Université Numérique Juridique Francophone

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

Leçon 6 : Le calcul des BIC

Arnaud de BISSY

Table des matières

Section 1 : Le bénéfice brut....p. 3
§1 : La marge brute....p. 3
A - Le rattachement des créances et des dettes....p. 3
1. Les achats et les ventes....p. 3
2. Les prestations de service....p. 4
B - L'évaluation des créances et des dettes....p. 6
§2 : La variations des stocks et des en-cours....p. 6
Section 2 : Le bénéfice net....p. 8
§1 : Les frais généraux....p. 8
A - Les règles communes....p. 8
1. Distinction avec les immobilisations....p. 8
2. Déductibilité des frais généaux....p. 12
B - Variétés des frais généraux....p. 13
1. Les frais de personnel....p. 13
2. Les frais financiers et d'assurance....p. 14
3. Les frais fiscaux et les amendes....p. 15
4. Les loyers....p. 16
§2 : Les amortissements....p. 17
A - Les conditions de l'amortissement....p. 17
1. Les biens amortissables....p. 17
2. Le calcul de l'amortissement....p. 20
a) La base d'amortissement....p. 20
b) Les modes d'amortissement....p. 20
1° L'amortissement linéaire....p. 20
2° L'amortissement dégressif....p. 21
3° L'amortissement exceptionnel....p. 22
B - La déductibilité fiscale des amortissements....p. 24
1. L'amortissement maximal autorisé....p. 24
2. L'amortissement minimal imposé....p. 25
§3 : Les provisions....p. 26
A - Les règles fiscales communes....p. 26
1. La déductibilité des provisions....p. 26
2. Le sort de la provision....p. 30
B - Les principales provisions....p. 31
1. Les provisions pour risques et charges....p. 31
2. Les provisions pour dépréciation....p. 32
3. Les provisions réglementées....p. 33
§4 : Les plus-values et moins-values professionnelles....p. 33
A - Le régime de droit commun....p. 34
1. Le domaine d'application....p. 34
2. Le calcul des plus-values....p. 36
3. Le régime fiscal....p. 36
B - Les régimes particuliers....p. 38
1. Le régime des petites entreprises....p. 38
2. Le régime des titres en portefeuille....p. 40

UNJF - Tous droits réservés

3. Le régime des actifs immobiliers professionnels ..... p. 41
§5 : Les produits de la propriété industrielle ..... p. 41
A - Le régime ancien (exercices ouverts avant le 1er janvier 2019) ..... p. 41
B - Le régime actuel (exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019) ..... p. 42
1. Champ d'application du régime de faveur ..... p. 43
2. Modalités d'application du régime de faveur ..... p. 44
a) Détermination de l'assiette taxable ..... p. 44
b) Imposition des produits de la propriété industrielle ..... p. 45
3. Limitation de la déduction des redevances versées à une entreprise liée ..... p. 46

UNJF - Tous droits réservés

Selon l'article 38 du CGI, le bénéfice imposable d'une entreprise commerciale est un bénéfice « *net* » de charges.

La référence au bénéfice « *net* » présuppose l'existence d'un bénéfice « *brut* » dont il découle. Ce dernier représente l'excédent du montant des ventes sur celui des achats (section 1).

Le passage du bénéfice brut au bénéfice net s'opère en retranchant l'ensemble des autres charges d'exploitation (section 2) et en rajoutant les autres produits qu'elle a enregistré durant l'exercice (section 3).

Section 1 : Le bénéfice brut

Pour une entreprise d'achat revente, le « *bénéfice brut* » correspond à l'excédent des ventes sur les achats, ou « ***marge brute*** **» (§1),** tel que corrigé de la **variation des stocks (§2).**

§1 : La marge brute

Remarque
Conformément au principe de l'indépendance des exercices comptables, les achats, les ventes et les prestations de services doivent être rattachées à un exercice déterminé.

Ce rattachement s'effectue nécessairement à partir d'une comptabilité d'engagement qui enregistre les créances et les dettes et non les recettes encaissées ou les dépenses exposées.

Nous nous interrogerons donc dans un premier temps sur les règles de rattachement des créances et des dettes (A), avant d'envisager très brièvement quelques difficultés liées à leur évaluation (B).

A - Le rattachement des créances et des dettes

Remarque
Selon le dogme de la comptabilité d'engagement, seules les créances « *acquises* » et les dépenses « *engagées* » doivent être comptabilisées.

Quand une créance est-elle « *acquise* » ou une dépense est-elle « *engagée* » ?
L'article 38-2 bis du CGI apporte la réponse suivante :« *Les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour la fourniture de services ».*
Cet article nous invite à distinguer les achats et les ventes des prestations de services.

1. Les achats et les ventes

Remarque
Les achats et les ventes sont rattachés à l'exercice au cours duquel la livraison est intervenue, c'est à dire au jour de la délivrance qui correspond en principe à leur facturation.

UNJF - Tous droits réservés

> ***Exemple***
> Le Conseil d'Etat a estimé qu'une société de vente par correspondance est en droit de déduire entièrement les frais de confection de catalogues distribués gratuitement à ses clients, au titre de l'année au cours de laquelle ils lui avaient été livrés, même s'ils n'ont pas tous été distribués à la fin de l'exercice (CE, 29 juillet 1998, n° 149517, « *SA Bergère de France* », *JCP éd. E*, 20/99, p. 871).

> ***Remarque***
> Le droit fiscal adopte donc une position intermédiaire entre la règle de droit privé, qui considère que la créance est certaine dès l'accord de volonté des parties au contrat, et le principe de la comptabilité de « caisse » qui attend l'encaissement du prix.

Le critère de rattachement reste celui de la livraison des biens, même si des acomptes sont versés à la commande, ou si la vente est conclue sous réserve de propriété.

- Si la vente est affectée d'une condition suspensive, la créance sera rattachée à l'exercice de réalisation de la condition.
- Si la vente est affectée d'une condition résolutoire, la créance sera prise en compte au titre de l'exercice de livraison.
- Quant aux abandons de créances, ils sont imposables au titre de l'exercice au-cours duquel ils ont été consentis. Il en va de même pour une remise de dette homologuée par le tribunal de commerce ; elle doit être rattachée à l'exercice au cours duquel le jugement a été rendu, sauf si la remise est consentie sous la condition suspensive d'une réduction du délai de paiement (CE, 21 novembre 2011, « *Tanière* », *Dr. Fisc.* 2012, n° 12, comm. 196, note P. Fumenier et Cl. Magnan).

Doctrine : G. Dedeurwaerder, « Les entreprises en difficulté face au droit fiscal », *Dr. Fisc.* 2012, n° 18, comm. 284.

> ***En savoir plus : Comment sont comptabilisées les pénalités pour paiement tardif ?***
> Jusqu'à la loi sur les nouvelles régulations économiques (L. "NRE" du 15 mai 2001) le client devait avoir été mis en demeure ; ce n'est qu'à cette date que les produits étaient taxés chez le fournisseur sauf si une clause spéciale prévoyait que les pénalités étaient dues sans mise en demeure (Ins. 07/05/1997).
>
> Depuis la loi "NRE", la facture ou les conditions générales de ventes doivent préciser le taux des pénalités (C. Com., art. L. 441-3), qui sont exigibles sans qu'un rappel soit nécessaire (C. Com., art. L. 441-6). On pouvait craindre que l'administration en profite pour rattacher ces produits à l'exercice au cours duquel expire le délai de règlement, mais le législateur a institué une règle de rattachement spécifique (LFR 2002, CGI, art. 237 sexies). Désormais, les pénalités pour paiement tardif sont rattachées à l'exercice de leur encaissement (chez le fournisseur) ou de leur paiement (chez le client).

2. Les prestations de service

> ***Remarque***
> **Les prestations de services ou assimilées sont rattachées à l'exercice au cours duquel a lieu l'achèvement de la prestation.**

Cette règle soulève des difficultés pour les ***contrats à exécutions successives :*** prestations continues rémunérées par des loyers ou des intérêts, ou prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices (ex : contrats d'abonnement). La règle est que les produits (ou les charges) sont pris en compte au fur et à mesure de l'exécution de la prestation.

> ***Exemple***
> **Pour un prêt portant intérêts :**

UNJF - Tous droits réservés

- L'entreprise devra comptabiliser la fraction des intérêts qui ont couru jusqu'au jour de la clôture de l'exercice même s'ils ne sont pas encore échus.
- Au contraire, elle ne prendra pas en compte ceux qui ont été payés par avance lorsqu'ils portent sur une période postérieure à la clôture de l'exercice.

En pratique, la rémunération des prestations continues ou discontinues à échéances successives est comptabilisée en fonction des échéances contractuellement convenues entre les parties. Toutefois, les contribuables peuvent démontrer que la répartition contractuelle de cette rémunération ne rend pas compte correctement des avantages économiques procurés par le contrat et que le rattachement des produits au fur et à mesure de l'exécution des prestations implique que leur comptabilisation s'écarte de l'échéancier contractuel (CE, 28 décembre 2012, n° 339927, *« SARL The Race Event »*, *Dr. Fisc.* 2013, n° 11, comm. 188, concl. F. Aladjidi - L'organisateur d'une course qui permet à ses sponsors de bénéficier d'actions promotionnelles ou de conférences de presse et d'utiliser les marques déposées pour la course assure à la fois des prestations discontinues à échéances successive et des prestations continues).

S'agissant de loyers inégaux, le Conseil d'Etat a clairement jugé qu'ils devaient être rattachés conformément aux stipulations contractuelles, mais l'entreprise peut opter pour un rattachement prorata temporis si elles ne rendent pas bien compte de la réalité économique du contrat (CE, 29 novembre 2000, « *SA Unifimo et a.*», *JCP éd. E* 11/2002, n° 461, p. 485 ; M. Cozian, *Comment rattacher aux résultats imposables les loyers perçus d'avance dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat ?* (*JCP E* 2003, n° 19, 703). Dans cet arrêt le Conseil d'Etat donne raison à un crédit-bailleur d'avoir linéarisé les loyers reçus, alors que le premier loyer était majoré (d'un point de vue économique en effet, la prestation fournie par le bailleur est toujours la même). Curieusement, le Conseil d'Etat est parvenu à une solution différente, s'agissant cette-fois de la déduction des loyers versés par le crédit-preneur (CE, 16 février 2011, n° 315625, « *Thirode* », *RJF* 4/11, n° 407 - La déduction immédiate d'un premier loyer prend en compte la dépréciation subie du fait de la mise en service du bien et de son utilisation intensive).

En savoir plus : Comment distinguer les prestations continues des prestations instantanées ?
La difficulté se résout simplement lorsqu'il s'agit de relations « *bilatérales* » prestataire / bénéficiaire puisque l'on s'attache uniquement à la nature de la prestation offerte. **La qualification des commissions bancaires qui rémunèrent la prestation d'instruction du dossier de demande de prêt a toutefois été débattue.** Contrairement à la règlementation comptable applicable au secteur bancaire, qui prévoit l'étalement de ces commissions sur la durée effective des crédits accordés, le Conseil d'Etat juge que ces commissions doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel elles sont perçues, conformément aux dispositions de l'article 38, 2 bis-al. 1 du CGI. Selon lui, elles ne peuvent pas être regardées comme la contrepartie d'une prestation continue - au sens de l'article 38, 2 bis-a du CGI - qui aurait été fournie jusqu'au terme du prêt accordé (CE, 4 décembre 2019, n° 420414, *« Sté Crédit agricole »*, *Dr. Fisc.* 2019, n° 50, act. 520 - Peu importe que le montant de ces commissions soit fixé en fonction du montant du prêt accordé et pris en compte pour la détermination du taux effectif global et que leur paiement conditionnerait l'octroi du prêt).

Le problème est plus aigu lorsque la relation est « *trilatérale* », particulièrement lorsque le débiteur de la rémunération n'est pas le **bénéficiaire de la prestation** (cas des services après vente assurés par des sociétés indépendantes en échange du versement d'une somme forfaitaire sur le prix de vente), ou lorsque le créancier de la rémunération n'est pas le **prestataire de service** (cas des établissements de crédit qui vendent des cartes bancaires pour des prestations offertes par les commerçants qui acceptent ce moyen de paiement).

La question qui se pose est de savoir si la rémunération est immédiatement imposable.

Pour répondre positivement, certaines juridictions qualifiaient la prestation de service d'instantanée en s'attachant uniquement à la relation entre le débiteur et le créancier de la rémunération.

Le Conseil d'Etat a au contraire fait prévaloir une analyse économique d'ensemble en estimant que la prestation est continue même si elle est accordée à un tiers (CE, 7/06/2000, *RJF* 9-10/00, n° 1051 - SAV), ou si elle est offerte par **un tiers** (CE, 24 mai 2000, *RJF* 7-8/00, n° 887 - Banque qui offre une prestation continue en mettant au service du client un réseau de distributeurs).

UNJF - Tous droits réservés

Cette jurisprudence est désormais bien établie (CE, 8 mars 2002, *Dr. Fisc.* 2002, n° 38, comm. 704 - L'imposition de la rémunération d'une société de caution doit être étalée sur toute la période pendant laquelle elle peut être appelée en garantie).

B - L'évaluation des créances et des dettes

La créance est libellée en euros. Conformément au principe du ***nominalisme monétaire*** (C. Civ., art. 1895), les entreprises doivent comptabiliser leurs créances pour leur montant nominal, même si elles sont à très long terme. Ce principe interdit de constater directement, ou indirectement par le mécanisme des provisions, la perte en valeur de leur créance consécutive à la dépréciation de la monnaie.

La créance est libellée en devises. Après avoir une première fois opéré la conversion en euros lors de son inscription en comptabilité, l'entreprise procédera à une nouvelle évaluation compte tenu du cours de change au jour de la clôture de l'exercice. Que se passe-t-il si l'entreprise constate un écart de conversion (gain ou perte de change) ? A ce niveau, le droit fiscal se démarque du droit comptable. Du point de vue comptable en effet, les écarts de conversion n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination du résultat (mais les pertes latentes donnent lieu à la constitution de provisions). Du point de vue fiscal par contre, le gain de change sera imposable, alors que la perte de change viendra en déduction du résultat imposable (CGI, art. 38-4).

En savoir plus : Le Bitcoin est-il une devise ?
La question peut en effet se poser depuis que la « Ley Bitcoin » adoptée en juin 2021 par l'Assemblée législative de la République du Salvador est entrée en vigueur le 8 septembre 2021. Depuis cette date en effet, tous les prix au Salvador peuvent être libellés et réglés en bitcoins, y compris les dettes qui étaient libellées en dollars. V. P. Guédon, « Le bitcoin est-il devenu une devise ? », *Dr. Fisc.* 2021, n° 45, étude 421.

§2 : La variations des stocks et des en-cours

Par opposition aux immobilisations qui ont vocation à demeurer dans l'entreprise, les stocks sont destinés à être vendus en l'état ou après transformation. Ils comprennent l'ensemble des biens qui interviennent dans le cycle d'exploitation. Les « en-cours » de production traduisent quant à eux l'état d'avancement des travaux.

Si leur évaluation en fin d'exercice, lors de l'inventaire annuel, traduit une augmentation en valeur, celle-ci représente un enrichissement imposable, alors que leur diminution est une perte déductible.

Le Conseil d'Etat semble cependant s'éloigner de cette conception « *patrimoniale* » des stocks pour retenir une approche différente : pour lui, la comptabilisation des stocks à l'actif du bilan ne sert qu'à différer la charge qui est liée à leur acquisition jusqu'au jour du dénouement de l'opération (c'est à dire lorsque les produits seront revendus ; d'où l'expression parfois retenue de « *rattachement des charges aux produits* »). Ainsi, selon lui, doit figurer parmi les « *travaux en cours* » le coût d'une prestation de recouvrement de créance par une société spécialisée, alors même que la rémunération de ses prestations est conditionnelle en ce qu'elle dépend du succès de l'opération et n'a donc pas de valeur (CE, 26 juillet 2011, n° 316081, « *SA Coface Scrl Participations* », n° 328556, « *SA Coface Services* », *Dr. Fisc.* 2012, n° 2, comm. 51, concl. J. Boucher, note Fl. Deboissy - Le contribuable estimait au contraire qu'il était impossible de comptabiliser un produit qui n'avait aucune valeur certaine).

Selon l'article 38-3 al. 1er du CGI :*« les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient* ». Selon l'alinéa second *« Les travaux en cours sont évalués à leur prix de revient* ».Si le cours du jour est inférieur au prix de revient, l'entreprise doit comptabiliser une provision pour dépréciation (la décote directe n'est pas, en principe, possible).

UNJF - Tous droits réservés

L'évaluation au ***cours du jour*** correspond à la valeur probable de négociation, non compris les frais de commercialisation (CGI, art. 39-1-5°). Il est donc fait référence au prix du marché du bien considéré. La référence au « marché » peut soulever des difficultés pour les produits intermédiaires ; il est alors possible de se référer à un autre indice qu'à celui du prix d'un marché inexistant.

En savoir plus : La notion de biens intermédiaires

Il s'agit de produits parvenus à un stade intermédiaire de la production au sein de l'entreprise et non de marchandises simplement achetées par elle (CE, 15 octobre 1997, n° 161620, « *Sté des Eaux de Volvic », Dr. Fisc.* 1997, n° 50, comm. 1296 – Ne sont pas des produits intermédiaires, mais des produits achetés par l'entreprise, des concentrés de fruit utilisés pour fabriquer des jus de fruit).

S'il existe un marché de produits intermédiaires, on doit appliquer le prix du marché (CE, 17 octobre 2007, n ° 284054, « *Morey », RJF* 1/08, n° 11 - Fûts de vins).

Sinon, ils doivent être évalués en fonction du prix de vente des produits auxquels ils s'incorporent (CE, 30 décembre 2009, n° 304516, *« Sté Bonduelle »*, *RJF* 3/10, n° 208 – Conserves sans étiquettes).

L'évaluation au prix de revient ne présente pas les mêmes difficultés selon qu'il s'agit de produits acquis par l'entreprise ou de produits fabriqués par elle (ou des travaux en cours).

- ***Le coût de revient des marchandises achetées*** comprend notamment les achats de produits augmentés des frais de transport ou d'assurance. Ils sont toujours évalués hors taxes sauf lorsque la TVA n'est pas récupérable. La difficulté essentielle réside dans l'évaluation des biens fongibles acquis à des dates et à des prix différents. Deux méthodes sont admises : le « ***prix moyen pondéré*** » et la règle **P.E.P.S**. (premier entré premier sorti). Alors que la première retient le prix moyen des acquisitions durant l'exercice, la seconde part du principe que les produits restant en stock ont été acquis en dernier.
- ***Le coût de revient des produits fabriqués et les travaux en cours*** comprend le prix d'achat des matières premières ainsi que l'ensemble des charges directes ou indirectes. Il s'agit des frais de personnel, des provisions ou amortissements, mais seulement pour la part qui concoure à la fabrication des biens.

UNJF - Tous droits réservés

Section 2 : Le bénéfice net

Le passage du **bénéfice « *brut* »** au **bénéfice « *net* »** s'effectue en prenant en compte les autres charges (que les achats) et les **autres produits** (que les ventes).

parmis les autres produits figurent les subventions que peuvent recevoir les entreprises. Si elles sont normalement prise en compte dans le bénéfice imposable (c'est le cas des subventions d'exploitation), certaines suivent toutefois un régime particulier ; tel est notamment le cas des subventions d'équipement (aux termes de l'article 42 septies, du CGGI : les subventions d'équipement ne sont pas imposables au titre d'un exercice déterminé mais sont rattachées aux résultats de chacun des exercices suivants au rythme des amortissements pratiqués).

> ***Remarque***
> **Aides d'Etat exonérées -** ***L'ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020 prévoit le versement d'une aide financière aux personnes physiques et morales de droit privé exerçant une activité économique qui sont particulièrement touchées par la crise sanitaire liée au Covid-19.*** Cette aide est attribuée aux entreprises créées avant le 1er février 2020, qui ne se trouvent pas en liquidation judiciaire au 1er mars 2020, et qui peuvent justifier d'une baisse de 50% de leur chiffre d'affaires. Seules les petites entreprises sont concernées par la mesure (ie : celles qui emploient au maximum 10 salariés, dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 M € et dont le bénéfice imposable est inférieur à 60 000 € lors du dernier exercice clos). La loi de finances rectificative pour 2020 du 25 avril 2020 prévoit l'exonération des aides reçues du fonds de solidarité (L. n° 2020-473 du 25 avril 2020, art. 1).

Nous retiendrons : les **frais généraux (§1)**, les **amortissements (§2)**, les **provisions (§3),** les **plus et moins-values professionnelles (§4) et les produits de la propriété industrielle (§5)**.

§1 : Les frais généraux

Les frais généraux comprennent toutes les dépenses supportées par l'entreprise qui l'appauvrissent. Elles se décomposent en charges fixes (salaires, loyers, frais financiers, etc.) et charges variables (énergie, impôts et taxes, etc.).

On décrira d'abord les **règles communes** à l'ensemble des frais généraux (A) avant d'en faire le **détail** (B).

A - Les règles communes

Il n'est pas toujours facile de distinguer les frais généraux des immobilisations. En tant que charges déductibles, les frais généraux sont étroitement contrôlés par l'administration fiscale.

1. Distinction avec les immobilisations

Contrairement aux immobilisations, les frais généraux se traduisent par une baisse de l'actif net de l'entreprise (ce dernier représente la différence entre l'actif de l'entreprise et son passif exigible) car ils ne possèdent aucune contrepartie au bilan : l'entreprise s'est appauvrie.

Cette conséquence n'existe pas pour les immobilisations puisque la dépense est compensée par une augmentation corrélative de l'actif à hauteur de l'investissement.

UNJF - Tous droits réservés

Les frais généraux peuvent donc être déduits par l'entreprise, alors qu'elle pourra seulement déduire chaque année la perte de valeur des immobilisations (c'est à dire les amortissements).

> ***Remarque***
> Ce critère est appliqué strictement par la jurisprudence ; il a par exemple été jugé qu'une entreprise qui achète un fonds de commerce d'une nature différente du sien, non pas pour l'exploiter mais simplement pour agrandir ses locaux, ne peut pas déduire les sommes versées faute d'appauvrissement pour cette acquisition et doit tout de même immobiliser sa dépense (CE, 26 février 2016, n° 383930, « *Sté Pharmacie de la Porte d'Orléans* », *Dr. Fisc.* 2016, n° 18-19, comm. 310, concl. N. Escaut, note J. Chateauneuf).

La différence entre les frais généraux et les immobilisations n'est pas toujours aisée :

- Parfois, l'administration fixe un montant au-delà duquel le bien acquis doit être immobilisé ; c'est le cas du matériel, de l'outillage ou des petites fournitures de bureau lorsqu'ils ne dépassent pas ***500 €.***
- En principe cependant le critère repose sur la durée d'utilisation du bien ; on estime généralement que lorsque la durée d'utilisation dépasse ***1 an*****,** il s'agit d'une immobilisation et non d'une charge.

> ***Exemple***
> Pour des « *moules de fabrication* » passés à tort en charges alors qu'ils étaient garantis 4 ans : CE, 18 mai 1998, n° 132260, *« SA Comelli »*, *Dr. Fisc.* 1998, n° 46-47, comm. 1023.

> ***Remarque***
> Les dernières décisions de jurisprudence montrent que la durée effective d'utilisation de 12 mois n'est qu'un indice ; ce qui compte c'est que l'entreprise ait eu l'intention de se servir du bien pendant une période prolongée, même si finalement elle s'est servi du bien pendant moins de 12 mois.
>
> Ainsi, le Conseil d'Etat juge qu'« *un véhicule de démonstration acquis par un prestataire de services qui exerce une activité de promotion d'une marque automobile, pour les besoins de cette activité, constitue non pas un élément de stock mais un élément de l'actif immobilisé, quand bien même ce véhicule serait revendu à l'issue de son utilisation. Il n'en va pas différemment lorsque cette cession intervient moins de douze mois après l'acquisition* » (CE, 22 novembre 2022, n° 456405, « *Sté Maserati West Europe* », *Dr. Fisc.* 2022, n° 51-52, comm. 434, concl. E. Bokdam-Tognetti, note O. Fouquet).

Deux problèmes majeurs : les immobilisations incorporelles et les prestations de service.

I - Immobilisations incorporelles - Le Conseil d'Etat estime que trois conditions doivent être réunies pour que le bien incorporel soit immobilisé (CE, 21 août 1996, *« SA SIFE »*, *RJF* 10/96, n° 1137) :

1. Constituer une source régulière de profit ;
2. Etre doté d'une pérennité suffisant ;
3. Etre susceptible d'être cédé.

> ***Remarque***
> En l'espèce, il s'agissait de redevances pour une concession de licence exclusive de marque ; ces redevances étaient-elles des charges déductibles ou bien le prix d'acquisition d'une immobilisation incorporelle (non déductible) ? Le Conseil d'Etat penche pour la 1ère solution puisque le contrat de licence n'est pas susceptible d'être cédé. En revanche, selon le Tribunal de Paris, même si le contrat de concession de licence n'est pas juridiquement « cessible » sans l'accord du concédant, la possibilité de sous-concéder une licence de marque doit être interprétée comme la rendant « cessible » au sens de la jurisprudence « SA Sife » (TA Paris, 9 juin 2021, n° 1616888, BF 10/21, n° 808 - Les deux autres critères étant respectés en l'espèce, les droits attachés au contrat doivent être regardés comme des éléments incorporels de l'actif immobilisé du concessionnaire).

En savoir plus : La nature comptable des logiciels
Les logiciels sont a priori à ranger parmi les actifs incorporels de l'entreprise, mais est-ce toujours le cas ? Selon le Conseil d'Etat, les « *logiciels, de même que leur droits d'usage, lorsqu'ils remplissent les conditions pour être inscrits à l'actif immobilisé, constituent par nature des éléments incorporels ... ; qu'il n'en va différemment que si leur prix de revient ne peut être dissocié de celui d'une immobilisation corporelle* » (CE, 1er avril 2015,

UNJF - Tous droits réservés

n° 374693, « Sté Bouygues Télécom », *Dr. Fisc.* 2015 n° 25, comm. 414, concl. M.A. Nicolazo de Barmon, note J-L. Pierre).

Remarque

Le troisième critère n'est plus requis par la jurisprudence hors le cas des redevances pour concession de licence de brevet ou de marque (V. CE, 28 décembre 2008, « SA Domaine Clarence Dillon », Dr. Fisc. 2008, n° 14, comm. 246, concl. L. Vallée, note J.L. Pierre ; CE, 6 juin 2018, n° 409501, « Sté fermière du Château de Camensac », Dr. Fisc. 2018, n° 51-52, comm. 507, concl. A. Bretonneau). Dans ces affaires, il est question d'une marque viticole acquise par une entreprise, qui n'était pas cessible séparément de l'exploitation. Le Conseil d'Etat estime cette fois que l'absence de cessibilité de l'élément incorporel ne s'oppose pas à ce qu'il soit immobilisé.

Le Conseil d'Etat maintient au contraire la jurisprudence « SA SIFE » en ce qui concerne les redevances versées en contrepartie de l'utilisation d'un droit de la propriété intellectuelle ; soit pour s'opposer à l'immobilisation si les trois critères ne sont pas réunis (CE, 16 octobre 2009, « Sté Pfizer Holding France », Dr. Fisc. 2010, n° 4, comm. 94, note Y. de Kergos, J. Monsenego – Les redevances pour sous-licences exclusives pour la fabrication de produits pharmaceutiques ne sont pas la contrepartie de l'acquisition d'un élément de l'actif incorporel, et sont donc déductibles, dès lors qu'elles ne sont pas pérennes puisque le contrat peut être résilié à tout moment, ni cessibles puisque le concédant peut s'y opposer), soit au contraire valider un tel traitement comptable s'ils sont réunis (CE, 23 décembre 2011, n° 341217, « SARL Cambé Sport », Dr. Fisc. 2012, n° 7, comm. 145, obs. J.-L. Pierre ; CE, 19 juillet 2016, n° 368473, « M. Matheus, liquidateur amiable de la société Centre Informatique Arcachonnais », Dr. Fisc. 2016, n° 46, comm. 584, concl. R. Vicor, note J.-L. Pierre), ou d'un nom de domaine sur Internet (CE, 7 décembre 2016, n° 369814, « Sté ebay », Dr. Fisc. 2017, n° 8, comm. 165, concl. E. Bokdam-Tognetti, note J.-L. Pierre).

Ces critères ont été développés en marge du droit comptable. En cette matière, il convient de rappeler qu'un actif est "*un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs* » (PCG, art. 211-1). Or, une immobilisation incorporelle est identifiable dans deux cas (PCG, art. 211-5) : si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée (1er critère), ou si elle a pour origine une protection juridique quelle qu'en soit la source, légale ou contractuelle (2ème critère). La cessibilité n'est donc plus obligatoirement requise.

La jurisprudence actuelle semble s'appuyer davantage sur le droit comptable ; le Conseil d'Etat ayant jugé en 2025 que le versement d'une indemnité versée à l'occasion d'une réorganisation interne des activités d'un groupe n'avait pas pour contrepartie l'acquisition d'un élément de patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entreprise et présentant un caractère identifiable (CE, 26 septembre 2025, n° 494985, *« Sté Sidel »*, Dr. Fisc. 2025, n° 45-46, act. 482, obs. E. Raingeard de La Blétière et B. Le Maux).

Doctrine : D. Willemot, « Le régime fiscal des immobilisations incorporelles », *Dr. Fisc*. 2008, n° 14, étude n° 243. Du même auteur : « Le régime fiscal des immobilisations incorporelles », *Les nouvelles fiscales* n° 1047, 1er juin 2010, p. 24. En ce qui concerne la portée de la décision du 21 août 1996 « *SA Sife* » : J. Jeausserand, « Jurisprudence Sife : vingt ans après », *Dr. Fisc.* 2015, n° 23, comm. 390 ; J.-L. Pierre, « Détermination du résultat imposable - Des difficultés qui se posent pour les entreprises concessionnaires de licences de droits de propréité industrielle, dans la détermination de leur résultat imposable », *Dr. Fisc.* 2024, n° 29, étude 310.

En savoir plus : Le traitement comptable et fiscal des logiciels et des sites Internet

Logiciels - Les logiciels acquis par l'entreprise sont immobilisés et amortis sur une durée de 12 mois (CGI art. 236-II), mais ils peuvent être passés en charges lorsque le coût unitaire ne dépasse pas 500 € HT. **Toutefois, l'amortissement sur 12 mois est supprimé pour les logiciels acquis au-cours des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2017** (reste la possibilité de les passer en charges si le coût unitaire n'excède pas 500€ HT, sinon ils doivent être amortis sur leur durée normale d'utilisation soit 2 ou 3 ans). Les frais de création de logiciels peuvent, au choix du contribuable, être passés en charges ou immobilisées et amortis sur une durée de 5 ans au maximum (CGI, art. 236-I).

UNJF - Tous droits réservés

Sites internet - L'administration les assimile à des logiciels (Bofip, BOI-BIC-CHG-20-30-30, 01/03/2017, n° 170) :

- Les dépenses de création et d'acquisition des sites Internet suivent le régime des logiciels.
- Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement du site sont des contrats de prestation de services continus qui sont traités comme des abonnements téléphoniques.
- Les dépenses de création, d'acquisition et d'enregistrement d'un « **nom de domaine** » peuvent être immobilisées ou passées en charges.
- Les redevances payées annuellement à l'organisme attribuant le nom de domaine sont des charges déductibles de l'exercice en cours à la date de leur engagement.

II - Cas des prestations de service - Lorsque les immobilisations font l'objet de prestations de service, la dépense est immobilisable si elle prolonge de façon notable la durée d'utilisation du bien ou affectent sa structure. Par contre, les simples réparations ou dépenses d'entretien sont des charges déductibles. Il est vrai que certaines dépenses sont difficilement classables dans telle ou telle catégorie. C'est le cas des « *échanges standard* » et des dépenses de mise en conformité.

Echanges standard de pièces - Aujourd'hui encore, le traitement comptable et fiscal de « *l'échange standard* » d'une pièce importante soulève du contentieux. Ici aussi, tout dépend du point de savoir si la durée d'utilisation du bien s'en trouve notablement augmentée. C'est le cas pour le remplacement d'une grue montée sur un camion (CE, 18 mai 1998, préc.).

Le problème des prestations de service et des échanges standard de pièces a rebondi avec les nouvelles règles relatives à l'immobilisation des biens par composants. Désormais, ces composants doivent obligatoirement être immobilisés séparément de la structure du bien qui les supporte, que ce soit à l'occasion de leur acquisition ou de leur remplacement.

> ***Remarque***
> Le droit fiscal définit ces composants comme « ***ceux ayant une durée réelle d'utilisation différente de celle de cette immobilisation et devant être remplacés au cours de la durée réelle d'utilisation de cette immobilisation »*** (D. n° 2005-442 du 14 novembre 2005, art. 1 ; CGI, Ann. II, art. 15 bis). Ces éléments doivent posséder une valeur significative (selon l'administration, cette valeur doit être au moins égale à 15 % du prix de revient de l'immobilisation dans le cas général et 1 % pour les immeubles), mais elle admet que les composants inférieurs à 500 € HT ne soient pas immobilisés en tant que tels, comme ceux dont la durée d'utilisation est au moins égale à 80 % de la durée de l'immobilisation elle-même.

Si l'entretien d'une immobilisation consiste à remplacer un élément existant, y compris au cas d'échange standard d'une pièce, le régime qui en découle dépend du point de savoir si l'élément remplacé avait fait l'objet d'une immobilisation séparée :

- Dans l'affirmative (ou si l'élément remplacé n'avait pas été immobilisé séparément alors qu'il aurait dû l'être), la dépense doit obligatoirement être immobilisée (en contrepartie, la valeur nette comptable du composant d'origine, normalement nulle, sera passée en charges).
- Dans la négative, la dépense doit être passée en charges si elle n'a pas pour effet d'augmenter la valeur du bien ou de prolonger sa durée d'utilisation.

Dépenses de mise en conformité - Des difficultés sont apparues en ce qui concerne le traitement des dépenses de mise aux normes de sécurité.

- Selon la doctrine comptable, ces dépenses doivent être immobilisées si elles sont engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementale, si elles sont imposées par des textes et si leur non-réalisation entraînerait la fermeture du site (CNC, avis n° 2005-D, 01/06/2005). Cette dernière exigence a été reprise par l'administration fiscale (Ins. Adm. 30/12/2005 préc., n° 40).
- Elles n'excluent cependant pas le critère traditionnel qui est l'amélioration technique et la prolongation de la durée d'utilisation du bien, ni celui du caractère mineur de la dépense (500 €) qui s'ajoutent à elles (CE, 7 mai 2009, *« SA Eurotungstène Poudres »,* Dr. Fisc. 2009, n° 25, comm. 375, note C. Cassan - Les dépenses de mise en conformité peuvent être portées en charges dès lors qu'elles n'ont eu pour conséquence ni une amélioration technique ni un accroissement de la valeur des machines ni

UNJF - Tous droits réservés

une prolongation de leur durée probable d'utilisation, d'autant plus que leur montant ne dépasse pas 380 €). Jurisprudence constante (CE, 23 décembre 2011, n° 327077, *Dr. Fisc.* 2012, n° 11, comm. 189).

2. Déductibilité des frais généaux

Les dépenses doivent être engagées dans l'intérêt de l'entreprise. En l'absence de texte spécifique, la jurisprudence analyse les situations au cas par cas dans le cadre de la théorie de « l'acte anormal de gestion » (cf. leçon 1).

Cas des avantages en nature : les contribuables imposés selon le régime du réel doivent fournir un état des véhicules de tourisme ayant figuré à leur actif ou dont ils ont assumé les frais (CGI, art. 54 bis al.1). Ils doivent aussi inscrire en comptabilité sous une forme explicite la nature et la valeur des avantages en nature accordés à leur personnel (CGI art. 54 bis al.2 ; véhicule mis à disposition, logement de fonction ...). A défaut, ces dépenses ne sont pas admises en déduction car elles constituent un avantage occulte au bénéfice du contribuable (CE, 26 décembre 2013, n° 359497, *« Sté Centaurod »* : RJF 4/14, n°316).

Parfois, la loi elle-même interdit la déduction de certaines dépenses « somptuaires ».

Sont considérées comme somptuaires par l'article 39-4 du CGI :

- Les dépenses de chasse et de pêche,
- Les dépenses liées à l'utilisation de résidences de plaisance,
- L'amortissement des véhicules de tourisme pour la fraction de leur prix qui excède 18 300 € en principe (V. infra §2 les amortissements),
- Les dépenses liées à l'utilisation et à l'entretien des yachts ou bateaux de plaisance.

Dans ces situations, le caractère « anormal » des dépenses est présumé par la loi. La présomption est simple mais la preuve contraire est difficile à rapporter car elle ne peut résulter de la démonstration d'un intérêt pour l'entreprise ; la jurisprudence exige en effet que soit rapporté la preuve d'une exploitation lucrative spécifique (CE, 28 décembre 2007, *« Domaine Clarence Dillon »,* préc. - Refus de la déduction des charges portant sur des châteaux viticoles). Devant la sévérité de cette jurisprudence, le législateur a modifié l'article 39-4 et admis que les charges et les amortissements des résidences de plaisance ou d'agrément puissent être déduites si ces dernières servent d'adresse ou de siège social pour l'entreprise, ou si la résidence fait partie intégrante d'un établissement de production et sert à l'accueil de la clientèle (LF 2009).

Doctrine : M. Masclet de Barbarin, *Libres propos sur la notion de charges somptuaires,* Mélanges Serlooten, Dalloz, 2015, p. 593.

Les charges ne peuvent être déduites que si elles sont nécessitées par l'exercice de la profession (CGI, art. 155-II, 1, applicable aux exercices ouverts depuis le 01/01/2012). Symétriquement, les produits ne font partie du bénéfice imposable que s'ils proviennent de l'activité exercée.
L'entreprise doit avoir comptabilisé la dépense et être capable d'en justifier, notamment au moyen de factures.

Les contribuables doivent apporter la preuve de la régularité des comptes de charges (CE, Plén. 27 juillet 1984, *« SA Renfort service »,* *Dr. Fisc.* 1985, n° 11, comm. 596) que la commission des impôts ait été saisie ou non (CE, 20 mai 1998, *RJF* 7/98, n° 836). Concrètement, ils doivent justifier de la correcte transcription comptable d'une charge mais aussi de l'existence d'une contrepartie (CE, 20 juin 2003, « Sté Ets Lebreton », *Dr. Fisc.* 2004, n° 5, comm. 200). La preuve de la contrepartie reçue résultera d'une facture qui la fera présumer. L'administration peut certes demander à l'entreprise des éléments d'information susceptibles de justifier la réalité et la valeur des prestations, mais la seule circonstance que l'entreprise n'aurait pas suffisamment répondu à ces demandes ne suffit pas à permettre la réintégration de la dépense litigieuse dans le résultat imposable (CE, 21 mai 2007, *« Sté Sylvain Joyeux », Dr. Fisc.* 2007, n° 46, comm. 970, note C. de La Mardière). En outre, l'absence de preuve du paiement des prestations ne remet pas en cause la déductibilité de la charge si le contribuable apporte suffisamment d'éléments sur ces charges et sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retiré (CE, 27 juin 2009, *« M. Maréchal »*, *Dr. Fisc.* 2009, n° 44-45, comm. 520, note C. de La Mardière).

UNJF - Tous droits réservés

Au cas de ventes sans factures, le vendeur et l'acquéreur s'exposent en outre à une amende de 50 % de la transaction (CGI, art. 1737, I). L'amende sera réduite à 5 % si, dans les 30 jours de sa mise en demeure par l'administration, le vendeur démontre que l'opération a été régulièrement comptabilisée. NB : Une QPC a été transmise par le Conseil d'Etat en ce qui concerne l'article 1737-I, 3° (amende au cas d'absence de facture) ; CE, 24 février 2021, n° 443476, « *Sté KF3 Plus »,* Dr. Fisc. 2021, n° 14, comm. 211, concl. C. Guibe). Le Conseil constitutionnel s'est prononcé pour l'inconstitutionnalité de l'amende fiscale pour défaut de facturation, tout en reportant au 31 décembre 2021 la date d'abrogation (C. Const. 26 mai 2021, n° 2021-908, QPC).

Les entreprises doivent enfin informer l'administration de certaines dépenses :

- C'est le cas des frais de réception lorsqu'ils excèdent 6 100 euros, et des cadeaux d'entreprise si leur montant global excède 3 000 euros (cadeaux autres que ceux de nature publicitaire dont la valeur unitaire n'excède pas 73 euros TTC). Au cas d'inexécution de l'obligation, l'entreprise se verrait infliger une amende égale à 5 % du montant des frais généraux non-déclarés (1 % si les sommes omises soient réellement déductibles, CGI, art. 1763, I). Toutefois, l'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, si es intéressés ont réparé leur omission soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le document devait être présenté (CGI, art. 1763 mod. L. 10 août 2018 "*pour un Etat au service d'une société de confiance*", art. 8).
- C'est également le cas des rémunérations versées à des tiers qui ont travaillé pour l'entreprise (versement d'honoraires, commissions ...). A cas d'inexécution de l'obligation, l'entreprise devra payer une amende de 50 % des sommes non-déclarées (CGI, art. 1736-I). Toutefois, l'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite (CGI art. 1736, I, préc.). Cette possibilité est étendue aux déclarations des trois années précédentes (CGI, art. 1736, I mod. L. 10 août 2018 préc., art. 7).
- Une même obligation existe pour les rémunérations versées aux salariés de l'entreprise ("DSN" ; déclaration sociales nominative). Une pénalité de 1,5 % du plafond mensuel de sécurité sociale (PMSS) par salarié ou assimilé est applicable aux employeurs en cas de défaut de production des déclarations sociales nominatives, aux échéances prescrites ou en cas d'omission de salariés ou assimilés (C. séc. soc., art. R. 242-12 mod. D. n° 2019-1050 du 11 octobre 2019). L'inexactitude des rémunérations déclarées ayant pour effet de minorer le montant des cotisations dues fait encourir à l'employeur une pénalité de 1% du plafond mensuel de sécurité sociale (PMSS) par salarié ou assimilé (C. séc. soc., art. R. 242-13 mod. D. n° 2019-1050 du 11 octobre 2019, préc.).

B - Variétés des frais généraux

Il n'est pas question de traiter de façon exhaustive l'ensemble des frais généraux supportés par les entreprises.

On se limitera aux frais de personnel, aux frais financiers et d'assurance, aux frais fiscaux et aux amendes, ainsi qu'au loyers.

1. Les frais de personnel

Les rémunérations de l'exploitant individuel (ou de l'associé d'une société à l'IR) ne sont pas déductibles du résultat imposable ; elles doivent donc être réintégrées extra-comptablement (via le tableau fiscal "n° 2058-A-SD") si elles ont été déduites en comptabilité (il faut bien s'assurer de ce point). Ces rémunérations sont en effet considérées comme une appréhension anticipée des bénéfices et doivent être imposées en tant que tels et non comme des salaires, sauf option pour l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL, ce qui vaut option pour l'IS (dans ce cas, elle seront imposées au titre de l'article 62 du CGI). Les cotisations sociales versées par l'entrepreneur individuel (avec ou sans patrimoine affecté) sont en principe déductibles, mais les cotisations facultatives (chômage, retraite et prévoyance) sont plafonnées fiscalement (CGI, art. 154 bis ; V. tableau).

En savoir plus : Plafonds de déduction des cotisations versées au titre des régimes facultatifs

UNJF - Tous droits réservés

Assurance-vieillesse	Prévoyance (maladie, décès, incapacité)	Perte d'emploi subie
10 % du plafond annuel de sécurité sociale (PASS) [1]. + 25 % du bénéfice imposable compris entre 1 fois et 8 fois le PASS [1].	7 % du plafond annuel de sécurité sociale (PASS) [1]. + 3,75 % du bénéfice imposable dans la limite globale de 3 % d'une somme égale à 8 fois le PASS [1].	2,5 % du plafond annuel de sécurité sociale (PASS) [1] ou, s'il est plus élevé, un montant égal à 1,875 % du bénéfice imposable retenu dans la limite de 8 fois le PASS [1].

[1] Pour 2026, le PASS est de 48 060 €.

Traditionnellement, les salaires versés au conjoint de l'exploitant (ou de l'associé d'une société à l'IR) ne sont déductibles que dans la limite d'un certain plafond de salaire brut annuel (17 500 € depuis le 1er janvier 2016). Les cotisations patronales sont intégralement déductibles. Par exception, l'administration fiscale admet que lorsque les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens, le salaire est déductible en totalité. En outre, les exploitants qui adhèrent à un centre de gestion agréé peuvent déduire le salaire versé à leur conjoint sans limitation (v. leçon 1).

La loi de finances pour 2019 a supprimé le plafond de déduction du salaire versé au conjoint (L. n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, art. 60 ; applicable dès les exercices clos en 2018). Ainsi, le salaire du conjoint de l'exploitant individuel est déductible en totalité, que l'exploitant soit ou non adhérent d'un organisme de gestion agréé et quel que soit son régime matrimonial. **Attention :** cette déduction reste subordonnée à la participation effective du conjoint à l'exploitation et au paiement des cotisations sociales.

Pour les autres salariés de l'exploitation, les salaires sont déductibles du résultat imposable à partir du moment ou ils correspondent à un travail qui est réel et qu'ils ne sont pas exagérés, conformément à l'article 39-1, 1° du CGI,*« les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu »*.Les cotisations sociales salariales ou patronales sont déductibles sans limitation.

2. Les frais financiers et d'assurance

UNJF - Tous droits réservés

Les intérêts d'emprunts versés aux établissements financiers sont déductibles selon la méthode des « *intérêts courus* » mais les « *frais de dossier* » sont déductibles immédiatement.

Une condition purement comptable : l'emprunt doit figurer au passif de l'entreprise dans un compte de dette.

Une condition de fond : l'emprunt doit avoir été contracté pour les besoins de l'entreprise. Tel n'est pas le cas si :

- le taux d'intérêt est excessif, car dans ce cas l'emprunt est présumé avoir été souscrit dans l'intérêt exclusif du prêteur (il s'agit d'un acte anormal de gestion). L'appréciation de leur caractère excessif doit reposer sur des éléments de comparaison pertinents. Selon le Conseil d'Etat, l'appartenance de l'emprunteur au même groupe de sociétés que le prêteur ne suffit pas à considérer qu'elle offre une garantie implicite de remboursement qui serait réputée accordée par la société mère du groupe et qui devrait normalement impliquer un taux d'intérêt moins élevé que celui qui a été effectivement pratiqué si l'emprunt avait été contracté auprès d'un tiers (CE, 19 juin 2017, n ° 392543, « *"Sté General Electric France », Dr. Fisc.* 2017, n° 28, act. 401, obs. R. Coin et Fr. Rontani ; *Dr. Fisc.* 2017, n° 41, comm. 495, note A. de Waal).
- le compte de l'exploitant présente un solde débiteur, alors même que l'emprunt a servi au financement d'investissements de l'entreprise. Dans cette situation, l'emprunt est présumé avoir financé les dépenses personnelles du commerçant à hauteur du découvert, et les intérêts doivent être réintégrés dans le résultat imposable dans les mêmes proportions (CE, 13 novembre 1998, 5 arrêts, *RJF* 1/99, n° 11, confirme CE 26 juillet 1978, *RJF* 11/78, n° 454).

Les primes d'assurances contractées par les entreprises sont déductibles lorsqu'elles couvrent la perte d'un élément d'actif ou une perte d'exploitation (CGI, art. 39-1).

Cela ne concerne en principe que les assurances de dommages telles les assurances de biens ou les assurances de responsabilité civile.

Par contre, les primes versées au titre des assurances de personnes ne sont pas déductibles car elles constituent un simple placement financier sans aucun caractère indemnitaire. Tel est en principe le cas de « ***l'assurance vie*** ». Toutefois, celles qui garantissent l'entreprise contre le risque de décès du dirigeant, sont déductibles lorsque le préjudice de l'entreprise est suffisamment caractérisé.
La déductibilité des primes d'assurance-vie est admise dans deux hypothèses :

- les « ***assurances décès »*** garantissant le remboursement d'un prêt, lorsqu'elles sont imposées par le prêteur (elles font dans ce cas partie des charges de l'emprunt).
- les assurances « ***hommes clés »*** contractées par une entreprise sur la tête de dirigeants ou de salariés particulièrement indispensables à l'entreprise, et qui visent à la garantir contre le risque de décès ou d'incapacité (CE, 29 juillet 1998, *« SA Clinique Lafourcade »*, *RJF* 8-9/98, n° 908 - Assurance-vie contractée sur la tête de chirurgiens de cliniques).

Une société qui souscrit sur la tête de ses dirigeants des contrats qui garantissent le risque décès de ces dirigeants et qui prévoient également le versement d'un capital au cas de vie au terme du contrat, ne peut déduire le montant des primes versés que si elle justifie de la fraction de leur montant destinée à couvrir le risque décès (CE, 31 mars 2017, n° 387209, « *Sté Hôtel de l'Orchidée », Dr. Fisc.* 2017, n° 30-35, comm. 413, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon).

3. Les frais fiscaux et les amendes

Les impôts payés par l'entreprise sont déductibles au titre de l'exercice duquel ils sont mis en recouvrement, sauf ceux qui sont expressément exclus du droit à déduction. Ne peuvent être déduits : l'impôt sur les bénéfices, la taxe locale d'équipement et la taxe spéciale sur les véhicules des sociétés. Tous les autres impôts sont **déductibles** (taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage, taxe foncière, contribution économique territoriale (CET), droits d'enregistrement et de timbre, taxes sur le chiffre d'affaires, etc.).

UNJF - Tous droits réservés

Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas déductibles du résultat imposable (CGI, art. 39-2), y compris les amendes transactionnelles (telles que, pa rexemple, les sommes versées au Trésor public dans le cadre de la procédure dite de « composition administrative » mise en œuvre par l'AMF prévues à l'article L. 621-14-1 du Code monétaire et financier (BOI-RES-BIC-000021, 27 novembre 2024).

> ***Remarque***
> **Au départ, la jurisprudence tendait à considérer que seules entraient dans le champ de l'article 39 – 2 du CGI les sanctions prononcées par l'État ou une autorité publique au bénéfice du Trésor public en vue de la satisfaction de l'intérêt général.** Ainsi par exemple, il avait été jugé par la Cour de Versailles en 2021 que les dommages et intérêts punitifs pratiqués dans certains pays de *common law* **(« *punitives damages* »)**, et versés à la victime en plus des dommages et intérêts compensatoires, sont déductibles dans la mesure où même s'ils sont prononcés par une juridiction ils ne sont pas versés au profit d'une autorité publique (CAA Versailles, 5 octobre 2021, n° 20VE00034, *« SAS Alder Paris Holdings »*, Dr. Fisc. 2021, n° 51-52, comm. 463, concl. F. Met, note F. Deboissy. Mais dans cette affaire, le Conseil d'Etat a pris le contrepied de la décision d'appel en jugeant que ces « punitive damages » visent à dissuader la réitération de faits similaires à celui à l'origine du dommage et s'ajoutent aux dommages-intérêts compensatoires versés pour réparer le préjudice subi, ce qui leur confère le caractère d'une sanction pécuniaire au sens des dispositions de l'article 39, 2 du CGI (CE, plén., 8 décembre 2023, n° 458968, Dr. Fisc. 2024, n° 4, act. 4, obs. F. Deboissy ; Dr. Fisc. 2024, n° 4, comm. 169, concl. É. Bokdam-Tognetti, note J.-L. Pierre). ***Ainsi, ce qui compte aux yeux du Conseil d'Etat c'est donc plus la fonction de la sanction (il doit s'agir d'une peine) que son bénéficiaire (même si c'est une personne privée).*** **Doctrine :** Fl. Deboissy, « La prise en compte des situations étrangères en matière fiscale. L'exemple de la déduction des *punitive damages* », in *Mélanges Philippe Delebecque*, Lefebvre-Dalloz, 2024, p. 407 à 419.

4. Les loyers

Outre les loyer des locaux commerciaux (déductibles puisqu'il s'agit de charges engagées dans l'intérêt de l'exploitation), le locataire est amené à verser différentes sommes dont il reste à préciser le régime fiscal : le dépôt de garantie et le « pas de porte ».

Le dépôt de garantie – Il est versé par le locataire au bailleur et ne peut être considéré comme une charge déductible puisqu'il représente une créance du locataire sur le bailleur qui devra être restituée en fin de bail. Corrélativement, elle n'est pas imposable chez le bailleur en tant que revenu foncier, mais elle figure au passif de son bilan comme une dette. Ce n'est qu'en fin de contrat de bail, au cas de dégradation ou de loyers impayés notamment, qu'elle se transformera en charge déductible chez le locataire ou en revenu imposable chez le bailleur.

Le pas de porte (« droit d'entrée ») – Il peut aussi bien s'agir en pratique de la somme qui est versée initialement par le locataire au propriétaire lors de son entrée dans les lieux que, par la suite, de la somme versée par le cessionnaire du bail au profit du cédant.

- Dans le premier cas, le pas de porte peut alternativement s'analyser en un supplément de loyer pour le propriétaire (déductible chez le locataire) ou bien en une indemnité représentant l'acquisition de la propriété commerciale (ou « droit au bail ») par le locataire. La jurisprudence considère qu'il s'agit d'un droit au bail immobilisé à l'actif du locataire - y compris les droits supplémentaires au droit au bail tels que ceux qui portent sur les modalités de renouvellement du bail ou d'acquisition du bien au cas de cession (CE, 27 janvier 2017, n° 391817, « *Sté Groupe Lactalis venant aux droits de la Sté CEMA »*, *Dr. Fisc.* 2017, n° 17, comm. 284, concl. V. Daumas) - sauf si le loyer est notoirement inférieur à sa valeur locative (CE, 10 décembre 1982, req. n° 2562, *Dr. Fisc.* 1983, n° 15, comm. 752). Si tel est le cas, la charge doit être étalée sur toute la durée du bail (9 ans en principe).

- Dans le second cas, le pas de porte représente le prix de cession du droit au bail. Le droit au bail est une immobilisation incorporelle qui, lorsqu'il est cédé, suit le régime des plus-values.

UNJF - Tous droits réservés

- Selon la jurisprudence, le pas de porte n'est pas amortissable dans la mesure ou le bail commercial est susceptible d'être renouvelé (CE, 15 octobre 1982, n° 26585, *RJF* 12/82, n° 1090). Toutefois, le Conseil d'Etat juge à présent que l'amortissement du droit au bail est possible lorsque le droit d'entrée a pour contrepartie un avantage indépendant du caractère renouvelable du contrat et dont les effets bénéfiques sur l'exploitation cesseront à une date prévisible (CE, 15 avril 2016, n° 375796 et n° 383067, « *Sté Virojanglor », Dr. Fisc.* 2016, n° 28, comm. 414).

- En revanche, le droit au bail peut peut faire l'objet de provisions s'il se déprécie ; il est admis la constitution de provisions pour dépréciation à raison de certains éléments isolés du fonds de commerce - tel que le droit au bail - sous réserve notamment qu'ils soient effectivement dissociables du fonds de commerce dans son ensemble et individualisables à l'actif du bilan, et que la dépréciation soit justifiée et établie par l'entreprise (CE, 15 octobre 1982, n° 26585, préc. ; Bofip, BOI-BIC-PROV-40-10-10, n° 140).

§2 : Les amortissements

Traditionnellement, « *l'amortissement constate la dépréciation d'une immobilisation due au temps ou à l'usage* ».

Pendant longtemps, cette conception de l'amortissement était commune à la fiscalité et à la comptabilité, de sorte que le droit fiscal reprenait à son compte les principes comptables, sous réserve de règles spécifiques figurant dans le CGI et qui donnaient lieu à des retraitements extra-comptables sur le tableau n° 2058-A-SD.

En comptabilité désormais, l'amortissement est défini comme « **la répartition du coût de l'actif en fonction de son utilisation** » (PCG, art. 214-13, al.1).

L'évolution du droit comptable sur ce point est à l'origine de distorsions entre les deux matières dans la mesure ou l'administration fiscale n'entend pas s'aligner systématiquement sur le droit comptable. *Ces nouvelles distorsions ne peuvent être réglées sur le tableau n° 2058-A-SD, mais directement en comptabilité, par le biais des comptes d'amortissements dérogatoires.*

Nous envisagerons les conditions juridiques des amortissements en soulignant les évolutions divergentes du droit comptable et fiscal, puis les règles de déductibilité fiscale des amortissements.

A - Les conditions de l'amortissement

Tous les actifs ne s'amortissent pas. Les biens amortissables doivent obligatoirement **être amortis**, même si en pratique ils ne se sont pas dépréciés, en respectant certaines **règles de calcul**.

1. Les biens amortissables

Quatre conditions sont requises pour qu'un bien puisse être amorti :

1. ***Il doit s'agir d'une immobilisation,*** au sens ou nous les avons déjà définies.
2. ***Il doit être la propriété de l'entreprise.*** Sont donc exclus les biens loués (dans ce cas, c'est le bailleur qui déduira les amortissements et le locataire qui déduira les loyers).

   > ***Remarque***
   > Une exception : l'acheteur peut amortir un bien acquis avec une clause qui réserve la propriété au vendeur jusqu'au jour du paiement complet du prix.

3. **Il *doit être inscrit au bilan.*** A l'inverse des sociétés dotées de la personnalité juridique pour lesquelles le bilan constitue leur patrimoine, l'exploitant individuel devra prendre une décision d'affectation du bien. *Dans l'entreprise individuelle les possibilités d'affectation ont été singulièrement réduites* (cf. *supra*, section I, le principe de liberté d'affectation comptable).

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> Lorsqu'il s'agit de **travaux**, leur amortissement n'est possible que s'ils peuvent être dissociés de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent (c'est à dire s'ils peuvent être vendus séparément). Dans une entreprise individuelle, les travaux qui ne sont pas dissociables (ex : travaux immobiliers) peuvent néanmoins être amortis séparément du bien auquel ils se rapporte dans la mesure où ce dernier présente le caractère d'un bien affecté par nature à l'exploitation (CE, 5 mai 2010, n° 316677, *« Peltier », Dr. Fisc.* 2010, n° 26, comm. 389, concl. N. Escaut, note P. Fumenier).

4. ***Il doit se déprécier avec le temps ou l'usage.***

Selon le droit comptable, seuls les actifs dont la durée d'utilisation est limitée font l'objet d'un amortissement (PCG art. 214-1, al.1 et art. 214-2, al.1).

Quant au caractère limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé au regard de critères généralement physiques, techniques, juridiques ou économiques (PCG art. 214-1, al. 2 et art. 214-2, al. 2).

Les immobilisations incorporelles se déprécient rarement.

- *Le **fonds de commerce** et les **marques** ne s'amortissent pas (V. cependant l'encadré sur l'amortissement du fonds de commerce), contrairement aux brevets (dont le monopole d'exploitation est limité) ou aux logiciels (qui se déprécient rapidement).* En fait, ce qui ne s'amortit pas, c'est la clientèle en tant que telle, mais il est admis que les éléments incorporels du fonds représentatifs d'une clientèle s'amortissent sous trois conditions (CE, 1er octobre 1999, n° 177809, « *Sté Foncia Particimo », Dr. fisc.* 1999, n° 45, comm. 824, concl. G. Goulard ; *JCP N* 2000, p. 703, note B. Le Griel ; *RJF* 11/99, n° 1324 - NB : Dans cette affaire, le Conseil d'Etat estime que ces conditions ne sont pas remplies s'agissant de mandats de gestion repris par un administrateur de biens qui ne se distinguent pas des autres mandats de gestion qu'elle détient) :

1. ils doivent être clairement identifiables en comptabilité,
2. ils doivent se déprécier de façon irréversible,
3. ils doivent être dissociables juridiquement des autres éléments représentatifs de la clientèle attachée au fonds.

> ***En savoir plus : L'amortissement du fonds commercial***
> En comptabilité, le fonds commercial regroupe sous un compte unique (n° 207) la clientèle ainsi que d'autres éléments incorporels tels que l'enseigne ou le nom commercial.
>
> Sur la base d'une directive du 26 juin 2013 (« directive comptable unique ») qui prévoit un amortissement obligatoire du fonds commercial sur sa durée d'utilisation si celle-ci ne peut être estimée de manière fiable (sinon, les Etats membres doivent fixer une durée d'amortissement maximale comprise entre 5 ans et 10 ans), les autorités comptables ont modifié le code de commerce à compter des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2016 pour prévoir que ***« Dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilisation des éléments du fonds de commerce inscrits au poste fonds commercial ne peut être déterminée de façon fiable, ces éléments sont amortis sur une période de 10 ans »*** (D. n° 2015-903 du 23 juillet 2015 ; C. Com., art. R. 123-187, al. 3).
>
> L'Autorité des normes comptables (ANC) a ensuite précisé ces règles (R. n° 2015-06 du 23 novembre 2015, art. 3 ; PCG, art. 214-3) de la manière suivante :
>
> 1. Par principe, « *Le fonds commercial, ... , est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée ».*
> 2. Mais « *Lorsque la durée d'utilisation de ce dernier est limitée, ... , cette présomption est réfutée ».*
> 3. Dans ce dernier cas *« le fonds commercial est amorti sur la durée d'utilisation ou, si cette durée ne peut être déterminée de manière fiable, sur 10 ans ».*
>
> En pratique, il ne devrait pas y avoir de changement car dans la plupart des cas l'utilisation du fonds commercial n'est pas limitée dans le temps. Toutefois, l'ANC a décidé que *« **Dans les comptes individuels, les petites entreprises définies à critères visés à l'article L. 123-16 du code de commerce, peuvent amortir sur 10 ans tous leurs fonds commerciaux »*** (PCG art. 214-3, préc.). Sont visées les « petites entreprises » pouvant adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels (il s'agit des commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels deux des trois seuils suivants ne sont pas dépassés : total du bilan de

UNJF - Tous droits réservés

7 500 000 €, montant net du chiffre d'affaires de 15 000 000 €, et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice de 50). En fiscalité, la question se pose de savoir si l'amortissement du fonds commercial pratiqué par les petites entreprises sera admis en déduction du résultat imposable. L'Administration s'y oppose (V. BOI-BIC-AMT-10-20, 1er mars 2017, n° 360) et le le Conseil d'Etat a jugé incompatible la règle comptable et la règle fiscale, de telle sorte que même une petite entreprise au sens précité ne peut se prévaloir de la règle comptable pour la détermination de son résultat fiscal (CE Avis, 8 septembre 2021, n° 453458, *« SELARL Pharmacie de Bracieux »*, *Dr. Fisc.* 2021, n° 38, act. 479, obs. A. de Bissy ; *Dr. Fisc.* 2021, n° 40, comm. 382, concl. R. Victor, note O. Fouquet).

A la suite de cette dernière décision, le législateur a posé un principe et une exception (L. n° 2021-1900 du 30 décembre 2021, *de finances pour 2022,* art. 23). **Par principe, le fonds commercial n'est pas amortissable (CGI, art. 39, 1, 2°, al. 2 nouv.).** Ce principe est d'application générale ; il en va ainsi, alors même que l'entreprise a pu, sur le fondement du droit comptable, amortir son fonds commercial (cas des petites entreprises notamment). **Par exception, sont déductibles les amortissements constatés dans la comptabilité des entreprises au titre des fonds commerciaux lorsqu'ils sont acquis à compter du 1er janvier 2022 et jusqu'au 31 décembre 2025** (CGI, art. 39, 1, 2°, al. 3 nouv.). **Le législateur a prorogé le régime temporaire d'amortissement des fonds commerciaux jusqu'au 31 décembre 2029** (L. n° 2026-103 du 19 février 2026, de finances pour 2026, art. 13).

> ***Remarque***
> Seuls les fonds commerciaux acquis pendant cette période sont amortissables : la mesure est destinée à inciter à la reprise d'entreprise dans un contexte économique difficile.

Toutefois, afin de faire échec à des pratiques d'optimisation fiscale, notamment dans les groupes de sociétés, il a ensuite été décidé que ***la possibilité temporaire d'amortir les fonds commerciaux ne s'appliquerait pas aux fonds acquis auprès d'une entreprise liée au sens de l'article 39,12 du CGI ou auprès d'une entreprise, y compris une entreprise individuelle, placée sous le contrôle de la même personne physique que l'entreprise qui acquiert le fonds*** (L. n° 2022-1157 du 16 août 2022, *de finances rectificative pour 2022*, art. 7 ; CGI, art. 39, 1, 2°, al.3 mod.).

> ***Remarque***
> Cette exclusion s'applique aux fonds commerciaux intervenues à compter du 18 juillet 2022, mais l'Administration a indiqué que, pour les fonds acquis entre le 1er janvier et le 17 juillet 2022, elle se réservait le droit d'utiliser la procédure de l'abus de droit (BOI-BIC-AMT-10-20, n° 360).

Doctrine : A. Colmet Daâge et M. Ferre, « Comptabilité et fiscalité : retour sur l'année 2015 », *Dr. Fisc.* 2016, n° 28, étude 409, §10 s. ; A.-L. Blandin et M. Dos Santos, « Amortissement du fonds commercial et dépréciation : peu de changement en 2016 », *FR comptable* 1/16, n° 20 ; L. Pouille, « L'amortissement des éléments incorporels du fonds de commerce », *Dr. Fisc.* 2019, n° 10, étude 182.

- Le Conseil d'Etat a en revanche clairement validé l'amortissement des ***autorisations de mise sur le marché de médicaments****, alors même qu'elles sont accordées pour 5 ans et renouvelables, dans la mesure ou il est possible de déterminer la date à laquelle les effets bénéfiques pour l'exploitation prendront fin* (CE, 14 octobre 2005, *« SCA Pfizer »*, RJF 1/06, n° 5). Et si la spécialité pharmaceutique n'est plus commercialisée à la date de son acquisition, les droits peuvent être amortis s'il est prévisible, à cette date, que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation en cas de reprise de la commercialisation cesseront à une date déterminée (CE, 7 novembre 2013, n° 348777, *« Sté Laboratoire Legras »*, *Dr. Fisc.* 2014, n° 7, comm. 166). A titre de règle pratique, l'administration admet un amortissement sur 10 ans des droits détenus sur une spécialité pharmaceutique (Bofip, BOI-BIC-AMT-10-20, n° 410).

Les immobilisations corporelles en revanche s'amortissent presque toujours. C'est le cas des constructions, mais pas des terrains, aussi faudra-t-il les retirer de la base d'amortissement lors du calcul de l'annuité d'amortissement d'un immeuble construit. En pratique, la difficulté consiste à fixer les valeurs respectives des bâtiments et des terrains d'assiette. Le Conseil d'Etat a hiérarchisé les méthodes que doit utiliser l'administration ; elle doit se fonder prioritairement sur des comparaisons avec des transactions

UNJF - Tous droits réservés

similaires, à défaut en partant du coût de la reconstruction à la date de l'entrée au bilan, à défaut encore en appliquant des méthodes statistiques reposant sur des données comptables d'autres contribuables (CE, 15 février 2016, n° 367467, « *SARL Daves Place des Etats-Unis » ;* CE, 15 février 2016, n° 380400, « *Sté LG Services », Dr. Fisc.* 2016, n° 21, comm. 333, concl. Fr. Aladjidi, note J.-P. Maublanc).

> ***Remarque***
> Les éléments attachés par essence au terrain ne peuvent pas s'amortir (CAA de Lyon, 28 mai 2009, *« SARL Les Balcons de la Belle Plagne »*, *RJF* 12/09, n° 1054, pour un « *droit à construire* »).

2. Le calcul de l'amortissement

L'annuité d'amortissement, ou la fraction d'annuité, s'obtient en appliquant à une **certaine base fiscale** un certain taux qui dépend du **mode d'amortissement utilisé**.

a) La base d'amortissement

La base de l'amortissement est constituée par le coût de revient du bien. En comptabilité néanmoins, la valeur brute de l'immobilisation doit être diminuée de sa valeur résiduelle (PCG art. 214-4, al. 1), alors que le droit fiscal n'opère aucune correction de ce type. Cette différence conduira l'entreprise à comptabiliser un amortissement dérogatoire à hauteur du surplus d'amortissement fiscal sur la dotation annuelle comptable.

Au cas d'acquisition à titre onéreux, la base d'amortissement est constituée par le prix de revient du bien. Ce dernier comprend le prix d'achat ainsi que les frais annexes. Le prix d'achat doit comprendre la TVA lorsqu'elle n'est pas récupérable par l'entreprise. Les frais annexes comprennent notamment les frais de transport, les droits de douanes, d'assurance, etc.

Le traitement des « *frais d'actes* » (rémunération du notaire + droits d'enregistrement) a évolué. Autrefois, l'entrepreneur pouvait choisir de les déduire en tant que charges ou les immobiliser en tant que « frais d'établissement »puis les amortir sur 5 ans selon le mode linéaire. Désormais, seuls les frais de constitution des sociétés peuvent être immobilisés en tant que « *frais d'établissement* » (PCG, art. 212-9), par contre, les comptes de « *charges à répartir* » ont été supprimés (A. 24 décembre 2004). Pour les frais d'acquisition, l'entreprise à désormais le choix entre les immobiliser avec l'actif, ou bien les passer en charges (CGI, Ann. III, art. 38 quinquies, D. 28 décembre 2005).

Au cas d'acquisition à titre gratuit, il faut immobiliser le bien à sa valeur vénale (CGI, Ann. III, art. 38 quinquies, b-1). Dans une telle hypothèse, il convient de noter que, en l'absence de contrepartie au bilan, il s'en suit une augmentation de l'actif net imposable dans les conditions de droit commun (CGI, art. 38-2).

Depuis 2005 , les entreprises doivent, le cas échéant, amortir le bien par composants. Il s'agit d'une obligation comptable qui modifie l'assiette et la durée de l'amortissement.

> ***Remarque***
> Sur l'immobilisation par composants et la notion de composant, on se reportera aux développements exposés supra relatifs à la distinction entre les charges et les immobilisations.

> ***Exemple***
> Pour un immeuble : la structure de l'immeuble sera amortie distinctement des autres éléments qui le compose : toiture, ascenseur(s), système de climatisation, etc.

b) Les modes d'amortissement

UNJF - Tous droits réservés

1° L'amortissement linéaire

L'entreprise déduira chaque année à parts égales la fraction de l'amortissement qui correspond à la durée probable d'utilisation du bien.

Exemple
Pour un bien d'une valeur de 10 000 euros dont la durée probable d'utilisation est de 5 ans, l'annuité linéaire d'amortissement sera de : 10 000 euros / 5 = 2 000 euros.

En savoir plus : Durées d'utilisation des biens courants
A titre indicatif, on précisera les durées d'utilisation des biens courants ainsi que leurs taux d'amortissement :

- Immeubles bâtis : 20 à 50 ans soit un taux constant de 5 % à 2 %.
- Matériel : 5 à 10 ans, soit un taux constant de 20 % à 10 %.
- Mobilier et installations : 10 ans, soit un taux constant de 10 %.
- Véhicules : 4 à 5 ans, soit un taux constant de 25 % à 20 %.

Au plan comptable, on observera que la durée de l'amortissement se calcule désormais par référence à la durée d'utilisation du bien prévue concrètement par l'entreprise et non plus par référence à des usages comptables abstraits. Comme l'administration fiscale n'entend pas revenir sur les durées usuelles d'amortissement qu'elle avait validé (exception faite des composants immobilisés séparément de leur structure pour lesquels il n'existe pas d'usage les concernant), et que la durée d'utilisation est en principe plus longue que la durée d'usage, il s'ensuivra un surplus d'amortissement fiscal par rapport à l'amortissement comptable qui devra être comptabilisé dans un compte d'amortissement dérogatoire (Ins. 30/12/2005, n° 98).

Pour les PME, les pouvoirs publics ont admis qu'elles peuvent retenir dans leurs comptes individuels les durées d'usage pour déterminer les plans d'amortissement des immobilisations non décomposables (A. 26/12/2005, art. 1). Il s'agit des petites entreprises au sens du droit comptable (D. n° 2014-136 du 17 février 2014, art. 1 ; C. Com., art. D. 123-200 al. 1, 1°) : celles qui ne dépassent pas deux des trois limites suivantes : total de bilan (4 M €), chiffre d'affaires net (8 M €), nombre moyen de salariés (50).

Doctrine : T. Roy, « Convergence PCG/IFRS en matière de durée d'amortissement : un pas en arrière ? », *Les Petites Affiches*, 17/10/2006, n° 207, p. 3.

Si le bien a été acquis en cours d'exercice, l'annuité d'amortissement comptabilisée au titre de l'année d'acquisition est réduite « *prorata temporis* » depuis le jour de mise en service effective du bien, et l'annuité comptabilisée au titre de la dernière année d'amortissement sera aussi réduite en proportion (pour ce faire, l'année est divisée en 12 mois de 30 jours). Si le bien est cédé en cours d'exercice, la dernière annuité sera réduite *prorata temporis* de la même façon, mais l'administration admet que l'on ne comptabilise pas la dernière annuité.

2° L'amortissement dégressif

Il est perçu comme une aide à l'investissement car les premières annuités sont plus élevées. Il ne concerne que les entreprises soumises à un régime réel d'imposition. Seuls peuvent être amortis selon un mode dégressif les biens acquis neufs dont la durée d'utilisation est d'au moins trois ans. Le CGI précise les biens qui peuvent être amortis selon cette technique (CGI, art. 39 A ; CGI, Ann. II, art. 22).

Peuvent être amortis selon le mode dégressif :

1. des immeubles et matériels des entreprises hôtelières (mais pas des campings ; CE, 4 novembre 2020, n° 440470, *« Fédération corse de l'hôtellerie de plein air »*, *Dr. Fisc.* 2021, n° 42, comm. 395, concl. K. Ciavaldini),
2. des bâtiments industriels dont la durée d'utilisation n'excède pas quinze ans,
3. des satellites de communication (acquis depuis le 1er janvier 2003),

UNJF - Tous droits réservés

4. des matériels et installations diverses destinés à : a/ la transformation, la fabrication, le transport ou le stockage, b/ l'épuration des eaux ou à l'assainissement de l'atmosphère, c/ la sécurité ou qui possèdent un caractère médico-social, d/ la recherche scientifique ou technique, et e/ le matériel de bureau.

L'amortissement dégressif est obtenu en appliquant à la valeur résiduelle un taux constant. Le taux constant est égal au taux d'amortissement linéaire multiplié par un certain coefficient qui varie selon la durée d'utilisation du bien. Ces coefficients sont actuellement de 1,25 - 1,75 ou 2,25 selon que la durée d'utilisation est respectivement de 3 ou 4 ans, 5 ou 6 ans, ou supérieure à 6 ans.

> ***Exemple***
> 1,25 x 33 1/3 % = 41 2/3 % pour un bien d'une durée d'utilisation égale à 3 ans
>
> 1,75 x 20 % = 35 % pour un bien d'une durée d'utilisation égale à 5 ans
>
> 2,25 x 10 % = 22,5 % pour un bien d'une durée d'utilisation égale à 10 ans

Le taux constant ainsi calculé, il faut ensuite l'appliquer à la valeur résiduelle c'est à dire compte tenu des amortissements déjà pratiqués. Les amortissements seront d'autant plus importants que la valeur résiduelle est élevée. Chaque année, le montant de l'amortissement va ainsi décroître, jusqu'à être inférieur au montant de l'amortissement linéaire qui serait retenu pour le reste de la période d'utilisation. A ce moment, l'entreprise est autorisée à revenir à l'amortissement linéaire.

Enfin, lorsque le bien est acquis ou cédé en cours d'année, les principes dégagés pour l'amortissement linéaire sont transposables. Toutefois, l'année d'acquisition du bien est réduite *prorata temporis* du jour ou le bien est acquis (et non plus seulement du jour ou il est mis en service) et le prorata se calcule en mois et non en jours (le mois de l'acquisition étant pris en compte pour sa totalité).

> ***Exemple***
> Soit une immobilisation d'une durée d'utilisation égale à 5 ans acquise neuve le 15 septembre de l'année n, et mise en service le 10 octobre, pour un prix de 120 000 euros H.T.
>
> N : 120 000 euros x [20 % x 1,75 = 35 %] = 42 000 euros x 4/12 = 14 000 euros
> N + 1 : 120 000 euros - 14 000 euros = 106 000 euros x 35 % = 37 100 euros
> N + 2 : 106 000 euros - 37 100 euros = 68 900 euros x 35 % = 24 115 euros
> N + 3 : 68 900 euros - 24 115 euros = 44 785 euros x 35 % = 15 675 euros
> N + 4 : 44 785 euros - 15 675 euros = 29 110 euros pour solde
>
> NB : Pour N + 3 et N + 4, l'entreprise peut choisir de déduire : 44 785 / 2 = 22 392,5 euros.

> ***Remarque***
> On observe que la durée d'amortissement se déroule sur 5 exercices alors que dans l'amortissement linéaire la durée d'amortissement se serait étalée sur 6 exercices.

S'agissant des immobilisations décomposées :

- *Pour la structure :* l'utilisation du système dégressif est possible s'il l'est également pour l'immobilisation d'ensemble. Quant à la durée d'amortissement de la structure dont dépend le coefficient de majoration, elle sera également fixée d'après la durée fiscale d'amortissement de l'immobilisation d'ensemble.
- *Pour les composants :* on appliquera le système dégressif lorsqu'il s'applique aussi à l'immobilisation corporelle à laquelle il se rattache, ou, dans le cas contraire, lorsqu'il est par lui-même éligible à ce système les composants. Quant à la durée d'amortissement, on retient la durée d'amortissement qui leur est applicable et non celle de la structure ou de l'immobilisation d'ensemble (elle correspond à la durée réelle d'utilisation du bien telle que définie en matière comptable), sauf si le composant est amorti sur une durée plus courte, on applique alors la durée d'amortissement fiscale.

3° L'amortissement exceptionnel

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> **Règle théorique :** Les pouvoirs publics ont autorisé les entreprises concernées à pratiquer un amortissement massif sur certains biens afin de favoriser tel ou tel secteur de l'économie.

Aucun retraitement extra comptable n'est à effectuer puisque la comptabilité tient compte de ces amortissements exceptionnels. Ceux-ci sont en effet comptabilisés comme des amortissements dérogatoires, de telle sorte que l'entreprise comptabilise en « *charges exceptionnelles* » le surplus d'amortissement linéaire. Sont ou étaient notamment amortissables sur 12 mois les biens suivants : immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles et à la lutte contre les pollutions atmosphériques (< 01/01/2011), immeubles à usage industriel ou commercial construit sur des zones de revitalisation rurale ou les zones de redynamisation urbaine, matériels destinés à économiser l'énergie et à lutter contre le bruit (< 01/01/2011), véhicules électriques (< 01/01/2010), logiciels acquis par les entreprises (CGI, art. 236-II - Dispositif pérenne).

Les PME (au sens communautaire) qui investissent dans la robotique industrielle bénéficient d'un amortissement sur 24 mois (LF 2014, depuis le 01/10/2013 jusqu'au 31/12/2015).

Les PME (au sens communautaire) qui investissent dans les imprimantes « 3D » bénéficient d'un amortissement sur 24 mois (LFR 2015, depuis le 01/10/2015 jusqu'au 31/12/2017).

Pour les biens décomposés, ce régime s'appliquera à la structure et aux composants dès lors qu'il s'applique à l'immobilisation dans son ensemble (Ins. 30/12/2005, n° 128).

En savoir plus : Un faux amortissement : le suramortissement
L'expression - d'ailleurs non consacrée par la loi - est trompeuse, car il s'agit d'une déduction purement fiscale à caractère exceptionnel en faveur de l'investissement.

Le suramortissement se distingue de l'amortissement sur deux points notamment :

1. il ne minore pas la valeur nette comptable du bien (il est donc sans incidence sur le calcul des plus-values de cession) ;
2. et il n'est pas comptabilisée mais déduite extra-comptablement sur le tableau fiscal n° 2058-A.

En pratique, il permet à une entreprise de déduire de ses résultats imposable un certain pourcentage du coût d'un investissement que les pouvoirs publics cherchent à encourager. La déduction est répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation des biens.

L'avantage est généralement offert pour une durée limitée. Plusieurs vagues de suramortissements se sont succédées depuis la loi *"Macron"* du 6 août 2015.

7 séries d'investissements offrent la possibilité aux entreprises de bénéficier d'un suramortissement (CGI, art. 39 A et s.) :

1. ***Investissements dans les poids-lourds peu polluants*** **-** *Le dispositif s'applique, jusqu'au 31 décembre 2030, aux achats de véhicules de 2,6 tonnes à 3,5 tonnes (avec un taux de déduction fiscale de 20 %), de véhicules de 3,5 tonnes à 16 tonnes (avec un taux de 60 %) et de véhicules de plus de 16 tonnes (avec un taux de 40 %), lorsqu'ils fonctionne grâce à une énergie propre : gaz naturel (GNV), biométhane carburant (bioGNV), à l'électricité ou à l'hydrogène.*
2. ***Investissements dans la robotique et la transformation numérique réalisés par des PME soumises à l'IR ou à l'IS*** **-** *Il s'agit des acquisitions réalisées jusqu'au 31 décembre 2020 d'équipements de robotique et cobotiques (robotique collaborative), de fabrication additive (impression "3D"), logiciels utilisés pour les opérations de conception, de fabrication et de transformation (ex : logiciels de CAO), les machines intégrées destinées au calcul intensif (supercalculateurs), les capteurs physiques collectant ces données, les machines de production à commande programmable ou numérique, et les équipements de réalité augmentée et de réalité virtuelle. Le bien doit avoir été acquis neuf par l'entreprise (ou fabriqués par elle), ou pris en crédit-bail. La déduction, pratiquée au taux de 40 %, est répartie sur sa durée normale d'utilisation.*
3. ***Investissements en faveur des énergies propres pour le transport fluvial et maritime*** **-** *Les entreprises à l'IR ou à l'IS peuvent pratiquer une déduction exceptionnelle pour les achats neufs (ou les*

UNJF - Tous droits réservés

opérations de crédit-bail), jusqu'au 31 décembre 2024, de navires ou de bateaux destinés au transport de personnes ou de marchandises, fonctionnant grâce à un mode d'énergie propre. La somme déductible est égale à 115 % des coûts supplémentaires immobilisés, hors frais financiers, directement liés à l'installation d'équipements, acquis à l'état neuf, qui permettent l'utilisation d'une énergie décarbonée comme énergie propulsive exclusive (75 % si l'utilisation est seulement principale). Des taux plus faibles sont prévus pour d'autres investissements vertueux (50 %, 40 % ou 20 %). La déduction est répartie sur la durée normale d'utilisation du bien

4. ***Investissements dans les équipements de réfrigération et traitement de l'air à moindre impact sur le climat -*** *Ce dispositif est ouvert à toutes les entreprises qui acquièrent et utilisent ce type de biens jusqu'au 31 décembre 2022. La déduction fiscale exceptionnelle est de 40 % de la valeur d'origine du bien susréférencé et elle est répartie linéairement sur sa durée d'utilisation.*
5. ***Acquisition de simulateurs d'apprentissage de la conduite -*** *Les établissements d'enseignement de la conduite et de la sécurité routière agréés soumis à l'IS ou à l'IR peuvent déduire de leur résultat imposable une somme égale à 40 % de la valeur d'origine des simulateurs d'apprentissage de la conduite dotés d'un poste de conduite. La déduction est applicable aux biens acquis à l'état neuf entre le 9 mai 2019 et le 8 mai 2021.*
6. ***Acquisition d'engins non routiers peu polluants -*** *Il s'agit de l'acquisition ou de la prise en crédit-bail de matériel de levage ou de manutention fonctionnant au gaz naturel, à l'électricité ou à l'hydrogène par des entreprises du secteur du bâtiment et des travaux publics. La déduction exceptionnelle est égale à 40 % de la valeur d'origine, mais uniquement pour un investissement jusqu'au 31 décembre 2026.*
7. ***Acquisition d'installations neuves de stockage ou de matériels de manutention ou de distribution de GNR -*** *Ce cas est réservé au PME qui distribuent du gazole non routier (GNR) et qui acquièrent ou prennent en crédit-bail de tels biens. La déduction exceptionnelle est égale à 40 % de la valeur d'origine du bien sus-référencé, mais uniquement pour un investissement jusqu'au 31 décembre 2022.*

B - La déductibilité fiscale des amortissements

Outre les conditions liées au calcul de l'amortissement (cf. *supra*), certaines conditions de forme et de fond doivent être respectées par les entreprises.

Conditions de forme - Comme l'amortissement est une charge d'exploitation qui vient en déduction du résultat imposable, l'administration fiscale les contrôle strictement et subordonne leur déductibilité à leur inscription en comptabilité (la production du relevé spécial « n° 2055 N » est seulement sanctionnée par une amende fiscale de 150 € au cas de défaut de production du relevé, et de 15 € par omission ou inexactitude ; CGI, art. 1729 B).

Conditions de fond - Ceux sont elles qui vont nous intéresser. Le législateur fiscal impose parfois **un amortissement maximal autorisé (1).** Dans d'autres situations, notamment au cas de résultats déficitaires, l'entreprise peut avoir intérêt à différer ses amortissements dans le temps (en ne les comptabilisant pas), ce qui conduit le législateur à prévoir **un amortissement minimal obligatoire (2).**

1. L'amortissement maximal autorisé

Parfois, le législateur a plafonné la déductibilité fiscale des amortissements. Ainsi, ceux qui excèdent le plafond légal doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable.

Il en est ainsi dans trois situations :

- **Les véhicules de tourisme**. Ils s'amortissent sur une base maximale de **18 300 €** (véhicules mis en circulation > 01/11/1996). Les véhicules les plus polluants acquis depuis le 1er janvier 2006 et dont la première mise en circulation est intervenue après le 1er juin 2004 sont amortis sur une base maximum de **9 900 €**. La base est TTC car la TVA sur les véhicules de tourisme n'est pas récupérable.

Remarque

UNJF - Tous droits réservés

La législation évolue à compter de 2017 ; le législateur a augmenté le plafond de déduction fiscale pour les véhicules les moins polluants et au contraire diminué ce même plafond pour les véhicules les plus polluants (L. n° 2016-1917 du 29 décembre 2016, de finances pour 2017, art. 70).

Pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1er janvier 2017, quatre plafonds sont institués :

- 30 000 € pour les véhicules émettant moins de 20 g/Km de CO2 ;
- 20 300 € pour ceux dont le taux de CO2 est supérieur ou égal à 20 g/Km et inférieur à 60 g/Km ;
- 18 300 € pour ceux dont le taux de CO2 est supérieur ou égal à 60 g/Km et inférieur ou égal à 155 g/Km (ce seuil diminue pour les véhicules acquis ou loués à compter de 2018, V. *infra*) ;
- 9 900 € pour ceux dont le taux de CO2 est supérieur à 155 g/Km (ce seuil diminue pour les véhicules acquis ou loués à compter de 2018, v. *infra*).

Parallèlement, le seuil d'émission de CO2 pour l'application du plafond minoré de 9 900 € diminue chaque année. Il s'applique aux véhicules dont le taux de CO2 est supérieur à :

- 150 g/km pour ceux acquis ou loués en 2018 ;
- 140 g/Km pour ceux acquis ou loués en 2019 ;
- 135 g/Km pour ceux acquis ou loués en 2020 ;
- 130 g/Km pour ceux acquis à partir de 2021.

Pour les véhicules dont la 1ère immatriculation en France est délivrée depuis le 1er mars 2020, le plafond d'amortissement le plafond est fixé à (LF 2020 ; CGI, art. 39, 4 mod.) :

- 30 000 € si le taux d'émission de CO2 par kilomètre est inférieur à 20 grammes ;
- 20 300 € s'il est supérieur ou égal à 20 g et inférieur à 50 g ;
- 18 300 € s'il est supérieur à 50 g et inférieur à 165 g pour les véhicules acquis avant le 1er janvier 2021, ou à 160 g pour les véhicules acquis à compter de cette date ;
- 9 900 € s'il est supérieur à 165 g pour les véhicules acquis avant le 1er janvier 2021, ou à 160 g pour les véhicules acquis à compter de cette date.

NB : ces nouveaux montants s'appliquent aux exercices clos à compter du 1er mars 2020 (D. n° 2020-169 du 27 février 2020).

- **Les autres biens « somptuaires ».** Nous avons vu que les dépenses relatives aux biens somptuaires ne sont pas déductibles du résultat imposable s'il s'agit de charges. Ce principe trouve son prolongement logique dans l'impossibilité de déduire les amortissements correspondants s'il s'agit d'immobilisations.
- **Les biens donnés en location.** Afin d'éviter la création artificielle de déficits imputables sur le revenu global du contribuable, le législateur a entendu limiter la déduction des amortissements sur des biens loués ou mis à disposition par une ***personne physique***, *au montant des loyers acquis minoré des autres charges afférentes au bien loué* (CGI, art. 39 C). La fraction excédentaire de l'amortissement qui a été régulièrement comptabilisée sera déductible des résultats des exercices suivants, sous les mêmes limites. Si le bien n'est plus loué ou mis à disposition au cours d'un exercice, la fraction reportée est imputée sur cet exercice, ou ceux des exercices suivants si le résultat n'est pas suffisant.

2. L'amortissement minimal imposé

Aux termes de l'article 39 B du CGI :« *A la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée* ».
Ainsi l'amortissement linéaire est le minimum légal. L'article 39 B précité condamne donc explicitement les amortissements irrégulièrement différés en violation de la règle de l'amortissement minimum et autorise implicitement les amortissements régulièrement différés, dès lors que la règle de l'amortissement minimal est respectée.

UNJF - Tous droits réservés

L'amortissement irrégulièrement différé est celui qui a été effectivement reporté comptablement en violation de la règle de l'amortissement minimum. Il n'est sanctionné qu'indirectement :

- l'entreprise perd la possibilité de le déduire ultérieurement comme elle en avait primitivement l'intention.
- au cas de cession du bien insuffisamment amorti, la plus-value se calculera comme si l'amortissement avait été pratiqué.

L'amortissement régulièrement différé suppose au contraire que l'entreprise ait respecté l'article 39 B. Ainsi, l'entreprise peut reporter l'annuité d'amortissement qu'elle devait comptabiliser dès lors que le montant total des amortissements pratiqués reste au moins égal au cumul des amortissements linéaires. Ceci suppose que l'entreprise avait « pris de l'avance » par rapport à l'amortissement linéaire.

Le sort de l'amortissement régulièrement différé varie selon qu'il a été pratiqué en période de déficit ou de bénéfice comptable.

- Pratiqué en période déficitaire, l'amortissement régulièrement différé sera imputable en une seule fois sur les premiers exercices bénéficiaires suivants, sans limitation de durée. L'entreprise peut toutefois étaler les amortissements différés sur la période d'utilisation du bien restant à courir.
- Pratiqué en **période bénéficiaire** (*ce qui est rare*), l'amortissement régulièrement différé pourra être étalé sur la période d'utilisation du bien restant à courir lorsqu'il s'agit d'amortissements dégressifs, ou seulement à l'issue de cette période en une seule fois, lorsqu'il s'agit d'**amortissements linéaires** (*le cas se présente lorsque l'entreprise a comptabilisé un amortissement exceptionnel)*.

§3 : Les provisions

D'après l'article 39-1-5 du CGI, les provisions sont constituées *« en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables ».*
Ainsi, la constatation des provisions au titre d'un exercice donné découle de la combinaison du principe de prudence, qui invite l'entreprise à anticiper une perte si elle est suffisamment précise, et du principe de l'indépendance des exercices, qui oblige l'entreprise à rattacher une charge future à l'exercice au cours duquel elle a pris naissance.

Malgré leur grande diversité, les provisions ont un **régime fiscal commun**. Nous l'examinerons en premier avant d'envisager quelques-unes des **principales provisions.**

A - Les règles fiscales communes

En comptabilité comme en fiscalité, la provision est une charge déductible qui, pour pouvoir être déduite du résultat, doit respecter **certaines exigences**.

Par suite, la perte étant simplement anticipée, il faut s'intéresser au sort futur de cette provision eu égard à la **réalisation du risque qui l'avait motivée**.

1. La déductibilité des provisions

Comme pour les amortissements, la déduction des provisions n'est autorisée que si elles figurent en comptabilité ; la production du relevé spécial n° 2056 N est seulement sanctionnée par une amende de 5 % des sommes omises (1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles ; CGI, art. 1763). Toutefois, l'amende n'est pas applicable en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le document devait être présenté (CGI art. 1763 mod. L. du 10 août 2018 *"pour un Etat au service d'une société de confiance"*, art. 8).

UNJF - Tous droits réservés

Contrairement aux amortissements, l'inscription des provisions est fiscalement facultative ; il n'existe donc pas de règle de provisionnement minimum comme il existe un amortissement minimum. Même si l'absence de provision est condamnable car elle viole le principe comptable de sincérité du bilan, et que fiscalement elle méconnaitrait le principe de connexion entre fiscalité et comptabilité, la jurisprudence maintient la règle traditionnelle selon laquelle les provisions sont « fiscalement facultatives » ; une entreprise peut donc passer une provision simplement partielle (CE, 10 décembre 2004, n° 236706, « *Sté Roissy Films* », *Dr. Fisc.* 2005, n° 13, comm. 320, Concl. L. Vallée). Poussant le principe jusqu'au bout de sa logique la Cour de Paris avait estimé que, si l'entreprise n'a pas déduit fiscalement une provision, elle n'a pas à la réintégrer lorsqu'elle n'a plus d'objet (CAA de Paris, 18 novembre 2010, « *Sté Foncière du rond point* », *Dr. Fisc.* 2011, n° 10, comm. 244, obs. E. Meier, R. Torlet). Saisi d'un pourvoi, le Conseil d'Etat s'est au contraire appuyé sur l'article 39-1, 5° du CGI relatif à la déductibilité des provisions pour juger qu'une provision régulièrement déduite en comptabilité doit l'être également en fiscalité et que sa reprise entraîne une augmentation de l'actif net imposable au titre du ou des exercices concernés (CE, 23 décembre 2013, n° 346018, *Dr. Fisc.* 2014, n° 14, comm. 250, concl. E. Crépey, note G. Blanluet). La doctrine est assez divisée sur la portée de cette décision ; pour certains elle remet en cause le caractère simplement facultatif des provisions sur le fondement du principe de connexion, alors que pour d'autres elle marque simplement l'opposabilité à l'entreprise des écritures comptables lorsqu'elles sont régulières (simple connexion « matérielle »). Allant dans le sens de l'application de la théorie des erreurs et des décisions de gestion, le Conseil d'Etat a jugé que si la provision a été irrégulièrement déduite en comptabilité à la suite d'une mauvaise application de la réglementation, il s'agit d'une erreur de gestion, et l'entreprise ne peut être tenue de la rapporter aux résultats au cours desquels elle l'a reprise (CE, 19 juin 2017, n° 391770, « *Sté Spie Batignolles », RJF* 10/17, n° 912 - Pour l'application du régime des apports partiels d'actifs).

Les pertes et charges sur lesquelles se fondent les provisions doivent remplir trois séries d'exigences :

UNJF - Tous droits réservés

Les pertes et charges doivent être probables et nettement précisées.	L'appréciation du caractère probable d'une charge est une question de nuances. Lorsqu'une charge est certaine, l'entreprise doit la comptabiliser directement en tant que telle et non la provisionner. Lorsqu'elle est simplement éventuelle, l'entreprise doit s'abstenir de la comptabiliser. La connaissance précise d'une charge implique celle de son évaluation. En pratique, il est difficile d'évaluer précisément une charge future ; l'administration fiscale se contente d'une évaluation approximative si elle est suffisamment sérieuse. Ce sera le cas lorsqu'elle se fonde sur des calculs statistiques, si la méthode utilisée est appropriée à la situation de l'entreprise et fondée sur des données tirées de son expérience (Bofip, BOI-BIC-PROV-20-10-20, n° 70 s.). Des statistiques extérieures à l'entreprise peuvent également être retenues si elles sont pertinentes et fiables (ex : une entreprise peut provisionner une créance sur un client mis en redressement judiciaire à hauteur de 95 % ou 90 % de son montant puisqu'il est admis qu'un créancier chirographaire reçoit statistiquement, en moyenne, 5 à 10 % de sa créance dans une telle hypothèse). En revanche, les provisions pour inflation ne sont pas déductibles fiscalement compte tenu de l'impossibilité d'évaluer l'inflation future avec une approximation suffisante (v. T. Dogan, « Nul n'est devin en matière fiscale : à propos de la prise en compte de l'inflation dans le calcul des provisions », *Dr. Fisc.* 2020, n° 37, étude 285).

UNJF - Tous droits réservés

Les pertes et charges doivent trouver leur origine dans l'exercice en cours.	Il est interdit de déduire une provision se rattachant à un événement qui s'est produit au cours d'un autre exercice. C'est l'application du principe de spécialité des exercices. Ex : une provision pour responsabilité décennale d'un constructeur ne peut être déduite que lorsqu'elle est susceptible d'être mise en oeuvre c'est à dire au moment de la réception des travaux et non lors de l'exercice de l'ouverture du chantier (CE, 13 janvier 2006, « *Sté Colas Midi Méditerranée* », *RJF* 4/06, n° 357). En aucun cas des statistiques fondées sur des évènements antérieurs ne peuvent remplacer l'exigence d'un événement en cours à la clôture de l'exercice (CE, 17 février 2016, n° 377415, *« Sté Editions Atlas »,* *Dr. Fisc.* 2016, n° 22, comm. 347, concl. E. CRépey (un simple incident de paiement concernant des clients ayant déjà été défaillants par le passé, mais qui sont désormais à jour de leurs anciennes dettes, ne constitue pas un « événement en cours » susceptible de fonder une provision pour dépréciation de la créance).

UNJF - Tous droits réservés

Les pertes et charges doivent être fiscalement déductibles.	Cette règle n'est pas posée par le CGI, mais on comprendrait mal qu'une provision pour charge soit déductible alors que la charge ne l'est pas. Ainsi par exemple, une société ne peut déduire une provision constituée pour faire face à une dépense constitutive d'un acte anormal de gestion. ***Exemple*** Détournements de fonds par un dirigeant, V. CE, 21 février 2005, n° 259083, *« Sté Jurisfisca », RJF* 5/05, n° 430. Par contre, depuis l'abandon en jurisprudence de la théorie du risque excessif (v. leçon 1), il n'est plus possible de refuser la déduction de provisions constituées pour faire face à des pertes sur des placements jugés excessivement risqués pour ce seul motif (CE, 13 juillet 2016, n ° 375801, « *Monte Paschi Banque », Dr. Fisc.* 2016, n° 29, act. 460). Sur un plan strictement comptable toutefois, bien que certaines charges ne sont pas déductibles, il n'est pas interdit de pratiquer une provision pour charge, mais elle devra être réintégrée extra-comptablement. Si le gain issue d'une opération n'est pas imposable en France en application d'une convention fiscale internationale, la provision qui anticipe une perte n'est pas déductible. ***Exemple*** CE, 12 juin 2013, « *Sté BNP Paribas », RJF* 10/13, n° 911 – Convention franco-canadienne attribuant au Canada le droit d'imposer la plus-value réalisée par une société française lors de la cession d'une participation dans une société canadienne.

2. Le sort de la provision

Deux hypothèses : soit le risque s'est réalisé, soit il ne s'est pas produit (la charge a donc été déduite à tort).

Au jour de la réalisation du risque, l'entreprise supportera effectivement la charge, ce qui fait qu'elle aura comptabilisé deux fois une même charge au titre de deux exercices différents. Afin d'éviter cette double déduction, elle devra effectuer une *« **reprise sur provision** »* ; elle comptabilisera en charge le montant réel de la perte et en produit la reprise sur provision. Si la provision a été bien calculée, les deux écritures s'annulent. Sinon, l'excédent de la charge sur le produit traduit une insuffisance de provision déductible des résultats imposables, alors que l'inverse génère un profit imposable.

Si le risque ne s'est pas réalisé, l'entreprise doit réintégrer la provision irrégulièrement constituée. Si elle ne le fait pas, l'administration peut le faire à sa place lorsqu'elle s'en aperçoit, comme si l'entreprise l'avait fait

UNJF - Tous droits réservés

elle-même (CGI art. 39-1, 5°). Cette réintégration se fera au titre de l'exercice pendant lequel la provision est devenue sans objet, ou s'il est prescrit, au titre de l'exercice non prescrit le plus ancien. Si, dès l'origine, la provision ne satisfaisait pas aux conditions de déductibilité, la réintégration doit se faire au titre de l'exercice au-cours duquel la provision a été irrégulièrement constituée, ou, si cet exercice est prescrit, au titre de l'exercice le plus ancien non prescrit.

> ***Exemple***
> CE, 13 mars 2020, n° 421024, « *Sté Groupe Courtois automobile* », *Dr. Fisc.* 2020, n° 28, comm. 307, concl. E. Bokdam Tognetti, note R. Torlet et M. Fredy.

B - Les principales provisions

Le droit fiscal envisage globalement les provisions pour pertes et charges (CGI, art. 39-1, 5°), en sous-distinguant seulement, au sein des provisions « *pour pertes* », les provisions « *pour risques* » et les provisions pour « *dépréciation* » (CGI, ann. III, art. 38 sexies). La présentation habituelle en fiscalité étant de distinguer entre les provisions **« *pour risques et charges* »** et les provisions « ***pour dépréciation* ».**

En comptabilité par contre, depuis que les provisions sont devenues une catégorie particulière de « *passifs* » dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG, art. 321-5), le terme de « *provision* » est désormais réservé aux seules provisions pour « *risques et charges* », alors que les anciennes « *provisions pour dépréciation* » sont dénommées simplement « *dépréciations* ».

Le droit fiscal connaît également les « *provisions réglementées* » qui sont en réalité des aides fiscales mais qui sont traitées comme des provisions.

1. Les provisions pour risques et charges

Principes - Les provisions pour « *risques et charges* » permettent à l'entreprise de constater une dette envers un tiers alors que l'échéance n'est pas fixée de manière précise (PCG, art. 321-5 préc.). En tant que « *dettes* », elles apparaissent logiquement au passif du bilan de l'entreprise (alors que les provisions pour « *dépréciation* » sont portées à l'actif, mais en soustraction de ce dernier). En tant que « *dettes* » également, outre les conditions de déduction de toute provision (cf. *supra* A), les provisions pour « *risques et charges* » doivent répondre à la définition générale des « *passifs* » du droit comptable : il s'agit d'éléments de valeur négative qui provoqueront une sortie de ressources sans contrepartie équivalente (PCG, art. 321-1).

Provisions pour risque ou provision pour charge ? Lacharge future possèderait un degré d'incertitude moindre que le risque présent. En comptabilité d'ailleurs, les provisions pour charges sont très souvent comptabilisées dans des comptes de *« frais à payer »,* qui sont des comptes de dettes à part entière mais dont le montant n'est pas exactement connu (ex : provisions pour impôt ou pour congés payés). En fiscalité par contre, à partir du moment ou, même si la dette est certaine, elle n'est pas parfaitement déterminée quant à son montant, la dépense future est portée dans un compte de provision.

- ***Provisions « pour risque »*** - C'est le cas des provisions pour litiges par lesquelles une entreprise peut provisionner les dommages et intérêts qu'elle peut avoir à verser suite à un différent commercial. Sa déductibilité est subordonnée à l'existence d'une procédure judiciaire ou administrative en cours, y compris, selon le Conseil d'Etat, si la procédure est dirigée contre *une autre entreprise, mais que l'aboutissement de la procédure le conduira à s'y soumettre* (CE, 24 mai 2000, n° 185647, *« CRCAM du Midi »*, *RJF* 7-8/00, n° 901). Les provisions pour risque de contentieux au cas de recours à un arbitrage sont également déductibles ; celui-ci présentant un risque comparable à une action en justice (CE, 4 décembre 2013, n° 354228, *« SC Groupe Valois », Dr. Fisc.* 2014, n° 12, comm. 220, concl. V. Daumas). Les provisions pour garantie, notamment dans le cadre du service après vente, sont- aussi déductibles si elles sont évaluées à partir de statistiques sérieuses.
- ***Provisions pour « charges »*** **-** C'est le cas des provisions pour licenciement personnel, mais pas celles constituées pour faire face à un licenciement économique (CGI, art. 39-1, 5°, dernier alinéa). Seules sont déductibles les provisions constituées pour faire face à un licenciement personnel rendu

UNJF - Tous droits réservés

officiel avant la clôture de l'exercice. Les provisions pour indemnités de départ à la retraite ne sont pas déductibles du résultat imposable (CGI, art. 39, 1-5°). Il en va de même des provisions pour charges sociales afférentes à ces indemnités (CE, 24 mars 2006, *« SA Martell et Co »*, *RJF* 6/06, n° 667).

2. Les provisions pour dépréciation

Principes - En vertu du principe de prudence comptable, si l'entreprise ne peut comptabiliser les plus-values latentes sur ses actifs, elle doit constater la dépréciation des actifs immobilisés par la voie de l'amortissement. Selon le Conseil d'Etat (CE, 10 décembre 2004, « *Sté Roissy films* », préc.), suivi par l'administration fiscale (Ins. Adm. 30/12/2005, n° 144), il est possible de provisionner une perte exceptionnelle sur un élément d'actif amortissable dans la mesure ou elle est liée à la survenance d'un événement particulier que ne prend pas en compte l'amortissement. En revanche seules les provisions prennent en compte les dépréciations des actifs circulants. Ces provisions sont dénommées « *provisions pour dépréciation* ».

Evaluation - En comptabilité, s'il existe un indice de perte de valeur d'un actif, les entreprises doivent comparer la valeur actuelle de l'immobilisation et sa valeur nette comptable (« *test de dépréciation* ») et passer une « *dépréciation* » si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable (PCG, art. 214-5). NB : la valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale du bien ou de sa valeur d'usage pour l'entreprise (v. PCG, art. 214-6). En fiscalité, ces règles devraient être applicables, mais l'administration semble en rester à une lecture traditionnelle de l'article 39-1, 5° du CGI qui, on le rappelle, dispose que les provisions sont constituées « *en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées que des évènements en cours rendent probables* ». Selon elle, le caractère probable de la perte doit être étayé par l'existence d'une dépréciation effective, par référence à des évènements particuliers, et il ne saurait être question de prendre en compte une simple baisse de performance d'un actif, fondée notamment sur une baisse de la valeur d'usage (Bofip, BOI-BIC-PROV-40-10-10, n° 50). ***Au contraire, le Conseil d'Etat juge que la seule circonstance que la valeur vénale d'un élément d'actif soit devenue inférieure à sa valeur nette comptable ne saurait, en principe, justifier la déductibilité fiscale d'une provision s'il apparaît que la valeur d'usage reste supérieure à cette valeur nette comptable, et fait ainsi obstacle à la comptabilisation d'une dépréciation*** (CE, 22 novembre 2022, n° 454766, « *Sté des radiologues du Villeneuvois* », Dr. Fisc. 2023, n° 22-23, comm. 205, concl. E. Bokdam-Tognetti, note S. Humbert). Lorsque la cause qui avait entraîné la comptabilisation d'une provision pour dépréciation disparaît, l'entreprise doit reprendre en totalité la dépréciation initiale, et ce au titre de l'exercice au cours duquel elle constate que la dépréciation est devenue sans objet. Toutefois, une entreprise n'est pas obligée de reprendre une provision pour dépréciation fondée sur des motifs qui ont disparu à partir du moment ou ils sont remplacés par d'autres (CE, 30 juin 2016, n° 380916, *« Sté Transat »*, *Dr. Fisc.* 2016, n° 40, comm. 527, concl. E. Bokdam-Tognetti, obs. A. Morterol).

Principales provisions - Les immobilisations peuvent donner lieu à la constitution de provisions pour dépréciation dans les conditions susvisées. Nous les laisserons de coté pour nous intéresser aux provisions pour dépréciation du stock et des créances.

Les provisions pour dépréciation du stock :

Nous avons vu que l'évaluation des éléments détenus en stock par l'entrepreneur s'effectue à leur coût de revient, sauf si à la clôture de l'exercice comptable leur cours du jour est **inférieur** (cf. section 2).

Dans l'affirmative, l'entrepreneur doit constituer une provision pour dépréciation d'un montant égal à la perte de valeur des stocks.

A titre tout à fait exceptionnel, la jurisprudence autorise parfois l'entreprise à constater la dépréciation des éléments du stock par voie de décote directe. Il reste que si les exigences fiscales sont remplies, les principes du droit comptable sont ignorés.

UNJF - Tous droits réservés

Les provisions pour dépréciation des créances :

Une créance, même « *acquise* » au sens du droit comptable, n'est pas pour autant « *certaine* ». Certains événements peuvent rendre la créance « *douteuse* » ou « *litigieuse* ».

- Une créance est « *litigieuse* » lorsqu'elle est ***incertaine dans son principe ou dans son montant*** (au cas de contentieux en cours),
- Une créance est « *douteuse* » lorsque **son *recouvrement est incertain*** (ex : un débiteur insolvable).

Par contre, une créance irrécouvrable doit être traitée comme une perte déductible.

Plafonnement de certaines provisions : afin d'éviter que les entreprises déduisent trop de charges sur certaines immobilisations (en particulier du fait de la passation de provisions suite aux « *tests de dépréciation* »), les pouvoirs publics ont plafonné la déductibilité fiscale des provisions pour dépréciation des immeubles de placement et des titres de participation.

« *Seule la fraction des provisions qui excède les plus-values latentes sur tous les immeubles de placement à la clôture de l'exercice est déductible* » (CGI, art. 39-1, 5°). Il faut donc réintégrer la fraction non-déductible. Corrélativement, les reprises sur provisions ne seront pas imposées pour leur fraction qui correspond au montant qui n'a pas été déduit par application du plafonnement.

« Les provisions pour dépréciation des titres de participation sont traitées comme des moins-values à long terme » (cf. *infra*, les plus-values professionnelles). Leur déductibilité fiscale est plafonnée de la même façon que pour les immeubles de placement et les reprises sur provision ne sont pas imposées à hauteur des provisions non déductibles (CGI, art. 39-1,5°).

3. Les provisions réglementées

> ***Remarque***
> **Règle théorique :** Il ne s'agit pas de véritables provisions, car elles ne sont pas destinées à faire face à des pertes rendues probables par des événements survenus au cours de l'exercice.

Il s'agit en réalité de subventions fiscales destinées à aider l'entreprise en lui permettant de réduire son bénéfice imposable (*c'est la raison pour laquelle on les appelle encore* ***provisions fiscales***). L'aide n'est cependant que provisoire puisque l'avantage pécuniaire devra être rapporté aux bénéfices imposables des exercices futurs. C'est pourquoi elle emprunte la technique de la provision : déductibilité immédiate mais reprise sur provision ensuite. Ces considérations expliquent que la déductibilité des provisions réglementées n'est pas liée aux exigences de fond des véritables provisions. Par contre, elles devront figurer en comptabilité et sur le relevé spécial des provisions afin que l'administration puisse les contrôler efficacement. **La plupart des provisions réglementées ont été supprimées (provisions pour investissement ou pour les dépenses de mise en conformité notamment), à l'exception de la provision pour hausse des prix.**

Provisions pour hausse des prix. L'augmentation des prix de produits stockés entraîne pour l'entreprise un accroissement du coût de son réapprovisionnement. Afin de lui permettre d'anticiper la perte résultant de son réapprovisionnement au cours nouveau, les pouvoirs publics l'ont autorisé à déduire immédiatement une provision pour hausse des prix s'ils ont augmenté de plus de 10 % depuis la clôture du dernier ou de l'avant dernier exercice. Le montant de cette provision est alors égal à la partie qui excède ces 10 %. Cette provision devra être réintégrée dans le bénéfice imposable à l'issue de la sixième année qui suit celle au titre de laquelle elle a été pratiquée. Le montant annuel de la provision pour hausse des prix est plafonné à 15 M €, majoré de 10 % de la provision calculé avant application du plafond.

> ***Exemple***
> Provision théorique = 25 M €
>
> Plafond = 15 M € + (25 M € x 10 % = 2,5 M €) = 17,5 M €

UNJF - Tous droits réservés

§4 : Les plus-values et moins-values professionnelles

Les plus ou moins-values professionnelles représentent le gain ou la perte comptable réalisés par une entreprise à l'occasion de la sortie du bilan d'une immobilisation.

Les plus et moins-values sont normalement imposables ou déductibles car elles génèrent une modification de l'actif net imposable. Il existe un régime de **droit commun** et des **régimes dérogatoires**.

A - Le régime de droit commun

Il concerne l'ensemble des plus-values professionnelles, hormis celles pour lesquelles le législateur a prévu un régime particulier. Il faut **examiner le domaine**, **le calcul** et l'imposition des plus-values.

1. Le domaine d'application

Selon l'article 39 duodecies du CGI,« *le régime des plus-values professionnelles s'applique aux « plus ou moins values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé* ».
Trois conditions sont donc requises :

- **La plus-value doit avoir été effectivement réalisée**. Ceci suppose que le bien soit sorti du bilan ; les plus-values « ***latentes*** » *(lorsque l'entreprise s'abstient de les comptabiliser)* ou simplement ***« constatées »*** *(lorsqu'elle substitue une valeur nouvelle supérérieure à l'ancienne)* sont donc exclues. D'une façon générale, le principe de prudence interdit de faire constater une plus-value latente, hormis les réévaluations du bilan, alors que les moins-values latentes sont comptabilisées sous forme de provisions pour dépréciation.

> ***En savoir plus : Dispositif temporaire de neutralisation des révaluations de bilan***
> Conformément au droit comptable (C. com., art. L. 123-18), les entreprises peuvent réévaluer l'ensemble de leurs immobilisations corporelles et financières (« *réévaluation libre du bilan* ») en mettant en adéquation la valeur comptable de ces éléments avec leur valeur réelle (cette dernière étant souvent plus importante). La différence entre les deux valeurs apparaissant dans les capitaux propres en tant qu' « *écart de réévaluation* ».
>
> L'amélioration de la présentation des comptes sociaux qui en résulte contribue à donner une image plus fidèle de la solidité financière de l'entreprise et à accroître ses capacités de financement. Elle permet également aux entreprises d'amortir leurs immobilisations sur une base réévaluée. En revanche, l'écart de réévaluation ne peut pas s'imputer sur les pertes. Elle est donc peu utile en période de difficultés financières.
>
> En principe, l'écart de réévaluation ne peut pas être traité comme une plus-value de cession puisque, précisément, il n'y a pas de cession (V. Daumas, « Conséquences fiscales de la réévaluation libre d'un élément d'actif : les infortunes fiscales de la vertu comptable », *RJF* 3/09, chron. p. 187 s.). Notamment, il n'est pas question d'appliquer le régime des plus-values à long terme (CE, 29 octobre 1986, n° 49745, *RJF* 12/86, n° 1060).
>
> En fait, la réévaluation de bilan engendre une variation positive d'actif net au sens de l'article 38-2 du CGI, imposée au taux plein de l'impôt sur les bénéfices (IR ou IS selon les situations).
>
> ***Le nouvel article 238 bis JB du CGI institué par l'article 31 de la loi de finances pour 2021 permet de neutraliser fiscalement le profit imposable :***

UNJF - Tous droits réservés

- par la mise en sursis d'imposition des écarts de réévaluation sur immobilisations non amortissables jusqu'à leur cession, à condition que l'entreprise s'engage à calculer la plus ou moins-value ultérieure par référence à la valeur originelle des actifs concernés.
- par l'étalement des écarts de réévaluation sur immobilisations amortissables sur 15 ans (constructions) ou sur 5 ans (autres immobilisations), en pratiquant une réintégration extra-comptable par 15ème ou par 5ème au titre de chacun des 15 ou 5 exercices suivants.

Ce dispositif optionnel s'applique à la première réévaluation libre de bilan constatée au terme d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2020 et jusqu'au 31 décembre 2022.

L'administration qui a commenté ce dispositif (BOI-BIC-PVMV-40-10-60-30 du 9 juin 2021) a fourni un modèle de l'état de suivi que doivent joindre les entreprisesà leur déclaration de résultats de l'exercice de réévaluation et des exercices suivants (BOI-FORM-000090).

Doctrine : A. de Massiac et M. Mouloudj, « Neutralisation fiscale de la première réévaluation libre des actifs », *Dr. fisc.* 2021, n° 1-2, comm. 16 ; Th. Saint-Bonnet et M. Ternisien, « Premières réflexions pratiques sur la réévaluation libre 2020-2022 », *Dr. Fisc.* 2021, n° 18, Etude 230.

- **Le bien doit avoir été cédé**. La notion de cession est à prendre au sens large. ***Sont visées les ventes ainsi que toute opération qui se traduit par la sortie d'un bien du bilan quelle qu'en soit la raison :*** apport en société, retrait d'un élément d'actif par l'entrepreneur qui l'avait inscrit à son bilan, échange, donation, expropriation pour cause d'utilité publique, etc. Peu importe si la disparition d'un actif est involontaire ;

> ***Exemple***
> par exemple au cas de non-renouvellement d'une autorisation administrative (CE, 8 octobre 2010, n° 318832, « *Sté Nice Hélicoptères »*, *Dr. Fisc.* 2011, n° 7-8, comm. 215, note L. Wintz).

La cession peut même être issue d'une fiction posée par le droit fiscal ; **l**e changement d'activité, d'impôt ou de catégorie d'imposition constituent le fait générateur des plus-values de cession parce que les actifs sont réputés avoir quittés le patrimoine professionnel de l'exploitant.

> ***Exemple***
> Par exemple, il a été jugé que l'arrêt de la sous-location d'un immeuble pris en crédit-bail par une SCI qui lève l'option d'achat entraîne l'imposition de la plus-value latente constatée à ce moment là, puisque l'opération conduit à un changement d'activité du bailleur (CE, 4 mars 2015, n° 360508, *« M. et Mme Affriat »*, *Dr. Fisc.* 2015, n° 41, comm. 623, concl. N. Escaut, note M. Masclet de Barbarin - Passage d'une activité relevant des BNC à une activité relevant des revenus fonciers).

- **Il doit s'agir d'une plus-value « professionnelle ».** Elles se distinguent des plus-values réalisées par les particuliers en ce qu'elles ne concernent que les éléments de l'actif professionnel. Seuls sont concernés les éléments d'actif immobilisés, à l'exclusion des stocks ou autres produits de l'exploitation (on verra plus loin que certains éléments de l'actif suivent un régime fiscal particulier).

> ***Exemple***
> Par exemple, il ne saurait être question de soumettre à la plus-value une indemnité de résiliation d'un contrat de concession si l'on considère, par ailleurs, qu'il ne s'agit pas d'un actif immobilisé (CE, 10 juin 2013, « M. Marinho », Dr. Fisc. 2013, n° 39, comm. 443 – Pour un contrat de concession automobile ne figurant pas au bilan).

> ***Remarque***
> En principe, c'est l'affectation comptable qui compte ; un entrepreneur qui n'a pas inscrit au bilan un bien qui lui sert dans son activité professionnel ne réalise pas une plus-value professionnelle mais une plus-value privée.
>
> Toutefois, il faut rappeler que ;
> - les biens qui constituent l'objet même de l'activité sont toujours réputés faire partie de l'actif professionnel ;
> - les biens étrangers à l'activité professionnelle ne peuvent être considérés comme des actifs professionnels même s'ils figurent à l'actif du bilan (abandon en fiscalité de la « théorie du bilan »).

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> Lorsque l'élément est cédé par une personne morale pour laquelle il n'existe pas en principe de liberté d'affectation comptable, la jurisprudence tend à considérer que la seule circonstance que bien ne soit pas valorisé au bilan ne suffit pas à lui dénier toute existence comptable ; c'est le régime des plus-values professionnelles qui s'applique au cas de cession (CAA de Bordeaux, 13 octobre 2005, n° 01-2557, « *Société charentaise de gestion et de participation », Dr. Fisc.* 2006, n° 28, comm. 501, concl. G. Doré ; CE, 23 décembre 2016, n° 375746, « *Sté Cap Gemini », Dr. Fisc.* 2017, n° 2, act. 22 - Dans ces décisions, il est jugé que l'application du régime des plus ou moins-values professionnelles à long terme n'exige pas l'inscription du bien cédé au bilan ; le délai de deux ans est décompté à partir de l'acquisition ou de la création du bien).

2. Le calcul des plus-values

La plus ou moins-value représente la différence entre la valeur réelle d'un bien et la valeur comptable nette.

La valeur réelle d'un bien est représentée en règle générale par son prix de vente. Les frais directement liés à la vente sont déduits du prix de cession (CE, 7 février 2007, n° 279588, *« Sté Weil Besançon »*, RJF 4/07, n ° 407 - Commission d'intermédiation). Ils ne peuvent alors être déduits du résultat imposable (Bofip, BOI-BIC-PVMV-10-20-10, n°10). Dans un cas d'apport en société, on retient la valeur des titres remis en contrepartie (CE, 1er juillet 2020, n° 418378, *« Sté Lafarge SA »*, *Dr. Fisc.* 2020, n° 30-35, act. 254, obs. Ph. Oudenot). Au cas de cession à titre gratuit, **c'est la valeur vénale du bien au jour de la donation qui est prise en considération** (au cas de retrait d'actif), et au cas d'expropriation ou de sinistre, le montant de l'indemnité reçue.

La valeur comptable nette du bien, représente la valeur pour laquelle le bien a été inscrit au bilan, diminuée des amortissements pratiqués (biens amortissables). Pour les biens non amortissables, on ne tient pas compte des provisions, mais elles deviennent alors sans objet et doivent donc être réintégrées.

> ***Exemple***
> Soit un bien acquis 100 euros le 01/01 de l'année n, amorti pendant 5 ans selon le mode linéaire, et cédé 50 euros le 31/12 de l'année n+3. La plus-value se calcule comme suit :
> - Prix de cession = 50 euros
> - Valeur comptable nette = prix d'achat (100 euros) - amortissements (4 x 20 euros = 80 euros) = 20 euros
> - Plus-value de cession = 50 euros (prix de cession) - 20 euros (valeur comptable nette) = 30 euros

3. Le régime fiscal

En comptabilité, les plus ou moins-values de cession représentent la différence entre deux montants :
- l'enrichissement de l'entreprise, constitué par le prix de cession,
- l'appauvrissement de l'entreprise, qui résulte de la disparition du bien de l'actif du bilan.

Le traitement fiscal des plus-values dépend du point de savoir si l'on doit en tenir compte ou non dans le résultat imposable au taux normal.

- Dans l'affirmative, aucune rectification extra comptable n'est à opérer (le résultat fiscal est égal au résultat comptable).
- Dans la négative, les plus-values seront déduites du résultat imposable alors que les moins-values y seront réintégrées (tableau n° 2058-A-SD).

A priori, les plus-values font partie du résultat d'exploitation et doivent donc être imposées en tant que telles, mais le législateur n'a pas voulu pénaliser les entreprises qui cèdent un bien longtemps après l'avoir acquis, lorsqu'elles renouvellent leurs immobilisations. Aussi, les règles fiscales ne sont pas les mêmes selon qu'il s'agit d'une plus-value à court terme ou à long terme.

UNJF - Tous droits réservés

Il faut d'abord établir le critère de distinction entre le court terme et le long terme avant d'examiner en second lieu le régime fiscal.

I - Distinction entre le court terme et le long terme.

Tout dépend s'il s'agit d'un bien amortissable ou non :

- Si non : la plus ou moins-value est à court terme si le bien cédé est inscrit au bilan depuis moins de 2 ans, et donc à long terme si le bien est inscrit au bilan depuis 2 ans au moins.
- Si oui, la distinction entre le court et le long terme ne repose pas sur la seule durée d'utilisation :
  1. Les moins-values sont toujours à court terme, même si le bien figure au bilan depuis plus de deux ans.
  2. Les plus-values sont à court terme dans deux cas : 1/ Si le bien est inscrit au bilan depuis moins de deux ans, et, 2/ même si le bien est inscrit au bilan depuis plus de deux ans, dans la limite des amortissements pratiqués (le législateur estime que la plus-value constatée résulte d'un excès d'amortissement du bien).
- Au cas de cession d'un bien « *décomposé* », le délai de 2 ans est décompté par référence à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, et ce pour l'ensemble de la structure et de ses composants, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la date de remplacement des composants (Ins. Adm. 30/12/2005, n° 131, non repris au Bofip).

Nature du bien céd é	**Bien figurant au bilan depuis moins de deux ans Plus-value**	**Bien figurant au bilan depuis moins de deux ans Moins-value**	**Bien figurant au bilan depuis au moins deux ans Plus-value**	**Bien figurant au bilan depuis au moins deux ans Moins-value**
Non amortissable	Court terme	Court terme	Long terme	Long terme
Amortissable	Court terme	Court terme	Court terme à concurrence des amortissements pratiqués	Court terme

Remarque
Attention :

Les amortissements non déductibles fiscalement (amortissements portant sur des biens somptuaires, amortissements excédentaires des véhicules de tourisme ou amortissements irrégulièrement différés), à l'exception de l'amortissement excédentaire des biens donnés en location par une personne physique, sont pris en compte pour le calcul de la plus-value ainsi que pour l'imposition de cette plus-value.

Les titres de sociétés implantées dans un Etat ou territoire "non-coopératif" (au sens de l'article 238-0 A, 1 et 2 bis, 1° du CGI ; v. leçon 8) détenus depuis deux ans au moins sont à court terme, sauf si la société détentrice de ces titres apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel Etat ou territoire (CGI, art. 39 duodecies 2, c).

II - Traitement fiscal des plus-values - A la clôture de l'exercice il faut compenser les plus-values et les moins-values de même nature. Le solde positif dégage une « *plus-value nette* », le solde négatif une « *moins-value nette*». Le régime fiscal varie ensuite selon qu'il s'agit de court terme ou de long terme.

UNJF - Tous droits réservés

- Les plus-values « *nettes* » à court terme sont imposables au taux normal de l'impôt sur le revenu, alors que les moins-values « *nettes* » viennent en déduction du résultat imposable. Il n'y a aucune rectification extra comptable à opérer. Toutefois, les plus-values nettes à court terme peuvent être étalées par parts égales sur l'année en cours et les deux années suivantes (CGI, art. 39 quaterdecies).
- Les plus-values « *nettes* » à long terme suivent un régime fiscal dérogatoire :
  - La « plus-value nette » à long terme est imposée au taux réduit de **12,8 %** (**31,4 %** avec les prélèvements sociaux additionnels, V. leçon 7, section 6). Elle doit donc être déduite du résultat comptable afin d'être imposée séparément. Le cas échéant, elle peut aussi se compenser avec le déficit de l'exercice. Au cas de rectification de la plus-value, l'administration peut l'imputer d'office sur les déficits si le contribuable avait lui-même pris la même décision initialement (CE, 25 février 2011, n° 338715, « Sté Eurogim », Dr. Fisc. 2011, n° 13, comm. 286, note P. Fumenier, Cl. Magnan).
  - La « *moins-value nette* » de long terme n'est pas déductible du résultat imposable au taux normal, et comme elle a déjà été déduite comptablement, il convient donc de la réintégrer. Simplement, elle pourra être imputée sur les plus-values nettes de long terme des 10 années suivantes.

> ***Remarque***
> Pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, il n'est pas tenu compte, notamment, des plus-values et moins-values professionnelles à long terme et du coefficient multiplicateur de 1,25 au cas de non adhésion à un CGA (C. Séc. Soc., art. L. 131-6).

B - Les régimes particuliers

Il s'agit du régime des « ***petites entreprises*** » **(1)**, du régime des titres détenus **en portefeuille (2)**, et du régime des **actifs immobiliers professionnels (3)**.

Les produits des droits de la propriété industrielle ont été "sortis" du régime fiscal des plus-values. Ils suivent désormais un régime spécifique (V. §5).

A noter : à coté de ces régimes dérogatoires qui s'appliquent quel que soit le contexte de la cession, il existe aujourd'hui plusieurs régimes d'exonération qui s'appliquent lors des transmissions d'entreprises : cession de branches complètes d'activité lorsque la valeur du fonds de commerce n'excède pas 300 000 € (CGI, art. 238 quindecies) ou cession de PME lors du départ à la retraite de l'entrepreneur (CGI, art. 151 septies A). Ces rémes sont principalent étudiés dans la partie du cours consacrée à la transmission de l'entreprise (v. Cours de fiscalité de l'entreprise 2, Leçon 7).

1. Le régime des petites entreprises

L'article 151 septies du CGI exonère les plus-values réalisées par des « *petites entreprises* ».

Cette disposition est particulièrement utile lors de la transmission de l'entreprise individuelle.
L'exonération est générale ; elle concerne aussi bien les plus-values à court terme que les plus-values à long terme. Elle porte sur les plus-values « *nettes* », déterminées après compensation avec les moins-values de même nature (CGI art. 151 septies VI). Si la compensation fait apparaître une moins-value, celle qui est à court terme est déductible du résultat imposable au taux plein, alors que celle qui est à long terme se compensera avec les plus-values nettes à long terme des 10 exercices suivants.

La loi encadre strictement ce régime de faveur en prévoyant des conditions relatives à la taille de l'entreprise, la nature de l'activité et la durée de l'activité.

UNJF - Tous droits réservés

1/ Quant à la taille de l'entreprise ; il doit s'agir d'une « *petite entreprise* » au sens de la loi, c'est à dire celle dont les recettes n'excèdent pas **250 000 € HT** (entreprises de ventes), ou **90 000 € HT** (entreprises de prestations de services).

> ***Remarque***
> **Notion de « recettes » -** Il convient de prendre en compte aussi bien les recettes d'exploitation que les recettes accessoires (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, n° 210). En revanche, les recettes exceptionnelles ne sont pas prises en compte ; celles liées aux cessions de l'actif immobilisé (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, n° 390 ; CAA Paris, 28 mars 2025, n° 23PA05320, Dr. Fisc. 2025, n° 1, act. 248.), mais également le produit de la cession de stocks en fin d'exploitation ou à l'occasion de la vente du fonds de commerce (CE, 20 octobre 2000, n° 181229, « Guitton », RJF 1/01, n°6).

Ces seuils sont appréciés par référence à la moyenne des recettes HT réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui ont précédé la date de clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value (CGI art. 151 septies IV).

> ***Exemple***
> Pour un exploitant, dont l'exercice comptable débute le 1er juillet pour s'achever le 30 juin, qui réalise une plus-value de cession au mois de septembre de l'année civile « n ».
>
> - La date de clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value est le 30/06/n+1.
> - La moyenne des recettes prise en compte sera celle des exercices clos le 30/06/n et le 30/06/n-1.

Afin de « lisser l'effet de seuil », il est prévu que, lorsque les recettes sont supérieures à 250 000 € sans excéder 350 000 €, ou sont supérieures à 90 000 € sans excéder 126 000 €, la fraction imposable de la plus-value est calculée comme suit : montant des recettes - 250 000 € / 100 000 €, ou montant des recettes - 90 000 € / 36 000 €.

> ***Exemple***
> Pour une entreprise de ventes dont les recettes sont de 325 000 €, la fraction imposable (exprimée en %) est de : 325 000 € - 250 000 € = 75 000 € / 100 000 € x 100 = 75 %.

> ***Remarque***
> Lorsque l'entreprise exerce simultanément une activité de ventes et de prestations, la condition de seuil est supposée remplie si les recettes totales n'excèdent pas 250 000 € et si les recettes liées aux prestations n'excèdent pas 90 000 €. Dans l'hypothèse ou les recettes totales sont inférieures à 350 000 € et les recettes liées aux prestations sont inférieures à 126 000 €, on retient la fraction imposable de la plus-value la plus élevée qui aurait été applicable si l'entreprise n'avait eu qu'une activité de ventes ou qu'une activité de prestations.

2/ Quant à la nature de l'activité de l'entreprise : il peut s'agir d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, à partir du moment ou elle est exercée à titre professionnel. Selon le texte, cette exigence « *implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité* » (CGI, art. 151 septies I). Il en résulte notamment que les bailleurs de fonds de commerce ne peuvent pas bénéficier de l'article 151 septies lorsqu'ils cèdent leur fonds (V. la leçon consacrée à la location gérance de fonds de commerce), et d'une manière générale, chaque fois que le fonds de commerce cédé a été exploité par un tiers.

> ***Exemple***
> V. CE, 24 juillet 2019, n° 414352, *Dr. Fisc.* 2020, n° 9, comm. 160, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon - Fonds de commerce exploité par la mère du mineur qui l'avait créé).

> ***Remarque***
> Les loueurs en meublé peuvent bénéficier de l'article 151 septies si les recettes tirées de cette activité par les membres du foyer fiscal sont supérieures à 23 000 € et que ces mêmes recettes excèdent les revenus professionnels du foyer fiscal (« *loueurs en meublé professionnels* » ; CGI, art. 155, IV). En revanche, il n'est plus nécessaire de s'inscrire au RCS pour une telle activité ; cette obligation ayant été jugée inconstitutionnelle (Cons. Const., 8 février 2018, n° 2017-689, QPC, « *Suzanna* », *Dr. Fisc.* 2018, n° 7-8, act. 79).

UNJF - Tous droits réservés

3/ Quant à la durée de l'activité : celle-ci doit avoir été exercée pendant au moins 5 ans (le point de départ du délai de 5 ans est celui du début de l'activité, et le point d'arrivée est la date de clôture de l'exercice de la plus-value). Par exception, cette condition ne s'appliquera pas au cas d'expropriation pour cause d'utilité publique ou au cas de perception d'une indemnité d'assurance.

> ***Remarque***
> Lorsque le contribuable exerce plusieurs activités simultanément, la durée minimum d'exploitation de 5 ans est appréciée séparément. Par exemple, il a été jugé qu'un agriculteur ayant cédé à la fois sont activité agricole relevant des bénéfices agricoles (exercée depuis au moins 5 ans) et son activité de production et de vente d'énergie électrique par panneaux photovoltaïques relevant des BIC (exercée depuis moins de 5 ans), ne pouvait prétendre à l'exonération au titre de l'article 151 septies pour cette dernière (CE, 4 octobre 2023, n° 462030, Dr. Fisc. 2023, n° 42-43, act. 381, obs. L. Erstein).

4/ Quant à la nature du bien : tous les biens sont visés sauf les terrains à bâtir dont la mutation est passible de la TVA immobilière (il s'agit des terrains à bâtir cédés à un professionnel « en TVA », mais non pas de ceux qui sont cédés à un particulier).

2. Le régime des titres en portefeuille

Le plan comptable distingue entre les titres de participation et les titres de placement. Les titres de participation correspondent à la volonté de l'associé qui souhaite s'assurer le contrôle de la société émettrice (en pratique, il est très rare que de tels titres figurent à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle), alors que les titres de placement sont acquis dans un dessein exclusivement financier (ce qui est naturellement plus courant dans une entreprise individuelle).

L'administration fiscale applique aux deux catégories de titres le régime des plus-values professionnelles, tant lors de leur cession qu'au moment de leur évaluation, à partir du moment où ils peuvent être considérés comme des valeurs immobilisées (quelle que soit leur transcription comptable). Toutefois, depuis l'abandon de la théorie du bilan en fiscalité, seuls les titres affectés à l'activité professionnelle de l'entreprise suivent le régime des plus et moins-values professionnelles.

Evaluation des titres. Les titres du portefeuille seront évalués à la clôture de chaque exercice. Si les plus-values latentes ne sont pas comptabilisées en vertu du principe de prudence comptable, les moins-values latentes seront inscrites sous forme de provisions pour dépréciation.
Tant l'évaluation des titres que la provision éventuelle qui en découle obéissent à des règles particulières :

- L'évaluation des titres du portefeuille s'effectue toujours par catégories de titres de même nature. Les titres de placement cotés sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice alors que les titres non cotés le sont à leur valeur probable de négociation. Pour les titres de participation, l'administration fiscale ne se contente pas d'une baisse du cours de la bourse ou d'une valeur probable de négociation moindre, elle exige que l'entreprise soit en mesure de justifier des événements qui affectent la valeur de sa participation.
- Les provisions pour dépréciation des titres de placement ou de participation obéissent aux conditions de fond et de forme des provisions. ***Par contre, leur traitement fiscal est beaucoup plus original car elles ne sont pas déductibles de l'impôt sur les bénéfices au taux normal mais sont au contraire traitées comme des moins-values à long terme (même lorsque la durée de détention est inférieure à 2 ans)***. Elles sont donc réintégrées dans le résultat fiscal pour venir se compenser avec les plus-values à long terme. Lorsque la provision ne se justifie plus (au cas de cession ou de hausse des prix), elle sera rapportée au résultat imposable au taux réduit, en tant que plus-value de long terme (cf. *infra*).

Cession des titres. En comptabilité normalement, seules les cessions de titres de participation produisent des plus-values ; les cessions de titres de placement génèrent des profits ordinaires. ***En fiscalité par contre, sont considérées comme des valeurs immobilisées pour l'application du régime des plus ou moins-values professionnelles (court-terme ou long-terme), les titres de participation ou de placement qui sont détenus depuis plus de deux ans, ou depuis moins de deux ans mais à condition dans ce cas qu'il existe d'autres titres de même nature figurant à l'actif depuis plus de deux ans*** . Dans le cas contraire, les profits ou les pertes engendrés par la cession sont traités comme simples produits ou pertes d'exploitation.

UNJF - Tous droits réservés

Deux difficultés se rencontrent en pratique :

- Au cas de cession de titres acquis à des dates et pour des prix différents, les titres cédés sont réputés être ceux qui ont été acquis en premier (CGI, art. 39 duodecies, 6° ; « PEPS » : « Premier entré, premier sorti » ou « FIFO » : « *first in, first out* »). Curieusement, il a été jugé que la numérotation des parts dans l'acte de cession est sans incidence, sauf à établir que ces parts sont d'une autre nature et confèrent d'autres droits que les plus anciennes (CE, 8 juin 2016, n° 381289, « *M. Flamet », Dr. Fisc.* 2016, n ° 37, comm. 479, concl. E. Crépey, note L. Chatain-Autajon - Selon le rapporteur public, le texte est clair, le législateur n'ayant pas utilisé le terme « présumée » mais « réputé »). Toutefois, sous certaines conditions, il est admis que la société puisse lui substituer la règle du prix de revient moyen pondéré lorsqu'il s'agit de titres de participation (Bofip, BOI-BIC-PVMV-30-30-10, n° 140 s.).
- Lorsque les titres cédés avaient fait l'objet d'une provision pour dépréciation, il n'en est pas tenu compte pour le calcul de la plus-value, mais il conviendra de la régulariser en fin d'exercice d'après la valeur des titres restant en portefeuille. Concrètement, puisque la provision a été traitée comme une moins value à long terme, la reprise de la provision sera imposée comme une plus-value à long terme.

3. Le régime des actifs immobiliers professionnels

Les plus-values immobilières des entrepreneurs réalisées dans le cadre de leur activité bénéficient d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la 5ème (CGI, art. 151 septies B).

Sont concernés les immeubles construits, les terrains, les parts de sociétés immobilières ou les contrats de crédit-bail immobilier. Par contre, l'exonération ne concerne que les plus-values immobilières à long terme et la loi exige que les biens immobiliers cédés soient affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du cédant (les immeubles de placement sont donc exclus du dispositif de faveur).

Cet abattement s'applique de plein droit. Il peut se cumuler avec d'autres régimes d'exonération, et en particulier celui de l'article 151 septies (cf. *supra*). Si le cumul n'a pas d'intérêt lorsque l'exonération dans le cadre de l'article 151 septies est totale, en revanche il sera utile si la plus-value immobilière à long terme est seulement exonérée partiellement.

§5 : Les produits de la propriété industrielle

Jusqu'aux exercices comptables ouverts avant le 1er janvier 2019, les produits de la propriété industrielle relevaient du régime des plus-values à long terme (A).

A partir des exercices comptables ouverts depuis le 1er janvier 2019, il est institué un nouveau **régime de faveur détaché du régime des plus-values professionnelles**, qui se caractérise par une imposition réduite à 10 % (B).

A - Le régime ancien (exercices ouverts avant le 1er janvier 2019)

Afin d'encourager la recherche, les pouvoirs publics avaient soumis au régime des plus-values à long terme les cessions de brevets et inventions brevetables (mais non des marques, dessins et modèles ou logiciels) ainsi que leurs perfectionnements (à condition qu'ils soient immobilisés).

Y étaient également soumis, de façon plus surprenante il est vrai, les produits des concessions ou sous-concession de licences d'exploitation de brevets (CGI, art. 39 terdecies).

Ce régime est abrogé à compter des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2019 et remplacé par un régime spécifique d'imposition à 10 % des produits de la porpriété industrielle détaché du régime des plus-values (V. infra B). Nouis en rappelons ci-après les grandes lignes.

UNJF - Tous droits réservés

I - Cession de brevets - Les profits dégagés lors de la cession de brevets et inventions brevetables figurant au bilan depuis plus de 2 ans (ou mis au point par l'entreprise), sont imposés au taux réduit des plus-values à long terme (12,8 %), même dans la limite des amortissements pratiqués. Toutefois, le taux réduit ne peut s'appliquer que s'il n'existe pas de lien de dépendance entre le cédant et le cessionnaire (NB : un tel lien est réputé exister lorsque l'une des entreprises détient la majorité du capital de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision). Si le brevet figure au bilan depuis moins de 2 ans, la plus-value est imposée au taux plein. La moins-value, elle, est toujours à court terme.

II - Concession de licence de brevet - Les produits des concessions de licences d'exploitation sont également imposés au taux réduit si les droits concédés figurent au bilan depuis 2 ans au moins. Toutefois, lorsqu'il existe un lien de dépendance entre le concédant et le concessionnaire, ce dernier doit prouver que l'exploitation des droits concédés lui crée une valeur ajoutée sur l'ensemble de la période de concession et que l'exploitation est réelle et ne constitue pas un montage artificiel destiné à contourner la loi française (CGI, art. 39, 12). A défaut, l'entreprise concessionnaire ne peut déduire qu'une fraction des redevances versées, égale au rapport entre le taux réduit et le taux normal de l'IS, soit, pour l'exercice 2018, 15 / 33 1/3 = 45 % de son montant.

> ***Remarque***
> Il doit s'agir de véritables licences d'exploitation et non de simples mises à disposition de procédés techniques, ce qui implique qu'elles doivent être pérennes (c'est à dire au-delà du délai de 2 ans, afin de constituer un élément de l'actif immobilisé chez le bénéficiaire) et qu'elles comportent un véritable transfert de technologie (CE, 9 mars 2007, *« Sté Parfums rochas »*, *Dr. Fisc.* 2007, n° 30-35, comm. 781). En revanche, il n'est pas requis que la concession de licence porte sur la totalité des droits attachés au brevet. Ainsi, le régime de faveur est susceptible de s'appliquer alors même que le licencié s'est vu concéder le droit de fabriquer et non de commercialiser les produits issus de la technologie qui lui a été concédée (CE, 31 mars 2017, n° 394741, *« M. Blanc »*, *Dr. Fisc.* 2017, n° 27, comm. 381, concl. R. Victor).

III - Sous-concession de licence de brevet - Le régime du long terme s'applique également aux produits des sous-concessions, à condition que l'entreprise concédante n'ait pas déjà bénéficié de ce régime et que l'entreprise sous-concédante puisse prouver la réalité et la rentabilité de l'opération. Si l'entreprise sous-concédante bénéficie du taux réduit, elle ne peut déduire les redevances qu'elle verse au concédant que de celles qu'elle reçoit du concessionnaire, et non du résultat imposable au taux plein (l'excédent éventuel n'est déductible du résultat imposable qu'à hauteur du rapport entre le taux réduit et le taux normal de l'IS, soit, pour l'exercice 2018, 15 / 33 1/3ème = 45 % de son montant (CGI, art. 39, 12 bis).

> ***Exemple***
> Une entreprise B, pouvant bénéficier du taux réduit, concède des droits pour 30.000€ / an à une entreprise C et verse elle-même 12 000 € de redevances pour ces mêmes droits à une entreprise A.
>
> Elle devrait être imposée pour 30 000 € x 12,8 % = 3 840 €, et pourrait déduire 12 000 € de son bénéfice imposable au taux plein.
>
> Elle sera en fait imposée pour 30 000 € - 12 000 € = 18 000 € x 12,8 % = 2 304 € (CGI art. 39, 12 bis, al. 1).
>
> Si le montant des redevances versées par l'entreprise B à l'entreprise A était de 40 000 € :
>
> - Le résultat imposable au taux réduit de B serait nul (30 000 € - 40 000 €), reste 10 000 € à imputer.
> - L'entreprise B pourrait déduire de son résultat imposé au taux plein : 10 000 € x 15 / 33 1/3 = 4 500 € (CGI, art. 39, 12 bis, al. 2).

> ***Remarque***
> Les plus-values à court terme ou à long terme sur cession ou concession de licence de brevets peuvent bénéficier de l'exonération des plus-values professionnelles au titre des « petites entreprises » de l'article 151 septies du CGI (CE, 23 octobre 2002, « Délot », *RJF* 1/03, n° 40).

UNJF - Tous droits réservés

B - Le régime actuel (exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019)

Présentation du nouveau régime de la propriété industrielle (LF 2019 ; CGI, art. 238 nouv. et 39, 12 ter nouv.) - Jusqu'à présent, l'application du régime de faveur n'était pas subordonnée à la réalisation en France de dépenses de recherche et de développement par le titulaire des droits incorporels. C'est précisément cette exigence qui a été reprise dans le cadre d'une nouvelle approche, dite "Nexus", des produits de la propriété industrielle (elle même reprise du rapport 5 du projet "Beps").

Afin de mettre en conformité le droit français avec les préconisations du projet Beps, la nouvelle loi (LF 2019, art. 37 ; CGI, art. 238 nouv.) affecte le résultat net des cessions, concessions ou sous-concession d'un coefficient ("*ratio nexus*") qui dépend de la proportion de dépenses de recherche et de développement que le contribuable réalise lui-même. Le résultat est ensuite imposé séparément au taux de 10 % (quel que soit le régime fiscal de l'entreprise).

En outre, afin d'accroître l'efficacité de la mesure, la même loi (LF 2019, art. 38 ; CGI, art. 39, 12 ter nouv.) limite la déduction des redevances lorsqu'il existe des liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire lorsque le concédant est sous-imposé (un dispositif analogue existait déja, V. B).

Doctrine : J.-L. Pierre, « Réforme du régime d'imposition des produits de cession ou concession de brevets », *Dr. Fisc.* 2019, n° 1-2, comm. 21 ; C. Silbertein et R. Bricard, « Réforme des modalités d'imposition des produits de la propriété industrielle : un environnement fiscal international complexe, des opportunités pour les logiciels », *Dr. Fisc.* 2019, n° 9, étude 172 ; P. Collin et M. Lamort, « Coopération entre créateur et distributeur de logiciel : application des régimes de faveur et appréciation du risque d'abus », *Dr. Fisc.* 2020, n° 6-7, étude 135 ; Ph. Oudenot, « Le régime des produits et charges de la propriété industrielle », *Dr. Fisc.* 2020, n° 25, étude 273.

1. Champ d'application du régime de faveur

Le champ d'application du régime de faveur est plus large que dans l'ancien dispositif (v. CGI, art. 238, I).

Quant aux entreprises bénéficiaires, sont concernées aussi bien les entreprises soumises à l'IS que celles qui relèvent de l'IR selon un mode réel d'imposition.
Quant aux droits de la propriété industrielle, le nouveau régime s'applique aux **brevets** (ainsi que les certificats d'utilité et les perfectionnements), les **certificats d'obtention végétale** et les **procédés de fabrication industriels**, ainsi que les **logiciels protégés par le droit d'auteur**.

> ***Remarque***
> Les inventions brevetables mais non brevetées pouvaient bénéficier du régime de faveur si leur brevetabilité avait été certifiée par l'INPI et uniquement si elles étaient exploitées par une PME (CGI, art. 238, I, 5°).
>
> La loi de finances pour 2023 (L. n° 2022-1726 du 30 décembre 2022, art. 72) a abrogé cette disposition pour l'IR dû au titre de l'année 2022 et pour l'IS dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2022.

Quant aux produits de la propriété industrielle, sont concernées les cessions, les concessions et les sous-concessions des droits incorporels susvisés :

- Au cas de cession, comme dans le régime antérieur, ces droits doivent figurer au bilan depuis au moins deux ans (seulement pour une acquisition à titre onéreux), et il ne doit pas exister de lien de dépendance entre le cédant et le cessionnaire.
- Au cas de concession ou sous-concession, ces deux conditions ne sont pas requises (autrefois, les droits devaient figurer au bilan depuis au moins 2 ans).
- Au cas de sous-concession, il n'est plus requis que l'entreprise concédante n'ait pas elle-même bénéficié du régime de faveur.

UNJF - Tous droits réservés

2. Modalités d'application du régime de faveur

a) Détermination de l'assiette taxable

L'assiette taxable est obtenue à l'issue d'une procédure qui se décompose en deux phases distinctes :

1. la première afin de calculer le résultat net de concession, sous-concession ou cession d'actifs incorporels éligible ;
2. la seconde, si du moins le résultat net issu du premier calcul est positif, en appliquant le « *ratio nexus* ».

S'agissant de la 1ère étape, il convient de déterminer autant de résultats nets que de concessions, sous-concessions ou cessions d'actifs - ou groupes d'actifs - incorporels éligibles. Le résultat net imposable au cas de concession s'entend de la différence entre les revenus générés par un actif éligible au cours de l'exercice et les dépenses de recherche et de développement afférentes à cet actif et réalisées par l'entreprise au cours du même exercice comptable (CGI, art. 238, II, 1).

- Si le résultat est négatif, il ne peut être imputé que sur les résultats nets bénéficiaires de cession, concession ou sous-concession du même actif, du même bien ou de la même famille de biens (sur ces notions, V. infra b), réalisés au cours des exercices suivants (CGI, art. 238, II, 2).
- Si le résultat est positif, il est ensuite affecté du « *ratio nexus* ». Les mêmes règles s'appliquent aux résultats nets de la sous-concession d'actifs éligibles (CGI, art. 238, VI), et de leur cession (CGI, art. 238, VII).

> ***Remarque***
> **La nouvelle méthode de calcul au cas de cession d'actif éligible conduit à ne pas reprendre l'ancienne méthode fondée sur le calcul d'une plus-value (par différence entre le prix de cession et la valeur d'origine du bien).**

> ***Remarque***
> Pour le premier exercice au titre duquel le résultat net est calculé - par exemple, l'exercice où est concédé un actif éligible - les dépenses de recherche et de développement antérieures à cet exercice peuvent être retenues, mais uniquement celles qui ont été supportées après que l'entreprise ait opté pour le régime de faveur (ce qui suppose que l'entreprise était déjà placée sous le bénéfice du régime de faveur).

S'agisant de la 2nde étape, le « ratio nexus » est obtenu par le rapport des dépenses éligibles sur les dépenses totales (CGI, art. 238 III, 1).

- Au numérateur, ne figurent que les dépenses de recherche et de développement présentant un lien direct avec la création et le développement de l'actif incorporel (frais de personnel, de prise et de maintenance du brevet ...), réalisées par le contribuable ou qui ont été externalisées auprès d'entreprises non-liées (quel qu'en soit le lieu). ***Les dépenses figurant au numérateur sont majorées de 30 %*** (CGI, art. 238 III, 2).
- Au dénominateur, figurent l'ensemble des dépenses éligibles en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif.

Ce ratio - arrondi à l'unité supérieure et qui ne peut excéder 100 % - doit être calculé tous les ans, en retenant, pour chaque actif ou groupe d'actifs éligibles, les dépenses relatives à cet actif ou groupe d'actifs, réalisées par le contribuable au cours de l'exercice concerné et des exercices antérieurs.

> ***Remarque***
> **Ces modalités ont pour effet d'obliger le contribuable à un suivi précis pour chaque actif ou groupe d'actifs, depuis l'origine de l'actif.**
>
> Toutefois, afin de laisser du temps aux entreprises pour s'adapter à la nouvelle législation, il a été décidé que pour les exercices ouverts en 2019 et 2020, elles sont autorisées à apprécier globalement le « *ratio nexus* » à leur niveau, en ne retenant que les dépenses de l'année en cours et des deux années antérieures. Et

UNJF - Tous droits réservés

pour les exercices ouverts à compter de 2021, à ne retenir au titre des dépenses réalisées au cours des exercices antérieurs que celles réalisées au titre des exercices ouverts à compter de 2019 (mais le ratio nexus individualisé est obligatoire).

Le contribuable peut réfuter le « *ratio nexus* » et le remplacer par un ratio différent qui représente la proportion de la valeur de l'actif éligible qui serait effectivement attribuable aux activités de recherche et de développement réalisées par le contribuable lui-même ou des entreprises non liées à lui. Cette proportion serait celle que lui reconnaîtraient des personnes non liées avec le contribuable qui auraient engagé, dans des conditions analogues, ces activités de recherche et de développement (CGI, art. 238 III, 3).

Le contribuable doit pour cela demander un agrément qui ne lui sera accordé - pour 5 exercices - que si 2 conditions sont réunies :

1. le « *ratio nexus* » est supérieur à 32,5 %,
2. le ratio de remplacement est significativement supérieur au « *ratio nexus* » du fait de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du contribuable.

b) Imposition des produits de la propriété industrielle

Le produit du résultat net de concession, sous-concession ou cession d'actifs éligibles par le « *ratio nexus* » est imposé séparément au taux de 10 %.

Remarque
Ce bénéfice normalement soumis au taux réduit de 10 % peut également s'imputer sur le déficit d'exploitation de l'exercice (LF 2020).

Ainsi qu'il a été précisé, ce taux s'applique aussi bien aux entreprises qui relèvent de **l'IR** (il faut alors rajouter les prélèvements sociaux additionnels) qu'à celles soumises à **l'IS** (les acomptes d'IS sont modifiés en conséquence).

Remarque
Dans l'hypothèse d'une société de personnes semi-transparente, seuls les associés soumis à l'IS ou participants à l'exploitation peuvent appliquer le taux réduit sur leur quote-part de bénéfice soumis au taux réduit (LF 2020).

Le régime de faveur des produits de la propriété industrielle est optionnel.

- *En principe, l'option est formulée pour **chaque actif**, bien ou service, dans la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel elle est exercée* (CGI, art. 238, IV et V, al. 1).
- *Par exception, que ce soit pour le calcul du revenu net ou du ratio Nexus, les entreprises sont autorisées à faire masse des dépenses afférentes à une famille homogène de biens ou services, à condition néanmoins qu'elles justifient de l'impossibilité pour elles d'effectuer un suivi individuel par actif et qu'elles s'astreignent au respect d'une permanence et d'une cohérence dans la méthode retenue* (CGI, art. 238, IV).

Quelle que soit la méthode retenue, l'entreprise doit fournir une annexe à sa déclaration de résultat qui détaille les calculs du résultat net et du « *ratio nexus* ».

Elle est également tenue à une obligation documentaire qui permettra à l'Administration de vérifier les modalités de détermination du résultat net soumis au taux réduit (LPF, art. L. 13 BA).

L'entreprise qui cesse d'appliquer le régime de faveur au titre d'un exercice donné en perd définitivement le bénéfice, pour chaque actif, bien ou service, ou famille de biens ou services concernés (CGI, art. 238, V, al. 4).

Exemple
Exemple (société à l'IS) :

- Acquisition du brevet en N - 2 : 100 000 €

UNJF - Tous droits réservés

- Frais de recherche et de développement relatif à ce brevet en N - 1 : 20 000 €
- Frais de recherche et de développement relatif à ce brevet en N : 30 000 €
- Redevances de concession de licence de brevet en N : 150 000 €
- La société opte pour le régime de faveur au titre de N

1ère étape - **Résultat net de concession en N** : 150 000 € - 30 000 € = 120 000 €

2ème étape - **« *Ratio Nexus* » sur la période :**

- au numérateur : 20 000 € + 30 000 € = 50 000 € x 130 % = 65 000 €
- au dénominateur : 100 000 € + 20 000 € + 30 000 € = 150 000 €
- soit : 65 000 / 150 000 = 44 %

3ème étape - **Traitement fiscal :**

- 120 000 € x 44 % = 52 800 € (à déduire extra-comptablement)
- 52 800 € x 10 % = 5 280 € (montant de l'IS à payer)

3. Limitation de la déduction des redevances versées à une entreprise liée

L'entreprise qui verse les produits de la propriété industrielle est elle-même affectée par une limite fiscale lorsque le bénéficiaire est une entreprise liée au sens de l'article 39, 12 du CGI.

Dans cette hypothèse, les redevances versées sont exclues des charges déductibles, à hauteur d'une certaine fraction, si le bénéficiaire n'est pas soumis à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif est au moins égal à 25 %.

Cette fraction non déductible des redevances versées est égale au produit du montant des redevances par le rapport existant entre, au numérateur, la différence entre 25% et le taux effectif d'imposition auquel ont été soumises les redevances et, au dénominateur, 25 % (CGI, art. 39, 12 ter, al. 1).

Lorsque les redevances sont versées à une entreprise ayant elle-même pris en concession un droit incorporel auprès d'une entreprise qui lui est liée, les conditions de déductibilité sont appréciées au regard du taux effectif d'imposition au niveau de cette dernière entreprise (CGI, art. 39, 12 ter, al. 2).

La limitation susvisée ne s'applique toutefois que si le bénéficiaire n'est pas installé sur le territoire de l'UE ou de l'EEE et qu'il bénéficie d'un régime d'imposition des redevances considéré comme dommageable par l'OCDE (CGI, art. 39, 12 ter, al. 3).

UNJF - Tous droits réservés