N° **2**
FÉVRIER
17

Auteur des Mémentos Comptable et IFRS

DU RESULTAT COMPTABLE AU RESULTAT FISCAL 2016

INVENTAIRE DES 240 DIVERGENCES ET RETRAITEMENTS

INVENTAIRE DES RETRAITEMENTS p. 5

Par postes du bilan et du compte de résultat

IMPRIME N° 2058-A ANNOTE p. 10

Ligne par ligne, tous les retraitements à reporter et les renvois à nos commentaires

DIVERGENCES SUR LA BASE p. 19

- 180 retraitements
- 40 retraitements spécifiques aux fusions, apports partiels d'actif, TUP

DIVERGENCES SUR LE TAUX p. 131

- 20 retraitements

- Pour chaque divergence, un tableau
- Pour chaque tableau : traitement comptable, régime fiscal et retraitement

EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

Par les auteurs du **Mémento Comptable** et du **Mémento Fusions & Acquisitions** :

- PwC Société d'Avocats, avec la contribution de Stéphan VIALE, Manager PwC Société d'Avocats,
- Magali DOS SANTOS, Directeur PwC,
- En collaboration avec M^e Lionel FLIN, Avocat

© Ed. Francis Lefebvre 2017
Reproduction, même partielle, interdite sans autorisation

EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE

42, rue de Villiers, 92532 Levallois Perret Cedex
Tél. 01 41 05 22 00 - Fax service commercial: 01 41 05 22 23
Internet <http://www.elf.fr> - SAS au capital de 241 608 €
Principal associé : Editions Lefebvre Sarrut
Président et Directeur de la publication : Renaud Lefebvre

Comité de rédaction Feuilleter rapide comptable
(Revue mensuelle FRC et site www.elf.fr)



Directeurs des rédactions

- Marie-Jeanne Morvan (PwC) et Jean-Yves Le Borgne (EFL)

Rédacteurs en chef

- Magali Dos Santos (Règles Comptables Françaises)
- PwC Société d'Avocats (Fiscalité)
- Avec la participation de M^e Lionel Flin, Avocat

Coordination éditoriale

- Stéphanie Berra (PwC)
- Chloé Queffeuou (EFL)

Coordination et rédaction

- Département Consultations et Publications de PwC
- Rédaction fiscale des Editions Francis Lefebvre

Abonnement annuel

11 N^{os} + 2 Hors-Séries

+ service internet associé : **193,99 €**

Prix au N^o : **37,78 €**

Prix du Hors-Série : **33,69 €**

Commission paritaire : 0720T89509

Dépôt légal : Février 2017

Impression : Chirat, Saint-Just-la-Pendue

Inventaire des 240 divergences et retraitements...

Conçu comme une aide à la détermination du résultat fiscal, ce numéro Hors-Série a pour objet de dresser, sous forme de tableaux comparatifs, la liste des **180 principales divergences** entre les règles comptables applicables dans les comptes individuels et les règles fiscales :

- pour chaque divergence, un tableau ;
- pour chaque tableau, le traitement comptable, le régime fiscal et les retraitements à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A.

Ce document concerne les **exercices clos au 31 décembre 2016 des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés** (IS). Les divergences propres aux entreprises individuelles et aux sociétés relevant de l'impôt sur le revenu (IR) dans la catégorie des BIC ne sont pas traitées.

En outre, les **40** principaux **retraitements extra-comptables** susceptibles d'être effectués à l'occasion d'une fusion ou d'une opération assimilée (au titre de l'exercice de l'opération et des exercices ultérieurs) sont inventoriés dans ce Hors-Série et examinés de manière approfondie dans notre Mémento Fusions & Acquisitions (MFusions) auquel des renvois systématiques sont effectués.

Sont également traités les **20 principaux retraitements extra-comptables** relatifs au taux de l'impôt sous forme de tableaux avec pour chacun le régime fiscal et les retraitements à effectuer sur l'imprimé n° 2058-A.

... à jour de toutes les nouveautés 2016

Ce Hors-Série est à jour des nouveautés comptables et fiscales applicables aux comptes 2016, notamment :

- l'amortissement exceptionnel des titres de PME innovantes (n° 103) ;
- la réforme de la Tascom (n° 236).

Des liens systématiques avec les Mémentos Comptable et Fiscal...

Besoin de plus de détails ? Toutes ces divergences, ainsi que les règles comptables et fiscales qui les sous-tendent, font l'objet de développements complets dans notre Mémento Comptable (références MC) ainsi que dans le Mémento Fiscal (références MF) auxquels des renvois systématiques sont effectués.

... et le Code Comptable

Ce Hors-Série est à jour du dernier PCG, qui est présenté en intégralité dans notre Code Comptable. Pratique et complet, ce dernier fait le lien avec la fiscalité en identifiant chaque divergence fiscal-comptable par l'intermédiaire de renvois à ce Hors-Série.

Un guide très pratique pour déterminer votre résultat fiscal 2016

• Trois parties

- une première partie « Imprimé n° 2058-A annoté », qui suit la présentation du formulaire 2017, indique, sur chaque ligne du tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal, les retraitements à reporter ainsi que les paragraphes correspondants de ce Hors-Série ;
- une deuxième partie « Divergences sur la base » (voir n° 2 à 396) est consacrée, en suivant l'ordre des comptes de bilan, puis du compte de résultat, aux principales divergences définitives ou temporaires affectant les bases et nécessitant un retraitement pour passer du résultat comptable au résultat fiscal ;
- une troisième partie « Divergences sur le taux » (voir n° 400 à 424) est réservée aux retraitements résultant de l'application d'un taux d'imposition réduit, voire d'une exonération.

• Une annexe

Les **retraitements spécifiques aux fusions, apports partiels d'actif et TUP** sont présentés dans quatre tableaux de synthèse (voir n° 390 à 396) avec les liens vers notre Mémento Fusions & Acquisitions.

• Un inventaire des retraitements

L'ensemble de ces retraitements est synthétisé sous forme d'un inventaire détaillé permettant un accès rapide à l'information par poste du bilan et du compte de résultat.

• Un index alphabétique

Une recherche ciblée ? Un index alphabétique à la fin du guide (p. 135) vous permettra un accès rapide par mot-clé au retraitement recherché.

Inventaire des retraitements

PARTIE II - DIVERGENCES SUR LA BASE

Divergences Bilan - Actif

I. Immobilisations incorporelles et corporelles

p. 20

Coût d'entrée des immobilisations

Bien immobilier acquis en crédit-bail.....	2
Etudes ou opérations archéologiques préalables.....	4
Redevance pour création de bureaux en Ile-de-France.....	8

Amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

Durée réelle d'utilisation et valeur résiduelle.....	12
Amortissement selon le mode des unités d'œuvre.....	14
Dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (dites de 2 ^e catégorie).....	16
Droit au bail.....	18
Contrat de crédit-bail mobilier acquis.....	20
Suramortissement en faveur de l'investissement productif.....	22
Véhicule de tourisme : plafond d'amortissement.....	26
Bien somptuaire.....	28
Immobilisation donnée en location à un dirigeant ou à du personnel.....	30
Taxe ou redevance pour création de bureaux en Ile-de-France.....	32
Biens financés par des primes d'équipement.....	36
Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique.....	38
Amortissement exceptionnel des investissements dans les PME innovantes.....	39
Conséquence de la dépréciation d'un actif sur son amortissement.....	40
Etudes ou opérations archéologiques préalables.....	42
Bien immobilier reçu en échange de l'Etat ou d'une collectivité.....	43

Dépréciation des immobilisations

Calcul des dépréciations.....	44
Immobilisation amortissable.....	46
Immeuble de placement.....	52
Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique.....	54
Coûts de démantèlement.....	56

Cession d'immobilisations

Contrat de crédit-bail mobilier acquis.....	62
Contrat de crédit-bail immobilier souscrit à l'origine.....	64
Fonds de commerce acquis en crédit-bail.....	66
Brevet cédé moyennant un prix variable.....	70
Bien amortissable détruit par sinistre ou expropriation.....	72
Taxe ou redevance pour création de bureaux en Ile-de-France.....	76
Etudes ou opérations archéologiques préalables.....	78
Biens financés par des primes d'équipement.....	82
Cession d'un bien immobilier reçu en échange de l'Etat ou d'une collectivité territoriale.....	83
Voiture particulière : plafond d'amortissement.....	84
Bien somptuaire.....	86
Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique.....	88

II. Immobilisations financières et valeurs mobilières de placement p. 41

Coût d'entrée des titres

Titres de certaines sociétés situées outre-mer.....	102
---	-----

Evaluation des titres

Titres de participation hors titres de sociétés à prépondérance financière et immobilière.....	104
Titres de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière.....	106

Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap).....	108
Titres d'OPCVM.....	110
Titres de sociétés de personnes non soumises à l'IS.....	112
Titres évalués par équivalence.....	114
Titres acquis par échange bénéficiant d'un sursis d'imposition (hors fusion).....	116
Titres transférés de compte à compte avec changement de régime fiscal.....	118
Prêt de titres financiers.....	120

Cession de titres et opérations assimilées

Titres de participation.....	130
Titres dont le prix de revient est déterminé selon le CMP.....	132
Echange de titres bénéficiant d'un sursis (hors fusion).....	134
Titres échangés auxquels est attaché un sursis d'imposition (hors fusion).....	136
Titres ayant fait l'objet d'un transfert de compte à compte.....	138
Titres d'OPCVM.....	140
Parts de sociétés de personnes non soumises à l'IS ou de GIE.....	142
Titres évalués par équivalence.....	144
Titres de PME innovantes ayant bénéficié de l'amortissement exceptionnel.....	145
Titres d'une filiale ayant bénéficié d'un abandon de créance financier non déductible.....	146
Titres de certaines sociétés situées outre-mer.....	147

III. Stocks et en-cours de production p. 59

Coûts d'entrée des stocks

Prestations de services exécutées en contrepartie d'une rémunération conditionnelle (« Success fees »).....	170
---	-----

Dépréciations (et reprises)

Produits finis et marchandises revendues en l'état.....	172
Matières premières et produits intermédiaires.....	173
Amortissement de logiciels.....	174

IV. Créances p. 61

Ecart comptable inexpliqué (comptes clients).....	176
Créance de carry-back.....	178
Abandon de créance financier.....	180

V. Comptes de régularisation p. 62

Différence de conversion actif et passif.....	182
---	-----

Divergences Bilan - Passif

VI. Capitaux propres p. 63

Capital et réserves

Frais d'augmentation de capital imputés sur la prime d'émission.....	184
Ecart de réévaluation.....	186
Prélèvement sur la réserve spéciale des plus-values à long terme.....	188
Prélèvement sur la réserve spéciale pour fluctuation des cours.....	190
Charges de dilution (stock-option, AGA et PEE).....	192
Bons de souscription d'actions autonomes.....	194

Report à nouveau

Changement de méthode comptable.....	200
--------------------------------------	-----

Subventions

Subvention d'investissement.....	204
Subvention publique finançant des dépenses de développement immobilisées.....	206

VII. Provisions réglementées p. 69

Provision pour investissement.....	208
Amortissement dérogatoire : frais d'acquisition dans le coût d'entrée des titres de participation.....	210

VIII. Provisions p. 71

Divergences structurelles

Fait générateur.....	212
Montant de la provision.....	214
Provision couvrant des charges non déductibles.....	216

Provisions pour risques

Provision pour pertes sur contrats.....	218
Provision pour pertes de change	220

Provisions pour charges

Provision pour retraite.....	224
Provision pour licenciement économique.....	226
Provision pour plans de stock-options et d'AGA.....	227
Provision pour coûts de démantèlement.....	228
Provision pour locaux inoccupés.....	229

IX. Charges à payer et Dettes p. 77**Charges à payer**

Compte épargne-temps.....	232
Provision pour indemnité de congés payés.....	234
Provision pour impôts et taxes.....	236
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise.....	238

Dettes fiscales (impôt sur les bénéfices)

Impôt sur les sociétés	240
Contribution sociale sur les bénéfices de 3,3%	241
Contribution exceptionnelle de 10,7%	242
Contribution sur les revenus distribués de 3%	243

X. Produits constatés d'avance p. 80

Chèques-cadeaux, cartes de fidélité, bons de réduction.....	244
Cession-bail d'immeuble (lease-back).....	245
Obligations avec bon de souscription d'obligations (Obso).....	246
Bonus écologique sur véhicules loués ou pris en crédit-bail.....	248

Divergences Compte de résultat - Produits**XI. Produits d'exploitation p. 82****Production stockée**

Contrat à long terme générant des produits financiers	250
Amortissement de logiciels.....	252

Autres produits de gestion courante

Indemnité d'assurance décès au profit de l'entreprise sur la tête d'un collaborateur ..	262
Droit d'entrée versé dans le cadre d'un contrat de location.....	263
Redevance de concession de licences de brevets.....	264

Provisions d'exploitation

Reprises de provisions d'exploitation.....	266
--	-----

XII. Produits financiers p. 85

Quote-part de résultat dans une société de personnes.....	268
Quote-part de résultat dans un GIE.....	270
Dividende : exercice de rattachement.....	272
Dividende : régime des sociétés mères et filiales.....	273
Profit résultant de l'incorporation d'une créance achetée décotée.....	274
Pénalités pour paiement tardif des factures (et indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement).....	276
Opérations à terme sur les marchés financiers.....	277
Reprises sur provisions à caractère financier ..	278

XIII. Produits exceptionnels p. 89

Abandon de créance financier.....	282
Dégrèvement d'impôt.....	283
Indemnité réparatrice d'une charge non déductible.....	284
Assurance décès au profit d'une banque pour garantir le remboursement d'un emprunt.....	286
Don reçu par une entreprise sinistrée.....	288
Reprises sur provisions dotées lors d'un changement de méthode comptable	290
Subvention d'investissement.....	292
Subvention publique finançant des dépenses de développement immobilisées.....	294
Reprises sur provisions à caractère exceptionnel	296

Divergences Compte de résultat - Charges

XIV. Charges d'exploitation

p. 92

Autres charges externes

Redevances de crédit-bail.....	298
Redevances de crédit-bail de fonds de commerce.....	299
Redevances de crédit-bail (ou loyers) de véhicule de tourisme.....	300
Redevances de crédit-bail immobilier.....	302
Loyers versés dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat.....	303
Loyers versés à une société liée pour la location d'un bien mobilier.....	304
Dépenses somptuaires.....	305
Prime d'assurance décès au profit de l'entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'un collaborateur.....	306
Prime d'assurance décès au profit d'une banque pour garantir le remboursement d'un emprunt.....	308
Location de véhicule de tourisme.....	310

Autres services extérieurs

Frais d'acquisition de titres de participation.....	312
Commissions versées en vue de l'obtention d'un marché.....	314
Dépenses de mécénat (dons).....	316
Financement de trésors nationaux acquis par l'État.....	318
Frais de déplacement des membres du conseil de surveillance et du conseil d'administration.....	319

Impôts, taxes et versements assimilés

Taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés.....	320
Dégrèvement de CET.....	321
Taxes et contributions spécifiques aux industries et laboratoires pharmaceutiques.....	322
Taxe sur les bureaux en Ile-de-France.....	323
C3S et taxe sur les surfaces commerciales.....	324

Charges de personnel

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE).....	325
Refacturation intragroupe de charges, stock-options, AGA, PEE.....	326
« Parachutes dorés » et rémunérations différées versés à un dirigeant.....	328

Autres charges de gestion courante

Redevances de concession de licence de propriété industrielle.....	330
Jetons de présence.....	332

Amortissements, dépréciations et provisions

Dotations aux amortissements.....	334
Dotations aux dépréciations.....	336
Dotations aux provisions.....	338

XV. Charges financières

p. 107

Charges financières.....	340
Intérêts servis aux associés et aux entreprises liées.....	341
Abandon de créance financier.....	342
Frais d'escompte.....	344
Pénalités pour paiement tardif des factures.....	346
Emprunts obligataires à prime (obligations ordinaires).....	348
Opérations à terme sur les marchés financiers.....	350
Créances et dettes en monnaie étrangère.....	352
Obligations avec bon de souscription d'obligations (Obso).....	354
Emprunts obligataires à prime (obligations convertibles ou échangeables en actions).....	356
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions.....	358

XVI. Charges exceptionnelles

p. 115

Vols et détournements de fonds.....	362
Amendes et pénalités.....	364
Conséquences des rectifications fiscales.....	365
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions.....	366

XVII. Participation aux résultats de l'entreprise**p. 117**

Participation des salariés aux résultats de l'entreprise 368

XVIII. Impôt sur les bénéfices**p. 118**

Impôt sur les sociétés (IS) 370

Contribution sociale sur les bénéfices de 3,3% 371

Contribution exceptionnelle de 10,7% : exercices clos avant le 31 décembre 2016 372

Contribution sur les revenus distribués de 3% 373

Créance de carry-back 374

Indemnité versée à une filiale à sa sortie d'un groupe intégré 375

Crédit d'impôt recherche, famille, apprentissage 376

XIX. Autres divergences**p. 121**

Bénéfices réalisés à l'étranger 377

Déficits subis à l'étranger 378

ANNEXE - RETRAITEMENTS SPÉCIFIQUES AUX FUSIONS, APPORTS PARTIELS D'ACTIF ET TUP

Retraitements en cas d'opération réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal :

- de faveur 390

- de droit commun 392

Retraitements en cas d'opération réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal :

- de faveur 394

- de droit commun 396

PARTIE III - DIVERGENCES SUR LE TAUX**I. Plus-values, moins-values et profits relevant d'un taux réduit d'IS****p. 132****Plus-values, moins-values et profits relevant du régime du long terme**

Dépréciation de titres 400

Cession de titres 402

Redevances et plus-values de cession de propriété industrielle 404

Tableau de synthèse des taux réduits relevant du régime du long terme 410

Plus-values et profits ne relevant pas du régime du long terme

Tableau de synthèse des taux réduits ne relevant pas du régime du long terme 412

II. Abattements et exonérations**p. 137**

Déduction au titre des investissements outre-mer 422

Abattements sur les bénéfices et exonérations 424

Partie I - Imprimé n° 2058-A annoté par nos soins

Détermination du résultat fiscal : réintégrations

Les lignes en bleu correspondent à des précisions ajoutées par nos soins.



N° 10951 * 19
Formulaire obligatoire (article 53 A
du Code général des impôts)



DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

DGFIP N° 2058-ASD 2017

Désignation de l'entreprise : _____		Formulaire déposé au titre de l'IR		ET	Néant <input type="checkbox"/> *		Exercice N, clos le : _____			
I. RÉINTEGRATIONS							BÉNÉFICE COMPTABLE DE L'EXERCICE		WA	
Charges non admissibles 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 :		WB	
	Avantages personnels non déductibles * (sauf amortissements à porter ligne ci-dessous)	WD			Amortissements excédentaires (art. 39-4 du CGI) et autres amortissements non déductibles		WE	Voir détail D	XC	
	Autres charges et dépenses somptuaires (art. 39-4 du C.G.I.)	WF	300 ; 305			Taxe sur les voitures particulières des sociétés (entreprises à l'IS)		WG	320	
	Fraction des loyers à réintégrer dans le cadre d'un crédit-bail immobilier et de levée d'option	RA	2			((Part des loyers dispensée de réintégration (art. 239 sénes D))		RB	2	
	Provisions et charges à payer non déductibles (cf. tableau 2058-B, cadre III)	WI	Voir détail C		Charges à payer liées à des états et territoires non coopératifs non déductibles (cf. 2067-bis)		XX	Voir MF 78295	XW	
	Amendes et pénalités	WJ	39 ; 304			Charges financières (art. 212 bis) *		XZ	340	
	Réintégrations prévues à l'article 155 du CGI *									XY
	Impôt sur les sociétés (cf. page 9 de la notice 2032-NOT-SD)									17
	- Impôt sur les sociétés									370
	- Contribution sociale sur les bénéfices des sociétés (CSB)									371
- Contribution sur les revenus distribués de 3 %									373	
Quote-part	Bénéfices réalisés par une société de personnes ou un GIE	WL	268 ; 270	Résultats bénéficiaires visés à l'article 209 B du CGI	L7	377			K7	
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Moins-values nettes à long terme	- imposées aux taux de 15 % ou de 19 % (16 % pour les entreprises à l'impôt sur le revenu)							I8	400 ; 402
		- imposées au taux de 0 %							ZN	130 ; 400 ; 402
	Fraction imposable des plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs *	- Plus-values nettes à court terme					- Plus-values soumises au régime des fusions		WN	72 ; 83 ; 245
									WO	11 ; 98
Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM * (entreprises à l'IS)									XR	110 ; 140
Réintégrations diverses à détailler sur feuillet séparé DONT *	Intérêts excédentaires (art. 39-13° et 212 du C.G.I.)	SU	341	Zones d'entreprises * (activité exonérée)	SW			WQ	Voir détail A	
	Déficits étrangers antérieurement déduits par les PME (art. 209 C)	SX	378	Quote-part de 12 % des plus-values à taux zéro	M8	130				
Réintégration des charges affectées aux activités éligibles au régime de taxation au tonnage									Y1	MF 10450 s.
Résultat fiscal afférent à l'activité relevant du régime optionnel de taxation au tonnage									Y3	MF 10450 s.
							TOTAL I			WR

Les chiffres en bleu renvoient aux paragraphes correspondants de ce Hors-Série.

Détermination du résultat fiscal : déductions

Les chiffres en bleu renvoient aux paragraphes correspondants de ce Hors-Série.

II. DÉDUCTIONS		PERTE COMPTABLE DE L'EXERCICE		WS				
Quote-part dans les pertes subies par une société de personne ou un G.I.E. *				WT 268 ; 270				
Provisions et charges à payer non déductibles, antérieurement taxées, et réintégrées dans les résultats comptables de l'exercice (cf. tableau 2058-B-SD, cadre III)				WU Voir détail C				
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)		WV 400 à 404 ; 410				
		- imposées au taux de 0 %		WH 130 ; 145 ; 400 ; 402 ; 410				
		- imposées au taux de 19 %		WP 400 ; 402 ; 410				
		- imputées sur les moins-values nettes à long terme antérieures		WW 400 à 404				
		- imputées sur les déficits antérieurs		XB 400 à 404				
		Autres plus-values imposées au taux de 19 %		I6 412				
Fraction des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est différée *				WZ 72 ; 83 ; 245				
Régime des sociétés mères et des filiales *		((Quote-part de frais et charges restant imposable à déduire des produits nets de participation))		XA 273				
Produit net des actions et parts d'intérêts :		2A	273					
Majoration autorisée au titre des investissements réalisés dans les collectivités d'outre-mer *				ZY 102 ; 422				
Majoration d'amortissement *				XD 36 ; 82				
Mesures d'incitation	Allègement sur le bénéfice et exonérations	Entreprises nouvelles - (Reprise d'entreprises en difficulté 44 septies)	K9 424 (a)	Entreprises nouvelles (44 septies)	L2 424 (b)	Jeunes entreprises innovantes (art. 44 septies A)	L5 424 (c)	XF Voir détail n°424
		Pôle de compétitivité hors CICE (Art. 44 undecies)	L6 424 (d)	Société investissements immobiliers cotées (art. 208C)	K3 424 (e)	Zone de restructuration de la défense (44 undecies)	PA 424 (i)	
		ZFU/TE (art. 44 octies et octies A)	ØV 424 (f)	Bassin d'emploi à redynamiser (art. 44 duodecies)	1F 424 (g)	Zone franche d'activité (art. 44 quaterdecies)	XC 424 (h)	
				Zone de revitalisation rurale (art. 44 quindecies)		PC 424 (j)		
		Écarts de valeurs liquidatives su OPCVM * (entreprises à l'IS)				XS 100 ; 140		
		Dédutions diverses à détailler sur feuillet séparé		dont déduction exceptionnelle pour investissement *	X9 22	Créance dégagee par le report en arrière de déficit	ZI 374	XG Voir détail B
Dédution des produits affectées aux activités éligibles au régime de taxation au tonnage				Y2 MF 10450 s.				
TOTAL II				XH				

A - Détail des réintégrations diverses

Liste non exhaustive, établie par nos soins, des principales réintégrations extra-comptables à reporter sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ).

Réintégrations extra-comptables	n°
Actif immobilisé	
Crédit-bail immobilier : réintégration au titre de l'exercice de levée de l'option	2
Suramortissement des biens financés par des primes d'équipement : annulation ou réduction de la prime	36
Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique : changement d'affectation, cession ou prélèvement sur la réserve	38
Cession de brevet moyennant un prix composé d'une partie fixe et d'une partie variable	70
Cession de construction dont le coût de revient inclut des études ou opérations archéologiques préalables	78
Cession de titres de certaines sociétés situées outre-mer	102
Cession de titres de participation (au sens fiscal)	130
Cession de titres lorsque la méthode du coût moyen pondéré a été retenue en comptabilité et n'est pas admise fiscalement	132
Echange de titres lors d'une OPE et autres échanges ou conversions de titres (hors fusion)	134
Cession de titres reçus en échange lors d'une OPE et autres échanges ou conversions de titres (hors fusion)	136
Cession de titres d'OPCVM	140
Cession de parts de sociétés de personnes non soumises à l'IS ou de GIE	142
Cession de titres évalués par équivalence	144
Echanges de titres consécutifs à une fusion ou une scission	150
Cession de titres reçus en échange lors d'une fusion ou une scission	152
Annulation des titres de la société absorbée détenus depuis moins de deux ans et dépréciés par la société absorbante	168
Annulation des titres de la société absorbée détenus depuis moins de deux ans lorsqu'elle a versé à la société absorbante des dividendes exonérés en application du régime des sociétés mères	169
Prestations de services rémunérées par des « success fees »	170
Cession d'immobilisations auxquelles une quote-part de mali technique de fusion (ou de confusion) est affectée (lorsque l'opération, réalisée à la valeur comptable, a été placée sous le régime fiscal de faveur)	90 ; 154
Apport d'immobilisations dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun	92
Cession d'immobilisations non amortissables et de titres acquis dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur	100 ; 166
Actif circulant	
Ecarts comptables significatifs inexpliqués	176
Comptes de régularisation	
Différence de conversion passif	182
Passif	
Ecarts de réévaluation	186
Réserve spéciale des plus-values à long terme : prélèvements imposables	188
Réserve spéciale pour fluctuation des cours : prélèvements imposables	190
Bons de souscription d'actions autonomes : péremption	194
Boni de fusion (opération placée sous le régime fiscal de droit commun)	198
Changements de méthode comptable : incidences positives	200
Provisions pour coûts de démantèlement : en cas de réestimation de la provision à la baisse	228

Réintégrations extra-comptables (suite)	n°
Chèques-cadeaux, cartes de fidélité, bons de réduction enregistrés en produits constatés d'avance	244
Produits	
Subventions d'investissement	204
Subventions publiques finançant des dépenses de développement immobilisées	206
Plus-value de cession-bail	245
Bonus écologique sur véhicules loués ou pris en crédit-bail	248
Contrats à long terme générant des produits financiers	250
Cession de stocks dont le coût de production inclut l'amortissement de logiciels	252
Indemnité d'assurance « homme-clé » au profit de l'entreprise	262
Droit d'entrée versé dans le cadre d'un contrat de location	263
Dividendes encaissés au cours de l'exercice, mais rattachés comptablement à un exercice antérieur	272
Profit résultant de l'incorporation d'une créance achetée décotée	274
Annulation d'une dette d'emprunt couverte par une assurance « homme-clé »	286
Apport de stocks dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur	170
Charges	
Pénalités reçues pour paiement tardif des factures : imposition au titre de l'exercice d'encaissement	276
Redevances de crédit-bail	298
Redevances de crédit-bail de fonds de commerce : quote-part des redevances non déductibles	299
Redevance de crédit-bail ou de location de longue durée de véhicule de tourisme	300
Crédit-bail immobilier : quote-part des redevances non déductibles	302
Loyers versés dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat	303
Loyers versés à une société liée pour la location d'un bien mobilier	304
Prime d'assurance décès au profit de l'entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'un collaborateur	306
Prime d'assurance décès contractée au profit de la banque en vue de garantir le remboursement d'un emprunt	308
Frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal) comptabilisés en charges	312
Commissions versées en vue de l'obtention d'un marché	314
Dons aux œuvres et autres organismes	316
Financement de trésors nationaux acquis par l'Etat	318
Frais de déplacement des membres du conseil de surveillance	319
Dégrèvement de contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée	321
Taxes et contributions spécifiques aux industries et laboratoires pharmaceutiques	322
Taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France	323
Refacturation intragroupe des charges de stock-options et attributions gratuites d'actions	326
Parachutes dorés et autres rémunérations différées versés à un dirigeant	328
Redevances de concessions de licences de brevets et d'inventions brevetables, en présence de liens de dépendance avec l'entreprise concédante	330
Jetons de présence : fraction excédant la limite fiscale de déduction	332
Charges financières	340
Intérêts excédentaires servis aux associés et aux entreprises liées	341

Réintégrations extra-comptables (suite)	n°
Abandon de créance à caractère financier : pour la société mère qui consent l'abandon	342
Frais d'escompte	344
Pénalités versées pour paiement tardif des factures : réintégration l'exercice de comptabilisation	346
Emprunts obligataires à prime (en cas de méthode d'amortissement comptable différente des règles fiscales)	348
Opérations à terme sur marchés financiers	350
Vrai mali de fusion pour actif net réel négatif	360
Vols et détournements de fonds	362
Conséquences des rectifications fiscales	365
Indemnité versée à une filiale à sa sortie d'un groupe intégré	375
Déficits subis à l'étranger par les PME	378

B - Détail des déductions diverses

Liste non exhaustive, établie par nos soins, des principales déductions extra-comptables à reporter sur l'imprimé n° 2058-A (ligne XG).

Déductions extra-comptables	n°
Actif immobilisé	
Etudes ou opérations archéologiques précédant des opérations d'aménagement	4
Cession ou mise au rebut d'immobilisations amorties sur la durée réelle d'utilisation avec prise en compte de la valeur résiduelle	12
Cession ou mise au rebut d'une immobilisation amortie suivant la méthode des unités d'œuvre	14
Dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (en cas d'application de l'approche par composants)	16
Sortie de l'actif d'un droit au bail ayant comptablement fait l'objet d'un amortissement	18
Suramortissement en faveur de l'investissement productif	22
Amortissement précédemment réintégré en raison d'une location ou d'une mise à disposition à un dirigeant ou à du personnel	30
Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique : déduction du prix d'acquisition	38
Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier acquis	62
Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier	64
Cession d'un fonds de commerce acquis par levée d'option à l'échéance d'un contrat de crédit-bail	66
Cession de brevet moyennant un prix composé d'une partie fixe et d'une partie variable	70
Cession d'immobilisation dont le coût de production inclut la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France	76
Cession de titres de participation (au sens fiscal) lorsque les frais d'acquisition ont été comptabilisés en charges	130
Cession de titres lorsque la méthode du coût moyen pondéré a été retenue en comptabilité et n'est pas admise fiscalement	132
Echange de titres dans le cadre d'une OPA/OPE et autres échanges ou conversion (hors fusion)	134
Cession de titres reçus en échange dans le cadre d'une OPA/OPE et autres échanges ou conversion (hors fusion)	136
Cession de titres d'OPCVM	140
Cession de parts de sociétés de personnes non soumises à l'IS ou de GIE	142
Cession de titres évalués par équivalence	144
Echanges de titres consécutifs à une fusion ou scission	150

Déductions extra-comptables (suite)		n°
Cession de titres reçus en échange lors d'une fusion ou d'une scission		152
Cession de titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif réalisé à la valeur comptable et placé sous le régime fiscal de droit commun		158
Annulation des titres d'une société absorbée détenus depuis moins de deux ans et dépréciés par la société absorbante		168
Cession d'immobilisations et de titres acquis par voie d'apport dans le cadre d'une fusion réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun		94 ; 160
Apport d'immobilisations et de titres dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur		96
Cession de titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actifs réalisé à la valeur réelle sous le régime de faveur		164
Cession d'immobilisations non amortissables et de titres acquis dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur		100 ; 166
Comptes de régularisation		
Différence de conversion actif		182
Passif		
Frais d'augmentation de capital imputés sur la prime d'émission		184
Levée d'options de souscription d'actions et attribution gratuite d'actions à émettre et augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise (PEE)		192
Frais d'augmentation de capital imputés sur la prime de fusion ou d'apport		196
Changements de méthode comptable : incidences négatives		200
Reprise des amortissements dérogatoires comptabilisés en cas d'incorporation des frais d'acquisition de titres de participation dans le coût d'entrée des titres		210
Chèques-cadeaux, cartes de fidélité, bons de réduction comptabilisés en produits constatés d'avance		244
Obligations avec bon de souscription d'obligations (Obso)		246
Produits		
Subventions d'investissement		204
Subventions publiques finançant des dépenses de développement immobilisées		206
Plus-value de cession-bail		245
Bonus écologique sur véhicules loués ou pris en crédit-bail		248
Contrats à long terme générant des produits financiers		250
Indemnité d'assurance « homme-clé » au profit de l'entreprise		262
Droit d'entrée versé dans le cadre d'un contrat de location		263
Distribution par une société de personnes		268
Quote-part de résultat bénéficiaire dans un GIE comptabilisée		270
Dividendes comptabilisés, mais non encore encaissés à la clôture de l'exercice		272
Profit résultant de l'incorporation d'une créance achetée décotée		274
Boni de fusion (opération placée sous le régime fiscal de faveur)		280
Abandon de créance à caractère financier (chez la filiale)		282
Dégrèvements d'impôt non déductible		283
Indemnité réparatrice d'une charge non déductible		284
Annulation d'une dette d'emprunt couverte par une assurance « homme-clé »		286
Dons reçus par les entreprises sinistrées		288
Provisions dotées lors d'un changement de méthode comptable		290

Déductions extra-comptables (suite)	n°
Indemnité versée à une filiale à sa sortie d'un groupe intégré (filiale sortante)	375
Bénéfices de filiales ou d'établissements étrangers	377
Cession de stocks acquis par voie d'apport dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun	170
Charges	
Pénalités pour paiement tardif des factures (chez le fournisseur l'exercice de comptabilisation)	276
Redevances de crédit-bail de fonds de commerce	299
Primes d'assurance décès au profit de l'entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'un collaborateur	306
Primes d'assurance décès contractée au profit de la banque en vue de garantir le remboursement d'un emprunt	308
Amortissement fiscal des frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal) comptabilisés en charges	312
Dons aux œuvres et autres organismes	316
Dégrèvement de la contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée	321
Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi	325
Charges financières	340
Intérêts servis aux associés et aux entreprises liées	341
Abandon de créances à caractère financier : cession des titres de la filiale	342
Effets remis à l'escompte	344
Pénalités pour paiement tardif des factures (chez le client l'exercice du versement)	346
Emprunts obligataires à prime (en cas de méthode d'amortissement comptable différente des règles fiscales)	348
Opérations à terme sur marchés financiers	350
Conséquences des rectifications fiscales	365
Résultat	
Créance de carry-back	374
Crédit d'impôt recherche, famille...	376
Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi	325

C - Détail des provisions et charges à payer non déductibles

Liste non exhaustive, établie par nos soins, des principales réintégrations ou déductions extra-comptables à mentionner sur l'imprimé n° 2058-B et à reporter sur l'imprimé n° 2058-A (lignes WI et WU).

Réintégrations ou déductions extra-comptables	n°
Provisions réglementées	
Provisions pour investissement (participation des salariés)	208
Provisions	
Provisions pour impôts et taxes	236
Participations dans une société de personnes ou dans un GIE : provisions pour risques	112
Titres mis en équivalence : provision pour risque global du portefeuille	114
Provisions pour perte de change	182
Provisions dont les conditions générales de déduction ne sont pas remplies	212 ; 214 ; 216

Réintégrations ou déductions extra-comptables (suite)	n°
Provisions pour pertes sur contrat (fraction correspondant à des travaux non exécutés à la clôture de l'exercice)	218
Provisions pour charges de retraite	224
Provisions pour licenciement économique	226
Provision pour locaux inoccupés	229
Dépréciations	
Calcul des dépréciations sur immobilisations (valeur d'usage, coûts de sortie, VNC différente de la valeur nette fiscale)	44
Conséquence de la dépréciation d'une immobilisation sur son amortissement	46
Immeubles de placement : limitation de la déduction des dépréciations	52
Dépréciation d'œuvres d'artistes vivants et d'instruments de musique	54
Titres de SPI : limitation de la déduction de la dépréciation	106
Titres de SPI : dépréciation de titres dont le coût de revient inclut les frais d'acquisition	106
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)	108
Titres d'OPCVM	110
Titres de sociétés de personnes ou de GIE	112
Titres évalués par équivalence	114
Titres reçus lors d'un échange bénéficiant d'un sursis d'imposition (hors fusion et opération assimilée)	116
Titres transférés de compte à compte avec un changement de régime fiscal	118
Titres prêtés	120
Titres reçus en échange par les actionnaires de l'absorbée	122
Produits finis et marchandises revendus en l'état : fraction de la provision correspondant aux frais de commercialisation	172
Matières premières et produits intermédiaires	173
Stock dont le coût de production inclut l'amortissement de logiciels	174
Provisions pour plans de stock-options et d'AGA (refacturation intragroupe)	227
Provisions pour coûts de démantèlement	228
Dépréciation de la créance d'impôt pour dépenses de mécénat	316
Dépréciation du mali technique	58
Titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actifs à la valeur réelle et en régime de faveur	124
Immobilisations et titres non amortissables acquis par voie d'apport lors d'une fusion (ou opération assimilée) à la valeur réelle et en régime de faveur	60 ; 126
Charges à payer	
Compte épargne-temps utilisable en fin de carrière	252
Provisions pour indemnités de congés payés : régime optionnel	234
Jetons de présence	332
Participation des salariés	368

D - Détail des amortissements excédentaires et autres amortissements non déductibles

Liste non exhaustive, établie par nos soins, des principaux cas d'amortissements non déductibles à reporter sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WE).

Amortissements excédentaires (art. 39-4 du CGI) et autres amortissements non déductibles :		
- études ou opérations archéologiques précédant des opérations d'aménagement		4
- biens dont l'amortissement excède l'amortissement fiscalement déductible		12 ; 14
- dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (dites de 2 ^e catégorie)		16
- droit au bail		18
- contrat de crédit-bail acquis	WE	20
- voitures particulières dont le prix d'acquisition excède le plafond maximum		26
- biens somptuaires		28
- bien donné en location ou mis à la disposition d'un dirigeant ou du personnel		30
- redevance pour création de bureaux en Ile-de-France incluse dans le coût de revient des constructions		32
- obligations avec bon de souscription d'obligations (obso)		246

Partie II - Divergences sur la base

Bases comptables et fiscales différentes

Divergences Bilan - Actif

I.	Immobilisations incorporelles et corporelles	p. 20
II.	Immobilisations financières et valeurs mobilières de placement	p. 41
III.	Stocks et en-cours de production	p. 59
IV.	Créances	p. 61
V.	Comptes de régularisation	p. 62

Divergences Bilan - Passif

VI.	Capitaux propres	p. 63
VII.	Provisions réglementées	p. 69
VIII.	Provisions	p. 71
IX.	Charges à payer et Dettes	p. 77
X.	Produits constatés d'avance	p. 80

Divergences

Compte de résultat - Produits

XI.	Produits d'exploitation	p. 82
XII.	Produits financiers	p. 85
XIII.	Produits exceptionnels	p. 89

Divergences

Compte de résultat - Charges

XIV.	Charges d'exploitation	p. 92
XV.	Charges financières	p. 107
XVI.	Charges exceptionnelles	p. 115
XVII.	Participation aux résultats de l'entreprise	p. 117
XVIII.	Impôt sur les bénéfices	p. 118
XIX.	Autres divergences	p. 121

Divergences Bilan - Actif

I. Immobilisations incorporelles et corporelles

Coût d'entrée des immobilisations

2 Bien immobilier acquis par levée d'option à l'échéance d'un contrat de crédit-bail

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. b. c. Pour l'acquéreur, l'immeuble est immobilisé pour son coût d'acquisition qui est égal, à notre avis, au prix contractuel de cession par le bailleur. Ce coût est réparti entre le coût du terrain et celui des constructions selon la règle générale (voir MC 1351).</p> <p>En pratique, le prix contractuel de cession dépasse rarement le prix d'acquisition initial du terrain par le bailleur. Les constructions sont donc rarement immobilisées ou le sont pour une faible valeur.</p>	<p>a. Cas général L'acquéreur doit (CGI art. 239 sexies B et 239 sexies C) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - effectuer certaines réintégrations destinées à le placer dans une situation analogue à celle qui aurait été la sienne s'il avait été propriétaire du bien dès la conclusion du contrat ; - déterminer le prix de revient fiscal de l'ensemble immobilier qui est égal au prix de levée de l'option, augmenté des réintégrations mentionnées ci-avant (ainsi que, pour les contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 1996, de la quote-part de loyer non admise en déduction, voir n° 302) ; - ventiler le prix de revient du terrain (prix de levée d'option augmenté des réintégrations effectuées dans la limite du prix d'acquisition du terrain par le bailleur) par rapport au prix de revient des constructions (pour le surplus). <p>b. PME Le régime défini ci-avant (a) ne s'applique pas aux PME ayant conclu, entre le 1^{er} janvier 1996 et le 31 décembre 2015, des contrats d'au moins 15 ans pour l'acquisition d'immeubles dans certaines zones (CGI art. 239 sexies D).</p> <p>c. Immeubles de bureaux achevés à compter de 1996 et situés en Ile-de-France Compte tenu des limites de déduction des loyers afférents à ces immeubles (voir n° 302), l'acquéreur n'a aucune réintégration à effectuer à l'échéance (CGI art. 39-10 ; BOI-BIC-BASE-60-30-20 n° 80).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Cas général Au titre de l'exercice de cession de l'immeuble au crédit-preneur, réintégration extra-comptable égale à la différence entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat diminuée du prix de levée d'option, - et le montant des amortissements que le crédit-preneur aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date. <p>Cette réintégration est diminuée des quotes-parts de loyers non déduites au cours du contrat. Son montant est inscrit case RA et reporté à la ligne XE.</p> <p>b. PME Pas de réintégration extra-comptable. La part des loyers dispensés de réintégration est mentionnée case RB.</p> <p>c. Immeubles de bureaux en Ile-de-France Pas de réintégration extra-comptable.</p>	

4 Construction dont le prix de revient inclut le coût d'études ou opérations archéologiques préalables

Comptabilité	Fiscalité
Les dépenses engagées dans le cadre d'études préalables ou d'opérations archéologiques constituent un élément du coût de production des immobilisations, s'agissant de travaux permettant la construction (voir PCG art. 213-15).	Ces dépenses peuvent être déduites immédiatement, même si elles sont immobilisées sur le plan comptable (CGI art. 236 ter). Afin d'éviter une double déduction, elles doivent être réintégrées aux résultats imposables au rythme de l'amortissement de l'immobilisation sous-jacente.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> - Déduction (ligne XG) des dépenses au cours de l'exercice de leur engagement. - Lors de l'exercice de l'engagement et des exercices ultérieurs, réintégration (ligne WE) de la quote-part d'amortissement assise sur les dépenses incluses dans le coût de production (immobilisations sous-jacentes amortissables). Sur les retraitements applicables lors de la cession, voir n° 78.	



Memento

Comptable n° 1435-1
Fiscal n° 7585

8 Immobilisation dont le coût de production inclut la taxe ou la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France

Voir n° 32 (amortissement) et n° 76 (cession).

11 Immobilisations amortissables acquises dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle en régime de faveur

Voir MFusions 12351.

Amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

12 Amortissement sur la durée réelle d'utilisation et prise en compte de la valeur résiduelle

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Durée d'amortissement Les immobilisations (qu'il s'agisse d'immobilisations non décomposées ou de la structure et des composants des immobilisations décomposées) sont amortissables sur leur durée propre d'utilisation (sauf mesure de simplification pour les PME, voir MC 1460-4).</p> <p>Cette durée réelle est, en général (sauf pour les composants), plus longue que la durée fiscalement admise (voir colonne ci-contre), mais elle peut être plus courte, notamment lorsque l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation avant la fin de cette durée.</p> <p>b. Base amortissable La base d'amortissement doit, en cas d'intention de céder ces immobilisations avant la fin de leur durée de vie, être minorée de leur valeur résiduelle, dès lors qu'elle est déterminable dès l'origine et significative.</p> <p>a. et b. La combinaison de ces règles (réduction de la durée d'amortissement et de la base amortissable en raison de la prise en compte de la valeur résiduelle) peut entraîner la comptabilisation d'annuités d'amortissement supérieures aux annuités fiscalement admises en déduction.</p> <p>En pratique, cette situation correspond le plus souvent au cas où l'entreprise prévoit de réaliser une perte sur la cession de l'immobilisation. Cette perte est en effet mécaniquement prise en compte dans le plan d'amortissement par le biais d'une majoration des dotations annuelles aux amortissements.</p>	<p>a. Durée d'amortissement</p> <ul style="list-style-type: none"> • Immobilisations non décomposées <p>Principe : elles sont amortissables sur les durées d'usage en vigueur jusqu'en 2005 (CGI art. 39-1-2°).</p> <p>Tolérance : selon l'administration, elles peuvent être amorties sur leur durée propre d'utilisation (lorsqu'elle est plus longue que la durée d'usage) sans contrevenir à l'article 39 B du CGI (règle de l'amortissement minimal, voir MC 1452), sauf cas manifestement abusifs (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 30).</p> <p>Sur le cas où l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation, voir A noter ci-après.</p> • Structure d'immobilisations décomposées <p>Principe : elles sont amortissables sur leur durée de vie, qui devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée d'amortissement comptable (BOI précité n° 130).</p> <p>Sur le cas où l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation, voir A noter ci-après.</p> <p>Tolérance : selon l'administration, les structures d'immobilisations décomposées, hors immeubles de placement, peuvent être amorties sur la durée d'usage de l'immobilisation prise dans son ensemble (BOI précité n° 130).</p> • Composants <p>Principe : ils doivent être amortis sur leur durée de vie sauf si une durée d'usage est déjà identifiée auquel cas ils sont alors amortissables sur cette durée d'usage, étant toutefois précisé que dans ce cas, la durée d'amortissement du dernier composant est limitée, le cas échéant, à la durée d'utilisation résiduelle comptable de la structure (BOI précité n° 80).</p> <p>Sur le cas où l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation, voir A noter ci-après.</p> <p>A noter : dans tous les cas, sur le plan fiscal, la durée d'amortissement est indépendante de la politique de cession de l'entreprise.</p> <p>Tolérance : selon l'administration, le premier composant identifié à l'origine ou à la suite d'un accident peut être amorti sur la durée d'usage (le cas échéant résiduelle) de la structure si celle-ci est plus courte que la durée d'amortissement du composant mentionnée ci-avant (BOI précité n° 80).</p> <p>b. Base amortissable La base d'amortissement fiscale d'une immobilisation est égale à son prix de revient total, non minoré de la valeur résiduelle prise en compte, le cas échéant, sur le plan comptable (CGI A II, art. 15 et BOI-BIC-AMT-10-30-20 n° 20).</p> <p>Les divergences entre les règles comptables et fiscales peuvent conduire à des annuités d'amortissement comptables supérieures ou inférieures aux annuités fiscales.</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

- Lorsque l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscalement déductible, les corrections extra-comptables suivantes doivent être effectuées :
 - en cours d'amortissement de l'immobilisation : réintégration (ligne WE) de la fraction de l'amortissement comptabilisé qui excède l'amortissement fiscalement déductible ;
 - après la fin de la période d'amortissement comptable, déduction (ligne XG) de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage de la fraction d'amortissement fiscal non encore déduite (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 40) ;
 - lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation : déduction (ligne XG) du solde d'amortissements antérieurement réintégrés et non encore déduits (BOI précité, n° 40).
- Dans le cas contraire (amortissement comptable inférieur à l'amortissement fiscal), il convient de constater un amortissement dérogatoire (BOI-BIC-AMT-10-30-20 n° 20 et BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 30) et aucun retraitement extra-comptable n'est alors à effectuer.



Mémento

Comptable n° 1458-1, 1458-2, 1460 à 1461-4, 1491 et 1494
Fiscal n° 9195 à 9230

14 Amortissement selon le mode des unités d'œuvre

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Une immobilisation peut être amortie en fonction d'unités d'œuvre si ce mode reflète l'utilisation réelle de cette immobilisation par l'entreprise de manière plus fidèle qu'en appliquant le mode linéaire.</p>	<p>a. L'administration considère que le mode d'amortissement par unités d'œuvres revêt un caractère exceptionnel, qui ne trouve à s'appliquer que dans des cas limités (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 260). Elle l'admet expressément pour (BOI précité n° 270) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les moules spécialement conçus en vue de l'exécution d'un marché (BOI-BIC-AMT-20-40-60-20 n° 180) ; - les matériels spéciaux pour l'exécution des commandes « offshore ». <p>b. Pour les autres immobilisations, une entreprise qui amortit sur le plan comptable ses immobilisations sur un mode différent du mode linéaire, doit en tirer les conséquences sur le plan fiscal, l'annuité d'amortissement comptabilisée qui en résulte pouvant en effet être :</p> <ul style="list-style-type: none"> - inférieure à l'amortissement minimum linéaire cumulé (ce qui nécessite la comptabilisation d'amortissements dérogatoires) ; - ou supérieure à celle qui est fiscalement autorisée.

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

- a.** Aucun retraitement extra-comptable.
 - b.** Réintégration (ligne WE) de l'excédent de l'amortissement comptabilisé en fonction d'unités d'œuvre sur l'amortissement fiscalement autorisé.
- A notre avis, cet excédent devrait pouvoir être déduit extra-comptablement (ligne XG) lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation.



Mémento

Comptable n° 1464 et 1521
Doc. FL BIC-X-26240 s.

16 Dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (dites de 2^e catégorie)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions peuvent, au choix de l'entreprise, être constatées :</p> <ul style="list-style-type: none"> – soit sous forme de composant de l'immobilisation à laquelle elles se rapportent ; <p>Ce composant est alors amorti sur sa durée réelle d'utilisation, laquelle correspond en principe à l'intervalle séparant deux gros entretiens ou grandes révisions (sauf si une cession du bien est prévue avant le prochain gros entretien ; dans ce cas, la durée d'amortissement est plus courte).</p> <p>Lorsque la dépense de gros entretien survient, elle est immobilisée et la valeur nette comptable du composant remplacé (en principe nulle) est sortie de l'actif.</p> <ul style="list-style-type: none"> – soit sous forme de provisions pour gros entretien. <p>Lorsque la dépense de gros entretien survient, elle est comptabilisée en charges et la provision est reprise en totalité.</p>	<p>Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions constituent fiscalement des charges (CGI A II, art. 15 bis ; BOI-BIC-CHG-20-20-20 n° 280).</p> <p>En conséquence :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les composants de 2^e catégorie identifiés en comptabilité à l'origine, restent compris, sur le plan fiscal, dans la structure et sont amortis sur la durée d'amortissement de celle-ci ; – les composants de 2^e génération identifiés en comptabilité, lors du renouvellement du composant identifié à l'origine, ne constituent pas des immobilisations mais des charges, qui ne peuvent donc pas faire l'objet d'un amortissement déductible. <p>Les dépenses de gros entretien sont déduites du résultat de l'exercice au cours duquel elles sont engagées.</p> <p>Lorsque les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions sont constatées sous forme de provisions, celles-ci sont, sous certaines conditions (CGI art. 39-1-5° ; BOI-BIC-PROV-30-20-40 n° 130 à 200), fiscalement déductibles.</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

Si l'option pour l'approche par composants est retenue sur le plan comptable pour les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions, les corrections extra-comptables suivantes doivent être effectuées :

- sur la durée séparant l'identification à l'origine (en comptabilité) du composant de 2^e catégorie et son 1^{er} renouvellement (lors de la 1^{re} dépense de gros entretien) : réintégration (ligne WE) de la quote-part d'amortissement correspondant à la différence entre la durée d'amortissement comptable du composant de 2^e catégorie identifié à l'origine et la durée d'amortissement de la structure au fur et à mesure de l'amortissement ;
- lors de chaque renouvellement (lorsque la dépense de gros entretien survient) :
 - déduction (ligne XG) des dépenses de gros entretien au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées,
 - réintégration (ligne WE) de la valeur nette comptable du composant comptabilisé en charges si le renouvellement intervient avant la fin de la période d'amortissement comptable du composant ;
- sur la durée résiduelle de l'immobilisation restant à courir après le 1^{er} renouvellement :
 - réintégration (ligne WE) des dotations aux amortissements du composant renouvelé,
 - déduction (ligne XG) des dotations excédentaires aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine, sur la durée résiduelle de la structure restant à courir après le remplacement.



Comptable n° 1373 et 1515
Fiscal n° 9905

18 Droit au bail

Comptabilité	Fiscalité
<p>A défaut de disposition de la réglementation comptable française l'interdisant, l'amortissement du droit au bail dans les comptes individuels n'est pas irrégulier (Bull. CNCC n° 88, décembre 1992, p. 624).</p> <p>Selon certains, dont nous faisons partie, le droit au bail est amortissable, sa durée d'utilisation étant déterminable et correspondant, à notre avis, à la durée du bail.</p> <p>Selon d'autres, le droit au bail n'est pas amortissable, notamment lorsque l'emplacement du bail justifie une valeur de revente du droit au bail (valeur résiduelle) égale à son coût d'acquisition.</p> <p>Dans ce cas, il fait l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation au niveau de la branche d'activité concernée.</p>	<p>Le droit au bail n'est pas amortissable sur le plan fiscal (CE 15-10-1982 n° 26585 ; BOI-BIC-AMT-10-20 n° 370). En revanche, il peut donner lieu à une (provision pour) dépréciation s'il peut être justifié que sa valeur probable de réalisation est devenue inférieure à sa valeur comptable (CE 23-6-1986 n° 50655).</p> <p>A noter : selon le Conseil d'Etat, le droit d'entrée versé par le preneur au bailleur (pas-de-porte) peut être amorti s'il est versé en contrepartie d'un avantage (CE 15-4-2016, n° 375796 et 383067) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – indépendant du caractère renouvelable du contrat ; – et dont les effets bénéfiques sur l'exploitation cesseront à une date prévisible. <p>Tel est le cas d'un droit d'entrée versé en contrepartie de la durée exceptionnelle d'un bail (douze ans) et de la renonciation du bailleur pendant six ans à sa faculté de résiliation.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Si le droit au bail est comptablement amorti :</p> <ul style="list-style-type: none"> – au cours de la période d'amortissement : réintégration (ligne WE) des amortissements ; – lors de la sortie de l'actif du droit au bail : déduction (ligne XG) des amortissements antérieurement réintégrés. 	



Comptable n° 1728
Fiscal n° 9170

20 Contrat de crédit-bail mobilier acquis

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le coût d'acquisition du contrat de crédit-bail acquis peut être décomposé entre promesse unilatérale (non amortissable) et droit au bail. Par mesure de simplification, il est admis d'amortir la totalité du montant comptabilisé en droit au bail (Bull. CNCC n° 139).</p> <p>La durée d'amortissement du contrat (inscrit à l'actif au compte 206 « Droit au bail ») dépend de la probabilité de réalisation du transfert de propriété du bien au profit de l'acquéreur du contrat :</p> <ul style="list-style-type: none"> – si ce transfert n'est pas prévu ou improbable, l'amortissement se fait sur la plus courte des deux durées suivantes : durée résiduelle du bien ou durée résiduelle du contrat ; – si le transfert est probable, l'amortissement se fait sur la durée d'utilité résiduelle du bien. 	<p>L'amortissement est pratiqué (CGI art. 39 duodécies A-2) sur la durée normale d'utilisation du bien :</p> <ul style="list-style-type: none"> – appréciée à la date d'achat du contrat, et – appliquée à la totalité du prix d'acquisition. <p>Ces divergences peuvent conduire à des annuités d'amortissement comptables supérieures ou inférieures aux annuités fiscales.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal, il convient de réintégrer la différence (ligne WE). Dans le cas contraire, il convient de comptabiliser le supplément fiscal en « Amortissements dérogatoires ». Aucun retraitement extra-comptable n'est alors à effectuer.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer en cas de cession du contrat, voir n° 62.</p>	



Comptable n° 1544-2
Fiscal n° 19330

22 Suramortissement en faveur de l'investissement productif

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le suramortissement ne donne lieu à aucune écriture comptable, pas même à la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire.</p>	<p>Les entreprises soumises à l'IS peuvent déduire de leur résultat imposable une somme égale à 40% de la valeur d'origine (hors frais financiers, même s'ils sont incorporés au coût de revient) des biens (CGI art. 39 decies, modifié par la loi 2016-1321 art. 75 ; CGI art. 39 decies A, modifié par la loi 2016-1917 art. 13 ; BOI-BIC-BASE-100) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - acquis ou fabriqués, sauf exceptions, entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2017 ; - éligibles, en principe, à l'amortissement dégressif prévu à l'article 39 A du CGI (même s'ils ne sont pas effectivement amortis selon ce mode) ; et appartenant à l'une des catégories suivantes (BOI-BIC-BASE-100 n° 40, 42, 45 et 50) : <ul style="list-style-type: none"> • matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication ou de transformation (à l'exclusion du matériel mobile ou roulant affecté à des opérations de transport, sauf si le matériel roulant concourt prioritairement à la réalisation d'une activité de production, de transformation ou de manutention), • matériels de manutention, • installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère, • installations productrices de vapeur, de chaleur ou d'énergie à l'exception des installations de production d'énergie électrique dont la production bénéficie de tarifs réglementés d'achat, • matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique, • logiciels s'ils sont indissociables du matériel éligible à l'amortissement dégressif ou s'ils contribuent aux opérations industrielles de fabrication et de transformation. - ou appartenant à l'une des catégories suivantes, quelles que soient leurs modalités d'amortissement (BOI-BIC-BASE-100 n° 40 et 41) : <ul style="list-style-type: none"> • logiciels qui contribuent à des opérations industrielles de fabrication et de transformation, • éléments de structure, matériels et outillages utilisés à des opérations de transport par câbles et notamment au moyen de remontées mécaniques au sens de l'article L 342-7 du Code du tourisme, • installations, équipements, lignes et câblages des réseaux de communications électroniques en fibre optique ne faisant en principe pas l'objet d'une aide versée par une personne publique, acquis ou fabriqués par l'entreprise entre le 1^{er} janvier 2016 et le 14 avril 2017, • appareils informatiques prévus pour une utilisation au sein d'une baie informatique, acquis ou fabriqués par l'entreprise et les machines destinées au calcul intensif acquises de façon intégrée, entre le 12 avril 2016 et le 14 avril 2017, • véhicules dont le poids total autorisé en charge est supérieur ou égal à 3,5 tonnes qui utilisent exclusivement comme énergie le gaz naturel et le biométhane carburant ou le carburant ED 95, acquis entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2017.

Comptabilité (suite)	Fiscalité (suite)
	<p>La déduction, dont le point de départ est fixé au premier jour du mois d'acquisition ou de fabrication, est répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation du bien (BOI-BIC-BASE-100 n° 145 et 150), sauf exceptions. En cas de cession du bien avant le terme de cette période, elle n'est acquise qu'à hauteur des montants déjà déduits du résultat à la date de la cession, qui sont calculés prorata temporis.</p> <p>La déduction concerne également les biens mentionnés ci-dessus pris en location avec option d'achat ou en crédit-bail dans le cadre d'un contrat conclu pendant la même période que celle permettant de bénéficier du suramortissement (CGI art. 39 decies et 39 decies A).</p> <p>Cette déduction s'applique également aux biens listés (à l'exception des véhicules d'un poids égal ou supérieur à 3,5 tonnes) ayant fait l'objet avant le 15 avril 2017 d'une commande assortie du versement d'acomptes d'un montant au moins égal à 10% du montant total de la commande et dont l'acquisition intervient dans un délai de 24 mois à compter de la date de la commande (CGI art. 39 decies, modifié par la loi 2016-1918 art. 99).</p> <p>Cette déduction s'applique également aux associés coopérateurs de Coopératives d'Utilisation de Matériels Agricole (CUMA) à raison des biens acquis, fabriqués ou pris en crédit-bail ou en LOA par ces coopératives (CGI art. 39 decies, modifié par la loi 2016-1321 art. 75 ; BOI-BA-BASE-20-10-10 n° 165 à 169).</p> <p>A noter : ce régime de suramortissement exceptionnel n'a pas d'incidence sur le calcul de la plus-value de cession des biens qui en ont bénéficié, puisque la déduction liée au suramortissement est distincte de l'amortissement comptable et n'est donc pas retenue pour le calcul de la VNC (BOI-BIC-BASE-100 n° 220).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Pour chaque exercice compris dans la durée normale d'utilisation des biens éligibles au dispositif, déduction (ligne XG) de la fraction de suramortissement acquise au titre de l'exercice.</p>	
<p>Le montant de la déduction exceptionnelle doit également être mentionné case X9.</p>	



Comptable n° 1495-2
Fiscal n° 9640 à 9645

26 Véhicule de tourisme : plafond d'amortissement

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les véhicules de tourisme sont soumis aux règles générales suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la base amortissable est, le cas échéant, minorée de la valeur résiduelle et/ou d'une dépréciation ; – la durée d'amortissement du véhicule ou de ses composants correspond à la durée réelle d'utilisation. <p>Toutefois, un amortissement dérogatoire doit obligatoirement être comptabilisé pour des raisons fiscales (voir colonne ci-contre).</p>	<p>Fiscalement, les véhicules de tourisme doivent obligatoirement être amortis (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 50) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – sur leur prix de revient (non diminué de la valeur résiduelle) ; – en fonction de la durée d'usage (et non de la durée réelle d'utilisation). <p>Toutefois, sauf lorsque le véhicule est nécessaire en raison de l'activité même de l'entreprise (loueurs de voitures, taxis, ...) l'amortissement constaté sur ces véhicules (définis à l'art. 1010 du CGI) n'est déductible que pour la fraction du prix d'acquisition n'excédant pas (CGI art. 39-4) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – 18 300€ TTC dans le cas général ; – 9 900€ TTC pour les véhicules les plus polluants. <p>Sur l'évolution de ces plafonds pour les véhicules acquis à compter du 1^{er} janvier 2017 en fonction de leur caractère plus ou moins polluant, voir FR 57/16 inf. 26.</p>
Comptabilité (suite)	Fiscalité (suite)
	<p>La fraction non déductible de l'amortissement est calculée en appliquant à l'annuité pratiquée le rapport existant entre la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant le plafond et ce même prix d'acquisition (BOI-BIC-AMT-20-40-50 n° 120).</p> <p>Sur le cas (exceptionnel) où des composants seraient identifiés à l'origine ou ultérieurement, voir MC 1495-4.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration (ligne WE) de la fraction non déductible de l'amortissement.</p> <p>Lors de la cession du véhicule, les plus ou moins-values sont calculées comme si ces amortissements avaient été déduits en totalité. Ils ne donnent donc lieu à aucun retraitement extra-comptable et doivent être mentionnés sur l'imprimé n° 2059-A (ligne I5).</p>	



Comptable n° 1495-4
Fiscal n° 9020 à 9030

28 Bien somptuaire

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le caractère fiscalement somptuaire de certains biens n'a aucune incidence sur l'amortissement comptable à pratiquer.</p>	<p>L'amortissement des biens visés à l'article 39-4 du CGI, qualifiés de biens somptuaires, n'est pas déductible pour la détermination du résultat imposable. Pour les biens concernés, voir n° 305.</p> <p>Sur le cas particulier des véhicules de tourisme, voir n° 26.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration des amortissements (ligne WE).</p> <p>Lors de la cession du bien, ces amortissements sont traités comme s'ils avaient été déduits pour le calcul de la plus ou moins-value. Ils ne donnent donc lieu à aucun retraitement extra-comptable et doivent être mentionnés sur l'imprimé n° 2059-A (ligne I5).</p> <p>Sur les retraitements à effectuer au titre des charges (autres qu'amortissements) afférentes aux biens somptuaires, voir n° 304.</p>	



Comptable n° 1495-14
Fiscal n° 9000 à 9015

30 Immobilisation donnée en location à un dirigeant ou à du personnel (ou mise à disposition)

Comptabilité	Fiscalité
Les biens donnés en location simple sont amortis (chez le propriétaire) sur leur durée réelle d'utilisation, quelle que soit la durée de location.	<p>Lorsque le bien est loué ou mis à la disposition d'un dirigeant ou du personnel pour des besoins privés (sauf pour les immeubles loués au personnel dont le salaire est inférieur ou égal au plafond de la Sécurité sociale), l'amortissement constaté en comptabilité n'est déductible qu'à hauteur de la différence entre (CGI A II, art. 32) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – le montant du loyer versé pendant l'exercice (augmenté le cas échéant de la valeur de l'avantage en nature déclaré à l'administration), et, – le montant des charges afférentes au bien loué (autres que l'amortissement) supportées par l'entreprise. <p>Par analogie avec le régime prévu par l'article 39 C (auquel renvoie l'article 32 de l'Annexe II au CGI), l'amortissement réintégré devrait, à notre avis, pouvoir être déduit ultérieurement sur l'imprimé n° 2058-A, soit en plus des annuités normales, soit après la durée normale d'utilisation, mais bien entendu dans la limite prévue à l'article 32 de l'Annexe II au CGI (D. adm. 4 D-262, n° 31 non reprise dans Bofip).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WE) de la fraction de l'amortissement non déductible.	
Sur les retraitements à effectuer, lorsque l'amortissement comptable des biens donnés en location (ou en location avec option d'achat) est supérieur à l'amortissement fiscalement déductible, en raison de durées et de bases d'amortissement différentes sur les plans comptable et fiscal, voir n° 12.	



Comptable n° 1493 et 1493-1
Fiscal n° 9615

32 Immobilisation dont le coût de production inclut la taxe ou la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France

Comptabilité	Fiscalité
<p>La redevance pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage en Ile-de-France constitue, en principe, un élément du coût de production des constructions (Bull. CNCC n° 8, décembre 1972, p. 506).</p> <p>Il en est de même, à notre avis, pour la taxe pour création de bureaux, locaux commerciaux ou locaux de stockage applicable aux opérations pour lesquelles le dépôt du permis de construire ou la déclaration préalable sont intervenus à compter du 1^{er} janvier 2016.</p>	<p>En application de l'article 302 septies B du CGI, le coût de revient du terrain inclut :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la redevance pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage ou de locaux de recherche en Ile-de-France, lorsque le dépôt du permis de construire ou la déclaration préalable sont intervenus avant le 1^{er} janvier 2016, – la taxe pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage ou de locaux de recherche en Ile-de-France, lorsque le dépôt du permis de construire ou la déclaration préalable est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2016.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WE) de l'amortissement correspondant à la taxe ou à la redevance incluse dans le coût de revient des constructions.	
Sur les retraitements applicables lors de la cession, voir n° 76.	



Comptable n° 1435-1
Fiscal n° 8525, 8527, 31315 et 31320

36 Suramortissement des biens financés par des primes d'équipement

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le bien est inscrit à l'actif pour son coût d'acquisition (sous-compte du compte 218) non minoré de la prime d'équipement et amorti sur cette base, éventuellement diminué de sa valeur résiduelle.</p> <p>La prime d'équipement est comptabilisée comme une subvention d'investissement.</p>	<p>Les immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes d'équipement (accordées avant 2006) peuvent être amorties sur une base égale à (CGI art. 39 quinquies FA; Ann II, art. 32 C) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – leur prix de revient ; – majoré de la moitié du montant de la prime. <p>En cas d'annulation ou de réduction de la prime, le suramortissement excédentaire précédemment déduit est rapporté extra-comptablement (BOI-BIC-AMT-20-30-40 n° 120).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Déduction (ligne XD) du suramortissement des immobilisations financées au moyen des primes. – En cas d'annulation ou de réduction de la prime, réintégration (ligne WQ) du suramortissement au titre de l'exercice au cours duquel la décision (d'annulation ou de réduction) est intervenue. <p>Le détail du calcul du suramortissement imputé sur les résultats de l'exercice doit être joint à la déclaration de résultat (BOI-BIC-AMT-20-30-40 n° 110). Sur le retraitement à effectuer en cas de cession, voir n° 82.</p>	



Comptable n° 3247-1
Fiscal n° 9540

38 Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le bien est inscrit à l'actif pour son coût d'acquisition (sous-compte du compte 218) et aucun amortissement n'est constaté.</p> <p>En effet, l'usage attendu de l'œuvre d'art par l'entité n'étant pas limité dans le temps, cette œuvre n'est pas amortissable (voir PCG art. 214-2).</p> <p>Lors de l'affectation du résultat de l'entreprise, il convient d'affecter à une réserve spéciale une somme égale à la déduction fiscale opérée (voir colonne ci-contre).</p>	<p>Les œuvres d'art ne sont en principe pas amortissables. Toutefois, les entreprises peuvent déduire le prix d'acquisition des œuvres d'artistes vivants et des instruments de musique, sous certaines conditions (CGI art. 238 bis AB).</p> <p>La déduction annuelle est de 1/5^e sur 5 ans du prix d'acquisition dans la limite de la différence entre 5 % du chiffre d'affaires (HT) et le montant des dépenses de mécénat qui ouvrent droit à une réduction d'impôt (voir MC 849-2).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>La déduction étalée est effectuée de manière extra-comptable (ligne XG).</p> <p>Les sommes ainsi déduites sont réintégrées au résultat (ligne WQ) en cas de changement d'affectation, de cession de l'œuvre ou de prélèvement sur la réserve.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer en cas de dépréciation de ces immobilisations, voir n° 54.</p>	



Comptable n° 1495-5
Fiscal n° 10705

39] Amortissement exceptionnel des investissements dans les titres de PME innovantes

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. L'amortissement fiscal des sommes versées pour la souscription directe ou indirecte au capital des PME innovantes devrait, à notre avis, être assuré par un amortissement dérogatoire comptable. En cas de remise en cause du régime, l'amortissement dérogatoire précédemment constaté est repris.</p>	<p>a. Les sommes versées par les sociétés soumises à l'IS pour souscrire en numéraire au capital de certaines PME innovantes, directement ou indirectement, par la souscription de parts ou actions de certains fonds d'investissement français ou européens ou de sociétés de libre partenariat, à compter du 3 septembre 2016 peuvent, sous certaines conditions, être amorties linéairement sur cinq ans (CGI, art. 217 octies, modifié par la loi de finances rectificative n° 2015-1786 art. 81).</p> <p>b. Si la société souscriptrice dépasse un seuil de détention (direct ou indirect) fixé à 20% du capital de la PME innovante pendant la période d'amortissement fiscal des titres, elle doit alors réintégrer à son bénéfice imposable le montant des amortissements pratiqués depuis l'acquisition, majoré des intérêts de retard. L'avantage fiscal est également remis en cause en cas de cession des titres avant l'expiration d'un délai de 2 ans suivant leur souscription.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Aucun retraitement extra-comptable.</p> <p>b. En cas de remise en cause du régime, réintégration sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WJ) du montant des intérêts de retard. Sur le retraitement à effectuer en cas de cession des titres de la PME innovante, voir n° 145.</p>	



Comptable n° 1917-1
Fiscal n° 9547

40] Conséquence de la dépréciation d'un actif sur son amortissement

Voir n° 46.

42] Construction dont le prix de revient inclut le coût des études ou opérations archéologiques préalables

Voir n° 4 (coût d'entrée) et n° 78 (cession).

43] Amortissement d'un bien immobilier reçu en échange de l'Etat ou d'une collectivité

Voir n° 83.

Dépréciation des immobilisations

44 Calcul des dépréciations

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Lorsque, à la clôture d'un exercice, une immobilisation (corporelle ou incorporelle) présente un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué, ce test consistant en une comparaison entre la valeur nette comptable de l'immobilisation et sa valeur actuelle (PCG art. 214-15).</p> <p>Les fonds commerciaux non amortis sont toutefois testés à chaque clôture, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur (PCG art. 214-15).</p> <p>S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'actif pris isolément, il convient de regrouper les actifs et déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs auquel il appartient (PCG art. 214-15).</p> <p>Lorsque la valeur actuelle d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation doit être constatée (PCG art. 214-5).</p> <p>La valeur actuelle correspond à la plus élevée des deux valeurs suivantes : valeur vénale et valeur d'usage (PCG art. 214-6).</p> <p>Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, la dépréciation est calculée par référence à la seule valeur d'usage.</p> <p>La valeur d'usage correspond à l'estimation des flux nets de trésorerie actualisés attendus de l'actif ou du groupe d'actifs (PCG art. 214-6).</p> <p>b. La valeur vénale s'entend nette des coûts de sortie (PCG art. 214-6).</p> <p>c. Compte tenu des divergences existant entre les règles comptables et fiscales afférentes à la base et à la durée d'amortissement des immobilisations (voir n° 12), la valeur nette comptable de ces immobilisations peut être supérieure à leur valeur nette fiscale.</p> <p>En effet, cette dernière tient compte des amortissements déduits, c'est-à-dire non seulement des amortissements pour dépréciation mais aussi des amortissements dérogatoires.</p>	<p>a. Selon l'administration la dépréciation fondée sur la seule diminution des flux futurs de trésorerie (valeur d'usage) s'apparente à une provision pour manque à gagner ou diminution de recettes qui ne peut en principe pas être admise en déduction. Dans ce cas, la dépréciation n'est admise qu'à hauteur de la seule valeur vénale (BOI-BIC-PROV-40-10-10 n° 50).</p> <p>Dès lors, deux situations sont à distinguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> – si la valeur vénale de l'immobilisation est déterminable, la dépréciation calculée sur la valeur d'usage, par hypothèse plus élevée que la valeur vénale, est en principe intégralement déductible ; – si la valeur vénale de l'immobilisation n'est pas déterminable, la dépréciation calculée sur la seule valeur d'usage est inférieure à celle qui aurait pu être déduite si elle avait été calculée sur la valeur vénale. <p>– si la valeur vénale de l'immobilisation n'est pas déterminable, la dépréciation calculée sur la seule valeur d'usage n'est pas admise en déduction.</p> <p>b. Selon l'administration, la valeur vénale ne doit pas tenir compte des coûts de sortie. En conséquence, lorsque la dépréciation est calculée par référence à la valeur vénale, la fraction de cette dépréciation correspondant aux coûts de sortie n'est pas déductible (BOI précité n° 50).</p> <p>c. Quelle que soit la valeur actuelle retenue pour le calcul de la dépréciation, lorsque la valeur nette comptable de l'immobilisation à déprécier (servant de base au calcul de la dépréciation) est supérieure à sa valeur nette fiscale (correspondant à la différence entre le coût de revient du bien et les amortissements fiscalement déduits, amortissements dérogatoires compris), la dépréciation comptabilisée n'est pas admise en déduction à hauteur de cette différence (BOI précité n° 60).</p> <p>Sur la déductibilité de cette quote-part de dépréciation, au titre des exercices ultérieurs, pour les immobilisations amortissables, voir n° 46.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. En cas de dépréciation calculée par référence à la seule valeur d'usage, à défaut de valeur vénale déterminable, si l'entreprise souhaite éviter tout risque de redressement :</p> <ul style="list-style-type: none"> – réintégration (ligne WI) de la dépréciation ; – déduction (ligne WU) de la reprise ultérieure de la dépréciation. <p>b. En cas de dépréciation calculée par référence à la valeur vénale :</p> <ul style="list-style-type: none"> – réintégration (ligne WI) des coûts de sortie pris en compte pour le calcul de la dépréciation ; – déduction (ligne WU) de la reprise ultérieure de la dépréciation correspondante. <p>c. En cas de valeur nette comptable supérieure à la valeur nette fiscale :</p> <ul style="list-style-type: none"> – réintégration (ligne WI) de la dépréciation à hauteur de la différence ; – déduction (ligne WU) de la reprise ultérieure de la dépréciation correspondante. 	

46 Immobilisation amortissable

Comptabilité	Fiscalité
<p>En cas de comptabilisation d'une dépréciation, le plan d'amortissement est modifié pour l'avenir de la manière suivante :</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'exercice de la comptabilisation de la dépréciation, celle-ci vient diminuer la base amortissable (perte de valeur) ; – l'exercice suivant cette diminution, les amortissements sont recalculés sur la nouvelle base amortissable. <p>Les amortissements comptables constatés à compter de la dépréciation sont donc inférieurs à ceux qui auraient été comptabilisés en l'absence de dépréciation et de modification du plan d'amortissement.</p> <p>Afin de ne pas pénaliser fiscalement les entreprises, notamment lorsque la dépréciation n'est pas déductible, les écritures suivantes doivent être comptabilisées dans le résultat exceptionnel (avis CNC n° 2006-12) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – une écriture de reprise de dépréciation au rythme des amortissements qui auraient été comptabilisés en l'absence de dépréciation ; – cette reprise de dépréciation étant compensée par une dotation aux amortissements de même montant. 	<p>Fiscalement, la base amortissable s'entend en principe du prix de revient de l'immobilisation (CGI A II, art. 15), lequel ne doit pas être minoré des (provisions pour) dépréciations constatées sur cette immobilisation (BOI-BIC-AMT-10-30-20 n° 40).</p> <p>En conséquence, compte tenu des règles comptables impliquant la minoration de la base amortissable (voir colonne ci-contre), le CNC a été contraint d'accepter une écriture à caractère fiscal.</p> <p>Cette écriture permet de transformer progressivement une dépréciation non déductible en amortissement déductible.</p> <p>Selon nos informations, la quote-part de (provision pour) dépréciation non déduite en raison du rythme d'amortissement plus rapide sur le plan fiscal que sur le plan comptable (voir n° 44) devrait devenir progressivement déductible au fur et à mesure de l'amoindrissement du décalage entre la valeur nette comptable et la valeur nette fiscale de l'immobilisation.</p> <p>A noter : l'administration continue à indiquer dans la base Bofip, comme elle l'avait fait avant que le CNC ne se prononce, que la base d'amortissement fiscale devrait, compte tenu des nouvelles règles comptables, pouvoir être modifiée de manière prospective (BOI précité n° 40). A défaut d'une position plus affirmative, il est toutefois plus prudent d'appliquer les écritures de transfert exposées ci-dessus, préconisées depuis par le CNC.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Lors de la constitution de la (provision pour) dépréciation non déductible (par hypothèse), réintégration (ligne WI) de la dotation. – Lors de la reprise en résultat exceptionnel de la (provision pour) dépréciation, déduction (ligne WU) de la reprise. <p>Selon nos informations, déduction (ligne WU) de la quote-part de (provision) pour dépréciation devenant progressivement déductible.</p>	



Comptable n° 1505 à 1506
Fiscal n° 9795

52 Immeuble de placement

Comptabilité	Fiscalité
<p>Lorsque, à la clôture d'un exercice, un immeuble présente un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué (voir n° 44).</p> <p>Si ce test révèle l'existence d'une dépréciation non irréversible qui a pour effet de rendre la valeur actuelle de l'immeuble inférieure, dans une proportion significative, à sa valeur nette comptable, une dépréciation doit être comptabilisée.</p>	<p>Les (provisions pour) dépréciation d'immeubles de placement ne sont déductibles qu'à hauteur de l'excédent des moins-values latentes constatées sur ces actifs sur les plus-values latentes afférentes à cette même catégorie d'actifs (CGI art. 39-1-5°, al. 34 et BOI-BIC-PROV-40-10-20-30 n° 10 à 50).</p> <p>A noter :</p> <p>a. La reprise ultérieure des (provisions pour) dépréciation n'est pas imposable à hauteur de la fraction non déduite de ces (provisions pour) dépréciation (CGI art. 39-1-5°, al. 35) et est réputée porter en priorité sur cette fraction (BOI-BIC-PROV-40-10-20-30 n° 80).</p> <p>b. La fraction non déduite et non encore reprise d'une (provision pour) dépréciation minore le montant des plus-values latentes prises en compte à la clôture d'un exercice suivant pour calculer la limite de déduction des (provisions pour) dépréciation (CGI art. 39-1-5°, al. 34 ; BOI-BIC-PROV-40-10-20-30 n° 60).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>En cas de détention de plus d'un immeuble de placement :</p> <ul style="list-style-type: none"> – lors de la dotation de la (provision pour) dépréciation : réintégration (ligne WI) du montant des (provisions pour) dépréciation constatées à raison des moins-values latentes afférentes aux immeubles de placement, dans la limite des plus-values latentes constatées sur cette catégorie d'actifs ; – lors de la reprise de la (provision pour) dépréciation : déduction (ligne WU) de la reprise à hauteur de la fraction antérieurement non déduite de la dotation. <p>Les (provisions pour) dépréciation non admises en déduction (en tout ou partie) doivent par ailleurs être mentionnées sur l'état de suivi n° 2027 H-SD.</p>	



Comptable n° 1491
Fiscal n° 9805

54 Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique

Comptabilité	Fiscalité
<p>Il n'y a pas lieu de déprécier une œuvre d'art lorsque sa valeur vénale devient inférieure à sa valeur comptable si la valeur d'utilité pour l'entreprise reste inchangée, c'est-à-dire égale au coût d'acquisition.</p> <p>En revanche, lorsque la valeur d'utilité devient inférieure à la valeur nette comptable ou en cas d'intention de céder (matérialisée par des éléments tangibles), une dépréciation est à constituer.</p>	<p>Pour être déductible, la dépréciation comptabilisée doit être constatée par un expert agréé auprès des tribunaux lorsque le coût d'acquisition de l'œuvre est supérieur à 7600€ (CGI art. 39-1-5°, al. 2 et BOI-BIC-PROV-40-10-10 n° 190 à 220).</p> <p>Par ailleurs, lorsqu'elle concerne une œuvre d'artiste vivant ou un instrument de musique, la (provision pour) dépréciation n'est déductible que pour la fraction qui excède la déduction fiscale pratiquée au titre du mécénat [CGI art. 238 bis AB, al. 6 ; BOI précité n° 210 ; BOI-BIC-CHG-70-10 n° 290 à 330 (voir n° 38)].</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Réintégration (ligne WI) de la fraction de la (provision pour) dépréciation d'œuvre d'artiste vivant ou d'instrument de musique correspondant au montant déjà admis en déduction au titre du mécénat (voir n° 38). – Déduction (ligne WU) de la reprise ultérieure de cette fraction de dépréciation. <p>Sur les retraitements applicables lors de la cession, voir n° 38.</p>	



Comptable n° 1495-5
Fiscal n° 9800

56 Coûts de démantèlement

Voir n° 228.

58 Mali technique constaté dans le cadre d'une fusion (ou d'une TUP) réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de faveur

Voir MFusions 12130.

60 Immobilisation non amortissable acquise dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur

Voir MFusions 12345.

Cession d'immobilisations

62 Contrat de crédit-bail mobilier acquis

Comptabilité	Fiscalité
Le résultat de la cession (plus ou moins-value) est égal au prix de cession diminué de la valeur nette comptable du contrat acquis. Si des amortissements dérogatoires ont été enregistrés (voir n° 20), il convient de les reprendre.	Le résultat de cession est égal au prix de cession diminué de la valeur nette fiscale du contrat (BOI-BIC-PVMV-40-50-10 n° 110).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Si le contrat de crédit-bail a été comptablement amorti sur une durée plus courte que la durée admise fiscalement (et a donc entraîné, pendant la détention du contrat, la réintégration de l'excédent de l'amortissement pratiqué sur l'amortissement fiscalement autorisé, voir n° 20) : déduction (ligne XG) de la quote-part d'amortissement réintégré au cours des exercices précédents.	
Dans le cas inverse, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer.	



Comptable n° 1544-2
Doc. FL BIC-VII-76050 s.

64 Contrat de crédit-bail immobilier souscrit à l'origine

Comptabilité	Fiscalité
Dans le cas particulier où le preneur cède un contrat de crédit-bail immobilier souscrit à l'origine, le produit réalisé est égal au prix de cession du contrat, le bien n'ayant pas été inscrit à l'actif au moment de la conclusion du contrat et les redevances étant portées en charges.	La fraction des loyers non admise en déduction des résultats imposables du preneur en application de l'article 39-10 du CGI (voir n° 302) est considérée comme un élément du prix de revient du contrat, qui minore le montant de la plus-value imposable (CGI art. 39 duodécies A).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Lors de la cession du contrat, déduction extra-comptable (ligne XG) des quotes-parts de loyers réintégré chez le preneur pendant la durée du contrat.	



Comptable n° 1543-1
Fiscal n° 19345

66] Fonds de commerce acquis par levée d'option à l'échéance d'un contrat de crédit-bail

Comptabilité	Fiscalité
Le résultat de la cession est égal au prix de cession diminué de la valeur nette comptable du fonds de commerce acquis.	La fraction des loyers non admise en déduction des résultats imposables du preneur en application de l'article 39-8 du CGI (voir n° 299) constitue un élément du prix de revient fiscal du fonds de commerce (ou de l'un de ses éléments non amortissables) cédé, qui minore le montant de la plus-value imposable (BOI-BIC-BASE-70 n° 50).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Lors de la cession du fonds de commerce, déduction (ligne XG) des quotes-parts de loyers réintégré chez le preneur pendant la durée du contrat.	



Memento

Comptable n° 1751-1
Fiscal n° 19365

70] Brevet cédé moyennant un prix composé d'une partie fixe et d'une partie variable

Comptabilité	Fiscalité
La part variable du prix de cession ne peut être comptabilisée en produit que lorsqu'elle est certaine dans son principe et dans son montant, c'est-à-dire au fur et à mesure de la réalisation des indicateurs de variabilité (dès lors qu'aucun montant n'est garanti par ailleurs).	<p>La plus-value imposable comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la part fixe de la rémunération, - mais également la part variable, dès lors que tous les éléments permettant de calculer le prix de cession sont déterminés et ne dépendent plus de la volonté des parties ou de la réalisation d'accords ultérieurs. <p>Le cédant doit donc estimer avec la plus grande précision possible le montant de la plus-value imposable (CE 12-3-2014 n° 350443).</p> <p>A noter : l'excédent des sommes effectivement reçues sur la valeur réelle du bien au jour de la cession est soumis au même régime fiscal que la plus ou moins-value initiale. La même règle s'applique lorsque les sommes encaissées demeurent inférieures au prix de cession convenu. La comparaison est faite au titre du dernier exercice au cours duquel les redevances seront payées, et la régularisation intervient au titre de cet exercice (BOI-BIC-PVMV-10-20-10 n° 330).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Les entreprises qui cèdent un brevet moyennant un prix fixe et des redevances annuelles variables qu'elles ne comptabilisent pas faute de certitude quant à leur montant doivent :</p> <ul style="list-style-type: none"> - au titre de l'exercice de cession, réintégrer extra-comptablement (ligne WQ, à notre avis) le montant estimé de ces redevances ; <p>Par ailleurs, les retraitements propres au régime du long terme peuvent devoir être effectués, voir n° 404,</p> <ul style="list-style-type: none"> - au titre des exercices suivants, déduire extra-comptablement (ligne XG, à notre avis) la partie variable comptabilisée en produit ; - au titre du dernier exercice de perception des redevances, déduire extra-comptablement (ligne XG, à notre avis) la part variable du prix de cession précédemment imposée qui n'a pas donné lieu au versement de redevances. 	



Memento

Comptable n° 1743
Fiscal n° 17820

72 Bien amortissable détruit par sinistre ou expropriation

Comptabilité	Fiscalité
<p>L'indemnité est enregistrée en produit de l'exercice lorsque celui-ci est certain.</p> <p>En application de la méthode de l'impôt exigible, l'impôt correspondant à la partie étalée de la plus-value n'a pas à être provisionné au cours de l'exercice de réalisation de la plus-value.</p>	<p>Les plus-values afférentes à des biens amortissables et réalisées à la suite de la perception d'indemnités d'assurance ou d'expropriation d'immeubles figurant à l'actif peuvent être réparties, par parts égales, à partir de l'exercice suivant celui de leur réalisation, sur un nombre d'exercices équivalant à la durée d'amortissement déjà pratiquée sur le bien détruit ou exproprié et ne pouvant excéder 15 ans (CGI art. 39 quaterdecies, 1^{er} ter).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Si l'option pour l'étalement a été exercée, les retraitements suivants doivent être effectués :</p> <ul style="list-style-type: none"> – au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value, déduction (ligne WZ) du montant total de la plus-value ; – au titre de chaque exercice de la période d'échelonnement, réintégration (ligne WN) de la fraction de la plus-value imposable, telle qu'elle a été déterminée au cadre A de l'imprimé n° 2059-B. 	



Mémento

Comptable n° 1525, 1565, 1571, 2399 et 2400-1
Fiscal n° 19285

76 Immobilisation dont le coût de production inclut la taxe ou la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France

Comptabilité	Fiscalité
<p>La taxe ou redevance pour création de bureaux ou de locaux de recherche en Ile-de-France constitue, en principe, un élément du coût de production des constructions (Bull. CNCC n° 8, décembre 1972, p. 506 s.).</p>	<p>En application de l'article 302 septies B du CGI, le coût de revient du terrain inclut :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la redevance pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage ou de locaux de recherche en Ile-de-France, lorsque le dépôt du permis de construire ou la déclaration préalable sont intervenus avant le 1^{er} janvier 2016, – la taxe pour création de bureaux, locaux commerciaux et de stockage ou de locaux de recherche en Ile-de-France, lorsque le dépôt du permis de construire ou la déclaration préalable est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2016.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Lors de la cession, déduction (ligne XG à notre avis) des amortissements précédemment réintégrés.</p> <p>Sur les retraitements applicables au titre des amortissements, voir n° 32.</p>	



Mémento

Comptable n° 1435-1
Fiscal n° 8525, 8527, 31315 et 31320

78 Construction dont le prix de revient inclut le coût d'études ou d'opérations archéologiques préalables

Comptabilité	Fiscalité
Les dépenses engagées dans le cadre d'études préalables ou d'opérations archéologiques constituent un élément du coût de production des immobilisations, s'agissant de travaux permettant la construction.	Ces dépenses peuvent être déduites immédiatement, même si elles sont immobilisées sur le plan comptable (CGI art. 236 ter). En conséquence, ces dépenses doivent être réintégrées au résultat de l'exercice de cession, pour leur totalité (immobilisation sous-jacente non amortissable) ou pour leur fraction non encore réintégrée (immobilisation sous-jacente amortissable, voir n° 4).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Lors de la cession, réintégration (ligne WQ) des dépenses non encore rapportées au résultat.	



Memento

Comptable n° 1435-1
Fiscal n° 7585

82 Suramortissement des biens financés par des primes d'équipement

Comptabilité	Fiscalité
Le produit de cession d'un actif correspond au prix de cession diminué de la valeur nette comptable.	Les immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes d'équipement (accordées avant 2006) peuvent être amorties extra-comptablement sur une base égale à leur prix de revient majoré de la moitié du montant de la prime (CGI art. 39 quinquies FA). Lorsque les immobilisations sont décomposées, le suramortissement est réparti proportionnellement entre chacun de ces composants. En cas de cession d'un élément partiellement amorti, le suramortissement restant à pratiquer est déduit du résultat de l'exercice de cession (D. adm. 4 D-244, n° 12 non reprise dans Bofip).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Lors de la cession de l'immobilisation, déduction (ligne XD) du suramortissement non encore déduit. Le détail du calcul du suramortissement imputé sur les résultats de l'exercice doit être joint à la déclaration de résultat (BOI-BIC-AMT-20-30-40 n° 110). Sur le retraitement à effectuer pour l'amortissement extra-comptable, voir n° 36.	



Memento

Comptable n° 3247-1
Fiscal n° 9540

83 Cession d'un bien immobilier reçu en échange de l'Etat ou d'une collectivité territoriale

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le résultat de cession d'un actif résultant d'un échange (plus ou moins-value) correspond à la valeur d'échange (voir MC 1443) diminuée de la valeur nette comptable. Il est comptabilisé sur l'exercice de cession.</p>	<p>En cas d'échange d'un bien immobilier avec l'Etat, une collectivité territoriale ou un établissement public en vue de la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif (CGI art. 238 octies C ; BOI-BIC-PVMV-40-10-70), l'imposition de la plus-value peut être reportée ou étalée dans les conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - si le bien reçu en échange n'est pas amortissable, l'imposition de la plus-value est reportée jusqu'à la cession de ce bien ; - si le bien reçu en échange est amortissable, l'imposition de la plus-value est étalée au fur et à mesure des amortissements pratiqués. <p>L'option pour ce régime suppose la souscription d'un état de suivi joint à la liasse tant que figure à l'actif un des biens reçus en échange.</p> <p>Lors de la cession du bien reçu en échange, la plus-value non encore réintégrée est immédiatement imposée.</p> <p>Sur la détermination de la plus-value en report, voir MF 19444.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> - Au titre de l'exercice de l'échange, déduction (ligne WZ) du montant de la plus-value. - Au titre de l'exercice de l'échange et lors des exercices ultérieurs, réintégration (ligne WN) de la fraction imposable de la plus-value, en cas de remise d'un bien amortissable. - Lors de l'exercice de la cession de l'immobilisation reçue en échange, réintégration (ligne WN) de la plus-value non encore rapportée au résultat fiscal. 	



Mémento

Comptable n° 1571

Fiscal n° 19444

- 84 **Voiture particulière : plafond d'amortissement**
Voir n° 26.
- 86 **Bien somptuaire**
Voir n° 28.
- 88 **Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique**
Voir n° 38.
- 90 **Cession d'une immobilisation à laquelle une quote-part de mali technique de fusion (ou de confusion) est affectée**
Voir MFusions 12140 (opération à la valeur comptable en régime de faveur).
- 92 **Apport d'immobilisation dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun**
Voir MFusions 12205.
- 94 **Cession d'une immobilisation reçue par voie d'apport dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun**
Voir MFusions 12245.
- 96 **Apport d'immobilisation dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur**
Voir MFusions 12305.
- 98 **Cession d'une immobilisation amortissable reçue dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime de faveur**
Voir MFusions 12365.
- 100 **Cession d'une immobilisation non amortissable acquise dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur**
Voir MFusions 12370.

II. Immobilisations financières et valeurs mobilières de placement

Coût d'entrée des titres

102 Titres de certaines sociétés situées outre-mer

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les titres acquis par souscription au capital de sociétés sont comptabilisés à leur coût d'acquisition (C. com. art. L 123-18, al. 1 et PCG art. 213-1 par renvoi de l'article 221-1).</p>	<p>La souscription au capital de certaines sociétés situées outre-mer est, sous certaines conditions, déductible du résultat imposable (CGI art. 217 undecies II et II ter).</p> <p>Pour les investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2015, cet avantage est réservé, sous certaines conditions, au cas où la société bénéficiaire de la souscription a réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 20 M€ au titre du dernier exercice clos (Loi 2013-1278 du 29-12-2013, art. 21 et loi 2014-1655 du 29-12-2014, art. 67 ; BOI-IS-GEO-10-30-10-40 n° 163 et 167).</p> <p>En cas de cession des titres dans les 5 ans de leur souscription, les sommes déduites doivent être rapportées au résultat imposable de l'exercice de cession dans la limite de la totalité du prix de cession (CGI art. 217 undecies IV).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Déduction (ligne ZY) du montant de la souscription.</p> <p>En cas de cession des titres avant 5 ans, réintégration (ligne WQ) du montant déduit, dans la limite du prix de cession.</p>	



Comptable n° 1478-1 et 1831-1
Fiscal n° 91975 à 91990

Evaluation des titres

104 Titres de participation et autres titres enregistrés dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » hors titres de sociétés à prépondérance financière et immobilière (SPI, voir n° 106)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les titres inscrits à l'actif qui recèlent des moins-values latentes doivent être dépréciés, selon les règles propres à chaque catégorie de titres.</p>	<p>Les (provisions pour) dépréciation de titres de participation au sens fiscal (hors SPI, voir n° 106 ; sociétés à prépondérance financière - voir toutefois A noter ci-après - et sociétés établies dans un ETNC, voir n° 130) sont soumises, quelle que soit la durée de détention des titres, au régime du long terme (CGI art. 39-1-5°).</p> <p>Sont considérés comme des titres de participation au sens fiscal, les titres comptabilisés :</p> <ul style="list-style-type: none"> - en « Titres de participation » ; - en sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme ». <p>Ces titres relevant du secteur exonéré (voir n° 402), leur dépréciation n'est pas déductible et sa reprise n'est pas imposable.</p> <p>A noter : par exception, les (provisions pour) dépréciation de titres de sociétés à prépondérance financière relèvent du régime du long terme (et ne sont donc pas déductibles) à hauteur des distributions effectuées par ces sociétés qui ont ouvert droit au régime des sociétés mères au cours de l'exercice de comptabilisation de la dépréciation et des cinq exercices précédents (CGI art. 219, I-a ter). Leur reprise n'est pas imposable à hauteur du montant non admis en déduction lors de leur dotation (BOI-IS-BASE-50 n° 75).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>En cas de dépréciation de titres relevant du secteur exonéré, les retraitements propres au régime du long terme sont à effectuer, voir n° 400.</p>	



Comptable n° 1850 et 1851
Fiscal n° 18835

106 Titres de participation et autres titres enregistrés dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » dans des sociétés à prépondérance immobilière (SPI)

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Les titres inscrits à l'actif qui recèlent des moins-values latentes doivent être dépréciés, selon des règles propres à chaque catégorie de titres.</p> <p>La compensation de ces moins-values latentes avec des plus-values latentes sur d'autres titres est interdite (Bull. COB n° 209, décembre 1987 et Bull. n° 90, février 1977, p. 70, repris dans rapport COB 1988, p. 42).</p> <p>c. Lorsqu'une dépréciation est comptabilisée, celle-ci correspond à la différence entre la valeur actuelle des titres et leur valeur nette comptable, sans prise en compte des amortissements dérogatoires comptabilisés pour des raisons exclusivement fiscales.</p> <p>En conséquence, en cas d'incorporation des frais d'acquisition dans le coût d'entrée des titres de participation, l'amortissement dérogatoire comptabilisé sur ces frais (voir n° 210) ne vient pas minorer le montant de la dépréciation.</p>	<p>a. Les (provisions pour) dépréciation de titres de participation (au sens fiscal, voir n° 104) dans des sociétés à prépondérance immobilière (SPI) ne sont déductibles qu'à hauteur de (CGI art. 39-1-5°, al. 20 et 21) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'excédent des moins-values latentes afférentes à l'ensemble des titres de participation appartenant à une même catégorie ; – sur les plus-values latentes afférentes à cette même catégorie de titres. <p>Cette règle doit être appliquée de manière distincte aux titres de SPI cotées et aux titres de SPI non cotées (CGI art. 209 VI).</p> <p>Corrélativement, la reprise ultérieure des (provisions pour) dépréciation est réputée porter en priorité sur la fraction non déduite antérieurement (BOI-BIC-PROV-40-10-20, n° 250).</p> <p>A noter Incidence des conventions internationales : dès lors que les stipulations d'une convention fiscale bilatérale privent la France de son pouvoir d'imposer le gain résultant de la cession de titres de participation détenus par une société mère française dans une filiale étrangère, la moins-value relative à une telle cession ne peut être prise en compte dans l'assiette de l'impôt en France, faisant ainsi obstacle à ce que les (provisions pour) dépréciations de ces titres, qui anticipent une telle moins-value, soient déduites par la société mère (CE 12-6-2013, n° 351702).</p> <p>b. Les (provisions pour) dépréciation de titres de participation (au sens fiscal) dans des SPI relèvent, quelle que soit la durée de détention des titres (voir n° 400) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – pour les SPI cotées, du taux de 19 % ; – pour les SPI non cotées, du taux de droit commun. <p>c. Lorsque, sur le plan comptable, les frais d'acquisition ont été incorporés dans le coût de revient des titres de participation (au sens fiscal) dans des SPI, la (provision pour) dépréciation n'est déductible que dans la limite du prix de revient des titres net des amortissements déjà pratiqués (BOI-IS-BASE-30-10 n° 180).</p> <p>Sur ces amortissements fiscaux, voir n° 210.</p> <p>En conséquence :</p> <ul style="list-style-type: none"> – lors de la dotation, la quote-part de la dépréciation correspondant au montant déjà amorti des frais d'acquisition n'est pas déductible ; – lors des exercices suivants, à notre avis, la (provision pour) dépréciation devrait devenir non déductible à hauteur des amortissements dérogatoires comptabilisés sur ces exercices.

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

a. Lors de la dotation de la (provision pour) dépréciation : réintégration (ligne WI) à hauteur des plus-values latentes afférentes aux titres appartenant à la même catégorie, retenues sous déduction de la fraction non déduite et non encore reprise des provisions antérieures.

Lors de la reprise de dépréciation : déduction (ligne WU) à hauteur de la fraction antérieurement non déduite de la dépréciation.

Par ailleurs, les (provisions pour) dépréciation non admises en déduction (en tout ou partie) doivent être indiquées sur l'état de suivi n° 2027 H-SD.

b. Lorsque la (provision pour) dépréciation porte sur des titres de SPI cotées, les retraitements propres au long terme sont à effectuer (voir n° 400).

c.

- Au titre de l'exercice de la dotation : réintégration (ligne WI) de la quote-part non déductible de la (provision pour) dépréciation.
- Au titre des exercices suivants : à notre avis, pour éviter tout risque fiscal, réintégration de la quote-part de dépréciation correspondant à l'amortissement dérogatoire comptabilisé au cours de ces exercices.
- Au titre de l'exercice de la reprise de la (provision pour) dépréciation : déduction (ligne WU) de cette reprise à hauteur de la quote-part non déduite.



Comptable n° 1851 et 1832-1
Fiscal n° 7575 et 18895 à 18905

108 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont dépréciés si leur coût de revient est supérieur à leur valeur d'inventaire à la clôture.</p> <p>Cette valeur d'inventaire est déterminée titre par titre en tenant compte des perspectives d'évolution générale de l'entreprise dont les titres sont détenus et en se fondant notamment sur la valeur de marché (PCG art. 221-5). La société peut donc ne pas retenir l'aspect instantané du cours de bourse pour les titres cotés ou le prix auquel de récentes transactions ont été effectuées sur des titres non cotés.</p>	<p>Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont évalués comme des titres de placement même s'ils répondent à la définition des titres de participation au sens fiscal et sont à ce titre enregistrés dans un sous-compte « Titres relevant du régime du long terme » (BOI-BIC-PVMV-30-20-20 n° 120).</p> <p>En conséquence (CGI A III art. 38 septies) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. <p>La valeur d'inventaire fiscale peut donc être différente de la valeur d'inventaire comptable, ce qui nécessite alors des retraitements extra-comptables.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> - Réintégration (ligne WI) de la (provision pour) dépréciation comptabilisée qui excède le montant autorisé fiscalement. - Déduction (ligne WU) de la reprise correspondante. 	



Comptable n° 1844 et 1852
Fiscal n° 18990

110 Titres d'OPCVM (actions de Sicav, parts de FCP...)

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire (en pratique, la valeur liquidative) et la valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. En conséquence, lorsque la valeur liquidative est supérieure à la valeur d'entrée, elle ne peut être retenue comme valeur au bilan.</p> <p>En cas de moins-value latente, celle-ci donne lieu à la constitution d'une dépréciation.</p>	<p>a. Principe Les plus et moins-values latentes sur titres d'OPCVM français et étrangers calculées par rapport à leur valeur liquidative à la clôture de chaque exercice, sont immédiatement imposables ou déductibles au taux de droit commun (CGI art. 209-0 A).</p> <p>Sont concernées les actions de Sicav, les parts de FCP, les parts de FCC et, à notre avis, les fonds communs de titrisation, à l'exception, sous certaines conditions, des OPCVM investis en actions pour 90% de la valeur réelle de l'actif et des parts de fonds communs de placement à risques ou de fonds professionnels de capital investissement (FPCI) admises au régime du long terme (voir b.).</p> <p>b. FCPR et FPCI Les plus-values latentes sur les parts de certains fonds communs de placement à risques (FCPR) dits « fiscaux » et des FPCI ne sont pas immédiatement imposables et les (provisions pour) dépréciation correspondant aux moins-values latentes sont en principe déductibles (voir n° 400). Les titres des SLP (sociétés de libre partenariat) créées par la loi n° 2015-990 du 6-8-2015 suivent le même régime que les parts de FPCI.</p> <p>Sur la définition des FCPR fiscaux et des FPCI, voir MF 18790 et sur le régime fiscal de la (provision pour) dépréciation de titres de tels fonds, voir MF 18945.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Réintégration (ligne XR) de la plus-value latente nette. - Déduction (ligne XS) de la moins-value latente nette. - Réintégration (ligne WI) des éventuelles provisions pour dépréciation et déduction extra-comptable (ligne WU) de leurs reprises. <p>Le montant net des valeurs liquidatives doit être indiqué en annexe à la déclaration de résultat (CGI art. 209-0 A 3°).</p> <p>Sur les divergences relatives à la détermination du résultat de cession des OPCVM, voir n° 140.</p> <p>b. Sur les retraitements à effectuer du fait de l'application du taux réduit à la (provision pour) dépréciation de parts de FCPR « fiscaux », de FPCI et de SLP, voir n° 400.</p>	



Comptable n°s 1914-1 et 1914-2
Fiscal n°s 18790, 18945, 19005 et 26305

112 Titres de sociétés de personnes non soumises à l'IS

Comptabilité	Fiscalité
<p>A l'arrêté des comptes, le déficit d'une société de personnes ne se traduit pas par la naissance d'une dette au niveau des associés. Ils doivent cependant constituer :</p> <ul style="list-style-type: none"> – une dépréciation lorsque la valeur d'inventaire de leur participation est inférieure à son coût d'acquisition ; – une provision pour risque complémentaire s'ils sont tenus de supporter les pertes de la société au-delà de leurs apports. 	<p>Les participations détenues dans des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu ne peuvent pas donner lieu à la constatation d'une (provision pour) dépréciation (CE 27-11-1974 n° 91410) ou d'une provision pour risques (CE 6-11-1985 n° 47537 ; CAA Paris 12-3-2014 n° 12PAO2736, décision non définitive) lorsque celles-ci résultent des résultats d'exploitation déficitaires de la société, ceux-ci ayant déjà été imputés sur les résultats de l'entreprise membre (voir n° 268).</p> <p>Les provisions comptabilisées sont donc non déductibles, sauf si elles sont la conséquence (CE 29-1-1992, n° 75083) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – d'une surévaluation de l'actif net par rapport au montant probable des produits de la liquidation de la société ; ou – d'une disparition de plus-values latentes prises en compte lors de la fixation du prix d'achat des parts.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Réintégration (ligne WI) des (provisions pour) dépréciation et pour risque comptabilisées. – Déduction (ligne WU) de leurs reprises. <p>Sur les retraitements propres au régime du long terme, voir n° 400.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer au titre de la prise en compte de la quote-part de résultat et lors de la cession des titres, voir n° 268 et n° 142.</p>	



Mémento

Comptable n° 1872
Fiscal n° 9800

114 Titres évalués par équivalence

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. A l'actif, les participations évaluées par équivalence sont dépréciées si la valeur globale des titres évalués par équivalence est inférieure au prix d'acquisition.</p> <p>b. Au passif, si la valeur d'équivalence est négative, une provision pour risque global est constituée.</p>	<p>a. et b. L'article 38-9 du CGI neutralise les effets de la méthode d'évaluation par équivalence qui n'est pas fiscalement admise, tant au niveau de l'évaluation des titres que du calcul de leur résultat de cession (voir n° 144).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Réintégration (ligne WI) de la fraction de la (provision pour) dépréciation globale des titres mis en équivalence qui excède la dépréciation calculée en application des règles fiscales de droit commun.</p> <p>Sur les retraitements à opérer pour tenir compte du caractère à long terme de la (provision pour) dépréciation, voir n° 400.</p> <p>b. Réintégration (ligne WI) de la provision constituée pour risque global du portefeuille.</p>	



Mémento

Comptable n° 1855-3
Fiscal n° 18840

116 Titres acquis à la suite d'un échange bénéficiant d'un sursis d'imposition (hors fusion)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les titres reçus en échange dans le cadre d'une OPE ou d'une opération d'échange (autre que dans le cadre d'une fusion) ou de conversion de titres, sont en général comptabilisés à leur valeur vénale (PCG art. 213-1).</p> <p>Lorsque la valeur actuelle des titres devient, de manière significative, inférieure à leur valeur nette comptable (coût d'entrée net des dépréciations déjà comptabilisées), une dépréciation doit être constatée (PCG art. 214-17).</p>	<p>Lorsque l'opération d'échange bénéficie d'un sursis, le coût de revient fiscal des titres reçus en échange est égal à la valeur fiscale qu'avaient les titres remis en échange dans les écritures de la société (CGI art. 38-7).</p> <p>La (provision pour) dépréciation fiscalement déductible afférente à ces titres doit être déterminée par rapport à leur prix de revient fiscal : ainsi, la déduction n'est admise que si leur valeur d'inventaire est inférieure à leur prix de revient fiscal (CGI art. 39-1-5).</p> <p>Sur les retraitements applicables aux (provisions pour) dépréciation de titres de participation dans des SPI, voir n° 106.</p> <p>Sur la dépréciation de titres bénéficiant d'un sursis d'imposition dans le cadre d'une fusion, voir MFusions 12135, 12235, 12355 et 12425.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> - Réintégration (ligne WI) de la dépréciation excédant la (provision pour) dépréciation qui peut être déduite sur le plan fiscal. - Déduction (ligne WU) lors de la reprise de la (provision pour) dépréciation. <p>Par ailleurs, les retraitements propres au régime du long-terme peuvent devoir être effectués (voir n° 400).</p> <p>Sur les divergences relatives à la cession de ces titres, voir n° 136.</p>	



Comptable n°s 1850 et 1908 s.
Fiscal n°s 9800, 18995 et 19060

118 Titres transférés de compte à compte avec un changement de régime fiscal

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le transfert de titres n'emporte en principe aucune conséquence ni sur le coût d'entrée ni sur le montant d'une éventuelle dépréciation. Ainsi, une dépréciation est constituée si la valeur à la date d'inventaire est inférieure à la valeur comptable.</p>	<p>Lorsque les titres sont transférés d'un compte « Titres de participation » ou d'un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » vers un autre compte de bilan et inversement, ce transfert constitue fiscalement un fait générateur de résultat de cession, dont l'imposition est différée jusqu'à la cession des titres en cause sous réserve de la souscription d'un état spécial faisant apparaître le montant correspondant (CGI art. 219 I-a ter).</p> <p>En revanche, ne constituent un transfert générateur d'imposition :</p> <ul style="list-style-type: none"> – ni le transfert entre le compte « Titres de participation » et un des sous-comptes « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » et inversement ; – ni le changement de secteur d'imposition (secteur dit « exonéré » et secteur à 15 % / 19 %) dans un sens ou dans l'autre, indépendant d'un changement de compte à compte. <p>Les (provisions pour) dépréciation constituées après le transfert sont déterminées par référence à la valeur des titres concernés à la date du transfert (CGI art. 219 I-a ter) sans pouvoir toutefois excéder la dotation comptabilisée (BOI-IS-BASE-50 n° 90 et 100).</p> <p>Sur le régime fiscal des reprises de (provisions pour) dépréciation constituées avant le transfert, voir MF 18810.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Réintégration (ligne WI) de la fraction de la dépréciation comptable excédant la (provision pour) dépréciation qui peut être admise au plan fiscal. – Déduction (ligne WU) de la reprise correspondante. <p>L'état de suivi des valeurs fiscales est joint à la déclaration et un registre des plus-values en sursis doit être conservé par l'entreprise (CGI art. 54 septies).</p> <p>Sur les conséquences de la cession des titres ayant fait l'objet d'un transfert, voir n° 138.</p>	



Comptable n° 1822
Fiscal n° 18810 et 18815

120 Prêt de titres financiers (situation chez le prêteur)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Si, à la clôture, la valeur d'inventaire des titres prêtés est inférieure à leur valeur nette comptable lors du prêt, une dépréciation complémentaire doit être constatée.</p> <p>Si une dépréciation avait été constituée et que les titres prêtés ont une valeur d'inventaire supérieure à la valeur nette comptable lors du prêt, la dépréciation doit à notre avis être reprise.</p>	<p>La (provision pour) dépréciation complémentaire constituée sur les titres prêtés n'est pas déductible (CGI art. 39-1-5° al. 22 ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-90 n° 60).</p> <p>La provision déjà constatée lors du prêt doit rester inchangée jusqu'à la restitution des titres (CGI art. 38 bis 1).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Réintégration (ligne WI) de la (provision pour) dépréciation complémentaire constatée sur les titres prêtés. – Déduction (ligne WU) de la reprise de cette provision complémentaire. 	



Comptable n° 1906
Fiscal n° 19085

122 Titres reçus en échange par les actionnaires de l'absorbée

Voir MFusions 12135 (opération à la valeur comptable en régime de faveur) ;
Voir MFusions 12235 (opération à la valeur comptable en régime de droit commun) ;
Voir MFusions 12355 (opération à la valeur réelle en régime de faveur) ;
Voir MFusions 12425 (opération à la valeur réelle en régime de droit commun).

124 Titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif réalisé à valeur réelle et placé sous le régime de faveur

Voir MFusions 12340.

126 Titres acquis par voie d'apport dans le cadre d'une fusion ou opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime de faveur

Voir MFusions 12350.

Cession de titres et opérations assimilées

130 Titres de participation et autres titres enregistrés dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme »

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. à d. Le résultat de cession des titres est déterminé selon les règles générales de cession.</p> <p>Le résultat de cession de titres de participation est égal à la différence entre le prix de cession de ces titres et leur valeur comptable, qui correspond au :</p> <ul style="list-style-type: none"> – prix d'acquisition ; – majoré des frais d'acquisition en cas d'option pour leur activation (plutôt que leur comptabilisation directement en charges) ; – mais sans prise en compte des amortissements dérogatoires (comptabilisés en cas d'option pour l'activation des frais d'acquisition, voir n° 210). <p>Le résultat de cession des titres est constaté sur l'exercice de cession des titres.</p>	<p>a. Titres de participation (au sens fiscal) hors titres de SPI et de SPF Les plus-values de cession de titres de participation au sens fiscal (hors titres de SPI, voir b. ; titres de sociétés à prépondérance financière, voir c. ; et titres de sociétés établies dans un ETNC, voir d.), détenus depuis au moins 2 ans, sont exonérées d'IS sauf à hauteur d'une quote-part de frais et charges fixée à 12 % de leur montant brut (CGI art. 219-I-a quinquies) (voir n° 402).</p> <p>L'assiette de la quote-part n'étant pas identique à la plus-value nette à long terme réintégré sur l'imprimé n° 2058-A, un suivi extra-comptable est nécessaire.</p> <p>Corrélativement, les moins-values à long terme correspondantes ne sont ni imputables ni reportables.</p> <p>A noter : pour le cas particulier des plus et moins-values à long terme constatées lors de la première cession des titres d'une société de télévision titulaire d'une autorisation délivrée par le CSA, voir CGI art. 219-I a modifié par l'art. 114 de la loi de finances pour 2016 n° 2015-1785 et BOI-IS-BASE-20-20-10-40.</p> <p>b. Titres de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière (SPI) Les plus et moins-values de cession de ces titres, lorsqu'ils sont détenus depuis au moins 2 ans, relèvent (CGI art. 219-I a sexies 0 bis) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – du régime du long terme au taux de 19 % pour les SPI cotées ; – du taux de droit commun pour les SPI non cotées. <p>c. Titres de participation dans des sociétés à prépondérance financière (SPF) Les plus et moins-values de cession de ces titres (CGI art. 219, I-a ter) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – sont en principe exclues du régime du long terme ; – mais les moins-values de cession de ces titres relèvent du long terme (et ne sont donc pas déductibles) à hauteur des distributions ouvrant droit au régime des sociétés mères effectuées par ces sociétés au cours de l'exercice de cession et des cinq exercices précédents. <p>d. Tous titres de participation (au sens fiscal)</p> <p>1. Frais d'acquisition Le résultat de cession est déterminé en fonction du prix de revient fiscal des titres qui correspond, quel que soit le traitement comptable retenu (activation des frais d'acquisition ou comptabilisation en charges), au (BOI-IS-BASE-30-10 n° 260) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – prix d'acquisition ; – majoré des frais d'acquisition ; – et minoré des déductions extra-comptables (voir n° 312) ou amortissements dérogatoires (voir n° 210) déjà pratiqués au titre de l'amortissement de ces frais.

Comptabilité (suite)	Fiscalité (suite)
	<p>2. Cession de titres entre sociétés liées La moins-value de cession de titres de participation au sens fiscal (hors SPI non cotées) détenus depuis moins de deux ans est placée en report de déduction (CGI art. 219-I a septies) lorsque la cession intervient entre deux sociétés liées au sens de l'article 39-12 du CGI (sur cette notion, voir MC 1808).</p> <p>Dans ce cas, la moins-value à court terme est déductible du résultat du cédant dans l'hypothèse où intervient dans le délai de deux ans suivant la cession de l'un des événements suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> – fusion-absorption de la société cédante par une entreprise non liée ; – changement de régime fiscal de la société cédante ; – fin de la détention des titres cédés par une entreprise liée (sauf absorption, par une société liée, de la société dont les titres ont été cédés). <p>Dans les autres situations, la moins-value de cession prend le caractère d'une moins-value à long terme à l'issue d'un délai de deux ans suivant la cession et ne peut donc faire l'objet d'aucune déduction.</p> <p>A noter : l'entreprise cédante doit joindre à sa déclaration de résultat, au titre de chaque exercice concerné, l'état défini à l'art. 46 quater-O RH de l'annexe III du CGI, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des moins-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détiennent les titres. A défaut, une amende égale à 5% des sommes non déclarées ou omises est encourue (CGI art. 1763, I-g).</p> <p>3. Cession de titres rémunérant un apport à une société en difficulté La moins-value de cession, subie moins de deux ans après leur émission, de titres de participation (au sens fiscal) acquis en contrepartie d'un apport, et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible à hauteur de la différence entre (CGI art. 39 quaterdecies 2 bis) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – leur valeur d'inscription, – et leur valeur réelle lors de l'émission. <p>4. Titres de participation de sociétés établies dans un Etat ou Territoire non coopératif (ETNC) Les plus et moins-values de cession de ces titres (CGI art. 219 I-a sexies O ter) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – sont en principe exclues du régime du long terme ; – mais les moins-values afférentes à ces titres ne peuvent s'imputer que sur des plus-values de même nature exclues du régime du long terme. <p>Le régime du long terme est toutefois applicable si l'entreprise établit que les opérations réalisées par une telle société n'ont ni pour objet ni pour effet, dans un but de fraude fiscale, de localiser des bénéfices dans un ETNC (CGI art. 219, I-a sexies-O ter, modifié par la loi 2016-1918 art. 91).</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

a. Titres de participation (au sens fiscal) hors titres de SPI et titres exclus (voir a.) Lors de la cession :

- réintégration (ligne ZN) de la moins-value nette à long terme ;
- déduction (ligne WH) de la plus-value nette à long terme ; et
- réintégration (ligne WQ) du montant de la quote-part de frais et charges imposable, calculée sur le montant brut des plus-values.

Ce montant doit également être indiqué case M8.

b. Titres de SPI cotés Les retraitements propres au régime du long terme sont applicables (voir n° 402).**c. Titres de participation dans des sociétés à prépondérance financière** Lors de la cession, réintégration (ligne WQ, à notre avis) de la fraction de la moins-value nette relevant du régime du long terme.**d. Tous titres de participation (au sens fiscal)****1. Frais d'acquisition** Lors de la cession, au titre de l'exercice de cession des titres :

- lorsque les frais d'acquisition ont été comptabilisés en charges (voir n° 312) : déduction (ligne XG) d'une annuité des frais d'acquisition non encore amortis réduite au prorata de la période écoulée entre le début de l'exercice et la date de cession (BOI-IS-BASE-30-10 n° 260) ;
- lorsque les frais d'acquisition ont été comptabilisés dans le coût d'entrée des titres : réintégration (ligne WQ) des amortissements dérogatoires déjà pratiqués et, à notre avis, déduction (ligne XG) de la reprise des amortissements dérogatoires (voir n° 210).

Sur la possible poursuite de l'amortissement des frais d'acquisition :

- sur des titres apportés dans le cadre d'une fusion (ou opération assimilée) en régime de faveur, voir MFusions 12132 et 12352 ;
- sur les titres de la société absorbée remis à l'échange lorsque celui-ci est placé sous le régime des sursis, voir MFusions 12137, 12237, 12357 et 12427.

2. Cession de titres entre sociétés liées Sur l'imprimé de la cédante :

- l'exercice de la cession, réintégration (ligne WQ) de la moins-value,
- l'exercice de cessation du report de la moins-value, déduction de celle-ci en ligne XG.

Par ailleurs, les retraitements propres au long terme sont susceptibles de devoir être effectués (voir n° 402).

3. Cession de titres rémunérant un apport à une société en difficulté Réintégration (ligne WQ) de la fraction non déductible de la moins-value.**4. Titres de participation de sociétés établies dans un ETNC** Si ces titres sont exclus du régime du long terme, lors de la cession :

- en cas de moins-value, et en l'absence de plus-value exclue du régime du long terme provenant de la cession de titres de même nature, réintégration (ligne WQ, à notre avis) de la moins-value ;
- en cas de moins-value et de plus-value de même nature, réintégration (ligne WQ, à notre avis) de la quote-part de moins-value supérieure au montant de la plus-value.



Comptable n°s 1880 à 1884

Fiscal n°s 7575, 18850, 18865, 18915, 19015 et 19075

132 Titres dont le prix de revient est déterminé selon la méthode du CMP

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Pour la détermination du résultat dégagé à l'occasion de la cession de titres faisant partie d'un ensemble de titres de même nature conférant les mêmes droits, la méthode retenue est celle du coût unitaire moyen pondéré (CMP) ou, à défaut, la méthode Fifo (en vertu de laquelle les titres cédés sont présumés être les premiers entrés).</p>	<p>a. Titres comptabilisés en « titres de participation » La méthode Fifo doit en principe être appliquée (CGI art. 39 duodecies 6 et CGI A III art. 38 octies). Toutefois, la méthode du CMP est tolérée sauf (BOI-BIC-PVMV-30-30-10 n° 180) si celle-ci :</p> <ul style="list-style-type: none"> – génère une moins-value à court terme alors que la méthode Fifo génère une moins-value à long terme ; – accroît une moins-value à court terme par rapport à celle générée par la méthode Fifo. <p>Par ailleurs, la méthode du CMP n'est pas non plus applicable lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la cession concerne la totalité d'une ligne de titres en l'absence de cession partielle antérieure ; – la méthode Fifo est appliquée comptablement. <p>La méthode du CMP est en revanche applicable en cas de cession de titres de participation consécutive à un coup d'accordéon (CE 26-3-2008 n° 301413 et CE 22-1-2010 n° 311339).</p> <p>Lorsque la méthode du CMP n'est fiscalement pas autorisée, le coût de revient fiscal des titres doit être déterminé selon la méthode Fifo.</p> <p>b. Autres titres En cas de cession de titres de placement ou de titres inscrits dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » de même nature acquis à des dates différentes, la méthode Fifo est en principe retenue (CGI art. 39 duodecies, 6 et CGI A. III art. 38 octies).</p> <p>Sur la possibilité d'appliquer le CMP pour les titres acquis en vertu d'un même ordre d'achat ou au cours d'un même exercice, BOI-BIC-PVMV-30-30-10 n° 130.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. et b. Lorsque la méthode du CMP a été retenue en comptabilité mais n'est pas admise fiscalement, il convient, sur l'imprimé de l'exercice de cession des titres, de procéder à des ajustements extra-comptables de la différence entre la plus ou moins-value comptable et la plus ou moins-value fiscale (sur les lignes WQ et XG). Par ailleurs, les retraitements afférents au régime du long terme peuvent devoir être effectués (voir n° 130 et n° 402).</p>	



Comptable n° 1882
Fiscal n° 18855 et 18860

134 Echange de titres bénéficiant d'un sursis (hors fusion)

Comptabilité	Fiscalité
<p>En cas de titres reçus en échange dans le cadre d'une OPE ou d'une opération d'échange (autre qu'une fusion) ou de conversion de titres, l'échange est considéré comme :</p> <ul style="list-style-type: none"> – une cession des éléments remis en échange ; – suivie de l'acquisition des biens reçus en échange. <p>Les titres reçus en échange sont comptabilisés en général à leur valeur vénale (PCG art. 213-1) et les plus-values d'échange sont constatées au titre de l'exercice de l'échange.</p>	<p>Un régime de sursis d'imposition s'applique de manière obligatoire (CGI art. 38-7) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – aux offres publiques d'échange d'actions (Absa et Abso comprises) ; – et à certaines autres opérations d'échange et de conversion de titres. <p>Sur la nature de ces opérations, voir MF 19060.</p> <p>Sur les échanges de titres dans le cadre d'une fusion, voir MFusions 12125, 12230, 12335 et 12420.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Au titre de l'exercice de l'échange :</p> <ul style="list-style-type: none"> – déduction (ligne XG) de la plus-value ou du profit ; – réintégration (ligne WQ) de la moins-value ou de la perte. <p>En outre, un état de suivi des valeurs fiscales doit être joint à la déclaration et un registre des plus-values en sursis doit être conservé par l'entreprise (CGI art. 54 septies).</p> <p>Par ailleurs, les corrections extra-comptables afférentes au régime des plus-values à long terme (voir n° 402) sont susceptibles d'être effectuées.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer lors de la dépréciation et de la cession des titres reçus par voie d'échange, voir n° 116 et n° 136.</p>	



Mémento

Comptable n° 1908 à 1908-2
Fiscal n° 19055 et 19065

136 Titres échangés auxquels est attaché un sursis d'imposition (hors fusion)

Comptabilité	Fiscalité
<p>En cas de cession de titres reçus en échange dans le cadre d'une OPE ou d'une opération d'échange (autre qu'une fusion) ou de conversion de titres, le résultat de cession est déterminé selon les règles habituelles de cession, la plus-value comptable étant calculée en fonction du coût d'entrée des titres.</p>	<p>En cas de cession de titres reçus en échange dans le cadre d'une OPE ou d'une opération d'échange (autre qu'une fusion) ou de conversion de titres ayant bénéficié d'un sursis d'imposition (CGI art. 38-7), le résultat de cession est calculé d'après la valeur fiscale des actions remises à l'échange ou converties (BOI-BIC-PVMV-30-30-60-30 n° 250) (voir n° 134).</p> <p>Sur la cession de titres échangés auxquels est attaché un sursis d'imposition résultant d'une fusion, voir MFusions 12145, 12260, 12380 et 12430.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>La différence entre la plus-value fiscale et la plus-value comptable est mentionnée sur l'imprimé, quel que soit le taux d'imposition dont relève le résultat de cession (taux de droit commun ou taux réduit des plus-values à long terme) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – lorsque la plus-value fiscale est supérieure à la plus-value comptable, la différence est réintégrée (ligne WQ) ; – lorsque la moins-value fiscale est supérieure à la moins-value comptable, la différence est déduite (ligne XG). <p>Si le résultat de cession bénéficie du régime des plus-values à long terme, d'autres retraitements sont à effectuer (voir n° 402).</p>	



Mémento

Comptable n° 1908-6
Fiscal n° 19065

138 Titres ayant fait l'objet d'un transfert de compte à compte avec changement de régime fiscal

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le transfert des titres n'emporte aucune conséquence sur leur coût d'entrée (voir n° 118).</p> <p>Le résultat de cession est donc calculé dans les conditions de droit commun.</p>	<p>Lorsque le report de taxation du résultat de transfert s'est appliqué (voir n° 118), le résultat global de cession, imposable l'exercice de la cession, est en principe identique à celui dégagé en comptabilité.</p> <p>Toutefois, il convient de distinguer la plus ou moins-value figée lors du transfert des titres et placée en report d'imposition (correspondant à la différence entre leur valeur à cette date et leur prix de revient fiscal) et la plus ou moins-value fiscale de cession calculée par différence entre le prix de cession et la valeur de transfert qui est soumise au régime d'imposition dont relèvent les titres depuis cette date (CGI art. 219 I-a ter, al. 5 à 12).</p> <p>Si le report de taxation ne s'est pas appliqué, à défaut de souscription de l'état de suivi (voir n° 118), seule est imposable lors de la cession la plus ou moins-value calculée d'après la valeur des titres à la date du transfert.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>En cas d'application du report d'imposition (voir n° 118), sur l'imprimé de l'exercice de la cession, réalisation des retraitements nécessaires pour écarter du résultat taxable au taux normal la fraction de la plus ou moins-value comprise dans le résultat comptable relevant du régime du long terme (voir n° 130 et n° 402).</p>	



Comptable n° 1822
Fiscal n° 18810 et 18815

140 Titres d'OPCVM (actions de Sicav, parts de FCP...)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le résultat de cession des actions de Sicav est déterminé selon les règles générales de cession.</p> <p>Le résultat de cession des parts de FCP est égal à la différence entre la valeur de rachat des parts du fonds et leur valeur au bilan.</p>	<p>Les plus et moins-values latentes sur titres d'OPCVM français et étrangers sont immédiatement imposables ou déductibles au taux de droit commun (voir n° 110). Echappent toutefois à cette règle, sous certaines conditions, les parts détenues au sein d' OPCVM investis en actions pour 90% de la valeur réelle de l'actif de certains fonds communs de placement à risques (FCPR dits « fiscaux ») de fonds professionnels de capital investissement (FPCI), ainsi que les titres de sociétés de libre partenariat, créées par la loi 2015-990 du 6-8-2015, qui suivent le même régime fiscal que les parts de FCPI.</p> <p>Lors de la cession des titres, les plus et moins-values doivent donc être corrigées des écarts d'évaluation déjà compris dans les résultats imposables (CGI art. 209-O A).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Lors de la cession des parts d'OPCVM :</p> <ul style="list-style-type: none"> - déduction (ligne XG) des écarts nets positifs de valeur liquidative déjà imposés (et portés sur les lignes XR des exercices précédents) ; - réintégration (ligne WQ) des écarts nets négatifs de valeur liquidative déjà déduits (et portés sur les lignes XS des exercices précédents). <p>Sur les retraitements propres au régime du long terme à effectuer sur les plus ou moins-values de parts de FCPR « fiscaux », de FPCI et de SLP, voir n° 402.</p>	



Comptable n° 1914-1 et 1914-2
Fiscal n° 18955, 18960 et 19005

142] Parts de sociétés de personnes non soumises à l'IS ou de GIE

Comptabilité	Fiscalité
Le résultat de cession des parts est déterminé selon les règles générales de cession.	En raison de la transparence fiscale des sociétés de personnes, la cession des parts peut donner lieu chez l'associé de la société de personnes à une « sur - ou sous - imposition » résultant de la prise en compte dans la plus ou moins-value de cession : <ul style="list-style-type: none"> – des résultats déjà imposés antérieurement au niveau de l'associé mais non encore distribués par la société de personnes à la date de cession ; – et des déficits fiscaux déjà imputés mais non comblés. Afin d'atténuer ce mécanisme de double imposition ou déduction, le prix de revient servant à déterminer la plus ou moins-value de cession est égal à la somme algébrique des éléments suivants (CE 16-2-2000 n° 133296 ; BOI-RFPI-SPI-20 n° 30) : <ul style="list-style-type: none"> – le prix d'acquisition des parts ; – augmenté de la quote-part de résultat bénéficiaire précédemment imposée chez l'associé cédant ; – augmenté des pertes antérieures comblées par l'associé ; – diminué de la quote-part de résultat déficitaire précédemment déduite par l'associé cédant ; – et diminué des bénéfices ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé cédant.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Lors de la cession des parts, ajustement extra-comptable correspondant sur l'imprimé (lignes WQ et XG). Par ailleurs, les retraitements propres au régime du long terme sont susceptibles de devoir être effectués (voir n° 402). Sur les retraitements à effectuer lors de la dépréciation des parts et au titre de la remontée du résultat de la société de personnes, voir n° 112 et n° 268.	



Comptable n° 1885
Fiscal n° 37740

144] Titres évalués par équivalence

Comptabilité	Fiscalité
Le résultat de cession est déterminé en fonction de la valeur des titres lors de l'exercice de première application de la méthode d'évaluation par équivalence, c'est-à-dire en fonction de la valeur nette comptable des titres au moment du changement de méthode.	L'article 38-9 du CGI neutralise les effets de la méthode d'évaluation par équivalence qui n'est pas fiscalement admise, tant au niveau de l'évaluation des titres (voir n° 114) que du calcul de leur résultat de cession.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Ajustements extra-comptables de la plus ou moins-value de cession des titres (lignes XG ou WQ), afin de la calculer par rapport au coût d'acquisition historique, abstraction faite de l'écart d'équivalence. Par ailleurs, les corrections extra-comptables afférentes au régime du long terme sont susceptibles de devoir être effectuées (voir n° 402).	



Comptable n° 1855-3
Fiscal n° 18850 et 18865

145 Cession des titres de PME innovantes ayant bénéficié de l'amortissement exceptionnel

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le résultat de la cession (plus ou moins-value) est déterminé dans les conditions de droit commun par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition. L'amortissement dérogatoire des titres qui a été pratiqué est repris dans le résultat de l'exercice de cession.</p>	<p>La cession des titres a des conséquences différentes selon qu'elle intervient plus ou moins deux ans après leur souscription :</p> <ul style="list-style-type: none"> – si les titres sont cédés moins de deux ans après leur souscription, le montant de l'amortissement pratiqué, majoré d'un intérêt de retard, est réintégré au bénéfice imposable de l'exercice de cession. Une plus ou moins-value à court terme est par ailleurs déterminée dans les conditions de droit commun par différence entre le prix de cession et le prix de revient des titres ; – si les titres sont cédés au moins deux ans après la souscription, la plus-value égale à la différence entre le prix de cession et leur valeur d'origine diminuée des amortissements déduits est soumise au taux normal de l'IS à hauteur de l'amortissement pratiqué (en cas de souscription intermédiaire, la plus-value est égale à l'excédent des sommes réparties sur le montant de la souscription diminué des amortissements déduits). <p>Sur les conditions d'entrée dans le régime d'amortissement des PME innovantes, voir n° 103.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Si la cession intervient au moins deux ans après la souscription, déduction (ligne WH, à notre avis) de la fraction de la plus-value excédant le montant de l'amortissement pratiqué.</p> <p>Sur les conséquences d'une cession moins de deux ans après la souscription entraînant la remise en cause du régime, voir n° 39.</p>	



Comptable n° 1917-1
Fiscal n° 9547

146 Cession de titres d'une filiale ayant bénéficié d'un abandon de créance ou d'une subvention financière non déductible chez la société mère

Voir n° 342.

147 Cession de titres de certaines sociétés situées outre-mer dans les cinq ans de leur souscription

Voir n° 102.

150 Echange de titres de l'absorbée chez ses actionnaires

Voir MFusions 12125 (fusion à la valeur comptable en régime de faveur).

Voir MFusions 12230 (fusion à la valeur comptable en régime de droit commun).

Voir MFusions 12335 (fusion à la valeur réelle en régime de faveur).

Voir MFusions 12420 (fusion à la valeur réelle en régime de droit commun).

152 Cession de titres reçus en échange par les actionnaires d'une société absorbée

Voir MFusions 12145 (fusion à la valeur comptable en régime de faveur).

Voir MFusions 12260 (fusion à la valeur comptable en régime de droit commun).

Voir MFusions 12380 (fusion à la valeur réelle en régime de faveur).

Voir MFusions 12430 (fusion à la valeur réelle en régime de droit commun).

- 154 Cession de titres auxquels est affectée une quote-part du mali technique
Voir MFusions 12140 (fusion à la valeur comptable en régime de faveur).
- 155 Cession de titres de participation (dont le prix de revient fiscal inclut les frais d'acquisition) reçus dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de faveur
Voir MFusions 12141.
- 156 Apport de titres dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime de droit commun
Voir MFusions 12205.
- 158 Cession de titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif réalisé à la valeur comptable et placé sous le régime fiscal de droit commun
Voir MFusions 12240.
- 160 Cession de titres reçus dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun
Voir MFusions 12250.
- 162 Apport de titres dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur
Voir MFusions 12305.
- 164 Cession de titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif réalisé à la valeur réelle et placé sous le régime fiscal de faveur
Voir MFusions 12360.
- 166 Cession de titres reçus dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur
Voir MFusions 12375 et 12376.
- 168 Annulation des titres d'une société absorbée détenus depuis moins de deux ans et dépréciés par la société absorbante
Voir MFusions 12110 (fusion à la valeur comptable en régime de faveur).
Voir MFusions 12215 (fusion à la valeur comptable en régime de droit commun).
Voir MFusions 12325 (fusion à la valeur réelle en régime de faveur).
Voir MFusions 12410 (fusion à la valeur réelle en régime de droit commun).
- 169 Annulation des titres d'une société absorbée détenus depuis moins de deux ans et ayant ouvert droit à des dividendes exonérés en application du régime des sociétés mères
Voir MFusions 12111 (fusion à la valeur comptable en régime de faveur).
Voir MFusions 12326 (fusion à la valeur réelle en régime de faveur).

III. Stocks et en-cours de production

Coûts d'entrée des stocks

170 Prestations de services exécutées en contrepartie d'une rémunération conditionnelle (« Success fees »)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le coût de production des prestations rémunérées par « success fees » est comptabilisé en stock uniquement s'il existe à la clôture une probabilité suffisante que les prestations soient effectivement rémunérées (Bull. CNCC, EC 2012-20 publié le 17-7-2012). A défaut, il est passé en charges car il ne répond pas à la définition d'un actif.</p> <p>La probabilité de rémunération devrait être appréciée :</p> <ul style="list-style-type: none"> - au cas par cas en présence de prestations spécifiques, - ou en fonction de statistiques historiques en cas de prestations homogènes. 	<p>Les coûts engagés pour réaliser des prestations rémunérées par « success fees » doivent dans tous les cas être comptabilisés en travaux en cours alors même qu'ils ne sont pas rattachés à une créance certaine (CE 26-7-2011 n° 316081 et 328556, rendu à propos de prestations de recouvrement de créances ; CAA Nancy 14-4-2011 n° 1ONCO0273, rendu en matière de prestations d'agent immobilier).</p> <p>Selon le Conseil d'Etat, ils constituent par nature des travaux en cours à inscrire à l'actif en application de l'article 38° du CGI, quel que soit leur mode de rémunération.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>En cas de comptabilisation en charges du coût de production :</p> <ul style="list-style-type: none"> - réintégration (ligne WQ) du coût de production des prestations sur l'exercice de sa comptabilisation ; - en cas d'échec de la prestation, à notre avis, déduction (ligne XG) du coût de production préalablement réintégré sur l'exercice au titre duquel la rémunération est définitivement perdue ; - en cas de réussite de la prestation, à notre avis, déduction (ligne XG) du coût de production sur l'exercice au titre duquel la rémunération devient acquise. 	



Memento

Comptable n° 1110 (II)
Fiscal n° 7675

171 Stocks acquis dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur

Voir MFusions 12315.

Dépréciations (et reprises)

172 Produits finis et marchandises revendues en l'état

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les produits finis et marchandises revendues en l'état sont évalués en fonction de leur valeur actuelle qui devrait, à notre avis, être égale à leur valeur vénale, c'est-à-dire :</p> <ul style="list-style-type: none"> – leur prix de vente estimé ; – déduction faite de tous les frais restant à supporter jusqu'à la vente (frais de distribution directs, coût des garanties accordées, etc.). <p>Une dépréciation doit être constatée si la valeur de réalisation nette est inférieure au coût de production (ou d'acquisition).</p>	<p>Lorsque le cours du jour des produits en stocks à la clôture de l'exercice est inférieur à leur coût de revient à cette date, une (provision pour) dépréciation est constituée (CGI art. 38-3 et A III, art. 38 decies).</p> <p>Le cours du jour à retenir s'entend du prix auquel les produits considérés seraient vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Mais, ne peuvent être prises en compte pour le calcul de la provision les dépenses nécessaires à la commercialisation ultérieure des stocks non encore engagées à la clôture : frais de commercialisation, de publicité, redevances de fabrication calculées sur le chiffre d'affaires (CGI art. 39-1-5°).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration (ligne WI) de la fraction de la (provision pour) dépréciation à hauteur des frais restant à supporter à la clôture. Dédution extra-comptable (ligne WU) des montants définis ci-avant lors de la reprise ultérieure des provisions correspondantes.</p>	



Comptable n°s 1202-1 et 1216
Fiscal n° 7720

173 Matières premières et produits intermédiaires

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. S'il existe un marché, pour la matière première ou le produit intermédiaire concerné, l'éventuelle dépréciation du stock est calculée en fonction de :</p> <ul style="list-style-type: none"> – sa valeur vénale (prix de vente en l'état diminué des frais de commercialisation) si le stock est destiné à être revendu en l'état ; – sa valeur d'usage (prix de vente du produit fini diminué des frais d'achèvement et de commercialisation) si le stock est destiné à être intégré dans un produit fini. <p>b. Si le stock ne peut être vendu qu'intégré dans un produit fini (absence de marché ou ventes très exceptionnelles), son éventuelle dépréciation est évaluée à partir de sa valeur d'usage, c'est-à-dire du prix de vente du produit fini diminué des coûts d'achèvement et des frais de commercialisation.</p>	<p>a. Lorsqu'il existe un marché pour le stock en l'état (matières premières ou produits intermédiaires), le cours du jour à retenir pour calculer la dépréciation est, quelle que soit la destination du stock :</p> <ul style="list-style-type: none"> – non pas le cours du jour du produit fini, – mais celui du stock en l'état, qu'il s'agisse d'un stock de matières premières (CE 15-10-1997 n° 161620 et 21-6-2002 n° 222622) ou de produits intermédiaires (CE 17-10-2007 n° 284054), non minoré des frais de commercialisation. <p>b. En l'absence de marché pour le stock, le cours du jour est celui du produit fini diminué des coûts d'achèvement mais pas des frais de commercialisation (CE 30-12-2009 n° 304516 ; CE 21-5-2012 n° 332090, rendus en matière de produits intermédiaires mais applicables également, à notre avis, aux stocks de matières premières).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Si le stock est destiné à être vendu en l'état, réintégration (ligne WI) de la dépréciation à hauteur des frais de commercialisation et déduction (ligne WU) de la reprise correspondante. – Si le stock est destiné à être intégré dans un produit fini, réintégration (ligne WI), le cas échéant, de la dépréciation excédant celle autorisée fiscalement et déduction (ligne WU) de la reprise correspondante. <p>b. Réintégration (ligne WI) de la dépréciation à hauteur des frais de commercialisation et déduction (ligne WU) de la reprise correspondante.</p>	



Comptable n°s 1202-2, 1202-4, 1216-1 et 1216-2
Fiscal n° 7720

174 Stocks dont le coût de production inclut l'amortissement de logiciels

Comptabilité	Fiscalité
L'amortissement des coûts de logiciels est systématiquement inclus dans le coût de production des stocks à condition que les travaux correspondants soient utilisés dans le processus de production des stocks.	<p>Les frais de conception de logiciels sont, au choix de l'entreprise (exercé distinctement pour chaque logiciel) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – soit immédiatement déduits ; – soit immobilisés et amortis. <p>La déduction fiscale immédiate des frais de conception de logiciels est possible même si ces frais sont comptablement immobilisés. La déduction est effectuée au moyen d'amortissements dérogatoires (BOI-BIC-CHG-20-30-30 n° 80).</p> <p>Les frais de conception de logiciels que l'entreprise a choisis de déduire immédiatement sur le plan fiscal ne peuvent être inclus dans le coût de production des stocks (CGI art. 236-I).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>En cas de (provision pour) dépréciation de stocks dont le coût de production inclut l'amortissement de frais de conception de logiciels qui ont été fiscalement immédiatement déduits :</p> <ul style="list-style-type: none"> – réintégration (ligne WI) de la fraction de la (provision pour) dépréciation à hauteur de l'amortissement des logiciels inclus dans le coût de production ; – déduction (ligne WU) de la reprise de (provision pour) dépréciation correspondante. <p>Sur les retraitements à effectuer lors de la cession des stocks, voir n° 252.</p>	



Comptable n° 1176-4
Fiscal n° 8420

IV. Créances

176 Ecart comptable inexpliqué (comptes clients)

Comptabilité	Fiscalité
Les différences inexpliquées entre le compte collectif clients et la balance des comptes individuels peuvent être constatées en pertes lorsque l'origine de l'erreur n'a pas pu être retrouvée.	Déduction admise pour les erreurs de faible montant (CE 13-2-1980 n° 11923) mais pas pour les erreurs d'un montant élevé (CE 10-3-1999 n° 154859).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) des écarts significatifs inexpliqués.	



Comptable n° 597
Fiscal n° 8895

178 Créance née du report en arrière des déficits fiscaux (carry-back)

Voir n° 374.

180 Abandon de créance à caractère financier

Voir n° 282.

V. Comptes de régularisation

182 Différence de conversion actif et passif

Comptabilité	Fiscalité
<p>a et b. Les différences de conversion constatées à la clôture de l'exercice sur les créances et dettes en monnaies étrangères sont inscrites dans des comptes transitoires :</p> <ul style="list-style-type: none"> - « Différence de conversion actif » (compte 476) lorsque la différence correspond à une perte latente ; - « Différence de conversion passif » (compte 477) lorsque la différence correspond à un gain latent. <p>Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.</p> <p>Les pertes latentes donnent lieu à la constitution d'une provision pour risque.</p>	<p>a. Principe Les écarts de conversion sont immédiatement imposables ou déductibles (CGI art. 38-4).</p> <p>A noter : les gains et les pertes de change ne sont pas pris en compte dans l'assiette des charges financières nettes (voir n° 340) soumises, le cas échéant, à la limitation générale de déduction (BOI-IS-BASE-35-40 n° 50 et 80).</p> <p>b. Exception Ne sont pas pris en compte, sur option irrévocable de l'entreprise, les gains ou pertes de change latents constatés sur des prêts d'une durée initiale d'au moins trois ans libellés en monnaie étrangère et consentis à des filiales ou sous-filiales implantées hors de la zone euro dont elle détient plus de la moitié du capital pendant toute la durée du prêt (les opérations de couverture sont exclues de cette exception).</p> <p>La provision éventuellement comptabilisée pour couvrir les pertes de change latentes sur ces prêts est non déductible (BOI-BIC-PROV-30-10-30 n° 1).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. S'agissant des écarts de conversion de l'exercice :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'écart de conversion actif (pertes latentes) est à déduire ligne XG ; - l'écart de conversion passif (gains latents) est à réintégrer ligne WQ ; - les provisions pour perte de change sont réintégréées ligne Wl. <p>Corrélativement, s'agissant des écarts de conversion de l'exercice précédent :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'écart de conversion actif est réintégré ligne WQ ; - l'écart de conversion passif est déduit ligne XG ; - les reprises de provisions pour pertes de change d'exercices antérieurs sont déduites ligne WU. <p>b. Pour les prêts pour lesquels l'option a été exercée :</p> <ul style="list-style-type: none"> - réintégration (ligne Wl) de la provision pour risque constatée (pertes latentes) qui reste non déductible ; - déduction extra-comptable (ligne WU) de la reprise de ces provisions. 	



Mémento

Comptable n°s 2082 et 2082-1
Fiscal n° 7370

Divergences Bilan - Passif

VI. Capitaux propres

Capital et réserves

184] Frais d'augmentation de capital imputés sur la prime d'émission

Comptabilité	Fiscalité
Ils peuvent être imputés sur le montant de la prime d'émission afférente à l'augmentation de capital pour le montant net d'impôt, ce qui constitue la méthode préférentielle.	Les frais d'augmentation de capital sont fiscalement déductibles, même s'ils ont été imputés en comptabilité sur la prime d'émission (BOI-BIC-CHG-20-30-20 n° 90).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Déduction des frais pour leur montant brut (ligne XG).	



Mémento

Comptable n° 2327-1 (II) et 3169
Fiscal n° 8300
Fusions n° 12115, 12220, 12330 et 12415

186] Ecart de réévaluation

Comptabilité	Fiscalité
La plus-value dégagée à l'occasion d'une réévaluation libre doit être inscrite au passif du bilan, dans un poste spécifique des capitaux propres. Elle n'est donc pas un élément du résultat.	La réévaluation libre entraîne une augmentation de l'actif net. Cette augmentation doit, en application de l'article 38-2 du CGI, être comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice de réévaluation (BOI-BIC-PVMV-40-10-60-20 n° 20 ; BOI-BIC-AMT-10-30-40 n° 210).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) de l'écart de réévaluation.	



Mémento

Comptable n° 3357-1
Fiscal n° 19410

188 Prélèvement sur la réserve spéciale des plus-values à long terme

Comptabilité	Fiscalité
<p>Des prélèvements peuvent être réalisés sur la réserve spéciale des plus-values à long terme :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour imputer des pertes ; - en cas de dissolution de la société ; - en cas de distribution aux associés ; - en cas de virement à un autre compte de réserve sans imputation de perte ; - en cas d'incorporation au capital. 	<p>La plupart des prélèvements sur la réserve spéciale des plus-values à long terme (distribution, virement à un compte de réserve ordinaire, incorporation au capital, imputation de pertes) entraînent une imposition complémentaire d'IS (dont la quotité tient compte de l'IS au taux réduit déjà acquitté au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value ; CGI art. 209 quater 2 et 3).</p> <p>Toutefois, le complément d'IS n'est pas dû lorsque ces prélèvements portent sur des sommes qui ont été soumises, à titre obligatoire ou facultatif, à la taxe exceptionnelle de 2,5% (Loi de finances rectificative pour 2004, art. 39-IV).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration (ligne WQ) des 7/9^e, 11/17^e, 23/41^e, 43/81^e ou 1/3 des sommes prélevées (montant brut) selon que ces sommes portent sur des plus-values à long terme respectivement imposées aux taux de 10 %, 15 %, 18 %, 19 % ou 25 %.</p> <p>Les prélèvements effectués sur la réserve sont mentionnés sur l'imprimé n° 2059-D (cadre I, ligne 4).</p>	



Comptable n° 3208 à 3214
Fiscal n° 18685

190 Prélèvement sur la réserve spéciale pour fluctuation des cours

Comptabilité	Fiscalité
<p>Cette réserve, dont la constitution a été motivée par des dispositions fiscales, est soumise au même régime juridique que les réserves statutaires ou facultatives.</p> <p>Des prélèvements peuvent être réalisés sur cette réserve :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour imputer des pertes ; - en cas de dissolution de la société ; - en cas de distribution aux associés ; - en cas de virement à un autre compte de réserve sans imputation de perte ; - en cas d'incorporation au capital. 	<p>Les prélèvements sur la réserve spéciale pour fluctuation des cours sont rapportés au résultat imposable de l'exercice en cours lors de ce prélèvement, sauf dans les trois cas suivants (CGI art. 39-1-5° ; BOI-IS-FUS-10-20-40-10 n° 440 à 510) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - imputation de pertes ; - dissolution de la société ; - incorporation de la réserve spéciale au capital.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration des sommes prélevées (ligne WQ).</p> <p>Les prélèvements effectués sur la réserve sont également mentionnés sur l'imprimé n° 2059-D (cadre II).</p>	



Comptable n° 3219-2
Fiscal n° 10035

192 Levée d'options de souscription d'actions, attribution gratuite d'actions à émettre et augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise (PEE)

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Lorsqu'une entreprise a consenti des options de souscription d'actions, la « moins-value » résultant de la levée des options et correspondant à la différence entre le prix d'option et la valeur des titres au jour de leur émission n'est pas constatée dans les comptes (Règl. CRC 2008-15 du 4-12-2008).</p> <p>En effet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la société émettrice ne subit aucun appauvrissement à l'occasion de la levée des options ; - la « charge » résultant de l'opération est en réalité une charge de dilution supportée par les actionnaires préexistants. <p>Ce traitement est également applicable à la « moins-value » résultant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de l'attribution gratuite d'actions à émettre ; - de l'augmentation de capital souscrite par les salariés adhérents d'un plan d'épargne entreprise (PEE). 	<p>a. Plans « démocratiques » La charge de dilution est déductible si l'option de souscription d'actions ou l'attribution gratuite d'actions à émettre remplit les trois conditions suivantes (CGI art. 217 quinquies-II ; BOI-BIC-PTP-20-70-20) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - être autorisée par une AGE ; - bénéficier à l'ensemble des salariés de l'entreprise ; - être consentie de manière uniforme, proportionnellement à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice ou aux salaires, ou par une combinaison de ces différents critères. <p>En cas d'augmentation de capital réservée aux adhérents d'un PEE, la charge de dilution est déductible si l'opération a été autorisée par une AGE.</p> <p>La charge de dilution est égale :</p> <ul style="list-style-type: none"> - en cas d'octroi d'options de souscription d'actions : à la différence entre la valeur du titre au jour de la levée d'option et le prix d'option ; - en cas d'attribution gratuite d'actions à émettre : à la valeur du titre au jour de l'attribution effective des actions, c'est-à-dire au jour de l'augmentation de capital ; - en cas d'augmentation de capital souscrite par les salariés adhérents d'un PEE : à la différence entre la valeur des titres à la date de l'augmentation de capital et le prix de souscription par les salariés. <p>Lorsque le plan « démocratique » concerne à la fois les salariés et les mandataires sociaux (non salariés) de la société émettrice, la déduction fiscale est limitée aux seules actions émises au profit des salariés, à l'exclusion de celles émises au profit de ces mandataires sociaux (BOI-BIC-PTP-20-70-20 n° 30).</p> <p>b. Plans « démocratiques » groupe Lorsque les plans « démocratiques » bénéficient à l'ensemble des salariés d'un groupe consolidé (BOI-BIC-PTP-20-70-20 n° 50 et 60) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la déductibilité fiscale de la charge de dilution par la société émettrice du plan est limitée aux actions émises au profit de ses propres salariés ; - les autres sociétés du groupe (consolidé) sont autorisées à déduire sans refacturation la quote-part de charge de dilution supportée par la société émettrice à raison de leurs propres salariés.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Plans « démocratiques » Sur l'imprimé du (ou des) exercice(s) au cours duquel (desquels) les actions sont émises, déduction (ligne XG) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de la charge de dilution résultant de la levée d'options de souscription d'actions, de l'attribution gratuite d'actions à émettre, de l'augmentation de capital souscrite par les salariés adhérents d'un PEE ; - à raison des actions émises au profit des salariés uniquement (à l'exclusion des mandataires sociaux). <p>b. Plans « démocratiques » groupe Déduction (ligne XG) de la charge de dilution :</p> <ul style="list-style-type: none"> - chez la société émettrice du plan, à raison des actions émises au profit de ses propres salariés ; - chez les autres sociétés du groupe (consolidé), à raison des actions émises par la société émettrice du plan au profit de leurs salariés. 	

194 Bons de souscription d'actions autonomes

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les bons de souscription d'actions (BSA) autonomes :</p> <ul style="list-style-type: none"> – sont comptabilisés dans le compte 104 « Primes liées au capital social » lors de leur émission ; – sont maintenus dans ce compte même en cas de péremption. <p>Le BSA est donc considéré par le PCG non comme un produit mais comme un apport venant directement augmenter la situation nette, sans passer par le compte de résultat ni par la décision d'affectation des résultats dévolue à l'assemblée générale des associés.</p>	<p>Les sommes reçues par une entreprise lors de l'émission de droits de souscription ou d'acquisition de valeurs mobilières sont comprises dans ses résultats imposables de l'exercice de péremption de ces droits lorsqu'ils n'ont pas été exercés (CGI art. 38-8-3°; BOI-BIC-PDSTK-10-20-60-20 n° 370).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Sur l'imprimé de leur péremption, réintégration (ligne WQ) du montant correspondant à la contrepartie des BSA autonomes.</p>	



Memento

Comptable n° 3178-1
Doc. FL BIC-VII-55600 s.

196 Frais d'augmentation de capital imputés sur la prime de fusion ou d'apport

Voir MFusions 12115 (opération à la valeur comptable en régime de faveur).
 Voir MFusions 12220 (opération à la valeur comptable en régime de droit commun).
 Voir MFusions 12330 (opération à la valeur réelle en régime de faveur).
 Voir MFusions 12415 (opération à la valeur réelle en régime de droit commun).

198 Boni de fusion

Voir MFusions 12210 (opération à la valeur comptable en régime de droit commun).
 Voir MFusions 12405 (opération à la valeur réelle en régime de droit commun).

Report à nouveau

200 Changement de méthode comptable

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Les incidences positives (produit) d'un changement de méthode comptable sont toujours comptabilisées par le report à nouveau.</p> <p>b. Les incidences négatives (charge) d'un changement de méthode comptable sont, en principe, à comptabiliser par le report à nouveau.</p> <p>Par exception offerte par le PCG, si le changement de méthode porte sur des charges ou provisions immédiatement déductibles, l'impact de ce changement peut être comptabilisé dans le compte de résultat afin de préserver la déduction fiscale (voir colonne ci-contre).</p>	<p>a. Le produit constaté par le compte de report à nouveau est imposable car il entraîne une variation positive de l'actif net (CGI art. 38-2 ; TA Paris 20-6-2013, n° 1108125). Il doit donc normalement être réintégré extra-comptablement. Toutefois, l'administration autorise sa non-réintégration s'il est le corollaire d'une charge non déductible antérieurement réintégré (ex : reprise par report à nouveau de provision dont la dotation n'a pas été déduite).</p> <p>La diminution d'actif net résultant, le cas échéant, de la comptabilisation de la dette d'impôt n'est pas déductible.</p> <p>b. Les charges imputées sur les capitaux propres ne sont en principe pas déductibles, celles-ci devant être constatées en tant que telles dans la comptabilité de l'exercice (c'est-à-dire, dans le compte de résultat) pour pouvoir faire l'objet d'une déduction (BOI 4 A-13-05, n° 167 non repris dans Bofip).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Réintégration (ligne WQ) de l'augmentation d'actif net imposable pour son montant brut d'impôt. Aucune réintégration de la dette d'IS ne doit être effectuée, cette dette étant comptabilisée par capitaux propres.</p> <p>b. En suivant l'exception offerte par le PCG, que les changements de méthode portent sur des charges ou provisions déductibles ou non, la comptabilisation de leur l'impact à l'ouverture de l'exercice n'entraîne aucun retraitement extra-comptable.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer lors de la reprise de provisions non déductibles dotées par capitaux propres, voir n° 290.</p>	



Comptable n° 362 à 364-3
Fiscal n° 7340

Subventions

204 Subvention d'investissement

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les subventions d'investissement dont bénéficie une entreprise pour acquérir ou créer des immobilisations ou financer des activités à long terme sont, au choix de l'entreprise :</p> <ul style="list-style-type: none"> - soit prises en compte immédiatement en produit (compte 77, « Produits exceptionnels ») ; - soit étalées par le biais du compte 13 (« Subventions d'investissement »). 	<p>En principe, les subventions reçues par l'entreprise constituent un produit imposable de l'exercice au cours duquel elles sont acquises.</p> <p>Par exception, l'imposition des subventions d'équipement (qui font partie des subventions d'investissement au sens comptable) peut être étalée. Mais cette possibilité est réservée aux seules subventions visées à l'article 42 septies du CGI (essentiellement les subventions publiques pour le financement d'immobilisations identifiées dès la décision d'octroi ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20).</p> <p>Sur le cas particulier des subventions publiques finançant des dépenses de développement immobilisées, voir n° 206.</p> <p>Sur les modalités d'étalement de l'imposition des subventions d'équipement, voir MF 8040.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> - Pour les subventions imposables que l'entreprise a choisi d'étaler comptablement et pas fiscalement : <ul style="list-style-type: none"> • l'exercice d'enregistrement de la subvention : réintégration (ligne WQ) de la fraction de la subvention qui n'est pas enregistrée comptablement en produits, • les exercices suivants : déduction (ligne XG) du produit enregistré comptablement. - Pour les subventions d'équipement comptabilisées directement en produits et que l'entreprise choisit d'étaler fiscalement : <ul style="list-style-type: none"> • l'exercice d'enregistrement de la subvention : déduction (ligne XG) de la fraction de la subvention qui n'est pas imposable immédiatement, • les exercices suivants : réintégration (ligne WQ) de la fraction imposable de la subvention. 	



Comptable n° 3245 à 3253
Fiscal n° 8035 à 8050

206 Subvention publique finançant des dépenses de développement immobilisées

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Les subventions finançant des dépenses de développement constituent des subventions d'investissement si elles sont octroyées pour financer des activités à long terme. Elles sont comptabilisées, au choix de l'entreprise (voir n° 204) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – soit immédiatement en produits (compte 77, « Produits exceptionnels ») ; – soit de manière étalée par le biais du compte 13 (« Subventions d'investissement »). <p>Lorsque la subvention finance des dépenses de développement que l'entreprise a choisi de comptabiliser en immobilisation, la subvention est étalée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de ces dépenses.</p>	<p>a. Les aides publiques à la recherche affectées au financement de dépenses de développement que l'entreprise a choisi d'immobiliser sont rattachées aux résultats imposables au rythme de l'amortissement des dépenses qu'elles financent (CGI art. 236-I bis ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-40).</p> <p>b. Les autres subventions publiques d'aide à la recherche sont imposables immédiatement (CGI art. 38-I, voir n° 204).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Si les subventions sont, d'un point de vue comptable, directement enregistrées en produits :</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'exercice de leur comptabilisation, déduction (ligne XG) de la fraction de ces subventions dont l'imposition est reportée ; – les exercices suivants, réintégration (ligne WQ) de la fraction imposable de ces subventions. <p>b. Pour les subventions que l'entreprise a choisi d'étaler comptablement mais qui ne peuvent l'être fiscalement, voir n° 204.</p>	



Comptable n° 1691
Fiscal n° 8055

VII. Provisions réglementées

208 Provision pour investissement (participation des salariés)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Si cette provision a été utilisée (au sens financier) à l'acquisition ou à la création d'immobilisations à la clôture de l'exercice au cours duquel elle est définitivement libérée d'impôt, c'est-à-dire à l'expiration de la période d'indisponibilité des droits des salariés, elle doit être reprise au compte de résultat.</p> <p>En l'absence de déduction fiscale, les provisions pour investissement ne sont plus dotées au titre des exercices clos à compter du 17 août 2012.</p>	<p>A l'expiration de la période d'indisponibilité des droits des salariés, la provision doit être portée directement à un compte de réserves au passif (BOI-BIC-PTP-10-20-10-20 n° 310).</p> <p>Les provisions pour investissement dotées au titre d'exercices clos à compter du 17 août 2012 ne sont plus déductibles sauf celles dotées par les sociétés coopératives de production (Scop) (CGI art. 237 bis A ; BOI-BIC-PTP-10-20-10-20 n° 1 et 10).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Déduction (ligne WU) de la reprise de la provision dotée au titre d'un exercice clos avant le 17 août 2012.</p>	



Comptable n° 3226
Fiscal n° 88620

210 Amortissement dérogatoire en cas d'incorporation des frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal) dans le coût d'entrée des titres

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les frais d'acquisition de titres sont, au choix :</p> <ul style="list-style-type: none"> – soit inclus dans le coût d'acquisition des titres ; – soit enregistrés en charges. <p>Les entreprises ont pu changer d'option comptable en 2007 pour comptabiliser les frais d'acquisition dans le coût d'entrée des titres de participation alors qu'ils étaient auparavant inscrits en charges. Ce changement de méthode comptable, autorisé par l'avis CU CNC n° 2007-C du 15 juin 2007, est irréversible et s'applique aux acquisitions de titres réalisées à compter de 2007.</p> <p>S'ils sont inclus dans le coût d'entrée des titres, la déduction fiscale étalée des frais d'acquisition des titres de participation (au sens fiscal ; voir colonne ci-contre) est assurée par la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire.</p> <p>La dotation annuelle aux amortissements dérogatoires est débitée du compte 68725 par le crédit du compte 145 « Amortissements dérogatoires » à hauteur de 1/5^e (calculé prorata temporis) de la totalité des frais d'acquisition.</p> <p>Cette provision réglementée n'est reprise que lors de la sortie des titres de l'actif.</p>	<p>Fiscalement, les frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal) (CGI art. 209 VII ; BOI-IS-BASE-30-10) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – sont obligatoirement incorporés au prix de revient de ces titres ; – peuvent être amortis sur cinq ans à compter de la date de leur acquisition. <p>Sur le sort de ces amortissements dérogatoires en cas de cession de titres, voir n° 130 d.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Si les frais d'acquisition ont été inclus dans le coût d'entrée des titres, lors de la reprise de la provision réglementée : déduction extra-comptable de cette reprise (ligne XG).</p> <p>En effet, l'imposition de la reprise de cette provision reviendrait à remettre en cause la déduction au taux plein de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer :</p> <ul style="list-style-type: none"> – en cas de dépréciation des titres, voir n° 106 ; – en cas de cession des titres, voir n° 130 d ; – pour amortir fiscalement les frais d'acquisition comptabilisés en charges, voir n° 312. 	



Comptable n° 1832-1
Fiscal n° 7575

VIII. Provisions

Divergences structurelles

212 Fait générateur

Comptabilité	Fiscalité
<p>Une provision est comptabilisée lorsque l'entreprise a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'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.</p> <p>L'obligation certaine ou probable vis-à-vis de ce tiers est appréciée à la date de clôture de l'exercice.</p>	<p>Une provision comptabilisée est déductible notamment à condition qu'elle soit constituée en vue de faire face à des pertes ou des charges que des événements en cours à la clôture de l'exercice rendent probables (CGI art. 39-1-5°).</p> <p>Le fait générateur de la provision fiscale est donc un « événement ».</p> <p>Des retraitements extra-comptables sont susceptibles d'être opérés lorsque le fait générateur comptable (l'obligation) est antérieur au fait générateur fiscal (l'événement).</p> <p>Tel peut être le cas, notamment des provisions pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> - litige (voir MC 2416 à 2416-2) ; - risque fiscal ou social (voir MC 2924) ; - caution ou garantie donnée (voir MC 2665).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Au titre de l'exercice de dotation des provisions, réintégration totale ou partielle (ligne WI) des provisions fiscalement non déductibles.</p> <p>Au titre de l'exercice de reprise des provisions, déduction (ligne WU) des provisions précédemment réintégréées.</p>	



Comptable n°s 2577-1 et 2577-2
Fiscal n°s 9720 à 9730

214 Montant de la provision

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Une provision est comptabilisée s'il est probable ou certain, qu'à la date d'arrêté des comptes, cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice d'un tiers sans contrepartie au moins équivalente pour l'entreprise.</p> <p>b. Le montant provisionné correspond à la meilleure estimation à la date d'arrêté des comptes de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.</p>	<p>a. Une provision comptabilisée est déductible notamment à condition qu'elle soit constituée en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées (CGI art. 39-1-5°).</p> <p>b. Selon une doctrine dominante, le montant de la provision fiscalement déductible doit être déterminé sur la base des informations disponibles à la date de clôture de l'exercice. Cette divergence est susceptible d'entraîner des retraitements extra-comptables.</p> <p>Toutefois, lorsque ces informations ne constituent pas des « événements » au sens de l'article 39-1-5° du CGI mais permettent seulement d'affiner le calcul de provisions dont le fait générateur (« l'événement ») est bien intervenu sur l'exercice précédent, le Conseil d'Etat a déjà eu l'occasion d'accepter la prise en compte de ces informations post-clôture (pour un exemple d'application, voir CE 17-6-2015 n° 369076).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. et b. Au titre de l'exercice de dotation des provisions, réintégration totale ou partielle (ligne WI) des provisions fiscalement non déductibles.</p> <p>Au titre de l'exercice de reprise des provisions, déduction (ligne WU) des reprises de provisions précédemment réintégréées.</p>	



Comptable n°s 2571, 2577-1 et 2577-3
Fiscal n°s 9720 et 9730

216 Provison couvrant des charges non déductibles

Comptabilité	Fiscalité
Une provision nécessaire au plan comptable doit être constituée, indépendamment de sa déductibilité ou de son absence de déductibilité fiscale.	Pour être admises en déduction du résultat fiscal, les provisions doivent être destinées à faire face à une perte ou à une charge déductible de l'assiette de l'impôt, ce qui exclut les charges non déductibles par nature en raison d'une interdiction légale, ainsi que les charges qui ne sont pas engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Sont ainsi non déductibles, notamment : – les provisions pour impôts non déductibles (voir n° 370 et n° 372) (BOI-BIC-PROV-30-20-20 n° 30) ; – les provisions pour amendes et pénalités non déductibles (voir n° 364) ; – les provisions pour risque de non-recouvrement d'une créance résultant d'un acte anormal de gestion (CE 11-4-1986 n° 40646) ; – les (provisions pour) dépréciation de créances douteuses résultant d'un détournement de fonds commis par le dirigeant (CE 21-2-2005 n° 259083) ; – les provisions pour parachutes dorés excédant le plafond de déductibilité (voir n° 328).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WI) des provisions (ou de la quote-part) correspondantes. Déduction extra-comptable (ligne WU) des reprises de provisions correspondant aux dotations (ou quote-part de dotation) précédemment réintégréées.	



Comptable n°s 2571 et 2577-1
Fiscal n°s 9720 à 9730

Provisions pour risques

218 Provison pour pertes sur contrats

Comptabilité	Fiscalité
Lorsqu'une opération dont l'exécution s'échelonne sur plusieurs exercices s'avère déficitaire à la clôture d'un exercice, une provision pour perte est constituée. Sont concernées : – les prestations continues ; – les prestations discontinues à échéances successives ; – les contrats à long terme ; – les travaux d'entreprise.	La provision fiscalement déductible est limitée à l'excédent constaté entre le coût des travaux exécutés à la clôture et le prix de vente de ces mêmes travaux compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date (CGI art. 39-1-5° ; BOI-BIC-PROV-30-10-20 n° 10 ; BOI-BIC-PDSTK-20-20-20 n° 80). Autrement dit, les pertes prévisionnelles résultant des travaux restant à exécuter ne sont pas déductibles fiscalement sous forme de provisions. A 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 (coût des travaux réalisés/coût total prévisionnel ; BOI-BIC-PROV-30-10-20 n° 160).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WI) de la provision pour perte correspondant aux travaux non exécutés à la clôture. Déduction extra-comptable (ligne WU) des reprises de provisions correspondant aux dotations précédemment réintégréées.	



Comptable n°s 519, 519-1, 543-2, 547-2 et 626
Fiscal n° 9960

220 Provison pour pertes de change
Voir n° 182

Provisions pour charges

224 Provison pour retraite et obligations similaires

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les entreprises peuvent décider d'inscrire à leur bilan, sous forme de provision, le montant de leurs engagements en matière de retraite, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ en retraite.</p> <p>La constitution d'une provision totale constitue la méthode préférentielle.</p>	<p>Les provisions constituées en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou en préretraite des membres (ou anciens membres) du personnel et des mandataires sociaux ne sont pas déductibles (CGI art. 39-1-5°).</p> <p>Sont notamment visées (BOI-BIC-PROV-30-20-10-20 n° 270 à 330) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les indemnités fixes ou variables de départ à la retraite ; - les allocations de préretraite ; - les pensions et compléments de retraite ; - les indemnités de congés de fin de carrière. <p>Selon la jurisprudence, il en est de même des provisions destinées à faire face au paiement d'indemnités transactionnelles versées sous forme de rente mensuelle jusqu'à l'âge de la retraite en contrepartie de la renonciation par les salariés à la perception immédiate d'indemnités de licenciement (CE 5-3-1997 n° 126166), des provisions pour charges sociales afférentes aux allocations de départ à la retraite (CE 24-3-2006 n° 257330) et pour cotisations de mutuelle complémentaire santé (TA Cergy-Pontoise 29-10-2010 n° 07-10782). En revanche, le Conseil d'Etat a admis la déductibilité de la provision pour risque de mise en paiement de la contribution FNE, dont l'exigibilité n'est pas subordonnée au versement des allocations aux salariés (CE 1-10-2013 n° 351852).</p> <p>Sur les provisions afférentes à un compte épargne-temps qui ne peut être utilisé qu'en fin de carrière, voir n° 232.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration (ligne WI) des provisions pour charges de retraite au titre de l'exercice de leur dotation.</p> <p>Déduction extra-comptable (ligne WU) des reprises de provisions correspondant aux dotations précédemment réintégréés.</p>	



Comptable n° 947 s.
Fiscal n° 9895

226 Provision pour licenciement économique

Comptabilité	Fiscalité
<p>Une provision pour licenciement doit être constatée à la clôture, si l'annonce de la décision prise par l'organe compétent prévoyant les licenciements a été faite aux personnes concernées ou à leurs représentants à cette date (matérialisation de l'obligation de l'entreprise).</p>	<p>Les provisions destinées à faire face aux indemnités de licenciement pour motif économique ne sont pas déductibles (CGI art. 39-1-5°, al. 33), sauf si ces licenciements sont prononcés dans le cadre d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire (BOI-BIC-PROV-30-20-10-20 n° 220).</p> <p>Sont visées les indemnités légales ou toute autre indemnité de licenciement, quel qu'en soit le fondement, lorsqu'elle est supérieure à l'indemnité légale. Tel est le cas, notamment, des indemnités prévues par la convention collective, le contrat de travail, les usages, mais aussi des indemnités de licenciement versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE) (BOI précité n° 230 et 240).</p> <p>En revanche, les autres indemnités versées à cette occasion (préavis, congés payés, ...) ainsi que les frais de restructuration et les dépenses liées à la reconversion du personnel et aux diverses mesures d'accompagnement (reclassement, actions de formation...) ne sont notamment pas visées par cette interdiction (BOI précité n° 240).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration (ligne WI) des provisions pour licenciement économique au titre de l'exercice de leur dotation.</p> <p>Déduction extra-comptable (ligne WU) des reprises de provisions correspondant aux dotations précédemment réintégré.</p>	



Mémento

Comptable n° 911
Fiscal n° 9890

227 Provision pour plans de stock-options et d'attribution gratuite d'actions

Comptabilité	Fiscalité
<p>En cas de plans d'options d'achat d'actions et d'attribution gratuite d'actions rachetées (actions existantes), la société émettrice du plan doit comptabiliser, dès la décision d'attribution des options ou des actions gratuites (PCG art. 624-7 à 624-10) :</p> <p>a. une provision correspondant à la moins-value attendue lors de la remise des actions à ses propres salariés ou dirigeants.</p> <p>Cette provision doit être étalée linéairement sur la durée d'acquisition des droits par les bénéficiaires lorsque le plan prévoit une condition de présence.</p> <p>Sur l'absence de constatation de la charge de dilution, voir n° 192.</p> <p>b. une provision correspondant à la moins-value attendue lors de la remise des actions aux salariés ou dirigeants d'autres sociétés du groupe (le cas échéant).</p> <p>Cette provision n'est pas étalée.</p> <p>En outre, en cas de convention de refacturation intra-groupe, cette provision est compensée par la constatation d'un produit à recevoir du même montant au titre de la refacturation de la charge aux autres sociétés du groupe.</p>	<p>Selon l'administration (BOI-BIC-PROV-30-20-30 n° 80 à 110) :</p> <p>a. la provision comptabilisée au titre des salariés et dirigeants de la société émettrice est déductible (BOI-BIC-PROV-30-20-30 n° 80 à 100) ;</p> <p>b. lors de l'octroi des options, la provision comptabilisée au titre des salariés et dirigeants d'autres sociétés du groupe est déductible, à condition que la convention de refacturation entraîne la comptabilisation d'un produit à recevoir de même montant que la provision correspondant aux attributions d'actions gratuites ou d'options d'achat attribuées aux bénéficiaires des sociétés liées (BOI-BIC-PROV-30-20-30 n° 110).</p> <p>Cette déduction ne concerne toutefois que les provisions constatées à compter du 10 juin 2014.</p> <p>Lors de la reprise des provisions, s'il n'est pas possible d'identifier précisément, parmi les provisions réintégrées, celles qui ont été constatées avant le 10 juin 2014 et celles constatées à compter de cette date, les reprises de provisions pour attribution d'actions gratuites au personnel salarié des sociétés du groupe ne sont pas imposées jusqu'à épuisement des provisions non admises en déduction lors de leur constitution (BOI-BIC-PROV-30-20-30 n° 110).</p> <p>A notre avis, il devrait en être de même s'agissant des reprises de provisions pour options d'achat d'actions.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Aucun retraitement extra-comptable.</p> <p>b. Lors de la reprise des provisions, le cas échéant, déduction (ligne WU) de la reprise de provision.</p>	



Mémento

 Comptable n°s 3195-1, 3195-5, 3196-1 et 3196-5
 Fiscal n°s 88780 s. et 88820 s.

228 Provison pour coûts de démantèlement

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. En cas de dégradation immédiate, une provision pour remise en état est comptabilisée pour le montant total du coût de remise en état. Ce coût doit être inclus dans le coût d'entrée de l'actif.</p> <p>b. En cas de réestimation de la provision à la baisse, la variation négative doit être déduite du coût de l'actif de démantèlement par le biais d'une dépréciation.</p> <p>c. Si la réduction de la provision s'avère supérieure à la valeur nette comptable de l'actif de démantèlement, l'actif sous-jacent est déprécié.</p> <p>Les opérations visées aux a., b. et c. (constatation de la provision et réestimation à la baisse) sont des écritures de bilan et aucun compte de charge ou de produit n'est mouvementé.</p> <p>d. Si la réduction de la provision s'avère supérieure à la valeur nette comptable de l'actif sous-jacent, un produit est constaté.</p>	<p>a. La provision pour coûts de démantèlement n'est pas déductible (CGI art. 39 ter C ; BOI-BIC-PROV-60-100-20 n° 120).</p> <p>b. La révision à la baisse de l'estimation des coûts de démantèlement entraîne une rectification à due concurrence de la provision et de l'actif de démantèlement (CGI art. 39 ter C ; BOI-BIC-PROV-60-100-30 n° 100).</p> <p>c. La comptabilisation d'une dépréciation de l'actif sous-jacent constitue fiscalement un produit imposable (CGI art. 39 ter C ; BOI-BIC-PROV-60-100-30 n° 130).</p> <p>d. Le produit constaté est imposable.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Pas de retraitement extra-comptable (car la provision n'est pas comptabilisée en résultat).</p> <p>b. Pas de retraitement extra-comptable.</p> <p>c.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Réintégration (ligne WQ) de la dépréciation de l'actif sous-jacent comptabilisée. - Déduction (ligne WU) de la reprise de cette dépréciation. <p>d. Pas de retraitement extra-comptable.</p>	



Memento

Comptable n° 1411 (II) et 1516 à 1516-4
Fiscal n° 7590

229 Provison pour locaux inoccupés

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les loyers restant à courir après l'arrêt d'une activité jusqu'à l'échéance d'un contrat de location de biens peuvent devoir faire l'objet d'une provision.</p>	<p>La provision correspondant à la charge de loyers dus jusqu'à la fin du bail n'est pas déductible (CAA Versailles 19-12-2013 n° IIVEO3390).</p> <p>En effet, que les locaux soient occupés ou non, les loyers à venir présentent le caractère d'une charge future dont le fait générateur n'est pas encore intervenu, sous réserve que le paiement de ces loyers futurs n'entraîne pas inéluctablement une diminution de l'actif de l'entreprise.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration, à notre avis (ligne WI) des provisions pour locaux inoccupés au titre de l'exercice de leur dotation.</p> <p>Déduction (ligne WU) des reprises de provisions correspondant aux dotations précédemment réintégrées.</p>	



Memento

Comptable n° 943
Fiscal n° 9850

IX. Charges à payer et Dettes

Charges à payer

Attention ! Certaines charges comptabilisées en charges à payer ont fiscalement le caractère de provisions. Sur les obligations déclaratives à respecter pour pouvoir les déduire, voir MC 2557.

232 Compte épargne-temps

Comptabilité	Fiscalité
<p>L'indemnité est comptabilisée dans une subdivision du compte 428 « Personnel-Charges à payer » en contrepartie des dettes de personnel servant à l'alimentation du compte épargne-temps et définies par la convention ou l'accord collectif (il peut s'agir par exemple des droits à congés payés, d'une fraction de l'augmentation individuelle ou collective, de l'intéressement, etc.).</p> <p>Les charges sociales patronales afférentes à l'indemnité sont, à notre avis, également à transférer en même temps que l'indemnité dans un compte de dettes sociales provisionnées.</p>	<p>Selon l'administration, les provisions afférentes à un compte épargne-temps qui ne peut être utilisé qu'en fin de carrière ne sont pas déductibles (Rép. Gantier, AN 19-2-2001 n° 52401, non reprise dans Bofip) au motif qu'elles constitueraient des provisions pour retraite au sens de l'article 39-1-5° du CGI (voir n° 224).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Au titre de l'exercice de constitution des provisions, réintégration des provisions non déductibles (ligne W1). Déduction extra-comptable (ligne WU) des reprises de provisions correspondant aux dotations précédemment réintégréées.</p>	



Memento

Comptable n° 895 et 917
Fiscal n° 9880

234 Provision pour indemnité de congés payés (régime sur option)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les indemnités de congés payés doivent être provisionnées à la clôture pour la fraction déjà acquise par le salarié au titre de l'exercice, y compris les charges sociales et fiscales y afférentes.</p>	<p>Si l'entreprise créée avant 1987 a opté pour le maintien du régime antérieur de déductibilité des indemnités de congés payés, celles-ci constituent une charge de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant ; elles ne sont donc déductibles qu'au cours de l'exercice de leur versement (CGI art. 39-1-1° bis).</p> <p>Sur le traitement fiscal de l'indemnité de congés payés en cas d'absorption d'une société soumise au régime optionnel par une société relevant du régime de droit commun, voir M Fusions 7904.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>En cas d'option :</p> <ul style="list-style-type: none"> - réintégration (ligne W1) de la dotation aux provisions correspondant aux indemnités de congés payés (charges sociales et fiscales y afférentes incluses) ; - déduction extra-comptable (ligne WU) de la reprise de provision de l'exercice précédent. 	



Memento

Comptable n° 894 à 894-3
Fiscal n° 9885

236 Provision pour impôts et taxes

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Cas général En l'absence de précisions dans le PCG, les prélèvements obligatoires de toutes natures (notamment les impôts, taxes, contributions, ...) à la charge de l'entreprise constituent, à notre avis, des charges de l'exercice au cours duquel le fait générateur entraînant l'exigibilité, immédiate ou différée, de ces prélèvements est intervenu.</p> <p>b. Taxe sur les surfaces commerciales (Tascom, anciennement taxe sur les grandes surfaces) Depuis le 1^{er} janvier 2016, la taxe sur les surfaces commerciales (ainsi que la taxe additionnelle due par certains distributeurs ; CGI art. 302 bis ZA ; BOI-TFP-TASC) constitue, à notre avis, une charge de l'exercice au cours duquel a été réalisé le chiffre d'affaires sur lequel elle est basée (dès qu'il est probable que celui-ci, annualisé au prorata de la durée d'exploitation, atteigne le seuil d'assujettissement), peu importe son existence ou non au 1^{er} janvier de l'année suivant la réalisation de ce chiffre d'affaires.</p> <p>En effet, depuis le 1^{er} janvier 2016, cette taxe est due (Loi 72-657 du 13-7-1972 art. 6 modifié par la loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 66 ; BOI-TFP-TSC) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - par les établissements existant au 1^{er} janvier n et elle est alors calculée en fonction du chiffre d'affaires de l'année n-1 ; - mais également par ceux qui cessent définitivement leur exploitation en cours d'année ; dans ce cas, elle est calculée en fonction du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année de cessation d'exploitation. <p>En conséquence, la Tascom est à provisionner au fur et à mesure de la réalisation du chiffre d'affaires à partir duquel elle est déterminée.</p> <p>c. Contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S, anciennement « Organic ») et contribution additionnelle à la C3S Selon le principe général rappelé ci-avant (§ a), elles devraient, à notre avis, constituer des charges de l'exercice en cours au 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition. Néanmoins, en pratique, elles sont en général comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel a été réalisé le chiffre d'affaires sur lequel elles sont basées.</p>	<p>a. Les entreprises peuvent déduire les provisions constituées en vue de faire face au paiement d'un impôt déductible, qui se rattache aux opérations déjà effectuées et dont le fait générateur est intervenu avant la clôture de l'exercice (CE 25-10-1972 n° 80122 ; CE 13-12-1972 n° 81107 ; CE 18-5-1983 n° 29524 ; BOI-BIC-PROV-30-20-20 n° 10 et 50).</p> <p>L'administration exige en outre que l'impôt présente un caractère permanent, ce qui exclut tous les impôts exceptionnels (BOI-BIC-PROV-30-20-20 n° 40).</p> <p>La condition tenant au caractère permanent de l'impôt est, à notre avis, contraire à l'article 39-1-5° du CGI et à la jurisprudence précitée du Conseil d'Etat et n'était toutefois pas appliquée par l'administration pour la taxe sur les hautes rémunérations due sur les rémunérations attribuées en 2013 et 2014 (BOI-TPS-THR n° 540).</p> <p>b. Cette taxe étant déductible (CGI art. 39, 1-6°) et due, à compter du 1^{er} janvier 2016, indépendamment de l'existence de l'établissement au 1^{er} janvier, la provision devrait désormais, à notre avis, être admise en déduction.</p> <p>En effet, le refus de déduction de la provision par l'administration (BOI-BIC-PROV-30-20-20 n° 280 et 290) était fondé sur le fait que le fait générateur de la Tascom était jusqu'en 2015 l'existence de l'établissement au 1^{er} janvier, et ne nous paraît plus justifié.</p> <p>Toutefois, l'Administration n'a pas encore mis à jour le Bofip précité.</p> <p>c. Ces contributions constituent une charge déductible des résultats de l'exercice en cours au 1^{er} janvier de l'année civile au titre de laquelle elles sont dues (CGI art. 39, 1-6°).</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

a. Cas général Pour les impôts déductibles ne présentant pas un caractère permanent, réintégration (ligne W1) de la provision non déductible. Déduction (ligne WU) de la reprise de provision.

b. Tascom A notre avis, pas de retraitement extra-comptable.

c. C3S et contribution additionnelle à la C3S Si elles sont comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel est réalisé le chiffre d'affaires sur lequel elles sont basées :

- pour les exercices coïncidant avec l'année civile, réintégration extra-comptable (ligne W1) de la charge à payer comptabilisée au titre de la contribution (ou de la taxe) assise sur le chiffre d'affaires de l'exercice. Cette charge sera déduite de manière extra-comptable (ligne WU) au titre de l'exercice suivant ;
- pour les exercices ne coïncidant pas avec l'année civile, réintégration (ligne W1) de la charge à payer comptabilisée au titre de la contribution (ou de la taxe) calculée sur le chiffre d'affaires réalisé entre le 1^{er} janvier et la date de clôture de l'exercice. Cette contribution (ou cette taxe) sera déduite de manière extra-comptable au titre de l'exercice suivant (ligne WU).



Memento

Comptable n°s 860, 877-2, 878 et 878-1
Fiscal n°s 9860, 9865 et 75000 à 75050**238** Participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Voir n° 368.

Dettes fiscales (impôt sur les bénéfices)**240** Impôt sur les sociétés

Voir n° 370.

241 Contribution sociale sur les bénéfices de 3,3%

Voir n° 371.

242 Contribution exceptionnelle de 10,7%

Voir n° 372.

243 Contribution sur les revenus distribués de 3%

Voir n° 373.

X. Produits constatés d'avance

244 Chèques-cadeaux, cartes de fidélité, bons de réduction

Comptabilité	Fiscalité
<p>En principe, de tels avantages doivent donner lieu à la comptabilisation de provisions dès la vente initiale (Avis CU CNC n° 2004-E du 13-10-2004).</p> <p>Les entreprises qui, avant l'ouverture de leur exercice 2004, comptabilisaient les droits à réduction ou avantages accordés à leurs clients sous forme de produits constatés d'avance doivent continuer de le faire pour leurs exercices ouverts à compter de 2004, dès lors que le montant de ces produits constatés d'avance est au moins équivalent à celui de la provision visée dans l'avis CU CNC n° 2004-E du 13 octobre 2004.</p> <p>En pratique, ce mode de comptabilisation conduit à différer une quote-part du chiffre d'affaires jusqu'à la 2^e vente, et donc une quote-part de la marge attachée à cette 2^e vente, contrairement à la comptabilisation d'une provision dont le montant est basé sur le coût de revient de l'avantage accordé.</p>	<p>La comptabilisation des chèques-cadeaux et autres avantages en produits constatés d'avance a notamment pour effet de minorer le bénéfice soumis à l'IS.</p> <p>Selon le Service Juridique de la fiscalité à la DGFIP, interrogé par nos soins dans le cadre de la journée « Arrêté des Comptes et Résultat Fiscal 2010 » Les Echos Conférences - PwC, les entreprises peuvent comptabiliser ces bons sous forme de produits constatés d'avance, à condition que la marge ne soit pas fiscalement différée, afin d'assurer une neutralité de traitement par rapport aux entreprises qui comptabilisent leurs bons de réduction sous forme de provision.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>– Réintégration de la marge l'exercice de comptabilisation du produit constaté d'avance (ligne WQ). – Déduction de la marge l'exercice de sa constatation (ligne XG).</p> <p>Sur les conséquences en matière de taxes assises sur le chiffre d'affaires, voir MC 622.</p>	



Memento

Comptable n° 622
Fiscal n° 9950

245 Cession-bail d'immeuble (lease-back)

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. La plus-value dégagée lors de la cession d'un immeuble immédiatement repris en crédit-bail (cession-bail ou lease-back) est comptabilisée en produits constatés d'avance et reprise pendant la durée du contrat au prorata des loyers.</p> <p>En revanche, lorsque le bien est vendu au prix de marché et repris en location simple, la plus-value de cession est comptabilisée immédiatement en résultat.</p> <p>La moins-value de cession-bail est toujours immédiatement comptabilisée en charge.</p>	<p>a. La plus-value de cession est en principe imposable immédiatement en totalité.</p> <p>b. Toutefois, lorsque la cession-bail de l'immeuble est intervenue entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2012, l'entreprise a pu opter pour son étalement linéaire sur la durée du contrat, sans que cette durée puisse excéder 15 ans (CGI art. 39 novodécies et BOI-BIC-PVMV-40-20-60). La moins-value de cession-bail est immédiatement déductible.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. En l'absence d'étalement fiscal de la plus-value au titre des exercices suivants celui de la cession (année au titre de laquelle le produit comptabilisé en produit constaté d'avance a été réintégré extra-comptablement ligne WQ), déduction extra-comptable (ligne XG) de la quote-part de produit constaté d'avance reprise en résultat.</p> <p>b. Si l'option pour l'étalement fiscal de la plus-value a été exercée, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer sauf si l'étalement comptable de la plus-value diffère de son étalement fiscal (cas de la répartition non linéaire des loyers). Dans ce cas, sur les imprimés de l'année de cession et des exercices suivants, réintégration (ligne WN) ou déduction (ligne WZ) de la différence entre la quote-part comptable et la quote-part fiscale de plus-value rapportée au résultat.</p>	



Memento

Comptable n° 1530
Fiscal n° 19297

246 Obligations avec bon de souscription d'obligations (Obso)

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Lors de la souscription des obligations avec bon(s) de souscription, la société émettrice comptabilise :</p> <ul style="list-style-type: none"> – en prime de remboursement, la différence entre la valeur de remboursement et la valeur actuelle de l'emprunt, – en contrepartie d'un produit constaté d'avance correspondant à la valeur du bon de souscription d'obligations. <p>La prime de remboursement est amortissable sur la durée de l'emprunt selon les conditions prévues par le PCG (voir MC 2128-1 et n° 348).</p> <p>b. Lors de l'exercice des bons, les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat sur la durée du second emprunt.</p>	<p>a. L'amortissement de la prime de remboursement correspondant au BSO n'est pas déductible, s'agissant de sommes reçues lors de l'émission (BOI-BIC-CHG-50-30-20-20 n° 110).</p> <p>b. Fiscalement (BOI précité), cette constatation ne constitue pas un produit imposable, les fractions d'amortissement correspondant au BSO ayant été réintégrées (voir a. ci-avant).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Réintégration (ligne WE) de l'amortissement non déductible.</p> <p>b. Déduction (ligne XG) du produit comptabilisé.</p>	



Comptable n° 2136-1
Doc. FL BIC-XI-2545 à 2550

248 Bonus écologique sur véhicules loués ou pris en crédit-bail

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Le bonus écologique octroyé à l'occasion de la prise en crédit-bail ou en location supérieure à deux ans d'une voiture particulière non polluante (Décret 2007-1873 du 26-12-2007) devrait, à notre avis, pouvoir être qualifié de subvention.</p> <p>Dans ce cas, à notre avis, il paraît possible de tenir compte du rythme des dépenses correspondantes et :</p> <ul style="list-style-type: none"> – de constater une partie du bonus en « Produits constatés d'avance » ; – de l'étaler pour tenir compte du rythme des loyers versés. <p>A noter : en cas de crédit-bail, par simplification et afin d'éviter une divergence avec les règles fiscales (voir colonne ci-contre), il devait être possible, à notre avis, d'étalement linéairement la prise en compte du bonus par parts égales sur la durée du contrat.</p>	<p>Selon la DLF, interrogée par nos soins dans le cadre de notre journée « Arrêté des Comptes et Résultat fiscal 2008 » Les Echos Conférences-PwC :</p> <p>a. Crédit-bail Le bonus écologique pourrait bénéficier de l'option pour l'étalement des subventions d'équipement lorsque le véhicule est pris en crédit-bail (CGI art. 42 septies). Toutefois, la reprise doit être faite par parts égales (et non au rythme des loyers).</p> <p>b. Location supérieure à deux ans Le bonus est immédiatement imposable en totalité.</p> <p>Cette position étend aux BIC une décision de rescrit rendue en matière de BNC (BOI-BNC-BASE-20-20 n° 530).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Pour les véhicules en crédit-bail, retraitements (lignes WQ et XG) à raison de la différence éventuelle entre l'étalement comptable et l'étalement fiscalement admis du bonus.</p> <p>b. Pour les véhicules loués (location simple) et pour lesquels l'entreprise a opté comptablement pour l'étalement du bonus :</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'exercice de comptabilisation du bonus : réintégration (ligne WQ) de la quote-part du bonus comptabilisée en « Produits constatés d'avance » ; – les exercices suivants, déduction (ligne XG) de la quote-part du bonus reprise en produits sur l'exercice. 	



Comptable n° 648-4
Doc. FL BNC-II-5940

Divergences Compte de résultat - Produits

XI. Produits d'exploitation

Production stockée

250 Contrat à long terme générant des produits financiers

Comptabilité	Fiscalité
Les produits entrant dans le calcul de la marge d'un contrat à long terme comprennent notamment les produits financiers directs ou indirects résultant des conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie. Autrement dit, ces produits ne sont pas pris en compte dans le résultat lorsqu'ils sont acquis, mais sont différés tant que le résultat de l'opération n'est pas dégagé.	Les produits financiers résultant du placement d'acomptes reçus dans le cadre de l'opération sont immédiatement imposables (BOI-BIC-PROV-30-10-20 n° 110).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) des produits financiers dont la prise en compte a été comptablement différée. Déduction corrélative (ligne XG) de ces produits lors de leur prise en compte en comptabilité.	



Memento

Comptable n° 548-1 et 549
Fiscal n° 7985

252 Stocks dont le coût de production inclut l'amortissement de logiciels

Comptabilité	Fiscalité
L'amortissement des coûts de logiciels est systématiquement inclus dans le coût de production des stocks à condition que les travaux correspondants soient utilisés dans le processus de production des stocks.	Les frais de conception de logiciels sont, au choix de l'entreprise (exercé distinctement pour chaque logiciel) : – soit immédiatement déduits ; – soit immobilisés et amortis. La déduction fiscale immédiate des frais de conception de logiciels est possible même si ces frais sont comptablement immobilisés. Dans ce cas, la déduction est effectuée au moyen d'amortissements dérogatoires sur l'exercice au cours duquel ces dépenses sont inscrites à l'actif (BOI-BIC-CHG-20-30-30 n° 80). Les frais de conception de logiciels que l'entreprise a choisis de déduire immédiatement sur le plan fiscal ne peuvent pas être inclus dans le coût de production des stocks (CGI art. 236-I).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Lors de la cession de stocks dont le coût de production inclut l'amortissement de frais de conception de logiciels qui ont été fiscalement immédiatement déduits : réintégration (ligne WQ) au résultat de l'exercice de cession de l'amortissement des logiciels inclus dans le coût. Sur les retraitements à effectuer lors de la dépréciation des stocks, voir n° 174.	



Memento

Comptable n° 1176-3 et 1176-4
Fiscal n° 8420

254] Apport de stocks dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun

Voir MFusions 12205.

256] Cession de stocks acquis par voie d'apport dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun

Voir MFusions 12255.

258] Apport de stocks dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur

Voir MFusions 12305 chez l'apporteuse ;

Voir MFusions 12315 chez la bénéficiaire de l'apport.

Autres produits de gestion courante

262] Indemnité d'assurance décès au profit de l'entreprise sur la tête d'un collaborateur

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. L'indemnité pour perte d'exploitation versée en cas de décès constitue un produit d'exploitation. Pour ce qui est des contrats mixtes, voir MC 830-1 (III).</p>	<p>a. Contrats d'assurance dits « hommes-clés » Si le décès survient, l'imposition de l'indemnité perçue par l'entreprise peut être étalée sur l'année de réalisation du profit correspondant et les quatre années suivantes (CGI art. 38 quater).</p> <p>b. Autres contrats d'assurance au profit de l'entreprise sur la tête d'un collaborateur Les primes versées à ce titre n'ayant pas pu être déduites au cours du contrat (voir n° 306), le capital versé au moment du décès ou à l'expiration du contrat est imposable immédiatement mais sous déduction des primes non déduites.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. En cas de décès de l'« homme-clé », si l'étalement de l'imposition de l'indemnité est choisi :</p> <ul style="list-style-type: none"> - déduction (ligne XG) de 4/5^e de cette indemnité au titre de l'exercice de réalisation du profit ; - réintégration (ligne WQ) de 1/5^e de l'indemnité au titre des quatre exercices suivants. <p>b. Pour les contrats autres, qui sont qualifiés d'opérations de placement, au titre de l'exercice du versement du capital, déduction (ligne XG) des primes précédemment réintégrées.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer au titre des primes, voir n° 306.</p>	



Mémento

Comptable n° 830-1
Fiscal n° 8075

263 Droit d'entrée versé dans le cadre d'un contrat de location

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le droit d'entrée, versé par un locataire à son bailleur, doit être réparti sur la durée du bail par l'intermédiaire du compte de régularisation 487 « Produits constatés d'avance » lorsqu'il correspond :</p> <ul style="list-style-type: none"> – à un supplément de loyer – ou à la contrepartie de prestations économiques offertes par le bailleur au locataire sur la durée du bail. <p>Tel est le cas lorsque le droit d'entrée correspond à des travaux d'aménagement du local achevés avant la prise du bail. En effet, dans ce cas, il rémunère la mise à disposition de ces aménagements sur la durée du bail.</p>	<p>Lorsque le droit d'entrée rémunère des prestations accessoires à la location, il est la contrepartie de prestations continues et son imposition doit être répartie sur la durée du bail (CE 14-4-2008 n° 293577 ; BOI-BIC-PDSTK-IO-30-20 n° 30).</p> <p>Toutefois, selon l'administration et la CAA de Lyon, lorsque le droit d'entrée rémunère des travaux d'aménagement du local achevés avant la conclusion du bail qui présentent le caractère d'une prestation ponctuelle dissociable de la mise à disposition des locaux, il doit être imposé immédiatement (CAA Lyon 3-12-2015, n° 13LY00026 ; BOI-BIC-PDSTK-IO-30-20 n° 30).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Les sociétés qui souhaitent éviter tout risque de redressement peuvent procéder aux retraitements suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> – réintégration (ligne WQ) du produit constaté d'avance l'exercice de sa constatation ; – déduction (ligne XG) de la quote-part du produit constaté d'avance passée en résultat au titre des exercices ultérieurs. 	



Comptable n° 582
Fiscal n° 7915

264 Redevance de concession ou de sous-concession de licences de brevets, d'inventions brevetables et de procédés de fabrication industriels

Voir n° 330 et n° 404.

Provisions d'exploitation

266 Reprises de provisions d'exploitation

Voir n° 44 (calcul des dépréciations).

Voir n° 52 (dépréciation des immeubles de placement).

Voir n° 54 (dépréciation d'œuvre d'artiste vivant).

Voir n° 172 (produits finis et marchandises revendues en l'état).

Voir n° 212, 214 et 216 (règles générales sur les provisions).

Voir n° 218 (provision pour pertes sur contrats).

Voir n° 224 (provision pour pensions et obligations similaires).

Voir n° 226 (provision pour licenciement économique).

Voir n° 227 (provision pour plans de groupe de stock-options et d'attribution gratuite d'actions).

Voir n° 229 (provision pour locaux inoccupés).

Voir n° 232 (compte épargne-temps).

Voir n° 234 (provision pour indemnité de congés payés).

Voir MFusions 12130 (dépréciation du mali technique).

Voir MFusions 12140 (cession de l'immobilisation à laquelle une quote-part de mali technique est affectée).

XII. Produits financiers

268 Quote-part de résultat dans une société de personnes non soumise à l'IS

Comptabilité	Fiscalité
<p>En principe, un produit est comptabilisé dès la décision de distribution par la société de personnes.</p> <p>En cas de résultat déficitaire de la société de personnes, la société mère constituée à l'arrêté des comptes :</p> <ul style="list-style-type: none"> – une dépréciation, si la valeur d'inventaire de sa participation est inférieure au coût d'acquisition ; – une provision pour risque complémentaire, si elle est tenue de supporter des dettes au-delà du montant de sa participation. 	<p>Fiscalement, les résultats d'une société de personnes sont réputés appréhendés par ses membres dès la clôture de l'exercice de leur réalisation, ce qui nécessite des retraitements extra-comptables (CGI art. 218 bis).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Réintégration (ligne K7) ou déduction (ligne WT) de la quote-part des bénéfices ou des déficits fiscaux réalisés par la société de personnes (ou le GIE). <p>La quote-part de bénéfices est également mentionnée case WL.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Déduction (ligne XG) des distributions de la société de personnes comptabilisées. <p>Sur les retraitements à effectuer en cas de dépréciation et de cession de titres, voir n° 112 et n° 142.</p>	



Comptable n° 1871-1 à 1872
Fiscal n° 37600 à 37665

270 Quote-part de résultat dans un GIE

Comptabilité	Fiscalité
<p>La quote-part de bénéfice dans le GIE est enregistrée en produit dès la clôture de l'exercice de la société membre si l'assemblée du GIE s'est réunie avant l'arrêté des comptes de cette société membre.</p> <p>Pour les autres situations, voir n° 268 « Quote-part de résultat dans une société de personnes ».</p>	<p>Fiscalement, les résultats d'un GIE sont réputés appréhendés par ses membres dès la clôture de l'exercice de leur réalisation, ce qui nécessite des retraitements extra-comptables (CGI art. 39 quater).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> – Réintégration (ligne K7) ou déduction (ligne WT) de la quote-part des bénéfices ou des déficits fiscaux réalisés par le GIE. <p>La quote-part de bénéfices est également mentionnée case WL.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Déduction (ligne XG) des quotes-parts bénéficiaires de résultat dans le GIE comptabilisées. <p>Sur les retraitements à effectuer en cas de dépréciation et de cession de parts, voir n° 112 et n° 142.</p>	



Comptable n° 1872 et 1940-2
Fiscal n° 37600 à 37670 et 37835

272 Dividende : exercice de rattachement

Comptabilité	Fiscalité
Ils sont comptabilisés, à notre avis, en produits à recevoir dès la décision de l'assemblée de distribuer des dividendes.	En principe, les produits sont pris en compte dans le résultat fiscal à la date de leur perception qui correspond généralement à la date de détachement du coupon (BODGI 4 K-1-83 n° 25, position non reprise dans Bofip). S'agissant d'une position fondée sur l'imposition des dividendes, non pas lors de leur perception, mais dès l'exercice de l'assemblée générale ayant décidé la distribution, voir CAA Lyon 11-2-2014 n° 12LYO2778.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Si l'on s'en tient à la position de l'administration : – Déduction (ligne XG) des dividendes comptabilisés, mais non encaissés à la clôture de l'exercice. – Réintégration (ligne WQ) des dividendes au titre de l'exercice de leur encaissement.	



Comptable n° 1861
Fiscal n° 7955

273 Dividende : régime des sociétés mères et filiales

Comptabilité	Fiscalité
Les dividendes sont comptabilisés en produits financiers. Sur la comptabilisation des dividendes de source étrangère auxquels est attaché un crédit d'impôt, voir MC 1863 à 1863-3.	Lorsque les conditions pour bénéficier du régime des sociétés mères et filiales sont satisfaites et que l'option pour ce régime est exercée, les dividendes sont exonérés, sauf à hauteur d'une quote-part de frais et charges fixée à 5% (ou 1% pour les exercices ouverts depuis le 1 ^{er} janvier 2016 s'agissant des distributions effectuées entre sociétés appartenant à un même groupe fiscal ou sous certaines conditions par une filiale étrangère implantée au sein de l'UE ou de l'EEE) (CGI art. 145 et 216). A noter : les dividendes et revenus distribués, qu'ils bénéficient ou non du régime des sociétés mères, ne sont pas pris en compte dans l'assiette de la limitation générale de déduction des charges financières nettes (voir n° 340) (BOI-IS-BASE-35-40 n° 80).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Déduction de la fraction du dividende non imposable à l'IS (ligne XA) obtenue par différence entre : – le montant du dividende encaissé ; – la quote-part de frais et charges égale à 5% (ou 1% dans certaines situations) du produit des participations, crédit d'impôt compris. Cette quote-part est indiquée distinctement dans la case spéciale 2A prévue à cet effet sur la ligne XA.	



Comptable n° 1861
Fiscal n° 40850 à 41050

274 Profit résultant de l'incorporation d'une créance achetée décotée

Comptabilité	Fiscalité
<p>Selon la CNCC, en cas d'augmentation de capital libérée par compensation avec une créance achetée décotée, le créancier devrait (Bull. CNCC n° 131, septembre 2003, EC 2003-37, p. 496) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – comptabiliser les titres reçus à leur valeur de souscription, en l'occurrence le montant nominal de la créance ; – constater corrélativement le profit résultant de la compensation entre la créance (montant décoté) et la dette résultant de la souscription au capital (nominal de la créance). <p>En outre, il y a lieu de constituer, le cas échéant, une dépréciation sur les titres, calculée en fonction de leur valeur d'utilité pour l'entreprise (PCG art. 221-3).</p> <p>Sur la possibilité, à notre avis, de comptabiliser les titres pour la valeur vénale de la créance ou des titres, voir MC 1918-4.</p>	<p>En cas d'augmentation de capital libérée par compensation avec une créance acquise auprès d'une entreprise tierce, le profit imposable de la société cessionnaire de la créance est déterminé en tenant compte de la valeur réelle des titres de participation reçus en contrepartie, et non de leur valeur nominale (CGI art. 209 VII bis), à condition que la société ayant cédé la créance ne soit liée (au sens de l'article 39-12 du CGI, voir MC 1808) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – ni à la société émettrice ; – ni à la société rachetant la créance. <p>L'absence de lien de dépendance est appréciée au cours des 12 mois qui précèdent la date de souscription des titres et des 12 mois qui suivent cette date, soit au total, sur une période de 2 ans.</p> <p>Si des liens de dépendance apparaissent dans les 12 mois qui suivent l'apport, la déduction pratiquée doit être neutralisée, sauf si ces liens surviennent au cours de l'exercice d'apport, l'entreprise n'ayant alors à procéder à aucun retraitement extra-comptable (ni déduction ni réintégration) (BOI-IS-BASE-10-30 n° 130 et 140).</p> <p>A noter : la Cour administrative d'appel de Paris a jugé, sans poser de condition tenant à l'absence de liens de dépendance, que l'incorporation d'une créance acquise décotée est génératrice d'un bénéfice (ou d'une perte) égal à la différence entre la valeur réelle des titres remis en contrepartie de l'apport et la valeur nette pour laquelle la créance figurait à l'actif de l'entreprise créancière (CAA Paris 28-5-1998 n° 94-1916).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Déduction (ligne XG) du produit constaté à hauteur de la différence entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la valeur nominale des titres, – et leur valeur réelle. <p>Si des liens de dépendance apparaissent dans les 12 mois qui suivent l'apport, mais au cours d'un exercice suivant, réintégration (ligne WQ) du montant de la déduction pratiquée.</p>	



Comptable n° 1918-4
Fiscal n° 8095

276 Pénalités pour paiement tardif des factures (et indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement)

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Chez le fournisseur, dès le retard de paiement, une créance est constatée à la clôture.</p> <p>En effet, les pénalités sont dues de plein droit :</p> <ul style="list-style-type: none"> – même en l'absence de conditions générales de vente (C. com. art. L 441-6 et Cass. com. 3-3-2009 n° 07-16.527) ; – même en l'absence de mise en demeure, lorsque les conditions générales de vente en prévoient pourtant une (à notre avis). <p>La DGCCRF a précisé, concernant l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement prévue par l'article L 441-6 du Code de commerce :</p> <ul style="list-style-type: none"> – qu'il n'est pas nécessaire de la facturer ; – qu'elle est due dès le 1^{er} jour de retard de paiement, même lorsque la facture prévoit un paiement à réception ; – qu'elle ne s'applique pas auprès des clients non visés par le Code de commerce (consommateurs, particuliers). <p>b. Toutefois, si, pour des raisons commerciales, le fournisseur décide de ne pas réclamer les intérêts de retard à son débiteur, la créance n'est pas comptabilisée ou est immédiatement dépréciée.</p> <p>Sur le traitement des pénalités chez le client, voir n° 346.</p>	<p>a. Les produits et les charges correspondant aux pénalités pour paiement tardif des factures mentionnées aux articles L 441-3 et L 441-6 du Code de commerce et aux indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement institués par l'article 121 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 (codifié à l'article L 441-6 du Code de commerce) sont respectivement rattachés à l'exercice de leur encaissement et de leur paiement (CGI art. 237 sexies ; BOI-BIC-BASE-20-10 n° 230).</p> <p>A noter : les pénalités pour paiement tardif ne sont pas à prendre en compte au titre des produits financiers venant minorer l'assiette des charges financières nettes soumises, le cas échéant, à la limitation générale de déduction (voir n° 340) (BOI-IS-BASE-35-40 n° 80).</p> <p>b. La charge correspondant à l'avoir ne devrait, à notre avis, pas être déductible, la créance sous-jacente n'ayant pas donné lieu à un produit imposable (voir a. ci-avant).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués :</p> <ul style="list-style-type: none"> – au titre de l'exercice de comptabilisation de la créance, déduction (ligne XG) du produit correspondant ; – au titre de l'exercice de paiement effectif des pénalités et indemnités forfaitaires, réintégration (ligne WQ) du montant encaissé. <p>Sur les retraitements à effectuer chez le client, voir n° 346.</p> <p>b. A notre avis, réintégration (ligne WQ) de la charge correspondant à l'avoir émis.</p>	



Comptable n° 2419-1
Fiscal n° 7995

277 Opérations à terme sur les marchés financiers

Voir n° 350.

278 Reprises sur provisions à caractère financier

Voir n° 104 à 120 (dépréciation des titres).

Voir n° 182 (pertes de change latentes).

280 Boni de fusion (opération placée sous le régime fiscal de faveur)

Voir MFusions 12105 (opération à la valeur comptable).

Voir MFusions 12320 (opération à la valeur réelle).

XIII. Produits exceptionnels

282 Abandon de créance à caractère financier

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. La société bénéficiaire de l'abandon constate un produit exceptionnel à hauteur de l'abandon consenti par la société mère.</p>	<p>a. Principe L'abandon de créance constitue, en principe, un produit imposable.</p> <p>b. Exception En cas d'abandon de créance financier accordé par une société mère à sa filiale, la fraction de l'abandon qui a été réintégrée chez la société mère (voir n° 342) est exonérée d'IS chez la filiale bénéficiaire, à condition que celle-ci s'engage à augmenter son capital, avant la clôture du second exercice suivant celui de l'opération, au profit de sa société mère (CGI art. 216 A). L'engagement doit être joint à la déclaration de résultat de l'exercice de l'abandon. En cas de manquement à l'engagement pris, la filiale bénéficiaire doit rapporter le montant concerné à son résultat imposable de l'exercice de l'abandon.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>b. Déduction extra-comptable (ligne XG) pour un montant correspondant à l'engagement d'augmentation de capital et dans la limite de la fraction non déductible de l'abandon chez la société mère ayant consenti l'aide. Sur la cession des titres de la filiale ayant bénéficié de l'abandon non déductible, voir n° 146. Pas de retraitement extra-comptable de l'exercice du manquement à l'engagement pris, mais souscription d'une déclaration rectificative au titre de l'exercice de l'abandon.</p>	



Comptable n° 2153-2
Fiscal n° 8955

283 Dégrèvement d'impôt

Comptabilité	Fiscalité
<p>Un produit exceptionnel est constaté à hauteur des dégrèvements d'impôt accordés au titre de l'exercice.</p> <p>Un produit à recevoir est constaté à la clôture de l'exercice à hauteur du montant qui a fait l'objet d'une réclamation contentieuse s'il présente le caractère d'une créance acquise.</p> <p>Les intérêts moratoires correspondants, accordés ou attendus, nous paraissent devoir suivre le même traitement comptable.</p>	<p>Si le dégrèvement porte sur un impôt non déductible, il n'est pas imposable (BOI-BIC-PDSTK-10-30-30 n° 120). Sur le dégrèvement de contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée, voir n° 321.</p> <p>Les intérêts moratoires ne sont imposables que si le dégrèvement est lui-même imposable, c'est-à-dire s'il porte sur des impositions déductibles (BOI-CTX-DG- 20-50-30 n° 320 et 330 ; CE 14-12-2007 n° 297217).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Déduction (ligne XG) du produit comptabilisé.</p>	



Comptable n° 2912-1
Fiscal n° 8105

284 Indemnité réparatrice d'une charge non déductible

Comptabilité	Fiscalité
Les indemnités reçues en réparation d'un préjudice, en compensation d'une charge ou d'une perte de recette sont comptabilisées en transfert de charges.	Le produit correspondant à l'indemnité reçue n'est imposable que si la charge qu'elle compense est elle-même déductible. Ainsi, par exemple, une indemnité versée en compensation de pénalités fiscales, qui sont par nature non déductibles, n'est pas imposable (CE 12-3-1982 n° 17074). Sur l'indemnité reçue par une filiale à sa sortie d'un groupe intégré, voir n° 375.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Lorsque l'indemnité couvre une charge non déductible fiscalement, le produit doit être déduit extra-comptablement (ligne XG).	



Memento

Comptable n° 2399
Fiscal n° 8065

286 Assurance décès contractée au profit de la banque en vue de garantir le remboursement d'un emprunt : produit résultant de l'annulation de la dette

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. En cas de survenance du décès, le produit résultant de l'annulation de la dette est comptabilisé au titre de l'exercice du décès en résultat exceptionnel.</p> <p>Sur la comptabilisation des primes, voir n° 308.</p>	<p>a. Police d'assurance souscrite librement par l'entreprise Si le décès survient, le produit comptabilisé résultant de l'annulation de l'emprunt peut être étalé sur l'année de sa réalisation et les quatre années suivantes (CGI art. 38 quater ; BOI-BIC-CHG-40-20-20 n° 150 à 210 ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-20 n° 130).</p> <p>Les primes non déduites au cours du contrat viennent en déduction de ce produit (de manière échelonnée sur cinq ans si le produit a été étalé). (voir n° 308).</p> <p>b. Contrat imposé par la banque Si le décès survient, le produit comptabilisé résultant de l'annulation de la dette peut être étalé sur l'année de sa réalisation et les quatre années suivantes (CGI art. 38 quater).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Police d'assurance souscrite librement par l'entreprise</p> <ul style="list-style-type: none"> - au titre de l'exercice de l'annulation de l'emprunt (suite au décès de la personne assurée) : <ul style="list-style-type: none"> • si l'étalement du produit n'est pas demandé, déduction (ligne XG) des primes non déduites versées au titre du contrat (aucun retraitement n'est à effectuer au titre du produit, celui-ci étant déjà inclus dans le résultat comptable de l'exercice), • si l'étalement du produit est demandé, déduction (ligne XG) des 4/5° du produit majoré de 1/5° des primes versées au titre de ce contrat et non déduites ; - au titre des quatre exercices suivant l'annulation de la dette, si le produit a été étalé, réintégration (ligne WQ) de 1/5° de l'indemnisation sous déduction de 1/5° des primes. <p>b. Contrat imposé par la banque Si l'étalement du produit est demandé :</p> <ul style="list-style-type: none"> - au titre de l'exercice de l'annulation de la dette, déduction (ligne XG) des 4/5° du produit ; - au titre des 4 exercices suivants, réintégration (ligne WQ) de 1/5° de l'indemnisation. <p>Sur les retraitements afférents aux primes versées, voir n° 308.</p>	



Memento

Comptable n° 830-3
Fiscal n° 8075

288 Don reçu par des entreprises sinistrées

Comptabilité	Fiscalité
Les dons sont enregistrés en produits de l'exercice au cours duquel ils sont acquis.	Les dons reçus par les entreprises victimes de certaines catastrophes naturelles ou de certains accidents industriels ou technologiques sont exonérés d'IS (CGI art. 237 quater ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-30 n° 10).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Déduction extra-comptable des dons reçus (ligne XG).	



Mémento

Comptable n° 2420

Fiscal n° 8105

290 Reprises sur provisions dotées lors d'un changement de méthode comptable

Comptabilité	Fiscalité
Les provisions par nature non déductibles fiscalement (ex : provisions pour retraites) dotées lors d'un changement de méthode comptable sont imputées en une seule fois sur les capitaux propres, dans le compte « report à nouveau » (voir n° 200). Lorsque les charges couvertes par ces provisions apparaissent, la reprise des provisions s'effectue par le compte de résultat.	Les provisions prélevées sur le « report à nouveau » n'ayant pas été déduites lors de leur dotation, leur reprise ultérieure ne devrait pas, à notre avis, être imposable. Selon nos informations, l'administration partagerait cette analyse mais n'a pas officiellement pris position sur ce point.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
A notre avis, déduction (ligne XG) de la reprise des provisions comptabilisées en résultat.	



Mémento

Comptable n° 364-2

Fiscal n° 9720 à 9760

292 Subvention d'investissement

Voir n° 204.

294 Subvention publique finançant des dépenses de développement immobilisées

Voir n° 206.

296 Reprises sur provisions à caractère exceptionnel

Voir n° 46 (conséquence de la dépréciation d'une immobilisation sur son amortissement).

Voir n° 212, 214 et 216 (provisions).

Divergences Compte de résultat - Charges

XIV. Charges d'exploitation

Autres charges externes

298 Redevances de crédit-bail

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les redevances de crédit-bail dues par le preneur constituent des charges d'exploitation.</p>	<p>Les charges financières nettes des entreprises ne sont déductibles qu'à hauteur de 75 % de leur montant (CGI art. 212 bis).</p> <p>Toutefois, cette limitation ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes est inférieur à 3 M€.</p> <p>Sont notamment prises en compte, dans le calcul des charges financières nettes soumises à cette limitation de déduction, les redevances de crédit-bail encourues, sous déduction :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de l'amortissement annuel du bien loué et, - des frais et prestations accessoires facturés au preneur. <p>L'amortissement s'entend :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de l'amortissement linéaire pratiqué en comptabilité (BOI-IS-BASE-35-40 n° 120) ; - ou de l'amortissement fiscalement déduit par le crédit-bailleur au cours de l'exercice si ce dernier a opté pour l'amortissement financier prévu par l'article 39 C, I du CGI. <p>Les informations nécessaires à la détermination de cette composante financière doivent être mises à disposition du locataire par le crédit-bailleur. L'administration admet toutefois, lorsque le crédit-preneur ne dispose pas de ces informations, que le montant à inclure dans l'assiette des charges financières nettes soit déterminé selon une autre méthode (BOI-IS-BASE-35-40 n° 130 à 150). Sur cette méthode dérogatoire, voir MC 816.</p> <p>La limite de déduction fiscale s'appliquant aux charges financières nettes, les charges de loyers de crédit-bail sont minorées, le cas échéant, des produits de loyers de même nature, diminués des amortissements et frais accessoires.</p> <p>Sur la définition des autres loyers nets soumis à cette limitation de déduction, voir n° 300, , 304 et 340.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne XZ) de la quote-part de charges financières nettes non déductible (voir n° 340).	



Mémento

Comptable n° 816 et 2220-2
Fiscal n° 35875

299 Redevances de crédit-bail de fonds de commerce

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les redevances (ou loyers) dus par le preneur constituent des charges d'exploitation.</p>	<p>Seule peut être déduite la part des redevances représentative des frais financiers (CGI art. 39-8).</p> <p>En conséquence :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la quote-part de loyer prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente n'est pas déductible ; <p>Cette quote-part doit être indiquée distinctement dans le contrat de crédit-bail.</p> <ul style="list-style-type: none"> - cette quote-part devient déductible en cas de résiliation du contrat ou au terme du contrat en cas de renonciation à l'exercice de l'option, si elle n'est pas restituée par le bailleur (BOI-BIC-BASE-70 n° 40 à 50). <p>Sur la limitation générale de déduction des redevances de crédit-bail, voir n° 298.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> - En cours de contrat, réintégration (ligne WQ) de la quote-part des redevances non déductible. - En cas de résiliation du contrat ou au terme de ce dernier en cas de renonciation à l'exercice de l'option, déduction (ligne XG) de la quote-part des redevances non déduite au cours du contrat. <p>Sur les retraitements extra-comptables lors de la cession ultérieure du fonds de commerce acquis à l'issue du contrat, voir n° 66.</p>	



Memento

Comptable n° 1751-1
Fiscal n° 19365

300 Redevances de crédit-bail (ou loyers de location d'au moins trois mois ou de moins de trois mois renouvelables) de véhicule de tourisme

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Les redevances (ou loyers) dus par le crédit preneur (ou le preneur) constituent des charges d'exploitation.</p>	<p>a. En cas de crédit-bail (ou de location supérieure à 3 mois ou inférieure à 3 mois mais renouvelable) portant sur des véhicules de tourisme (au sens de l'article 1010 du CGI), la part du loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule supérieure à 18 300 € TTC (ou 9 900 € pour les véhicules les plus polluants) n'est pas déductible (CGI art. 39-4 ; BOI-BIC-CHG-30-10 n° 10).</p> <p>Sur l'évolution de ces plafonds pour les véhicules loués ou pris en crédit-bail à compter du 1^{er} janvier 2017, en fonction de leur caractère plus ou moins polluant, voir FR 57/16 inf. 26.</p> <p>La fraction du loyer à réintégrer est limitée au prorata de la durée de location pendant l'exercice.</p> <p>Cette limitation ne s'applique pas lorsque le véhicule est nécessaire à l'entreprise en raison de son activité même (taxi, auto-école...)</p> <p>b. Les redevances de crédit-bail de véhicules de tourisme sont soumises à la limite de déduction des charges financières dans les conditions définies au n° 298. Toutefois, l'administration admet que seule la fraction des loyers admise en déduction chez le crédit-preneur (voir a.) soit prise en compte pour le calcul de la limite de déduction des charges financières nettes (BOI-IS-BASE-35-40 n° 110).</p> <p>Les loyers de location supérieure à 3 mois (ou inférieure à 3 mois mais renouvelable) afférents à des véhicules de tourisme ne sont pas soumis à la limite de déduction des charges financières visée au n° 298, sauf en cas de location entre entreprises liées. Dans ce cas, l'administration admet que seule la fraction des loyers admise en déduction chez le locataire (voir a.) soit prise en compte pour le calcul de la limite de déduction des charges financières nettes (BOI-IS-BASE-35-40 n° 110).</p> <p>Sur la définition des autres loyers nets soumis à cette limitation de déduction, voir n° 298, 303, 304 et 340.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Réintégration (ligne WF) de la quote-part des redevances de loyers non déductible. Sur la limitation générale de la déduction des redevances de crédit-bail, voir n° 298.</p> <p>b. Réintégration (ligne XZ) de la quote-part de charges financières nettes non déductible (voir n° 340).</p>	



Comptable n°s 816, 818 et 2220-2
Fiscal n° 9035

302 Redevances de crédit-bail immobilier

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Le bien n'est pas inscrit à l'actif tant que le titulaire du contrat n'a pas levé l'option d'achat.</p> <p>En effet, les contrats de crédit-bail sont exclus du champ d'application des règles sur les actifs en vigueur depuis 2005 imposant la comptabilisation des biens à l'actif des entités les contrôlant.</p> <p>Les redevances ou loyers dus par l'utilisateur constituent des charges d'exploitation. Aucune distinction n'est opérée entre la part « amortissement » et la part « dépréciation » (sauf préconisation de guides comptables professionnels).</p>	<p>a. Cas général Les redevances ne sont pas intégralement déductibles lorsque le prix de levée d'option est inférieur au coût d'acquisition du terrain par le bailleur.</p> <p>En effet, il convient de distinguer la quote-part de redevances :</p> <ul style="list-style-type: none"> – correspondant aux frais financiers : toujours déductible ; – correspondant aux amortissements pratiqués par le bailleur : seule est déductible la quote-part correspondant aux frais d'acquisition et aux constructions, mais non celle affectée au terrain. En pratique, la quote-part à réintégrer correspondant à l'amortissement financier du terrain résulte des renseignements communiqués par le crédit-bailleur concernant l'affectation des loyers et donne lieu à l'établissement d'un tableau récapitulatif par le crédit-preneur. <p>Les redevances sont fiscalement affectées en priorité au paiement des frais d'acquisition et des constructions. Dès lors, les réintégrations à effectuer n'interviennent qu'en fin de contrat (CGI art. 39-10).</p> <p>Sur la limitation générale de déduction des redevances de crédit-bail, voir n° 298.</p> <p>Sur la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier par le preneur, voir n° 64.</p> <p>b. Immeubles de bureaux achevés à compter de 1996 et situés en Ile-de-France Le crédit-preneur ne peut pas déduire un loyer supérieur à l'amortissement qu'il aurait pu pratiquer s'il avait acquis le bien directement (frais d'acquisition et amortissement technique des constructions).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. et b. Réintégration (ligne WQ) de la quote-part des redevances non déductible.</p> <p>Sur les retraitements applicables lors de la levée de l'option, voir n° 2.</p>	



Comptable n° 1543-1
Fiscal n° 19340

303 Loyers versés dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les loyers dus par le locataire constituent des charges d'exploitation, que le contrat de location soit assorti d'une option d'achat ou non.</p>	<p>Les charges financières nettes des entreprises ne sont déductibles qu'à hauteur de 75 % de leur montant (CGI art. 212 bis).</p> <p>Toutefois, cette limitation ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes est inférieur à 3 M€.</p> <p>Sont prises en compte dans le calcul des charges financières nettes soumises à cette limitation de déduction, les loyers encourus résultant d'un contrat de location avec option d'achat, sous déduction :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de l'amortissement annuel du bien loué, - des frais et prestations accessoires facturés au preneur. <p>L'amortissement s'entend :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de l'amortissement linéaire pratiqué en comptabilité (BOI-IS-BASE-35-40 n° 120) ; - ou de l'amortissement fiscalement déduit par le bailleur au cours de l'exercice si ce dernier a opté pour l'amortissement financier prévu par l'article 39 C, I du CGI. <p>Les informations nécessaires à la détermination de cette composante financière doivent être mises à disposition du locataire par le bailleur. L'administration admet toutefois, lorsque le locataire ne dispose pas de ces informations, que le montant à inclure dans l'assiette des charges financières nettes soit déterminé selon une autre méthode (BOI-IS-BASE-35-40 n° 130 à 150). Sur cette méthode dérogatoire, voir n° 2.</p> <p>La limite de déduction fiscale s'appliquant aux charges financières nettes, les charges de loyers de LOA sont minorées, le cas échéant, des produits de loyers de même nature, diminués des amortissements et frais accessoires.</p> <p>Sur la définition des autres loyers nets soumis à cette limitation de déduction, voir n° 298, 300, 304 et 340.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne XZ) de la quote-part de charges financières nettes non déductible (voir n° 340).	



Comptable n° 817 et 2220-2
Fiscal n° 35875

304 Loyers versés à une société liée pour la location d'un bien mobilier

Comptabilité	Fiscalité
Les loyers dus par le locataire constituent des charges d'exploitation.	<p>Les charges financières nettes des entreprises ne sont déductibles qu'à hauteur de 75 % de leur montant (CGI art. 212 bis).</p> <p>Toutefois, cette limitation ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes est inférieur à 3 M €.</p> <p>Sont pris en compte dans le calcul des charges financières soumises à cette limitation de déduction, les loyers versés à une société liée (au sens de l'article 39-12 du CGI, voir MC 1808) pour la location d'un bien mobilier, sous déduction :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de l'amortissement annuel du bien loué, - et des frais et prestations accessoires facturés au preneur. <p>L'amortissement s'entend de l'amortissement linéaire pratiqué en comptabilité (BOI-IS-BASE-35-40 n° 120).</p> <p>La limite de déduction fiscale s'appliquant aux charges financières nettes, les charges de loyers définies ci-avant sont minorées, le cas échéant, des produits de loyers de même nature, diminués des amortissements et frais accessoires.</p> <p>Sur la définition des autres loyers nets soumis à cette limitation de déduction, voir n° 298, 300, 303 et 340.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne XZ) de la quote-part de charges financières nettes non déductible (voir n° 340).	



Comptable n° 817 et 2220-2
Fiscal n° 35875

305 Dépenses somptuaires

Comptabilité	Fiscalité
<p>Des sous-comptes doivent être ouverts pour chaque type de dépenses concernées dans les comptes de charges par nature pour faire apparaître distinctement ces charges dans la comptabilité (CGI art. 223 quater).</p> <p>Sur l'amortissement des biens somptuaires, voir n° 28.</p>	<p>Ne sont pas déductibles les charges suivantes, sauf si l'entreprise démontre qu'elles sont nécessaires à son activité en raison même de son objet (CGI art. 39-4) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les dépenses de chasse ; - les dépenses relatives à l'exercice non professionnel de la pêche ; - les dépenses ayant trait à l'achat, la location ou toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences utilisées effectivement à des fins de plaisance ou d'agrément ainsi qu'à l'entretien de ces résidences (sauf lorsque la résidence sert également de siège social ou fait partie intégrante d'un établissement de production et sert à l'accueil de la clientèle) ; - les dépenses ayant trait à l'achat, la location ou toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance, ainsi que leur entretien.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WF) de ces charges non déductibles.	



Comptable n° 845-5 et 990
Fiscal n° 9000

306 Prime d'assurance décès au profit de l'entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'un collaborateur

Comptabilité	Fiscalité
<p>La prime versée chaque année est comptabilisée en charges au titre de l'exercice au cours duquel le risque est couvert.</p> <p>Pour ce qui est des contrats mixtes, voir MC 830-1 (III).</p> <p>Sur la comptabilisation de l'indemnité perçue en cas de décès, voir n° 262.</p>	<p>a. Contrats d'assurance dits « hommes-clés » Ils sont souscrits pour prémunir l'entreprise contre un risque de perte d'exploitation lié à la disparition ou à l'incapacité d'une personne (l'homme-clé) jouant un rôle déterminant dans l'exploitation.</p> <p>Les primes versées à ce titre sont en principe déductibles.</p> <p>b. Autres contrats d'assurance au profit de l'entreprise sur la tête d'un collaborateur Les primes versées à ce titre ne sont en principe pas déductibles au cours du contrat, ces contrats ayant le caractère de placement financier (BOI-BIC-CHG-40-20-20 n° 110).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Pas de retraitement.</p> <p>b.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Réintégration (ligne WQ) des primes comptabilisées, mais fiscalement non déductibles. – Au titre de l'exercice du versement du capital, déduction extra-comptable (ligne XG) des primes précédemment réintégrées. <p>Sur les retraitements effectués au titre de l'indemnité, voir n° 262.</p>	



Comptable n° 830-1
Fiscal n° 8390

308 Prime d'assurance décès contractée au profit d'une banque en vue de garantir le remboursement d'un emprunt

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les primes sont comptabilisées en charges d'exploitation au cours de l'exercice au cours duquel le risque est couvert.</p> <p>Sur la comptabilisation de l'indemnité perçue en cas de décès, voir n° 286.</p>	<p>a. Police d'assurance souscrite librement par l'entreprise Les primes comptabilisées au cours du contrat ne sont pas déductibles.</p> <p>Les primes non déduites au cours du contrat :</p> <ul style="list-style-type: none"> – sont déductibles à l'expiration du contrat si le risque ne s'est pas réalisé ; – viennent en déduction de l'indemnité qui sera perçue en cas de décès de la personne assurée (de manière échelonnée sur cinq ans si le produit est étalé), voir n° 286. <p>b. Contrat imposé par la banque Les primes comptabilisées au cours du contrat sont déductibles.</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

a. Police d'assurance souscrite librement par l'entreprise

- Au cours de la période couverte par le contrat, réintégration des primes non déductibles ;
- à l'expiration du contrat, si le risque ne s'est pas réalisé (survie de la personne assurée), déduction (ligne XG) de la totalité des primes non déduites au titre de ce contrat ;
- au titre de l'exercice de l'annulation de l'emprunt (suite au décès de la personne assurée) :
 - si l'étalement du produit n'est pas demandé, déduction (ligne XG) des primes non déduites versées au titre du contrat (aucun retraitement n'est à effectuer au titre du produit, celui-ci étant déjà inclus dans le résultat comptable de l'exercice) ;
 - si l'étalement du produit est demandé, déduction (ligne XG) des 4/5^e du produit majoré de 1/5^e des primes versées au titre de ce contrat et non déduites ;
- au titre des quatre exercices suivant l'annulation de la dette, si le produit a été étalé, réintégration (ligne WQ) de 1/5^e de l'indemnisation sous déduction de 1/5^e des primes.

b. Contrat imposé par la banque : pas de retraitement.

Sur les retraitements des indemnités perçues suite au décès de la personne assurée, voir n° 286.



Comptable n° 830-3
Fiscal n° 8390

310 Location de véhicule de tourisme pour une durée d'au moins trois mois (ou pour une durée inférieure à trois mois renouvelable)

Voir n° 300.

Autres services extérieurs

312 Frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les frais d'acquisition de titres sont, au choix (PCG art. 221-1 renvoyant sur art. 213-8) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - soit inclus dans le coût d'acquisition des titres ; - soit enregistrés en charges. 	<p>Fiscalement, les frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal, voir n° 104 ; CGI art. 209 VII) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - sont obligatoirement incorporés au prix de revient de ces titres ; - peuvent être amortis sur cinq ans à compter de la date de leur acquisition. <p>Lorsqu'ils sont comptabilisés en charges, cet amortissement fiscal peut être pratiqué de manière extra-comptable (BOI-IS-BASE-30-10 n° 170).</p> <p>Sur la comptabilisation d'amortissements dérogatoires lorsque les frais d'acquisition sont comptablement inclus dans le coût d'acquisition des titres, voir n° 210.</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

En cas d'amortissement fiscal des frais d'acquisition enregistrés comptablement en charges (BOI-IS-BASE-30-10 n° 110 et 170) :

- l'exercice de comptabilisation des frais en charges : réintégration (ligne WQ) des amortissements à effectuer au titre des exercices suivants ;
- les 5 exercices suivants (ou les 4 exercices suivants si les titres ont été acquis à l'ouverture de l'exercice) : déduction (ligne XG) de l'amortissement fiscal.

Sur les retraitements à effectuer lorsque les frais d'acquisition sont incorporés au coût d'entrée des titres, voir n° 210 (reprise de la provision réglementée pour amortissements dérogatoires), 106 (dépréciation) et 130 (cession).



Comptable n° 1832-1
Fiscal n° 7575

314 Commissions versées en vue de l'obtention d'un marché

Comptabilité	Fiscalité
Les commissions versées à des intermédiaires non salariés en vue de l'obtention d'un marché sont à inscrire parmi les charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.	L'article 39-2 bis du CGI interdit la déduction fiscale des commissions versées directement ou par des intermédiaires au profit d'agents publics étrangers en vue d'obtenir ou de conserver un marché ou un avantage indu dans des transactions commerciales internationales. Peu importe que la société n'ait pas eu l'intention de corrompre les agents, les sommes ayant été versées à son insu (CE 4-2-2015 n° 364708).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) des commissions non déductibles.	



Memento

Comptable n° 840
Fiscal n° 8440

316 Dépenses de mécénat (dons aux œuvres et autres organismes)

Comptabilité	Fiscalité
Les dons sont à comptabiliser en charges d'exploitation dans le compte 623 « Publicité, publication, relations publiques ». La réduction d'impôt devrait pouvoir, à notre avis, être comptabilisée en produit l'exercice au cours duquel les dépenses sont engagées s'il est probable que l'entreprise réalisera un bénéfice imposable dans les 5 exercices au cours desquels elle pourra imputer cette réduction sur l'IS dû.	Ces dons, retenus dans la limite de 0,5 % du chiffre d'affaires, ouvrent droit à une réduction d'impôt (égale à 60 % des versements éligibles), imputable sur l'IS dû au titre de l'exercice de leur versement et des cinq exercices suivants (CGI art. 238 bis-1). A défaut, l'excédent non imputé n'est pas restituable. Ces dons ne sont corrélativement pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable. Le produit correspondant à la créance d'impôt n'est pas imposable.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<ul style="list-style-type: none"> - Réintégration des dons (ligne WQ). - Déduction du produit correspondant à la créance (ligne XG). 	



Memento

Comptable n° 849-1 et 849-2
Fiscal n° 10695 et 10700

318 Financement de trésors nationaux acquis par l'Etat

Comptabilité	Fiscalité
Les sommes versées sont constatées en charges d'exploitation.	Les versements effectués pour contribuer à l'achat de trésors nationaux donnent lieu, sous certaines conditions, à une réduction d'impôt égale à 90 % de leur montant et plafonnée à 50 % de l'IS dû avant imputation des crédits d'impôt. En contrepartie, les versements effectués ne sont pas admis en déduction du résultat fiscal (CGI art. 238 bis O A).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) de l'ensemble (et non de 90 %) des versements effectués.	



Memento

Comptable n° 849-6
Fiscal n° 10710

319 Frais de déplacement des membres du conseil de surveillance et du conseil d'administration

Comptabilité	Fiscalité
Ces frais sont, à notre avis, à comptabiliser dans le compte 6251 « Voyages et déplacements », ce compte ne limitant pas les frais inscrits à ceux engagés par les salariés de l'entreprise.	<p>Les frais de voyage et de déplacement engagés par les membres du conseil de surveillance d'une SA ne sont pas déductibles tant que leur remboursement n'a pas été autorisé, en tout ou en partie, par une délibération du conseil de surveillance (CE 20-6-2012 n° 342753).</p> <p>Le Conseil d'Etat a en effet rappelé que le conseil de surveillance a la possibilité d'autoriser le remboursement des frais de voyage et de déplacement exposés par ses membres dans l'intérêt de la société (C. com. art. R 225-60).</p> <p>Cette solution est, à notre avis, transposable aux frais de déplacement exposés par les administrateurs dont le remboursement peut être autorisé dans les mêmes conditions par le conseil d'administration (C. com. art. R 225-33).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ, à notre avis) des frais non autorisés par une délibération du conseil.	



Comptable n° 851
Fiscal n° 23580

Impôts, taxes et versements assimilés

Pour la liste complète des impôts et taxes non déductibles, voir MF 8527.

320 Taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés

Comptabilité	Fiscalité
La taxe est constatée en charges d'exploitation au compte 63514 « Taxe sur les véhicules de société ».	<p>Cette taxe n'est pas déductible pour les entreprises soumises à l'IS (CGI art. 1010).</p> <p>S'agissant des sociétés de personnes, cette taxe n'est pas déductible pour la détermination de la part de résultat revenant à un associé soumis à l'IS (CAA Paris 5-1-2005 n° OOPA00238).</p> <p>A compter du 1^{er} janvier 2018, la période d'imposition de la taxe sur les véhicules de sociétés sera alignée sur l'année civile et à titre transitoire, une taxe exceptionnelle sera due au titre du dernier trimestre 2017. Pour plus de détails, voir FR 55/16 inf. 49.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration de la taxe (ligne WG).	



Comptable n° 876
Fiscal n° 8527 et 75100 à 75150

321 Dégrèvement de contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Le produit résultant du plafonnement est, à notre avis, acquis à l'entreprise l'exercice au cours duquel cette taxe est comptabilisée en charge.</p> <p>En effet, la réalisation des formalités (dépôt d'une réclamation) est, à notre avis, une condition résolutoire.</p> <p>Quel que soit le choix de l'entreprise pour le règlement du dégrèvement (imputation ou non sur le solde de cotisation foncière des entreprises (CFE) dû, voir colonne ci-contre), le produit correspondant doit donc être rattaché au même exercice que la contribution elle-même.</p>	<p>Les dégrèvements d'impôt sont en principe imposables au titre de l'exercice où ils constituent une créance acquise (CGI art. 39-1-4°). Un traitement dérogatoire est toutefois prévu pour le plafonnement de la CET :</p> <p>a. Si l'entreprise qui clôture son exercice avec l'année civile a imputé le dégrèvement (demandé ou attendu) sur son solde de cotisation foncière des entreprises (CFE), le dégrèvement est imposable au titre de l'exercice d'imputation (CGI art. 39-1-4°) ;</p> <p>b. Si l'entreprise, qui clôture son exercice avec l'année civile, n'a pas imputé le dégrèvement attendu sur son solde de cotisation foncière des entreprises (CFE), le produit est imposable, à notre avis, comme sous l'empire de la taxe professionnelle (BOI 4 A-4-09, non repris dans Bofip) au titre de l'exercice du dépôt de la demande de plafonnement, c'est-à-dire l'exercice suivant sa comptabilisation en produit.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. En cas d'imputation sur le solde de CFE, aucun retraitement extra-comptable n'est à effectuer car le produit est comptabilisé et imposé au titre du même exercice.</p> <p>b. En cas d'absence d'imputation sur le solde de CFE :</p> <ul style="list-style-type: none"> - au titre de l'exercice de comptabilisation de la contribution, déduction extra-comptable (ligne XG) du produit comptabilisé ; - l'exercice de dépôt de la demande de plafonnement, réintégration extra-comptable (ligne WQ) du montant du dégrèvement. 	



Comptable n° 873
Fiscal n° 8105 et 44120 à 44130

322 Taxes et contributions spécifiques aux industries et laboratoires pharmaceutiques

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les industries et laboratoires pharmaceutiques sont assujettis à des taxes et contributions spécifiques comptabilisées en charges d'exploitation au compte 637 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) ».</p> <p>Tel est notamment le cas des contributions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - contribution sur le chiffre d'affaires des entreprises exploitant une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques prises en charge par l'assurance maladie (CSS art. L 245-6) ; - contribution des entreprises de préparation de médicaments (CSS art. L 245-1 à L 245-5-1 A) ; - contribution à la charge des fabricants ou distributeurs de dispositifs médicaux, tissus et cellules, produits de santé autres que les médicaments (CSS art. L 245-5-1 à L 245-5-6). 	<p>Fiscalement, ces trois contributions (voir colonne ci-contre) ne sont pas déductibles de l'assiette de l'IS (CGI art. 238 bis GB à GD).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Réintégration (ligne WQ) des contributions non déductibles.</p>	



Comptable n° 880
Doc. FL BIC-IX-26410

323 Taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France

Comptabilité	Fiscalité
<p>A notre avis, cette taxe est à comptabiliser :</p> <ul style="list-style-type: none"> – au compte 6358 « Autres droits », <p>En effet, elle ne fait pas partie des taxes foncières pour le propriétaire ; en outre, étant perçue au profit de l'Etat sans l'être par les collectivités locales, elle ne constitue pas non plus un « Autre impôt local ».</p> <ul style="list-style-type: none"> – dans l'exercice en cours au 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité (comme la taxe foncière et d'habitation). 	<p>Cette taxe n'est pas déductible (CGI art. 231 ter ; BOI-IF-AUT-50 n° 30).</p> <p>Elle est due par les personnes qui, au 1^{er} janvier, sont propriétaires, usufruitiers, preneurs à bail à construction, emphytéotes ou titulaires d'une occupation temporaire de locaux à usage de bureaux, de locaux commerciaux, de locaux de stockage ou de certaines surfaces de stationnement lorsqu'ils sont situés dans la région Ile-de-France et qu'ils dépassent une certaine surface.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) de la taxe versée.	



Comptable n° 874-1
Fiscal n° 8527 et 31380 à 31410

324 Contribution sociale de solidarité (C3S), contribution additionnelle à la C3S et taxe sur les surfaces commerciales

Voir n° 236 (charges à payer).

Charges de personnel

325 Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le CICE est comptabilisé en produit à recevoir au fur et à mesure de l'engagement des charges de rémunération ouvrant droit au crédit d'impôt (Communiqué du 23-5-2013 publié au Bull. CNCC n° 170, juin 2013, p. 156 s.).</p> <p>Le produit correspondant est classé :</p> <p>a. Soit en moins des charges de personnel (Note d'information ANC du 28-2-2013).</p> <p>b. Soit en réduction de la charge d'impôt (Communiqué CNCC précité).</p>	<p>a. Dans le cas où le CICE est comptabilisé en diminution des charges de personnel, la créance correspondante ne constitue pas un produit imposable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel la créance est constatée (BOI-BIC-RICI-10-150-30-10 n° 1).</p> <p>b. Même si ce mode de comptabilisation du CICE n'est pas envisagé par l'administration, le produit d'IS correspondant n'est, à notre avis, pas imposable.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Déduction (ligne XG, à notre avis) du montant du produit constaté.</p> <p>b.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Le montant du CICE imputé sur l'IS dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations ont été versées vient diminuer le montant de l'IS à réintégrer ligne I7. – La fraction du CICE non imputée sur l'IS est à déduire ligne XG. 	



Comptable n° 886-6
Fiscal n° 10510 à 10518

326 Refacturation intragroupe de charges liées à des plans de stock-options, d'attributions gratuites d'actions ou cessions à des adhérents d'un PEE

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Dans le cadre de plan de stock-options, d'attributions gratuites d'actions ou de cessions à des adhérents d'un PEE, les charges et moins-values subies par la société émettrice pour les salariés d'autres sociétés du groupe sont comptabilisées en charges de personnel.</p> <p>Il en est de même chez les sociétés employeurs des salariés bénéficiaires lorsque ces charges et moins-values sont refacturées par l'émettrice.</p> <p>Les charges refacturées aux sociétés employeurs ont pour contrepartie un produit chez l'émettrice.</p> <p>Sur les frais d'augmentation de capital, voir toutefois n° 184.</p>	<p>a. Principe Les charges et moins-values subies par la société émettrice du plan pour les salariés ou dirigeants d'autres sociétés du groupe ne sont en principe déductibles à son niveau que si ces charges et moins-values sont refacturées [BOI-BIC-PTP-20-70-10 n° 60 (AGA) ; BOI-BIC-PTP-20-60 n° 80 (SOP) ; BOI-BIC-PTP-20-30 n° 440 (PEE)].</p> <p>b. Exceptions Certaines charges ne sont déductibles que chez la société émettrice. En cas de refacturation, elles ne sont pas déductibles chez la société refacturée. Il s'agit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des charges dites « générales » de l'entreprise émettrice, tels que frais d'augmentation de capital ou frais financiers liés au portage des titres [BOI-BIC-PTP-20-70-10 n° 70 (AGA), BOI-BIC-PTP-20-60 n° 80 (SOP) et BOI-BIC-PTP-20-30 n° 450 (PEE)] ; - des moins-values subies par la société émettrice en cas de non-levée des options (ou d'annulation des plans, BOI-BIC-PTP-20-60 n° 90). <p>Sur le cas particulier de la charge de dilution dans les plans dits démocratiques, voir n° 192.</p> <p>Sur la provision dotée par la société émettrice au titre des bénéficiaires salariés ou dirigeants d'autres sociétés du groupe, voir n° 227.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Chez la société émettrice du plan, réintégration (ligne WQ) des charges et moins-values afférentes aux options ou actions attribuées à des salariés ou dirigeants d'autres sociétés du groupe lorsqu'elles ne sont pas refacturées.</p> <p>b. Chez la société refacturée, réintégration (ligne WQ) des charges générales ou des moins-values d'annulation subies par la société émettrice à raison des actions ou options attribuées aux salariés ou dirigeants de la société refacturée.</p>	



Comptable n° 3195 à 3197-4
Fiscal n° 88780 et 88785

328 « Parachutes dorés » et rémunérations différées versés à des dirigeants de SA cotées

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les indemnités de rupture versées aux dirigeants à l'occasion de la cessation de leurs fonctions sont comptabilisées :</p> <ul style="list-style-type: none"> - en charges de personnel lorsque ces dirigeants disposent d'un contrat de travail ; - dans les « Autres charges de gestion courante », dans le cas contraire. 	<p>La totalité des rémunérations différées (telles que indemnités de licenciement, de retraite, de non-concurrence) versées par une société anonyme cotée à un de ses dirigeants (hors administrateurs et membres du conseil de surveillance) à l'occasion de la cessation ou du changement de ses fonctions ne peut excéder 3 fois le plafond de la Sécurité sociale (soit 115 848 € pour 2016) par bénéficiaire (CGI art. 39-5 bis).</p> <p>Cette limitation était de 6 fois le plafond de la Sécurité sociale pour les exercices ouverts avant le 1^{er} novembre 2015.</p> <p>Le surplus est non déductible quel que soit l'exercice de son versement.</p> <p>Ce qui suppose donc un suivi extra-comptable en cas de versement d'indemnités sur plusieurs exercices.</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

Lors des exercices de versement des indemnités, réintégration (ligne WQ) de la quote-part excédant la limite de 3 fois le plafond de la Sécurité sociale.



Comptable n° 887
Fiscal n° 8585

Autres charges de gestion courante

330 Redevances de concession de licence (brevets, inventions brevetables)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les redevances versées pour la concession de licences de brevets et d'inventions brevetables, de leurs perfectionnements, ainsi que de certains procédés de fabrication industriels sont comptabilisées en charges d'exploitation (tel n'est pas le cas lorsqu'elles sont versées en contrepartie de l'acquisition d'un actif incorporel, voir MC 1610-1).</p>	<p>a. Concessions entre entreprises liées</p> <p>Lorsqu'il existe des liens de dépendance directs ou indirects entre l'entreprise concédante située en France et l'entreprise concessionnaire, la déduction des redevances par le concessionnaire n'est admise qu'à hauteur de 45% (15/33,1/3^e) de leur montant lorsque l'entreprise concessionnaire n'est pas en mesure de démontrer, par le biais d'une documentation spécifique, que l'exploitation du brevet est réelle et rentable (CGI art. 39-12).</p> <p>Toutefois, cette limitation ne s'applique que si les redevances sont imposées au taux réduit chez le concédant. Tel n'est pas le cas lorsque l'entreprise concédante renonce à l'imposition au taux réduit des redevances (voir n° 404; BOI-BIC-CHG-40-20-10 n° 100) ou lorsqu'elle est établie à l'étranger (TA Montreuil 3-3-2014 n° 1207917).</p> <p>A noter : selon l'administration les redevances pour concession, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (en pratique comptabilisées aux comptes 651 et 751) ne sont pas à prendre en compte dans l'assiette des charges financières nettes soumises, le cas échéant, à la limitation générale de déduction (voir n° 340) (BOI-IS-BASE-35-40 n° 100).</p> <p>b. Contrat de sous-concession</p> <p>Lorsque le sous-concédant bénéficie, pour l'imposition des redevances de sous-concession perçues, de l'imposition au taux réduit des plus-values à long terme de 15% (voir n° 404), les redevances qu'il verse au concédant sont déductibles (CGI art. 39-12 bis) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - dans le cas général : du résultat net de la sous-concession, soumis au taux réduit ; - dans le cas où le montant des redevances versées au concédant est supérieur au résultat net de la sous-concession : du résultat imposable au taux de droit commun mais uniquement à hauteur de 45%.

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

a. et b. Réintégration (ligne WQ) de la fraction non déductible de ces redevances.

Sur l'application possible du taux réduit des plus-values à long terme aux produits de concession et sous-concession de licences de brevets, voir n° 404.



Comptable n° 939-1
Fiscal n° 19225 et 19227

332 Jetons de présence

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les jetons de présence peuvent être alloués :</p> <p>a. soit au titre de l'exercice clos. Ils sont alors constatés en charges à payer dans les comptes de cet exercice en application de la proposition du conseil d'administration ;</p> <p>b. soit au titre de l'exercice en cours au moment de la décision de l'assemblée générale. Ils constituent alors une charge de cet exercice.</p>	<p>a. et b. L'exercice de déduction des jetons de présence est celui au cours duquel la décision d'attribution est prise.</p> <p>La déduction des jetons de présence alloués au titre d'un exercice est :</p> <ul style="list-style-type: none"> - subordonnée à l'exercice d'un travail effectif (BOI-IS-BASE-30-20-20 n° 20 ; CAA Versailles 15-7-2010 n° 09-1944 rendue définitive par CE (na) 14-12-2011 n° 344158) ; - et limitée à 5% de la somme obtenue en multipliant par le nombre d'administrateurs (ou de membres du conseil de surveillance) la rémunération moyenne déductible attribuée au cours de l'exercice aux dix ou cinq salariés les mieux rétribués, selon que l'effectif de l'entreprise excède ou non 200 salariés. <p>Si la société emploie moins de cinq personnes, la déduction est limitée à 457€ par membre du conseil (CGI art. 210 sexes).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Si les jetons de présence ont été comptabilisés en charges à payer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'exercice de comptabilisation de la charge à payer : réintégration (ligne WI) du montant des jetons de présence comptabilisés en charges à payer ; - l'exercice suivant : déduction (ligne WU) de la reprise de la charge à payer précédemment réintégré et réintégration (ligne WQ) des jetons de présence non déductibles à hauteur de la quote-part excédant les limites définies ci-dessus. <p>b. Réintégration (ligne WQ) de la fraction des jetons de présence constituant fiscalement une charge de l'exercice, mais qui excède la limite de déduction définie ci-dessus.</p>	



Mémento

Comptable n° 939-2
Fiscal n° 23585

Amortissements, dépréciations et provisions

334 Dotations aux amortissements

- Voir n° 12 (base et durée).
- Voir n° 14 (unités d'œuvre).
- Voir n° 16 (dépenses de gros entretien).
- Voir n° 18 (droit au bail).
- Voir n° 20 (contrat de crédit-bail acquis).
- Voir n° 26 (voiture particulière).
- Voir n° 28 (bien somptuaire).
- Voir n° 30 (immobilisation louée à un dirigeant ou à du personnel).
- Voir n° 32 (coût de production incluant la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France).
- Voir n° 36 (biens financés par des primes d'équipement).
- Voir n° 38 (œuvre d'artiste vivant et instrument de musique).

336 Dotations aux dépréciations

- Voir n° 44 (calcul des dépréciations).
- Voir n° 52 (immeuble de placement).
- Voir n° 54 (œuvre d'artiste vivant et instrument de musique).
- Voir n° 58 (mali technique).
- Voir n° 172 (produits finis et marchandises revendues en l'état).

338 Dotations aux provisions

- Voir n° 212 à 216 (règles générales sur les provisions).
- Voir n° 218 (provision pour pertes sur contrats).
- Voir n° 224 (provision pour retraite et obligations similaires).
- Voir n° 226 (provision pour licenciement économique).
- Voir n° 232 (compte épargne-temps).
- Voir n° 234 (provision pour indemnité de congés payés).

XV. Charges financières

340 Charges financières

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les charges (et produits) financiers sont comptabilisés dans les comptes adéquats du résultat financier (comptes 66x et 76x).</p>	<p>a. Limite générale de déduction. Les charges financières nettes des entreprises ne sont déductibles qu'à hauteur de 75% de leur montant lorsqu'au titre d'un exercice leur montant dépasse 3 M€ (CGI art. 212 bis ; BOI-IS-BASE-35-40).</p> <p>Les charges financières nettes s'entendent de la différence entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> – le total des charges financières venant rémunérer les sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise ; – et le total des produits financiers venant rémunérer les sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise à des tiers. <p>Pour plus de précisions sur les charges et produits à prendre en compte, ou non, pour déterminer l'assiette des charges financières nettes soumises à la limitation, voir n° 182, 273, 277, 298, 299, 300, 303, 304, 341, 344, 346, 350 et 368.</p> <p>b. Charges financières liées à l'acquisition de titres de participation Les charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (au sens fiscal) relevant du secteur exonéré (voir MC 1812 et 1850) ne sont pas déductibles, sauf si l'entreprise cessionnaire peut démontrer qu'elle, une société française la contrôlant ou une société sœur française (CGI art. 209, IX ; BOI-IS-BASE-35-30-10 n° 70) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – prend effectivement les décisions relatives aux titres acquis ; – et, lorsque le contrôle ou une influence est exercé sur la société détenue, qu'elle (ou la société française la contrôlant ou une société sœur française) exerce effectivement ce contrôle ou cette influence. <p>Cette démonstration doit être apportée au titre de l'exercice d'acquisition des titres ou de l'exercice suivant.</p> <p>Ce dispositif n'est toutefois pas applicable lorsque (CGI art. 209, IX ; BOI-IS-BASE-35-30-20 n° 250 à 300) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la valeur des titres de participation détenus par la société acquéreuse est inférieure à 1 M€, – ou que l'acquisition n'a pas été financée par emprunt, – ou que le ratio d'endettement du groupe auquel appartient la société acquéreuse est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement. <p>La réintégration, déterminée de façon forfaitaire, correspond à une fraction des charges financières supportée au titre de l'exercice, déterminée d'après le rapport existant entre le prix d'acquisition des titres et le montant moyen de sa dette au cours de l'exercice (CGI art. 209, IX ; BOI-IS-BASE-35-30-20 n° 10).</p>

Comptabilité (suite)	Fiscalité (suite)
	<p>La réintégration est effectuée au titre de l'exercice au titre duquel la démonstration concernant le contrôle de la cible n'a pu être apportée et des exercices clos jusqu'au terme de la 8^e année suivant celle de l'acquisition (CGI art. 209, IX ; BOI-IS-BASE-35-30-20 n° 100). Elle s'applique avant la limitation générale de déduction visée au a.</p> <p>A noter : lorsque les intérêts sont servis à des associés ou à des entreprises liées, les dispositifs de limitation exposés ci-avant s'appliquent, le cas échéant, après ceux visés au n° 341.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Réintégration (ligne XZ) de la quote-part des charges financières nettes non déductible.</p> <p>b. Au titre de l'exercice où la preuve du contrôle doit être apportée et des exercices suivants (voir ci-avant), réintégration (ligne WQ) de la quote-part non déductible des charges financières liées à l'acquisition.</p>	



Comptable n° 2220-2
Fiscal n° 35870 et 35875

341 Intérêts servis aux associés et aux entreprises liées

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les intérêts des fonds mis temporairement à la disposition de la société par les associés ou des entreprises liées sont à inscrire parmi les charges financières.</p>	<p>Les conditions de déduction des intérêts varient selon que l'entreprise débitrice est liée ou associée (et non liée) à l'entreprise créancière.</p> <p>a. Intérêts servis entre entreprises liées</p> <ul style="list-style-type: none"> Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise soumise à l'IS par une entreprise liée (au sens de l'art. 39-12 du CGI ; sur cette notion, voir MC 1808) sont déductibles sous réserve que l'entreprise débitrice démontre, à la demande de l'administration, que l'entreprise qui a mis les sommes à disposition est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison de ces mêmes intérêts à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun (CGI art. 212, 1 ; BOI-IS-BASE-35-50). <p>L'administration considère qu'il s'agit de l'IS majoré le cas échéant des contributions additionnelles, ce qui porte ainsi le taux minimal d'imposition des intérêts à 9,5% lorsque la CSB (voir n° 371) et la contribution exceptionnelle (sur cette contribution et sa suppression pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2016, voir n° 372) sont applicables (BOI-IS-BASE-35-50 n° 40).</p> <p>Lorsque l'entreprise prêteuse est établie ou domiciliée à l'étranger, l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun est celui dont l'entreprise aurait été redevable en France sur les intérêts perçus, si elle y avait été domiciliée ou établie.</p> <ul style="list-style-type: none"> Cette condition respectée, la déduction des intérêts est soumise aux limitations suivantes : <p>1. Le taux limite de déduction ne doit pas excéder 2,03% pour les exercices 2016 lorsqu'ils coïncident avec l'année civile (lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, voir MF 97140)</p> <p>Ou s'il est supérieur, le taux que l'entreprise aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.</p>

Comptabilité (suite)

Fiscalité (suite)

2. Les intérêts restant déductibles après l'application de la limite de taux précitée sont, le cas échéant, soumis à une autre limitation de déduction, s'ils sont versés par une société **sous-capitalisée**. Ainsi, lorsque les intérêts sont servis à des entreprises liées (au sens du CGI art. 39-12) ou, sauf exceptions, lorsqu'ils sont versés à raison d'un prêt souscrit auprès d'une entreprise tierce mais garanti par une entreprise liée (CGI art. 212) :

– les intérêts versés au-delà de la plus haute des trois limites ci-après ne sont pas immédiatement déductibles si ces trois limites sont simultanément atteintes :

- les avances excèdent 1,5 fois le montant des capitaux propres ;
- les intérêts servis aux entreprises liées excèdent 25 % du résultat courant avant impôt (retraité de certains postes) ;
- les intérêts versés aux entreprises liées excèdent ceux reçus de ces mêmes sociétés ;

– toutefois, cette limitation de déduction des intérêts ne s'applique pas si :

- la fraction excédentaire est inférieure à 150 000 €,
- ou la société démontre que son endettement global n'excède pas celui du groupe auquel elle appartient.

Les intérêts excédentaires doivent être mentionnés sur l'état de suivi n° 2900-SD.

– lors des exercices suivants, les intérêts non déduits en n peuvent être déduits :

- en n+1 dans la limite de 25 % du résultat courant avant impôts corrigé, diminué des intérêts déductibles de l'exercice ;
- à compter de n+2, dans la même limite après une décote de 5 % par exercice.

Si l'entreprise liée est également associée, voir b. ci-après.

b. Intérêts servis aux associés La déduction des intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en plus de leur part de capital, est soumise aux limitations suivantes (CGI art. 39-1-3° ; BOI-BIC-CHG-50-50-30) :

1. Le capital social doit être entièrement libéré.

2. Le taux limite de déduction ne doit pas excéder 2,03 % pour les exercices 2016 lorsqu'ils coïncident avec l'année civile (lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, voir MF 97140).

A noter : la déduction des charges financières non réintégrées au résultat imposable après application de ces différents mécanismes de limitation (exposés au a. et au b.) est ensuite, le cas échéant, limitée par les mesures visées n° 340 (non réservées aux intérêts servis aux associés et aux entreprises liées).

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

a. Si la condition préalable de déduction n'est pas satisfaite, réintégration (ligne WQ) de l'intégralité des intérêts.

Si la condition préalable est satisfaite, réintégration de la fraction non déductible des intérêts (ventilée sur les lignes WQ et XZ pour la fraction des intérêts non déductibles en application de l'article 212 bis du CGI).

Les intérêts excédentaires en application des articles 39-1-3° et 212 du CGI doivent également être mentionnés case SU.

b. Réintégration (ligne WQ) des intérêts non déductibles.

Les intérêts excédentaires doivent également être mentionnés case SU.



Comptable n° 2203

Fiscal n° 8810 et 35860 à 35865

342 Abandon de créance ou subvention à caractère financier

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Pour la société créancière qui consent l'abandon, l'abandon de créance constitue une charge.</p> <p>Sur la possibilité de comptabiliser l'abandon en supplément d'apport lorsqu'il est pratiqué au profit d'une SPI, voir MC 2153-1 Cas particulier.</p>	<p>a. Octroi de l'aide Un abandon de créance ou une subvention à caractère financier constitue une charge non déductible en totalité pour la société qui l'octroie (CGI art. 39-13 ; BOI-BIC-BASE 50-20-10). Toutefois, lorsque l'abandon est consenti :</p> <ul style="list-style-type: none"> - lors d'une procédure de conciliation en application d'un accord homologué ou constaté par le juge (C. com art. L 611-8) (CGI art. 39-13 précité) ; - ou à une entreprise pour laquelle une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire est ouverte ; - ou à une entreprise étrangère placée sous une procédure d'insolvabilité mentionnée à l'annexe A du règlement CE n° 1346/2000 (BOI-BIC-BASE-50-20-10 n° 63) ; <p>la société qui consent l'aide peut la déduire à concurrence (BOI-BIC-BASE-50-20-10 n° 67) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de la situation nette négative de la filiale ; - et de la fraction correspondant à la situation nette positive de la filiale à la suite de l'opération retenue dans la proportion de son capital détenu par d'autres associés. <p>b. Cession de titres d'une filiale après octroi par sa société mère d'un abandon de créance à caractère financier Selon le Conseil d'Etat, la fraction non déductible de l'abandon de créance est considérée comme un supplément d'apport au-delà de la situation nette négative de la filiale et doit donc être prise en compte pour le calcul de la plus ou moins-value de cession ultérieure des titres (CE 30-4-1980 n° 16253 ; décision rendue alors que les abandons de créances financiers étaient déductibles à hauteur de la situation nette négative de la filiale).</p> <p>Selon l'administration, cette jurisprudence continue à s'appliquer dans les mêmes conditions s'agissant des aides à caractère financier, désormais intégralement non déductibles. Le calcul de la plus ou moins-value de cession des titres doit donc tenir compte de la part de l'abandon qui a pour effet d'augmenter la valeur des titres (BOI-BIC-BASE-50-20-10 n° 60).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Si l'aide a été comptabilisée en charge, réintégration (ligne WQ) de la perte non déductible.</p> <p>Sur les retraitements extra-comptables chez la société bénéficiaire de l'abandon, voir n° 282.</p> <p>b. Lors de la cession des titres, déduction extra-comptable (ligne XG) de la fraction non déductible de l'abandon ou de la subvention.</p> <p>Si la plus-value ou la moins-value de cession des titres relève du régime du long terme (titres de SPI cotées), d'autres retraitements sont alors à effectuer (voir n° 402).</p>	



Comptable n° 2151-2 et 2153-1
Fiscal n° 8950 et 8957

344 Frais d'escompte

Comptabilité	Fiscalité
Les frais d'escompte sont des charges de l'exercice au cours duquel la remise à l'escompte a eu lieu.	<p>a. Selon l'administration (BOI-BIC-CHG-50-20-20 n° 20 et 30) et la jurisprudence (CE 1-6-2001 n° 157650) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la fraction des frais d'escompte correspondant à la rémunération du service bancaire est déductible en totalité au titre de l'exercice de la remise des effets à l'escompte (comme en comptabilité) ; – la fraction des frais d'escompte correspondant à des intérêts précomptés lors de la remise à l'escompte est déductible, en qualité de charge financière, selon la règle du cours. <p>b. Sont prises en compte dans l'assiette des charges financières nettes soumises, le cas échéant, à la limitation générale de déduction (voir n° 340), les charges afférentes à des escomptes bancaires (BOI-IS-BASE-35-40 n° 50).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Au titre de l'exercice de remise à l'escompte, réintégration extra-comptable (ligne WQ) de la quote-part d'intérêts précomptés se rapportant aux exercices suivant celui de la remise à l'escompte.</p> <p>Au titre des exercices suivant celui de la remise à l'escompte, déduction extra-comptable (ligne XG) de la quote-part d'intérêts se rapportant à l'exercice.</p> <p>b. Réintégration (ligne WQ) de la quote-part des charges financières nettes non déductible.</p>	



Mémento

Comptable n° 2108-2
Fiscal n° 8750

346 Pénalités pour paiement tardif des factures (et indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Dès le retard de paiement, les pénalités et l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement prévue par l'article L 441-6 du Code de commerce doivent donner lieu à la constatation d'un passif chez le client retardataire (les pénalités et l'indemnité forfaitaire étant dues de plein droit dès cette date, voir n° 276).</p> <p>Sur le traitement des pénalités et de l'indemnité forfaitaire chez le fournisseur, voir n° 276.</p>	<p>Les produits et les charges correspondant aux pénalités pour paiement tardif des factures mentionnées aux articles L 441-3 et L 441-6 du Code de commerce et aux indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement prévues à l'article L 441-6 du Code de commerce sont respectivement rattachés à l'exercice de leur encaissement et de leur paiement (CGI art. 237 sexies ; BOI-BIC-BASE-20-10 n° 230).</p> <p>A noter : les pénalités pour paiement tardif ne sont pas à prendre en compte dans l'assiette des charges financières nettes (voir n° 340) soumises, le cas échéant, à la limitation générale de déduction (BOI-IS-BASE-35-40 n° 50).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Les retraitements extra-comptables suivants doivent être effectués :</p> <ul style="list-style-type: none"> – au titre de l'exercice de comptabilisation du passif, réintégration (ligne WQ) de la charge correspondante ; – au titre de l'exercice de paiement effectif des pénalités et/ou indemnités forfaitaires, déduction (ligne XG) du montant correspondant. 	



Mémento

Comptable n° 2419-1
Fiscal n° 7995

348 Emprunts obligataires à prime (obligations ordinaires)

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Les primes de remboursement des emprunts obligataires (excédent de la valeur de remboursement sur la valeur nominale) doivent être obligatoirement amorties sur la durée de l'emprunt :</p> <ul style="list-style-type: none"> – en principe, au prorata des intérêts courus (méthode dégressive considérée comme la méthode préférentielle selon l'AMF) ; <p>Les intérêts courus peuvent être calculés différemment selon que l'emprunt est remboursé en capital constant ou en annuités constantes ; la méthode des intérêts composés peut également être utilisée lorsqu'il s'agit d'emprunts à coupons zéro, à coupon unique ou à remboursement en une seule fois à l'échéance.</p> <ul style="list-style-type: none"> – ou, par fractions égales au prorata de la durée de l'emprunt, quelle que soit la cadence de remboursement (méthode linéaire). 	<p>a. Les règles comptables décrites ci-contre s'appliquent aux emprunts émis :</p> <ul style="list-style-type: none"> – avant le 1^{er} janvier 1993 ; – et à compter du 1^{er} janvier 1993 lorsque les primes de remboursement n'excèdent pas 10 % des sommes initialement mises à la disposition de l'emprunteur. <p>Pour les emprunts émis à compter du 1^{er} janvier 1993 et dont les primes de remboursement excèdent le seuil de 10 %, la déduction de la prime de remboursement est étalée sur la durée de l'emprunt selon la technique des annuités actuarielles.</p> <p>La fraction courue déductible du résultat de chaque exercice est déterminée selon la méthode des intérêts composés (CGI art. 39-1-1^o ter), 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 (BOI-BIC-CHG-50-30-20-20 n° 10).</p> <p>b. Les charges afférentes aux emprunts obligataires sont prises en compte pour déterminer l'assiette des charges financières nettes (voir n° 340) soumises, le cas échéant, à la limitation générale de déduction (BOI-IS-BASE-35-40 n° 50).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. A notre avis, pour éviter toute divergence avec la fiscalité, il y a lieu de retenir la règle fiscale sur le plan comptable pour les emprunts émis à compter du 1^{er} janvier 1993 et dont les primes de remboursement excèdent le seuil de 10 %.</p> <p>Dans le cas où une méthode d'amortissement différente est retenue au plan comptable, des ajustements extra-comptables doivent être effectués (lignes WQ ou XG) sur la durée de l'emprunt.</p> <p>b. Réintégration (ligne XZ) de la quote-part de charges financières nettes non déductible.</p>	



Comptable n° 2128-1
Fiscal n° 8765

350 Opérations à terme sur les marchés financiers

Comptabilité	Fiscalité
<p>Lorsque l'entreprise réalise des opérations spéculatives, elle prend en compte dans les résultats de chaque exercice :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les gains et pertes latents ou dénoués lorsque ces opérations sont effectuées sur un marché organisé ; – les gains et pertes dénoués et les pertes latentes (les gains latents ne sont jamais pris en compte) lorsqu'elles sont réalisées de gré à gré. <p>Lorsque l'entreprise réalise des opérations de couverture sur un marché organisé ou sur un marché de gré à gré, elle prend en compte, dans les résultats de chaque exercice, les gains et pertes latents ou dénoués pendant la durée résiduelle de l'élément couvert, de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.</p> <p>Toutefois, lorsque la couverture consiste en un engagement libellé dans la même devise et avec le même terme que la créance, elle est réputée fixer le cours de la devise à l'échéance. L'opération est donc convertie en monnaie nationale et aucun écart de change ultérieur n'est constaté.</p> <p>A noter Changement de réglementation applicable à compter du 1-1-2017 (avec anticipation possible dès 2016) : les principes comptables applicables aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture ont été modifiés par le règlement ANC n° 2015-05 du 2-7-2015. Il est d'application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017, avec la possibilité d'une application anticipée aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 (voir MC 5798) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – jusqu'à la première application du règlement ANC précité, les entreprises doivent obligatoirement appliquer les principes définis dans le PCG aux articles 224-1 à 224-4 et appelés ci-avant ; – à compter de l'exercice de première application, l'ensemble les principes définis aux nouveaux articles 628-1 à 628-18 du PCG sont applicables. Sur ces nouvelles règles, voir MC 2139 à 2149-2. 	<p>Les gains et pertes constatés lors du dénouement du contrat sont en principe immédiatement pris en compte dans le résultat. Les gains et les pertes latents sur les contrats en cours à la clôture de l'exercice sont pris en compte pour la détermination du résultat fiscal, comme si ceux-ci avaient été dénoués sur la base de leur cours à la clôture de l'exercice (CGI art. 38-6-1^o). Ce principe d'imposition des gains et pertes latentes comporte deux exceptions :</p> <p>a. Opérations de couverture Lorsque le contrat en cours à la clôture a pour objet exclusif de compenser le risque d'une opération d'un des deux exercices suivants traitée sur un marché de nature différente (ou, pour les contrats portant sur des devises, le risque de change d'opérations futures), l'imposition du profit est reportée au dénouement du contrat (CGI art. 38-6-2^o).</p> <p>En outre, les profits sur instruments financiers à terme de devises sont imposés au titre du ou des mêmes exercices que les opérations couvertes à condition que ces dernières soient identifiées dès l'origine par un acte ou un engagement précis et mesurable pris à l'égard d'un tiers.</p> <p>b. Positions symétriques Lorsque l'entreprise a pris des positions symétriques, la perte subie sur une de ces positions n'est déductible des résultats que pour la partie qui excède les gains non encore imposés sur les positions prises en sens inverse (CGI art. 38-6-3^o).</p> <p>A noter : selon l'administration, les sommes perçues ou versées en application d'un contrat d'échange de taux d'intérêt (« swap de taux ») sont à prendre en compte dans l'assiette des charges financières nettes soumises, le cas échéant, à la limitation générale de déduction (voir n° 340). Sont en revanche exclues les sommes relatives à des swaps de devises (BOI-IS-BASE-35-40 n° 45).</p> <p>Pour plus de détails, voir Doc. FL BIC-V-13700s.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Ajustements extra-comptables (ligne XZ, WQ ou XG) lorsque les règles comptables et fiscales de prise en compte des résultats de ces opérations ne sont pas identiques.</p> <p>Pour plus de détails, voir Doc. FL BIC-V-15200s.</p>	



Mémento

Comptable n°s 2139 à 2149
Fiscal n°s 8005 et 8010

352 Créances et dettes en monnaie étrangère

Voir n° 182.

354 Obligations avec bon de souscription d'obligations (Obso)

Voir n° 246.

356 Emprunts obligataires à prime (obligations convertibles ou échangeables en actions)

Voir MC 2131-2.

358 Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

Voir n° 104 à 126 (dépréciations des titres) ;
Voir n° 182 (perte de change latente).

360 Vrai mali pour actif net réel négatif

Voir MFusions 12120 (opération à la valeur comptable en régime de faveur).
Voir MFusions 12225 (opération à la valeur comptable en régime de droit commun).

XVI. Charges exceptionnelles

362 Vols et détournements de fonds

Comptabilité	Fiscalité
Les détournements de fonds commis par le personnel au préjudice de l'entreprise constituent des charges exceptionnelles.	En principe, ne constituent pas une charge déductible les détournements de fonds commis (Doc. FL BIC-IX-65100 s.) : – par un associé, un dirigeant associé ou un administrateur dirigeant d'une société (BOI-BIC-CHG-60-20-10 n° 60 ; CE 10-2-1989 n° 68731 à 68733), sauf lorsque la participation détenue est très réduite (CE 14-2-2001 n° 193309) ; – par un dirigeant non associé mais mandataire social (CE 27-7-1988 n° 54510 et 16-10-1989 n° 66567) ; – par un salarié n'ayant pas la qualité de mandataire social (ou un salarié actionnaire très minoritaire ; CE 14-2-2001 n° 193309 ; CAA Versailles 10-2-2015 n° 13VE00738), si les dirigeants avaient connaissance des détournements ou en cas de carence manifeste du contrôle interne (CE 5-10-2007 n° 291049 ; CE 14-11-2014 n° 364792).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) des détournements non déductibles.	



Comptable n° 2412
Fiscal n° 8880 et 8885

364 Amendes et pénalités

Comptabilité	Fiscalité
Sont inscrites en charges : – les amendes pénales prononcées à l'encontre de la société ; – les amendes pour infraction à la réglementation économique ; – les sanctions pécuniaires infligées par les autorités administratives indépendantes ; – les amendes et pénalités fiscales et sociales ; – les pénalités environnementales. Les amendes pénales à caractère personnel ne sont, en principe, pas inscrites en charges.	Les sanctions, amendes et pénalités sanctionnant le non-respect d'obligations légales sont, en principe, non déductibles (CGI art. 39-2 ; BOI-BIC-CHG-60-20-20 n° 40). Il en est de même des indemnités transactionnelles versées en remplacement de telles pénalités. Est également non déductible le versement libératoire pour défaut de certificats d'économie d'énergie. En revanche, les pénalités contractuelles, telles que celles qui sont infligées dans le cadre de relations commerciales, sont déductibles.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration des amendes et des pénalités non déductibles (ligne WJ).	



Comptable n° 1146-1, 2417-1 à 2417-5 et 2418
Fiscal n° 8905

365 Conséquences des rectifications fiscales

Comptabilité	Fiscalité
Certaines rectifications fiscales affectent dans tous les cas les comptes annuels. Sont notamment concernées : <ul style="list-style-type: none"> - les rectifications fiscales portant sur les provisions réglementées (provisions et amortissements dérogatoires) et les subventions d'investissement. Les dotations et reprises qui en résultent sont comptabilisées en résultat exceptionnel (comptes 687 et 787) ; - les rectifications fiscales trouvant leur cause dans une mauvaise application des règles comptables. Les corrections d'erreurs en résultant sont comptabilisées en résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées. 	Les charges et produits résultant du contrôle fiscal sont pris en compte dans le résultat de chacun des exercices vérifiés et faisant l'objet d'une rectification fiscale.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne WQ) des charges consécutives à la rectification fiscale. Déduction (ligne XG) des produits consécutifs à la rectification fiscale.	



Memento

 Comptable n° 2912-2
 Fiscal n° 78700 à 78720

366 Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

Voir n° 46 (conséquence de la dépréciation d'une immobilisation sur son amortissement).

Voir n° 210 (amortissement dérogatoire afférent aux frais d'acquisition de titres de participation).

Voir n° 212 à 216 (provisions).

XVII. Participation aux résultats de l'entreprise

368 Participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. La participation est une charge de l'exercice au cours duquel sont nés les droits des salariés. Elle est inscrite à la clôture de l'exercice au compte de charges à payer. Son montant est augmenté du forfait social (voir MC 907). La décision est, a priori, prise postclôture, au vu des résultats définitifs, mais l'entreprise peut également s'engager avant la clôture à verser un tel supplément, en fonction du résultat prévisionnel.</p> <p>b. En revanche, le supplément de participation décidé par l'entreprise devrait, à notre avis, être comptabilisé en charges de l'exercice au cours duquel la décision de le verser a été prise. La décision est, a priori, prise postclôture, au vu des résultats définitifs, mais l'entreprise peut également s'engager avant la clôture à verser un tel supplément, en fonction du résultat prévisionnel.</p>	<p>a. La déduction de la participation est effectuée sur les résultats de l'exercice au cours duquel le montant de la participation est réparti entre les salariés et inscrit à la réserve spéciale, c'est-à-dire l'exercice suivant celui dont les résultats ont servi de base au calcul de la participation (CGI art. 237 bis A, I). En revanche, le forfait social est déductible dès l'exercice de sa comptabilisation en charges à payer (BOI-BIC-CHG-40-40-40, n° 10).</p> <p>b. Le supplément de participation bénéficie du même régime fiscal et social que la participation (C. trav. art. L 3325-4).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Réintégration (ligne W1) de la participation de l'exercice inscrite en charges à payer (hors forfait social). - Déduction (ligne WU) de la participation de l'exercice précédent (hors forfait social) inscrite en réserve, ainsi que de la CSG et de la CRDS y afférentes. <p>b. Ces retraitements sont également à effectuer lorsque le supplément de participation est comptabilisé à la clôture de l'exercice au titre duquel la participation est due.</p>	



Memento

Comptable n° 2972-1
Fiscal n° 88615

XVIII. Impôt sur les bénéfices

370 Impôt sur les sociétés (IS)

Comptabilité	Fiscalité
L'IS dû au titre de l'exercice est une charge de cet exercice.	La charge d'IS n'est pas déductible (CGI art. 213).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration de l'IS (ligne I7).	



Mémento

Comptable n°s 2849 à 2852 et 2912-1
Fiscal n°s 8525 et 8527

371 Contribution sociale sur les bénéfices (CSB) de 3,3%

Comptabilité	Fiscalité
La contribution sociale sur les bénéfices des sociétés (CSB) est comptabilisée en charges de l'exercice au titre duquel elle est due.	La contribution sociale sur les bénéfices des sociétés (CSB) n'est pas déductible (CGI art. 213).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration de la CSB (ligne I7).	



Mémento

Comptable n°s 2855-1 et 4006
Fiscal n°s 8527 et 36690

372 Contribution exceptionnelle de 10,7% : exercices clos avant le 31 décembre 2016

Comptabilité	Fiscalité
La contribution exceptionnelle de 10,7% de l'IS est comptabilisée en charge de l'exercice au titre duquel elle est due. Elle est due au titre des seuls exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2016 par les entreprises (ou les groupes intégrés) dont le CA est supérieur à 250 M€ (CGI art 235 ter ZAA). Initialement fixée à 5%, son taux est porté à 10,7% pour les exercices clos entre le 31 décembre 2013 et le 30 décembre 2016.	Cette contribution n'est pas déductible (CGI art. 213).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration (ligne I7) de la contribution exceptionnelle.	



Mémento

Comptable n°s 2855-2 et 4006
Fiscal n°s 8527 et 36690

373 Contribution sur les revenus distribués de 3%

Comptabilité	Fiscalité
La contribution sur les dividendes est une charge d'impôt à comptabiliser en résultat (Position du DMF de la CNCC du 22-11-2012).	Les sociétés et organismes français ou étrangers passibles de l'IS en France sont assujettis à une contribution additionnelle à l'IS de 3% sur le montant des revenus distribués (CGI art. 235 ter ZCA ; BOI-IS-AUT-30). Cette contribution s'applique aux distributions de dividendes, d'acomptes sur dividendes et de réserves mais également aux « revenus réputés distribués ». Sur la liste des distributions concernées, voir MF 36750. Cette taxe n'est pas déductible (CGI art. 213).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Réintégration de la contribution (ligne I7).	



Mémento

Comptable n° 2857
Fiscal n° 36750

374 Créance née du report en arrière des déficits fiscaux (carry-back)

Comptabilité	Fiscalité
La créance née du report en arrière du déficit constitue en principe, à notre avis, un produit de l'exercice déficitaire, à condition que la décision d'opter pour le carry-back ait été prise avant la date d'arrêté des comptes.	Le produit résultant de la comptabilisation de la créance n'est pas imposable (CGI art. 220 quinquies ; BOI-IS-DEF-20-20 n° 10).
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
Le montant de la créance est : – déduit (ligne XG) ; – et mentionné distinctement (case ZI).	



Mémento

Comptable n° 2863-1
Fiscal n° 35950

375 Indemnité versée à une filiale à sa sortie d'un groupe intégré

Comptabilité	Fiscalité
L'indemnité de sortie d'intégration versée à une filiale en réparation de la perte du droit au report de ses déficits, définitivement transmis à la tête de groupe, constitue, à notre avis : – pour la société versante, une charge à comptabiliser dans le compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » ; – pour la filiale sortante, un produit à comptabiliser dans le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion ».	Le produit ou la charge correspondant à une indemnité de sortie d'intégration n'est imposable ou déductible que si la charge que cette indemnité compense est elle-même déductible (voir n° 184). L'indemnité de sortie prévue par une convention d'intégration n'est pas déductible chez la société versante ni imposable chez la société bénéficiaire lorsqu'elle compense le supplément d'IS qui sera dû par la société sortante à hauteur des déficits qu'elle a transmis au groupe et qu'elle ne peut plus utiliser (CE 11-12-2009 n° 301341 ; BOI-IS-GPE-30-30-10 n° 260). Il en est de même lorsque la convention d'intégration ne prévoit que le principe de l'indemnisation sans en définir les modalités (CE 24-11-2010 n° 333867 et 333868 ; BOI-IS-GPE-30-30-10 n° 270).

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

- Pour la société versante, réintégration (ligne WQ) du montant de l'indemnité de sortie versée.
- Pour la filiale sortante, déduction (ligne XG) de l'indemnité de sortie reçue.



Memento

Comptable n°s 2872-2 et 2875-2
Fiscal n° 40615

376 Crédit d'impôt recherche, famille, apprentissage...

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Le crédit d'impôt constitue un produit de l'exercice au cours duquel il a été généré, à comptabiliser en moins de la charge d'IS pour la fraction imputée immédiatement sur l'IS dû au titre de cet exercice, et en produit (subdivision du compte 699) pour la fraction non imputée et qui sera imputée ultérieurement ou restituée (Position du Collège de l'ANC du 5-11-2010 au sujet du CIR).</p>	<p>a. Le produit résultant de la comptabilisation du crédit d'impôt n'est pas imposable.</p>
<p>b. Le crédit d'impôt est calculé sur la base des dépenses éligibles engagées au titre de l'année civile. En cas d'exercice ne coïncidant pas avec l'année civile, une quote-part de crédit d'impôt au titre des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt engagées entre 1^{er} janvier et la clôture de l'exercice est comptabilisée en produit à recevoir.</p>	<p>b. Le produit à recevoir résultant de la comptabilisation de la quote-part de crédit d'impôt correspondant aux dépenses éligibles et engagées entre le 1^{er} janvier et la clôture n'est pas imposable.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a. Le crédit d'impôt imputé immédiatement sur l'IS vient diminuer le montant de l'impôt à réintégrer (ligne I7).</p> <p>a. et b. La fraction du crédit d'impôt non imputé sur l'IS comptabilisé en produit ou la quote-part de crédit d'impôt comptabilisée en produit à recevoir (exercice décalé) est à déduire du résultat fiscal (ligne XG).</p>	



Memento

Comptable n°s 927-6, 927-7, 1691-1 et 2864
Fiscal n°s 10470 à 10505, 10525 et 10555

XIX. Autres divergences

377 Bénéfices de filiales ou d'établissements étrangers

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le résultat comptable d'une société française :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ne comprend pas les bénéfices réalisés par ses filiales étrangères (hormis, indirectement, par le biais de la comptabilisation d'un dividende approuvé par l'assemblée générale) ; - mais inclut ceux de ses succursales étrangères, celles-ci étant dépourvues de la personnalité morale propre. 	<p>Conformément au principe de territorialité de l'IS, le résultat fiscal d'une société française ne tient compte en principe :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ni des bénéfices réalisés par ses filiales étrangères (hormis, indirectement, par le biais de la comptabilisation d'un dividende approuvé par l'assemblée générale) ; - ni des bénéfices de ses établissements exploités à l'étranger (MF 35725). <p>A noter : à cet effet, la société française produit deux séries de tableaux, l'une regroupant l'ensemble de ses activités (y compris celles de la succursale étrangère), l'autre ne mentionnant que les opérations dont le résultat est imposable en France (CGI A III, art. 38 terdecies A).</p> <p>Par exception, sont néanmoins susceptibles d'être imposés en France (sous réserve de l'application d'une « clause de sauvegarde ») (CGI art. 209 B ; MF 78280) :</p> <p>a. En tant que revenus de capitaux mobiliers, les bénéfices des filiales établies dans un Etat à régime fiscal privilégié dans lesquelles la société française détient plus de 50% des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ;</p> <p>Afin d'éviter une double imposition, le bénéfice imposable de la société française est minoré des dividendes distribués par la filiale au cours de l'exercice, à la condition que le montant cumulé des bénéfices réputés distribués par cette filiale au sens de l'article 209 B du CGI soit supérieur au montant des distributions reçues de celle-ci depuis la première application de l'art. 209 B du CGI (BOI-IS-BASE-60-10-30-30 n° 180 à 200).</p> <p>A noter : le montant des distributions excédant les bénéfices taxés cumulés est maintenu dans le résultat fiscal imposable en France, sauf si ces distributions ouvrent droit au régime des sociétés mères (CGI art 145 ; voir n° 273). La quote-part de frais et charges prévue par ce régime n'a pas à être réintégrée lorsque ces distributions ont été prélevées sur des bénéfices réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la société française en vertu de l'art. 209 B du CGI (BOI-IS-BASE-60-10-30-30 n° 210 et 220).</p> <p>b. En tant que résultat, les bénéfices de ses établissements établis dans un Etat à régime fiscal privilégié.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>a.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Réintégration (case L 7) par la société française de la part des bénéfices des filiales étrangères lui revenant. La plus-value nette à long terme réalisée par la filiale étrangère est inscrite dans la case L 7 à hauteur de : <ul style="list-style-type: none"> • 4/33, 1/3 de son montant si elle se rapporte à des titres de participation exonérés (voir n° 130), • 15/33, 1/3 de son montant si elle concerne des produits de la propriété industrielle (voir n° 404), • 19/33, 1/3 de son montant si elle se rapporte à des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées (voir n° 130), - Déduction (ligne XG, à notre avis) du montant des distributions reçues des filiales étrangères durant l'exercice, à condition de respecter la condition rappelée ci-dessus (a.). <p>b. Réintégration (case L 7) par la société française des bénéfices des succursales étrangères. La plus-value nette à long terme réalisée par la succursale étrangère est inscrite dans la case L 7 à hauteur de :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 4/33, 1/3 de son montant si elle se rapporte à des titres de participation exonérés (voir n° 130), • 15/33, 1/3 de son montant si elle concerne des produits de la propriété industrielle (voir n° 404), • 19/33, 1/3 de son montant si elle se rapporte à des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées (voir n° 130). 	

378 Déficit subis par les filiales ou succursales étrangères

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le résultat comptable d'une société française :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ne comprend pas les pertes des filiales étrangères (hors, indirectement, par le biais de la comptabilisation d'une dépréciation) ; - mais inclut les pertes de ses succursales étrangères. 	<p>Conformément au principe de territorialité de l'IS, le résultat fiscal d'une société française :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ne tient pas compte en principe des pertes de ses filiales étrangères ; - ne tient pas compte en principe des pertes de ses établissements exploités à l'étranger. <p>Les PME qui ont pu, au titre des exercices clos avant le 31 décembre 2013, déduire, à titre provisoire, de leur résultat imposable d'un exercice les déficits subis au cours du même exercice par leurs filiales ou succursales étrangères (CGI art. 209 C ; BOI-IS-CHAMP-60-20-40) doivent réintégrer les montants ainsi déduits au fur et à mesure des bénéfices réalisés par les implantations étrangères, et au plus tard, à l'issue du 5^e exercice suivant celui de leur déduction.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Dans le cas où la PME a déduit des déficits étrangers au titre d'un exercice clos avant le 31 décembre 2013, réintégration (ligne WQ) de ces déficits, au fur et à mesure des bénéfices réalisés ou à l'issue du 5^e exercice suivant celui de leur déduction.</p> <p>Le montant des déficits précédemment déduits et réintégrés sur l'exercice doit également être indiqué case SX.</p>	



Comptable n° 1867, 4006 et 4045
Fiscal n° 35785

Annexe - Retraitements spécifiques aux fusions, apports partiels d'actif et TUP

390 Retraitements en cas d'opération réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de faveur

I. Lors de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
	Déduction de la plus-value d'annulation (boni de fusion) des titres de l'absorbée comptabilisée en résultat Voir MFusions 12105	<ul style="list-style-type: none"> – Lorsque l'échange est réalisé à la valeur vénale, si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis – Lorsque l'échange est réalisé à la valeur comptable : <ul style="list-style-type: none"> • si pas d'option pour le sursis d'imposition : extériorisation de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée • si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis <p style="text-align: right;">Voir MFusions 12125</p>
	Retraitement de la moins-value d'annulation des titres de l'absorbée détenus depuis moins de deux ans à hauteur de la dépréciation le cas échéant comptabilisée Voir MFusions 12110	
	Réintégration de la moins-value d'annulation des titres de l'absorbée détenus depuis moins de 2 ans à hauteur des dividendes reçus de cette société lorsqu'ils ont bénéficié du régime des sociétés mères Voir MFusions 12111	
	Déduction des frais d'augmentation de capital imputés sur la prime d'émission Voir MFusions 12115	
	Réintégration du vrai mali de fusion pour actif net réel négatif Voir MFusions 12120	

II. Pendant la détention des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
	Réintégration de la dépréciation du mali technique de fusion Voir MFusions 12130	Si échange à la valeur réelle et option pour le sursis d'imposition, réintégration de la dépréciation comptable des titres reçus en échange excédant la (provision pour) dépréciation fiscalement déductible Voir MFusions 12135
	Poursuite de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition de titres de participation apportés Voir MFusions 12132	Poursuite de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition des titres remis à l'échange en cas d'option pour le sursis d'imposition du résultat d'échange Voir MFusions 12137
	Poursuite de la déduction pratiquée en vertu du régime du suramortissement exceptionnel en faveur de l'investissement productif Voir MFusions 12132	

III. Lors de la cession des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
	<p>Réintégration de la quote-part de mali technique de fusion affectée à l'immobilisation cédée</p> <p>Voir MFusions 12140</p>	<p>Si échange à la valeur réelle avec option pour le sursis d'imposition ou si échange à la valeur comptable sans option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange. En outre, lorsque les titres de l'absorbée remis à l'échange constituent des titres de participation, et si option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange</p> <p>Voir MFusions 12145</p>
	<p>En cas de cession de titres de participation, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal à raison des frais d'acquisition</p> <p>Voir MFusions 12141</p>	

392 Retraitements en cas d'opération réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun

I. Lors de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
Réintégration de la plus-value fiscale d'apport afférente à l'ensemble des éléments d'actifs apportés (immobilisations et actif circulant) Voir MFusions 12205	Réintégration de la plus-value d'annulation (boni de fusion) des titres de l'absorbée comptabilisée en capitaux propres Voir MFusions 12210	<ul style="list-style-type: none"> – Lorsque l'échange est réalisé à la valeur vénale, si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis – Lorsque l'échange est réalisé à la valeur comptable : <ul style="list-style-type: none"> • si pas d'option pour le sursis d'imposition : extériorisation de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée • si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis <p style="text-align: right;">Voir MFusions 12230</p>
	Retraitement de la moins-value d'annulation des titres de l'absorbée détenus depuis moins de deux ans à hauteur de la dépréciation le cas échéant comptabilisée Voir MFusions 12215	
	Déduction des frais d'augmentation de capital imputés sur la prime d'émission Voir MFusions 12220	
	Réintégration du vrai mali de fusion pour actif net réel négatif Voir MFusions 12225	

II. Pendant la détention des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
		Si échange à la valeur réelle et option pour le sursis d'imposition, réintégration de la dépréciation comptable des titres reçus en échange excédant la (provision pour) dépréciation fiscalement déductible Voir MFusions 12235
		Poursuite de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition des titres remis à l'échange en cas d'option pour le sursis d'imposition du résultat d'échange Voir MFusions 12237

III. Lors de la cession des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
<p>Déduction de l'excédent du résultat de cession comptable sur le résultat de cession fiscal des titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif</p> <p>Voir MFusions 12240</p>	<p>Déduction de l'excédent du résultat de cession comptable sur le résultat de cession fiscal des éléments d'actif :</p> <ul style="list-style-type: none"> – Immobilisations corporelles et incorporelles Voir MFusions 12245 – Titres Voir MFusions 12250 – Eléments de l'actif circulant Voir MFusions 12255 	<p>Si échange à la valeur réelle avec option pour le sursis d'imposition ou si échange à la valeur comptable sans option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange</p> <p>En outre, lorsque les titres de l'absorbée remis à l'échange constituent des titres de participation, et si option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange</p> <p>Voir MFusions 12260</p>

394 Retraitements en cas d'opération réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur

I. Lors de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
Déduction de la plus-value nette d'apport afférente à l'ensemble des éléments d'actifs (immobilisations et actif circulant) Voir MFusions 12305	Réintégration du profit sur les éléments de l'actif circulant (hors VMP) correspondant à la différence entre leur valeur réelle et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de l'absorbée ou apporteuse Voir MFusions 12315	– Lorsque l'échange est réalisé à la valeur vénale, si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis – Lorsque l'échange est réalisé à la valeur comptable : <ul style="list-style-type: none"> • si pas d'option pour le sursis d'imposition : extériorisation de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée • si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis Voir MFusions 12335
	Déduction de la plus-value d'annulation (boni de fusion) des titres de l'absorbée comptabilisée en résultat Voir MFusions 12320	
	Retraitement de la moins-value d'annulation des titres de l'absorbée détenus depuis moins de deux ans à hauteur de la dépréciation le cas échéant comptabilisée Voir MFusions 12325	
	Réintégration de la moins-value d'annulation des titres de l'absorbée détenus depuis moins de 2 ans à hauteur des dividendes reçus de cette société lorsqu'ils ont bénéficié du régime des sociétés mères Voir MFusions 12326	
	Déduction des frais d'augmentation de capital imputés sur la prime (de fusion ou d'apport) Voir MFusions 12330	

II. Pendant la détention des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée

Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
Réintégration de la dépréciation comptable des titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif excédant la (provision pour) dépréciation fiscalement déductible Voir MFusions 12340	Déduction de la reprise des provisions non déductibles, initialement réintégré régulièrement dans les résultats de l'absorbée Voir MFusions 12343	Si échange à la valeur réelle et option pour le sursis d'imposition, réintégration de la dépréciation comptable des titres reçus en échange excédant la (provision pour) dépréciation fiscalement déductible Voir MFusions 12355
	Réintégration de la dépréciation comptable des immobilisations non amortissables (y compris titres) et des VMP excédant la (provision pour) dépréciation fiscalement déductible : – Immobilisations non amortissables Voir MFusions 12345 – Titres Voir MFusions 12350	
	Réintégration échelonnée des plus-values d'apport sur les immobilisations amortissables Voir MFusions 12351	Poursuite de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition des titres remis à l'échange en cas d'option pour le sursis d'imposition du résultat d'échange Voir MFusions 12357
	Poursuite de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition de titres de participation apportés Voir MFusions 12352	
	Poursuite de la déduction prévue par le régime du suramortissement exceptionnel en faveur de l'investissement productif Voir MFusions 12353	

III. Lors de la cession des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée

Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
Retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et le résultat de cession fiscal des titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif Voir MFusions 12360	Réintégration de la plus-value d'apport sur les immobilisations amortissables qui n'a pas encore été réintégré Voir MFusions 12365	Si échange à la valeur réelle avec option pour le sursis d'imposition ou si échange à la valeur comptable sans option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange
	Retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et le résultat de cession fiscal des immobilisations non amortissables (y compris titres) et des VMP : – Immobilisations non amortissables Voir MFusions 12370 – Titres Voir MFusions 12375 et 12376	En outre, lorsque les titres de l'absorbée remis à l'échange constituent des titres de participation, et si option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange Voir MFusions 12380

396 Retraitements en cas d'opération réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de droit commun

I. Lors de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
	Réintégration de la plus-value d'annulation (boni de fusion) des titres de l'absorbée comptabilisée en capitaux propres Voir MFusions 12405	– Lorsque l'échange est réalisé à la valeur vénale, si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis
	Retraitement de la moins-value d'annulation des titres de l'absorbée détenus depuis moins de deux ans à hauteur de la dépréciation le cas échéant comptabilisée Voir MFusions 12410	– Lorsque l'échange est réalisé à la valeur comptable : • si pas d'option pour le sursis d'imposition : extériorisation de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée • si option pour le sursis d'imposition : retraitement de la plus ou moins-value fiscale d'échange des titres de l'absorbée pour la placer en sursis
	Déduction des frais d'augmentation de capital imputés sur la prime d'émission Voir MFusions 12415	Voir MFusions 12420

II. Pendant la détention des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
		Si échange à la valeur réelle et option pour le sursis d'imposition, réintégration de la dépréciation comptable des titres reçus en échange excédant la (provision pour) dépréciation fiscalement déductible Voir MFusions 12425
		Poursuite de l'amortissement fiscal des frais d'acquisition des titres remis à l'échange en cas d'option pour le sursis d'imposition du résultat d'échange Voir MFusions 12427

III. Lors de la cession des éléments d'actif reçus dans le cadre de la fusion ou de l'opération assimilée		
Chez l'absorbée ou l'apporteuse	Chez l'absorbante ou la bénéficiaire des apports	Chez les actionnaires de l'absorbée
		<p>Si échange à la valeur réelle avec option pour le sursis d'imposition ou si échange à la valeur comptable sans option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange</p> <p>En outre, lorsque les titres de l'absorbée remis à l'échange constituent des titres de participation, et si option pour le sursis d'imposition, retraitement de la différence entre le résultat de cession comptable et fiscal des titres reçus en échange</p> <p>Voir MFusions 12430</p>

Partie III - Divergences sur le taux

Taux différents du taux de droit commun

- | | | |
|-----|---|--------|
| I. | Plus-values, moins-values
et profits relevant d'un taux
réduit d'IS | p. 132 |
| II. | Abattements et exonérations | p. 137 |

I. Plus-values, moins-values et profits relevant d'un taux réduit d'IS

Plus-values, moins-values et profits relevant du régime du long terme

Les principaux produits et plus-values relevant du taux réduit sont exposés aux n° 400 à 404.
Pour un tableau exhaustif de ces produits, voir n° 410.

400 (Provisions pour) dépréciation de titres

Régime fiscal

- **Titres de participation au sens fiscal** Les (provisions pour) dépréciation des titres comptabilisés en « Titres de participation » et dans les sous-comptes « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » constituent, quelle que soit leur durée de détention, des moins-values à long terme, sauf si les titres dépréciés sont :
 - des titres de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) non cotées ;
 - des titres de sociétés à prépondérance financière (voir toutefois n° 104) ;
 - ou des titres de sociétés établies dans un Etat ou Territoire non Coopératif ou ETNC (voir toutefois n° 130 le cas où ces titres relèvent du régime du long terme).

Ces moins-values à long terme relèvent du taux de :

- 19% lorsqu'elles sont afférentes à des titres de SPI cotées (voir n° 106) ;
- 0% (non déductibles) lorsqu'elles ne sont pas afférentes à des titres de SPI (voir n° 104). Elles ne minorent pas la quote-part de frais et charges (voir n° 130).

Sur la limitation de la déduction des (provisions pour) dépréciation de titres de participation dans des SPI, voir n° 106.

Sur les (provisions pour) dépréciation de titres de participation détenus dans une filiale étrangère, voir n° 106.

Corrélativement, les reprises de ces (provisions pour) dépréciation constituent des plus-values à long terme.

Elles relèvent du taux de :

19% lorsqu'elles sont afférentes à des titres de SPI cotées ;

0% (non imposables) lorsqu'elles ne sont pas afférentes à des titres de SPI. Par ailleurs, elles ne rentrent pas dans l'assiette de la quote-part de frais et charges (voir n° 130).

- **Capital-risque** Sur le taux applicable aux (provisions pour) dépréciation de parts de FCPR, de FPCI et de titres de SCR, qui relèvent, sous certaines conditions, du régime du long terme au taux de 15%, voir MF 18945.

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

Le solde des plus et moins-values à long terme, tel qu'il est déterminé cadre B de l'imprimé n° 2059-A, doit être reporté sur l'imprimé n° 2058-A dans les conditions suivantes.

- a. En cas de moins-value nette à long terme, deux cas sont à envisager :
 - si la moins-value relève du taux de 0%, elle est réintégrée (ligne ZN) ;
 - si la moins-value relève du taux de 15% ou de 19%, elle est réintégrée (ligne I8).

- b. En cas de plus-value nette à long terme, six cas sont à envisager :
 - si la plus-value est imposée au taux de 0%, elle est déduite (ligne WH) ;

Sur le retraitement extra-comptable au titre de la quote-part de frais et charges, voir n° 130.

- si la plus-value est imposée au taux de 15%, elle est déduite (ligne WV) et fait l'objet d'une imposition séparée ;
- si la plus-value est imposée au taux de 19%, elle est déduite (ligne WP) et fait l'objet d'une imposition séparée ;
- si elle est imputée sur des moins-values nettes à long terme antérieures, elle est déduite (ligne WW) ;
- si elle est imputée sur des déficits antérieurs, elle est déduite (ligne XB) ;

Sur les règles de plafonnement de l'imputation des déficits, voir MC 2840.

- si elle est imputée sur le déficit de l'exercice (ce qui revient à renoncer au régime du long terme), aucune correction extra-comptable n'est à effectuer.



Mémento

Comptable n° 1850 et 1851
Fiscal n° 18835 et 18905

402 Cession de titres relevant du régime des plus-values à long terme

Régime fiscal

- **Titres de participation au sens fiscal** Le résultat de cession des titres comptabilisés en « Titres de participation » et dans les sous-comptes « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » détenus depuis au moins deux ans est, en principe, soumis au régime des plus et moins-values à long terme, à l'exclusion des titres :
- de SPI non cotées (CGI art. 219-I-a sexies-0 bis) ;
 - de sociétés à prépondérance financière (CGI art. 219-I-a ter : voir toutefois n°104 le cas où la moins-value de cession de ces titres relève du régime du long terme) (CGI art. 219-I-a sexies-0 bis) ;
 - et de sociétés établies dans un État ou Territoire non coopératif ou ETNC (CGI art. 219 I-a sexies-0 ter). Les moins-values résultant de leur cession ne peuvent s'imputer que sur des plus-values de même nature exclues du régime du long terme (CGI art. 219 I-a sexies-0 ter, 2° al.). Voir toutefois n° 130 le cas où les titres de sociétés établies dans un ETNC relèvent du long terme.

Le résultat de cession relève des taux suivants :

- 0 % pour les titres hors SPI. Toutefois, une quote-part de frais et charge de 12 % étant imposable au taux de droit commun (voir n° 130), le taux effectif d'imposition (hors CSB et contribution exceptionnelle temporaire) est de 4 % (voir n° 410).
- 19 % pour les titres de SPI cotées.

Sur le cas particulier de cessions de titres entre sociétés liées, voir n° 130.

- **Capital-risque** Le résultat de cession de parts de FCPR, de FPCI (fonds professionnels de capital-investissement), de titres de SLP (sociétés de libre partenariat, créées par la loi 2015-990 du 6-8-2015, qui suivent le même régime que les parts de FPCI) et de titres de SCR peut relever, sous certaines conditions, du régime du long terme au taux de 15 %. Sur les conditions et les taux applicables, voir MF 18670.

Retraitements sur l'imprimé 2058-A

Le solde des plus et moins-values à long terme tel qu'il est déterminé cadre B de l'imprimé n° 2059-A, doit être reporté sur l'imprimé n° 2058-A dans les conditions suivantes.

- a. En cas de moins-value nette à long terme, deux cas sont à envisager :
- si la moins-value relève du taux de 0 %, elle est réintégrée (ligne ZN) ;
 - si la moins-value relève du taux de 15 % ou de 19 %, elle est réintégrée (ligne I8).

- b. En cas de plus-value nette à long terme, cinq cas sont à envisager :
- si la plus-value relève du taux de 0 %, elle est déduite (ligne WH) ;

Sur le retraitement extra-comptable au titre de la quote-part de frais et charges, voir n° 130.

- si la plus-value est imposée au taux de 15 %, elle est déduite (ligne WV) et fait l'objet d'une imposition séparée ;
- si la plus-value est imposée au taux de 19 %, elle est déduite (ligne WP) et fait l'objet d'une imposition séparée ;
- si elle est imputée sur des moins-values nettes à long terme antérieures, elle est déduite (ligne WW) ;
- si elle est imputée sur des déficits antérieurs, elle est déduite (ligne XB) ;

Sur les règles de plafonnement de l'imputation des déficits, voir MC 2840.

- si elle est imputée sur le déficit de l'exercice (ce qui revient à renoncer au régime du long terme), aucune correction extra-comptable n'est à effectuer.



Mémento

Comptable n°s 1880 et 1915-8
Fiscal n°s 18865, 18915, 18955 et 18960

404 Redevances et plus-values de cession d'actifs de propriété industrielle

Régime fiscal

Les produits de la propriété industrielle peuvent bénéficier, sous certaines conditions, du régime fiscal des plus-values à long terme au taux de 15 % (CGI art. 39 terdecies-1 et 1 ter) :

- à hauteur du résultat net de la gestion de la concession et, sous certaines conditions supplémentaires, de la sous-concession (recettes - dépenses) ;
- à hauteur de la plus-value de cession, sous réserve que l'actif incorporel ait été détenu depuis au moins deux ans (sauf création ou acquisition à titre gratuit) et que le cessionnaire ne soit pas une entreprise liée.

Les actifs de propriété industrielle éligibles à ce régime de faveur sont les brevets, les inventions brevetables, leurs perfectionnements, ainsi que les procédés de fabrication industriels qui en sont l'accessoire.

Retraitements sur l'imprimé 2058-A

Le produit de la concession (ou sous-concession) et/ou la plus-value de cession relevant du régime du long-terme doit être reporté dans le cadre B de l'imprimé n° 2059-A. La plus-value nette à long terme relevant du taux de 15 % peut être :

- déduite (ligne WV) afin de faire l'objet d'une imposition séparée ;
- imputée sur des moins-values nettes à long terme antérieures (ligne WW) ;
- imputée sur des déficits antérieurs (ligne XB).

La moins-value nette de cession relève en revanche toujours du taux de droit commun (BOI-BIC-PVMV-20-20-30 n° 90). Aucun retraitement n'est donc nécessaire dans ce cas.

En cas de sous-concession, s'agissant de la situation où le montant des redevances versées au concédant est supérieur au résultat net de la sous-concession, voir n° 330.



Mémento

Comptable n°s 649-1, 1743 et 1880
Fiscal n°s 19220, 19225 et 19230

410 Tableau de synthèse des taux réduits relevant du régime du long terme

Le tableau ci-après, établi par nos soins, synthétise les principaux produits, plus-values et moins-values auxquels s'appliquent les différents taux réduits d'IS relevant du régime du long terme :

Taux	Produits, plus-values et moins-values relevant d'un taux réduit d'IS (1)(2)	CGI	Références
0%	Plus-values et moins-values de cession de titres de participation (au sens fiscal), sauf exceptions (3), détenus depuis au moins deux ans (4)	art. 219-I-a quinquies	MC 1880
	Dotations et reprises des (provisions pour) dépréciation des titres de participation relevant du secteur à 0% , quelle que soit leur durée de détention	art. 39-1-5°	MC 1850
15%	Plus-values de cession à des entreprises non liées (sur cette notion, voir MC 1808) de brevets , d'inventions brevetables (ou de leurs perfectionnements) ou de procédés de fabrication industriels qui en sont l'accessoire acquis depuis au moins deux ans ou créés par l'entreprise	art. 219-I-a quater, al. 3	MC 1743
	Résultat net de la concession et, sous certaines conditions supplémentaires, de la sous-concession de licences d'exploitation portant sur des droits de propriété industrielle cités ci-dessus	art. 39 terdecies 1	MC 649-1
19%	Plus-values et moins-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées non établies dans un ETNC [voir (3)], constituant des titres de participation (au sens fiscal) et détenus depuis au moins deux ans	art. 219-I-a	MC 1880
	Dotations et reprises des (provisions pour) dépréciation des titres de participation relevant du secteur à 19% , quelle que soit leur durée de détention	art. 39-1-5°	MC 1850

(1) Hors capital-risque, voir MF 18955s.

(2) A la **clôture de l'exercice**, les **plus-values et moins-values** imposables au titre de l'exercice doivent faire l'objet d'une **compensation par taux d'imposition** (plus-values à long terme exonérées ou taxables à 15% ou 19%), de façon à dégager, sur le cadre B de l'imprimé n° 2059-A, pour chaque secteur :

- soit une plus-value nette à long terme ;
- soit une moins-value nette à long terme.

La moins-value nette à long terme relevant du taux de 19% peut être compensée avec une plus-value nette à long terme relevant du taux de 15%. Aucune compensation n'est en revanche possible avec les produits, plus-values et moins-values qui, bien que soumis à un taux réduit d'IS, ne relèvent pas du régime du long terme (voir n° 412).

(3) **Sont exclus du régime du long terme** les titres de SPI non cotées, de sociétés à prépondérance financière (voir toutefois n° 104) et de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC : voir MF 78310) (voir toutefois n° 130). La moins-value afférente à la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC ne peut toutefois s'imputer que sur des plus-values de même nature exclues du régime du long terme (CGI art. 219-I-a sexies-O ter).

(4) **Ces plus-values à long terme** sont exonérées d'IS, sous réserve de l'imposition au taux normal d'une quote-part de frais et charges égale à 12% du montant brut de la plus-value de cession (ce qui porte leur taux effectif d'imposition à 4%, hors CSB et contribution exceptionnelle temporaire, voir n° 402).

Plus-values et profits ne relevant pas du régime du long terme

412 Tableau de synthèse des taux réduits ne relevant pas du régime du long terme

Le tableau ci-après, établi par nos soins, synthétise les principaux produits et plus-values auxquels s'appliquent les différents taux réduits d'IS ne relevant pas du régime du long terme :

Taux	Produits, plus-values relevant d'un taux réduit d'IS	CGI	Références
15 %	Bénéfices de PME , dans la limite de 38120 €(1)	art. 219-I-b	MC 2849
19 %	Plus-values de cessions de locaux professionnels destinés à être transformés en immeubles d'habitation , réalisées sous certaines conditions, entre le 1 ^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2017(2)(3)	art. 210 F	MF 19447
	Plus-values latentes sur immeubles , droits afférents à un contrat de crédit-bail, droits sur un immeuble donné en jouissance temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leur établissement public (concession, délégation de service public) et parts de sociétés de personnes (ayant un objet identique à celui des SIIC) des sociétés qui optent pour le régime spécial des SIIC (2)	art. 219-IV	MF 30950
	Plus-values latentes relatives aux actifs immobiliers en cas de transformation d'une société soumise à l'IS en Sppicav (2)	art. 219-IV	MF 30490

(1) **Taux réduit des PME** : les petites et moyennes entreprises, remplissant certaines conditions, bénéficient de plein droit de l'application d'un taux réduit de **15%** sur une fraction de leur **résultat** imposable (abstraction faite des produits de la propriété industrielle taxés à 15% (voir n° 410) et des bénéfices exonérés ou situés hors du champ de l'IS) **plafonnée à 38120 €** (CGI art. 219-I-b ; pour plus de détails, voir MF 36085 à 36090).

Ce taux réduit est réservé aux PME dont :

- le **chiffre d'affaires HT** (hors produits financiers, exceptionnels et débours) du dernier exercice (ramené le cas échéant à douze mois) **est inférieur à 7630000€**. Lorsque la PME est la société mère d'un groupe fiscalement intégré, le chiffre d'affaires s'apprécie en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe (CGI art. 219-I-b ; CAA Paris 16-12-2014 n° 13PAO4321 ; BOI-IS-LIQ-20-10 n° 50) ;
- le **capital est libéré** (à la clôture de l'exercice) et **détenu** de manière continue (tout au long de l'exercice, BOI-IS-LIQ-20-10 n° 230) à au moins 75% directement par des personnes physiques, ou indirectement par des sociétés remplissant elles-mêmes les conditions pour bénéficier de ce taux réduit dans la limite d'un seul niveau d'interposition.

Sur l'élargissement du régime du taux réduit en faveur des PME pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017, voir FR 57/16 inf. 20.

(2) Les bénéfices des PME taxables à 15% et les plus-values relevant du taux de 19% en application des articles 210 F et 219-IV du CGI ne peuvent pas s'imputer sur les moins-values relevant du régime du long terme (voir n° 410).

(3) Le taux réduit ne s'applique en principe pas aux cessions à titre onéreux réalisées entre sociétés liées au sens de l'article 39,12 du CGI (sur cette notion, voir MC 1808) (CGI art. 210 F ; BOI-IS-BASE-20-30-10-10 n° 280).

II. Abattements et exonérations

422 Déduction au titre des investissements outre-mer

Régime fiscal

Les sociétés passibles de l'IS peuvent déduire de leur résultat (CGI art. 217 undecies et duodecies ; BOI-IS-GEO-10-30-20-20 n° 250) :

– les investissements directs réalisés outre-mer dans certains secteurs d'activité ;

Sont également éligibles les investissements indirects réalisés par l'intermédiaire d'une société de personnes ou d'un GE.

– les souscriptions au capital de certaines sociétés.

Pour les investissements réalisés depuis le 1^{er} janvier 2015, cet avantage est réservé aux sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 20 M€ : voir n° 102.

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

La déduction fiscale est effectuée (ligne ZY).



Memento

Comptable n° 1478-1

Fiscal n° 91940 à 91990

424 Abattements sur les bénéfiques et exonérations

Régime fiscal

Sont concernés (1) :

a. Les entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2020 pour reprendre une **entreprise industrielle en difficulté** (CGI art. 44 septies).

Pour plus de détails, voir MF 10310 à 10325.

b. Les **entreprises nouvelles** créées jusqu'au 31 décembre 2020 qui remplissent les conditions pour bénéficier des régimes temporaires d'allègements d'imposition (CGI art. 44 sexies).

Pour plus de détails, voir MF 10260 à 10295.

c. Les **jeunes entreprises innovantes** créées jusqu'au 31 décembre 2019 (CGI art. 44 sexies O A et 44 sexies A, modifié par la loi 2016-1917 art. 73).

Pour plus de détails, voir MF 10400 à 10405.

d. Les entreprises implantées dans des **pôles de compétitivité** qui participent à un projet agréé au 16 novembre 2009 (CGI art. 44 undecies).

Pour plus de détails, voir MF 10415.

e. Les sociétés d'investissements immobiliers cotées (**SIIC**) (CGI art. 208 C).

Pour plus de détails, voir MF 30930 à 30980.

f. Les entreprises qui exercent ou créent une activité industrielle, commerciale ou artisanale dans les **zones franches urbaines** - territoires entrepreneurs et qui remplissent certaines conditions (CGI art. 44 octies et 44 octies A).

Pour plus de détails, voir MF 10335 à 10350.

g. Les bénéfiques provenant d'activités créées dans des **bassins d'emploi à redynamiser** entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2017 (CGI art. 44 duodecies).

Pour plus de détails, voir MF 10370.

h. Les bénéfiques provenant d'exploitations dans les **zones franches d'activités** situées en Guadeloupe, en Guyane, à la Martinique ou à La Réunion (CGI art. 44 quaterdecies).

Pour plus de détails, voir MF 91491 et 91492.

i. Les bénéfiques provenant de certaines activités implantées dans une **zone de restructuration de la défense** (CGI art. 44 terdecies).

Pour plus de détails, voir MF 10380s.

j. Les entreprises créées ou reprises entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2020 dans les **zones de revitalisation rurale** (CGI art. 44 quindecies modifié par la loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 45).

Pour plus de détails, voir MF 10365 à 10367.

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

Les abattements sur le bénéfice ou exonérations dont bénéficient les entreprises visées au **a.** à **j.** sont déduits extra-comptablement pour leur total (ligne XF). Ils sont détaillés dans les différentes cases de ce tableau.

Les bénéfices exonérés sont notamment reportés sur la déclaration n° 2065 (cadre C3).

- a.** Le montant du bénéfice exonéré est reporté dans la case K9.
- b.** Le bénéfice exonéré ou l'abattement est mentionné case L 2.
- c.** Le bénéfice exonéré ou l'abattement est reporté dans la case L 5.
- d.** Le bénéfice exonéré ou l'abattement est reporté dans la case L 6.
- e.** Le montant du bénéfice exonéré est reporté dans la case K3.
- f.** Le bénéfice exonéré ou l'abattement est reporté dans la case ØV.
- g.** Le montant du bénéfice exonéré est reporté dans la case I F.
- h.** L'abattement est reporté dans la case XC.
- i.** Le montant du bénéfice exonéré est reporté dans la case PA.
- j.** Le montant du bénéfice exonéré est reporté dans la case PC.

(I) Hors régimes spécifiques applicables aux sociétés d'investissements en valeurs mobilières et assimilées, ainsi qu'aux organismes de capital-risque.

Index alphabétique

Abandons de créance : voir Subventions

Amendes : 216 (provision) ; 364 (charges)

Amortissements :

- Biens loués : 30
- Biens somptuaires : 28
- Biens financés par primes d'équipement : 36 (suramortissement)
- Conséquences de la dépréciation des immobilisations : 40
- Constructions dont le prix de revient inclut le coût des études ou opérations archéologiques préalables : 42
- Constructions sur sol d'autrui dont le coût de production inclut le versement pour dépassement du plafond légal de densité : 34
- Contrat de crédit-bail mobilier acquis : 20
- Dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (dites de 2^e catégorie) : 16
- Dotations aux - : 334 ; 366 (charges exceptionnelles)
- Droit au bail : 18
- Exceptionnel des titres de PME innovantes : 103
- Frais d'acquisition de titres de participation : 312 (amortissement fiscal)
- Immobilisations dont le coût de production inclut la redevance pour création de bureaux en Ile-de-France : 32
- Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique : 38
- Sur la durée réelle d'utilisation avec prise en compte de la valeur résiduelle : 12
- Unités d'œuvre : 14
- Véhicule de tourisme : 26

Apport partiel d'actif : voir Fusion

Artiste : voir Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique

Assurance-décès :

- Au profit de la banque : 286 (indemnités) ; 308 (primes)
- Au profit de l'entreprise : 262 (indemnités) ; 306 (primes)

Attribution gratuite d'actions : 192 (charge de dilution) ; 227 (provision) ; 326 (refacturation)

Augmentation de capital :

- Frais imputés sur la prime d'émission : 184

- Frais imputés sur la prime de fusion ou d'apport : 196
- Réserve aux adhérents d'un PEE : 192

Bassin d'emplois à redynamiser : 424

Bénéfices de filiales ou d'établissements étrangers : 377

Biens :

- Acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail mobilier : 20
- Loués ou mis à disposition de dirigeants : voir Amortissements
- Somptuaires : 28 (amortissement) ; 86 (cession) ; 300 (locations de véhicules de tourisme)

Boni de fusion : voir Fusion

Bons de souscription :

- d'actions (BSA) autonomes : 194
- d'obligations (BSO) dans le cadre d'une Obso : 246

Bons de réduction : 244 (produit constaté d'avance)

Brevets : 70 (cédé moyennant un prix composé d'une partie fixe et d'une partie variable) ; 330 (redevances) ; 404 (redevances et plus-values de cession)

Carry-back : 178 (créances) ; 374 (exercice de l'option)

Cession :

- Biens somptuaires : 86
- Biens financés par primes d'équipement : 82
- Contrat de crédit-bail : 64 (immobilier) ; 62 (mobilier)
- Fonds de commerce acquis à l'issue d'un contrat de crédit-bail : 66
- Immobilisations amortissables acquises dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif : 98
- Immobilisations non amortissables acquises sous un régime de sursis d'imposition (fusion, scission...) : 100, 166 (titres)
- Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique : 88

- Stocks dont le coût de production inclut l'amortissement de logiciels faisant partie d'un projet de développement : 252
- Titres : 132 (autres que titres de participation) ; 136 (auxquels est attaché un sursis d'imposition hors opération de fusion) ; 138 (ayant fait l'objet d'un transfert de compte à compte) ; 130, 210 et 402 (de participation) ; 144 (évalués par équivalence) ; 140 (OPCVM) ; 142 (de sociétés de personnes non soumises à l'IS) ; 145 (de PME innovantes) ; 158 (reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif réalisé à la valeur comptable et placé sous le régime fiscal de droit commun)
- Voitures particulières : 84

Cession-bail : 245 (immeubles)

Changements de méthode comptable : 200 (règles générales) ; 290 (Reprise de provisions)

Charges financières : 340, 341

Chèques-cadeaux et avantages assimilés : 244 (produits constatés d'avance)

CICE (crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi) : 325

Collectivité territoriale : 43 (amortissement d'un bien immobilier reçu en échange) 83 (cession d'un bien immobilier reçu en échange)

Commission pour l'obtention d'un marché : 314

Composants : voir Immobilisations décomposées

Comptes courants d'associés : voir Intérêts (versés aux associés ou entreprises liées)

Compte épargne-temps : 232

Concessions : 330 (licence de brevets)

Congé de fin de carrière : 232

Congés payés : 234 (provision)

Construction sur sol d'autrui : voir Versement pour dépassement du plafond légal de densité

Contrat à long terme : 250 (produits financiers)

Contrat de location : 263 (droit d'entrée), voir également Loyers

Contribution économique territoriale (CET) : 321 (dégrèvement)

Contribution sociale de solidarité (C3S) : voir Organic

Contribution sociale sur les bénéficiaires (CSB) : 371

Contribution exceptionnelle : 372

Contribution sur les revenus distribués de 3% : 373

Contributions spécifiques aux industries et laboratoires pharmaceutiques : 322

Coût moyen pondéré (CMP) : voir Titres

Coûts de démantèlement : 228

Coûts de sortie : 44 (calcul des dépréciations)

Créance : 274 (incorporation d'une créance décotée) ; 352 (en monnaie étrangère)

Crédit-bail : 298 (redevances)

Crédit-bail de fonds de commerce :

- Cession du fonds de commerce acquis par levée d'option : 66
- Redevances : 299

Crédit-bail immobilier :

- Cession du contrat : 64
- Prix de revient des biens acquis par levée d'option : 2
- Redevances : 302

Crédit-bail mobilier :

- Contrat : 20 (amortissement) ; 62 (cession)
- Voitures particulières : 300 (redevances)

Crédit d'impôt recherche, famille... : 376

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (Cice) : 325

Déficits subis à l'étranger par les PME : 378

Dégrèvement d'impôt : 283 ; 321 (CET)

Démantèlement (coûts de) : 228 (provision)

Dépenses somptuaires : 305

Déplacement : 319 (frais de déplacement des membres du conseil de surveillance et du conseil d'administration)

Dépréciations :

- Calcul : 44
- Coût de démantèlement : 56
- Dotations aux - : 336 ; 366 (charges exceptionnelles)
- Immeubles de placement : 52
- Immobilisations amortissables : 46
- Immobilisations non amortissables reçues par fusion ou opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur : 60
- Mali technique de fusion : 58

- Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique : 54
- Produits finis et marchandises revendues en l'état : 172
- Stock dont le coût de production inclut l'amortissement de logiciels faisant partie d'un projet de développement : 174
- Titres : 116 (acquis à la suite d'opérations bénéficiant d'un sursis d'imposition hors fusion) ; 114 (évalués par équivalence) ; 110 (OPCVM) ; 110 (Titres de participation et autres titres en portefeuille enregistrés dans un sous-compte « Titres relevant du régime des plus-values à long terme » portant sur des sociétés à prépondérance immobilière) ; 400 (titres de participation) ; 118 (transférés de compte à compte)

Détournements de fonds : 362

Dirigeants : 30 (biens loués à) ; 328 (parachutes dorés) ; 332 (jetons de présence)

Dividendes : 272 (exercice de rattachement) ; 273 (régime des sociétés mères) ; 373 (contribution de 3%)

Dons : 318 (financement d'acquisition de trésors par l'Etat) ; 316 (mécénat) ; 288 (reçus par les entreprises sinistrées)

Droit au bail : 18 (amortissement)

Droit d'entrée : 263 (contrat de location)

Earn-out : 402

Ecarts :

- Comptables inexpliqués : 176 (comptes clients)
- De conversion : 182
- De réévaluation : 186

Echanges :

- Biens immobiliers : 83
- Voir Titres

Emprunts obligataires à prime : 356 (obligations convertibles ou échangeables en actions) ; 348 (obligations ordinaires) ; 354 (Obso)

Entreprises nouvelles : 424

Entreprises en difficulté : 424

Equivalence : voir Titres évalués par équivalence

Erreurs : voir Ecarts comptables inexpliqués

Escompte : 344 (frais d'-)

ETNC (Etat ou territoire non coopératif) : 104 (dépréciation de titres) ; 130 (cession de titres) ; 377 (impact des bénéficiaires des filiales ou établissements étrangers qui y sont établis) ; 400 (dépréciation de titres ; taux) ; 402 (cession de titres ; taux)

Etudes (et opérations) archéologiques précédant des opérations d'aménagement : 4 ; 42 (amortissement) ; 78 (cession)

Expropriation :

- Plus-value sur bien exproprié : 72

Fonds commun de placement à risques (FCPR) : voir OPCVM

Fonds professionnels de capital-investissement (FPCI) : voir OPCVM

Fonds de commerce : voir Crédit-bail de fonds de commerce

Frais d'acquisition de titres de participation : 106 (dépréciation des titres) ; 155, 210 (cession des titres) ; 312 (amortissement fiscal)

Fusion, Scission, Apport partiel d'actif :

- Annulation des titres de la société absorbée détenus depuis moins de deux ans et dépréciés : 168
- Annulation des titres de l'absorbée détenus depuis moins de deux ans en cas de distribution préalable de dividendes exonérés : 169
- Boni de fusion : 198 (opération placée sous le régime fiscal de droit commun) ; 280 (opération placée sous le régime fiscal de faveur)
- Cession des immobilisations reçues (dans le cadre d'une opération placée sous le régime fiscal de faveur) : 98 (amortissables) ; 100 (non amortissables)
- Cession de biens acquis dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun : 94 (immobilisations) ; 160 (titres) ; 256 (stocks)
- Cession de titres reçus dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime de faveur : 155 ; 156

- Cession de titres reçus dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime de faveur : 166
- Cession de titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actifs réalisé à la valeur comptable et placé sous le régime fiscal de droit commun : 158
- Dépréciation des immobilisations non amortissables reçues par fusion ou opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur : 60
- Mali technique : 58 (dépréciation) ; 90 et 154 (cession d'un actif sous-jacent)
- Opération réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de faveur : 390 ; 155 (frais d'acquisition)
- Opération réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun : 92 (apport d'immobilisation) ; 392 (retraitements)
- Opération réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur : 394
- Opération réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de droit commun : 396
- Plus-values d'apport : 156 (fusion ou opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun) ; 96 (fusion ou opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur) ; 11 (éléments amortissables)
- Titres reçus en échange par les associés de l'absorbée : 122 ; 150
- Vrai mali : 360 (mali pour actif net réel négatif)

GIE : 112 (dépréciation de parts) ; 142 (cession de parts) ; 270 (quote-part de résultat appréhendée par les membres)

Immobilisations :

- Décomposées : 12 (amortissement sur la durée réelle et prise en compte de la valeur résiduelle) ; 26 (amortissement des véhicules de tourisme) ; 16 (dépenses de gros entretien ou de grandes révisions) ; 204 (subventions d'investissement)

- Non amortissables acquises dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur : 60 (dépréciation) ; 100 (cession)

Impôts : voir Crédit d'impôt

- Contribution économique territoriale (CET) : 321 (dégrèvement)
- Contribution exceptionnelle temporaire : 242 (dettes fiscales) ; 372
- Contribution sociale sur les bénéficiaires (CSB) : 241 (dettes fiscales) ; 371
- Contribution sur les revenus distribués de 3% : 243 (dettes fiscales) ; 373
- Dégrèvement : 283
- IS : 240 (dettes fiscales) ; 370

Indemnités : 276 et 346 (pour frais de recouvrement) ; 284 (compensant une charge non déductible) ; 375 (intégration fiscale)

Instrument de musique : voir Œuvre d'artiste vivant et instrument de musique

Intégration fiscale : 375 (indemnités)

Intérêts : 340, 341 (versés aux associés ou entreprises liées)

Jetons de présence : 332

Jeunes entreprises innovantes : 424

Lease-back : voir Cession-bail

Licenciements économiques : 226 (Provisions)

Logiciels (amortissement de - inclus dans le coût de production de stocks) : 174 (dépréciation des stocks) ; 252 (cession des stocks)

Loyers :

- De crédit-bail : voir crédit-bail
- De location avec option d'achat : 303
- De location entre entreprises liées d'un bien mobilier : 304
- Pour locaux inoccupés : 229

Mali de fusion (ou de confusion) :

- Technique : 58 (dépréciation) ; 90 et 154 (cession d'un actif sous-jacent)
- Vrai : 360 (pour actif net réel négatif)

Matières premières : 173 (dépréciation)

Mécénat : 316 (dons aux œuvres et autres organismes) ; 318 (financement de trésors par l'Etat) ; voir Œuvre d'artiste vivant

Mise en équivalence : voir Titres évalués en équivalence

Ouvre d'artiste vivant et instrument de musique : 38 (amortissement) ; 54 (dépréciation) ; 88 (cession)

OPCVM : voir Titres

OPE : 116 (dépréciation des titres) ; 134 (titres reçus en échange) ; 136 (cession des titres reçus en échange)

Opérations à terme : 277 ; 350

Options de souscription ou d'achat d'actions : voir Stock-options

Organic : 236 et 324

Outre-mer : 102 (titres) ; 147 (cession) ; 422 (investissements)

Parachutes dorés : 328

Participation (des salariés) : 368 ; 208 (provision pour investissement) ; 238 (charges à payer)

Pénalités : 276 (pour paiement tardif, chez le fournisseur) ; 346 (pour paiement tardif, chez le client) ; voir Amendes

Perfectionnements (de brevets) : 330 (redevances) ; 404 (redevances et plus-values de cession)

Perte de change : 182 (écarts de conversion) ; 220 (provisions) ; 352 (créances et dettes en monnaie étrangère)

Plan d'épargne d'entreprise (PEE) : 192 (charge de dilution) ; 326 (refacturation plan groupes)

Plus-values à long terme : 400 (provisions pour dépréciation de titres de participation) ; 402 (cession de titres de participation) ; 404 (licences de brevets) ; 410 (tableau de synthèse des taux réduits)

PME :

- Innovantes : 39 (amortissement exceptionnel) ; 145 (cession des titres)
- Voir Déficits

Pôles de compétitivité : 424

Prêt de titres : 120

Prime d'équipement : voir Suramortissement

Prime de remboursement d'emprunt obligatoire : 356 (obligations convertibles ou échangeables en actions) ; 348 (obligations ordinaires) ; 246 (Obso)

Produits constatés d'avance : 244 (chèques cadeaux et avantages assimilés)

Produits intermédiaires : 173 (dépréciation)

Propriété industrielle : 330 (concessions) ; 404 (taux réduit)

Provisions :

- Dotation aux - : 338 ; 366 (charges exceptionnelles)
- Dotées lors d'un changement de méthode comptable : 290
- Couvrant des charges non déductibles : 216
- Compte épargne-temps : 232
- Congés payés : 234
- Fait générateur : 212
- Montant : 214
- Pour charges : 224 (retraites) ; 226 (licenciement économique) ; 227 (plan de stock-options ou d'AGA) ; 228 (coût de démantèlement) ; 229 (locaux inoccupés)
- Pour coûts de démantèlement : 228
- Pour dépréciation : voir dépréciation
- Pour impôts : 216 (impôts non déductibles) ; 236 (impôts déductibles)
- Pour investissement (participation des salariés) : 208
- Pour risques : 182 et 220 (pertes de change) ; 218 (pertes sur contrats)

Rectification fiscale : 365 (conséquences)

Redevance(s) :

- Constituant la partie variable du prix de cession de brevet : 70
- Pour concession de licences de brevets : 264 (produit) ; 330 ; 404

- Pour création de bureaux en Ile-de-France : 8 (immobilisation) ; 32 (amortissement) ; 76 (cession)
- De crédit-bail versées : 302 (immeubles) ; 300 (véhicules) ; 299 (fonds de commerce)

Rémunération conditionnelle : 170

Report à nouveau : 200 ; 290 (changements de réglementation ou de méthode comptable)

Report en arrière d'un déficit : voir Carry-back

Reprise de provisions : 296 (à caractère exceptionnel) ; 278 (à caractère financier) ; 266 (d'exploitation) ; 290 (dotées par capitaux propres)

Réserve spéciale :

- Des plus-values à long terme : 188 (prélèvement)
- Pour fluctuation des cours : 190 (prélèvement)

Retraites : 224 (provision)

S

Scission : voir Fusion

Sinistres :

- Dons reçus par les entreprises : 288
- Plus-value sur bien exproprié : 72

Sociétés :

- A prépondérance financière (SPF) : 104 (dépréciation) ; 130 (cession)
- A prépondérance immobilière (SPI) : 402 (cession) ; 106 et 400 (dépréciation) ; 186 (réévaluation des titres)
- De personnes : 112 (dépréciation de titres) ; 142 (cession de titres) ; 268 (quote-part de résultat appréhendée par les associés)
- D'investissements immobiliers cotées (SIIC) : 424

Sous-capitalisation : voir Intérêts

Sous-concession : voir Brevets

Somptuaires : voir Biens et Dépenses

Stocks :

- Apport de stocks dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun : 254
- Apport de stocks dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée

à la valeur réelle et placée sous le régime fiscal de faveur : 258

- Cession de stocks acquis par voie d'apport dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun : 256
- Coût d'entrée des stocks acquis dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime de faveur : 171
- Coût de production incluant l'amortissement de logiciels : 174 ; 252
- Matières premières et produits intermédiaires : 173
- Prestations de services rémunérées par « Success fees » : 170
- Produits financiers sur contrat à long terme : 250
- Produits finis et marchandises revendues en l'état : 172
- Produits intermédiaires : 173 (dépréciation)

Stock-options : 192 (charge de dilution) ; 227 (provision) ; 326 (refacturation)

Subventions :

- A caractère financier : 180 (abandon de créance) ; 282 (société bénéficiaire d'un abandon de créance) ; 342 (société consentant de l'aide à une filiale) ; 146 (cession de titres d'une filiale ayant bénéficié d'une subvention non déductible)
- D'investissement : 204
- Finçant des dépenses de développement immobilisées : 206 ; 294

Success fees : 170

Suramortissement

- Des biens financés par des primes d'équipement : 36 (acquisition) ; 82 (cession)
- En faveur de l'investissement productif : 22

Swap (de taux ou de devises) : 350

T

Taux réduit d'IS : 410 (relevant du long terme) ; 412 (ne relevant pas du long terme)

Taxe :

- Annuelle sur les bureaux en Ile-de-France : 323
- Professionnelle : 321 (dégrèvement en fonction de la valeur ajoutée)

- Spécifiques aux industries et laboratoires pharmaceutiques : 322
- Sur les surfaces commerciales (Tascom) : 236 et 324
- Sur les véhicules de sociétés : 320

Titres :

- Acquis à la suite d'opérations bénéficiant d'un sursis d'imposition (hors fusion) : 116 (dépréciation) ; 134 (échange) ; 136 (cession)
- Acquis à la suite d'opérations bénéficiant d'un sursis d'imposition (fusion ou opération assimilée) : 122 (dépréciation) ; 150 (plus-value d'échange) ; 152 (cession)
- Acquis par voie d'apport suite à une fusion ou opération assimilée à la valeur réelle et sous le régime de faveur : 126 (dépréciation) ; 166 (cession)
- Acquis dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime fiscal de droit commun : 160
- Acquis dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur comptable et placée sous le régime de faveur : 154 ; 155
- Apportés dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée réalisée à la valeur réelle et placée sous le régime de faveur : 162
- Autres que des titres de participation : 132 (cession)
- Cédés avec une clause d'« earn-out » : 402
- De participation : 130 (exonération des plus-values de cession) ; 400 et 402 (régime des plus-values à long terme) ; voir également Frais d'acquisition et Titres de sociétés à prépondérance immobilière
- De PME innovantes : 39 (amortissement exceptionnel) ; 145 (cession)
- De sociétés à prépondérance financière : voir Société à prépondérance financière
- De sociétés à prépondérance immobilière : voir Société à prépondérance immobilière
- De sociétés de personnes : 142 (cession)
- D'une filiale absorbée détenus depuis moins de deux ans et dépréciés : 168
- D'une filiale absorbée détenus depuis moins de deux ans en cas de distribution préalable de dividendes exonérés : 169

- Evalués par équivalence : 114 (dépréciation) ; 144 (cession)
- Frais d'acquisition : voir Frais d'acquisition de titres de participation
- OPCVM : 110 (provisions pour dépréciation) ; 140 (cession)
- Prêtés : 120
- Reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif à la valeur comptable et sous le régime fiscal de droit commun : 158 (cession)
- Reçus en rémunération d'un apport partiel d'actifs à la valeur réelle et sous le régime de faveur : 124 (dépréciation) ; 164 (cession)
- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Tiap) : 108 (dépréciation)
- Transfert de compte à compte : 118 ; 138 (cession) ; 400 (dépréciation)

Trésors nationaux acquis par l'État : 318

Unités d'œuvre : 14 (amortissement)

Valeur résiduelle : 12 (amortissement) ; 26 (véhicule de tourisme)

Valeur vénale : 44 (calcul des dépréciations) ; 134 (échange de titres dans le cadre d'une OPE) ; 150 (échange de titres dans le cadre d'une fusion)

Véhicule : voir Véhicule de tourisme

Versement libératoire pour défaut de certificats d'économie d'énergie : 364

Véhicule de tourisme : 26 (amortissement) ; 84 (cession) ; 248 (bonus écologique) ; 300 (redevances de crédit-bail ou loyers longue durée) ; 310 (location de longue durée) ; 320 (taxe sur les voitures de sociétés)

Vols : 362

Voyage : voir Déplacement

Zone franche :

- D'activités : 424
- Urbaine (ZFU) : 424

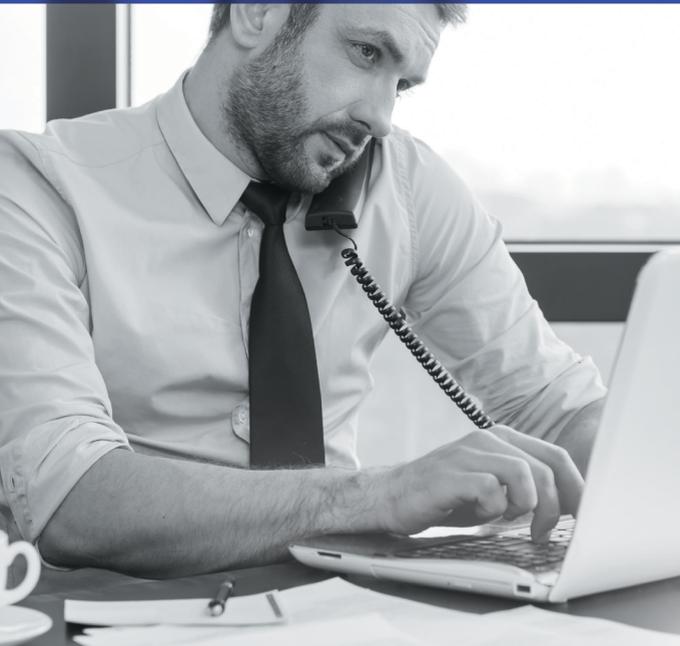
Zone de restructuration de la défense : 424

Zone de revitalisation rurale : 424

NOUVEAU ET SANS ENGAGEMENT

INNEO COMPTABLE

ENTREPRISE



SOLUTION DOCUMENTAIRE STRUCTURÉE PAR MISSION



ASSUREZ-VOUS D'AVOIR UNE GESTION DES COMPTES IRRÉPROCHABLE

Ce produit contient :

Une documentation en ligne multi-matières comptable et fiscale organisée par mission, des actualités dédiées, des guides déclaratifs, une centaine de modèles-types, plusieurs simulateurs, les agendas fiscal et social, le Mémento Comptable, des sources cliquables dans toute la documentation, une newsletter hebdomadaire, 2 questions à L'appel expert (service de renseignement juridique téléphonique) ainsi qu'un accès option au service e-Declare Entreprise (portail des télé-procédures fiscales pour les entreprises).

LE +

- > Des contenus pensés et structurés autour des missions quotidiennes
- > Les services « tout-en-un » d'une offre dédiée
- > Une solution simple, innée et intuitive pour gagner en productivité

- > La mise à jour en continu par les praticiens  et les rédacteurs spécialisés des Editions Francis Lefebvre
- > Une formation « Prise en main » offerte, par téléphone



EDITIONS

FRANCIS LEFEBVRE

TESTEZ GRATUITEMENT INNEO



01 41 05 22 22

du lundi au vendredi de 9h à 18h ou rendez-vous sur www.efl.fr

MÉMENTO COMPTABLE 2017



Ouvrage à jour au 01/09/2016
2 000 pages environ

Versions numériques incluses
(web + tablette + mobile)
et mises à jour en permanence

185 €

NOUVELLE ÉDITION



TOUTE L'INFORMATION POUR GÉRER VOTRE COMPTABILITÉ AU QUOTIDIEN

Synthétique et pratique : le Mémento Comptable 2017 synthétise pour vous toute la réglementation française.

Il analyse au regard des textes, de la doctrine et de la pratique : les règles et procédures à respecter, la méthode comptable à appliquer et chaque type de comptes à connaître; les obligations en matière d'information financière, d'audit et de contrôle des comptes; les interférences entre comptabilité, fiscalité, droit social et droit des sociétés.

Il mentionne les divergences entre les règles comptables françaises et les normes comptables internationales (IAS/IFRS).

Il exploite plus de 6 000 références provenant de plus de 40 sources.



À JOUR DES DERNIÈRES NOUVEAUTÉS, NOTAMMENT

- > **Nouvelles règles d'amortissement des fonds commerciaux et du mali de fusion**, nouvelles règles de dépréciation des actifs...
- > **Instruments financiers et opérations de couverture** : nouvelles règles applicables dès 2016
- > **Impacts comptables des nouvelles règles fiscales**
- > Toutes les nouveautés en matière d'**informations financières**
- > Les impacts de la **réforme de l'audit**

Auteur :  **pwc**

CE MÉMENTO VOUS INTÉRESSE ? COMMANDEZ-LE DÈS AUJOURD'HUI

- En vous connectant : directement sur le site www.efl.fr
- En téléphonant : notre service est à votre écoute du lundi au vendredi de 9h à 18h



01 41 05 22 22

UN HORS-SÉRIE POUR PRÉPARER VOS ÉTATS FINANCIERS ET CONTRÔLER VOS ANNEXES

À PARAÎTRE



À JOUR
de toutes les
NOUVEAUTÉS
2016

LE +

Des liens systématiques
avec les Mémentos
Comptable,
Comptes Consolidés
et Fusions & Acquisitions



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

COMMANDEZ-LE DÈS AUJOURD'HUI !



01 41 05 22 22

du lundi au vendredi de 9h à 18h ou rendez-vous sur www.efl.fr