

## **IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

**Détermination du résultat fiscal :  
éléments d'information pour établir la liasse fiscale  
et la déclaration de résultat**



## SOMMAIRE

<b>I – La liasse fiscale et la détermination du résultat fiscal</b>	<b>6</b>
<b>1 – Les imprimés propres au régime du réel normal</b>	<b>7</b>
<b>1.1 - Les tableaux comptables</b>	<b>7</b>
☞ <b>Imprimé n° 2050</b> (Actif du bilan : retrace les mouvements de l'actif immobilisé, de l'actif circulant et des comptes de régularisation )	7
● Sont inscrits à l'actif immobilisé :	7
1°) Les immobilisations incorporelles	7
2°) les immobilisations corporelles	7
3°) les immobilisations financières	8
● comptes de régularisation :	8
NOTA : Clause de réserve de propriété	10
☞ <b>Imprimé n° 2051</b> (Passif du bilan)	11
● Capitaux propres (lignes DA à DK)	11
● Provisions pour risques et charges (lignes DP à DR)	12
● Dettes (lignes DS à EA)	12
Le fonds de concours	13
1°) L'établissement a créé juridiquement un SAIC	13
2°) L'établissement n'a pas créé de SAIC	13
● Produits constatés d'avance (ligne EB)	13
● Ecarts de conversion actif (ligne ED correspondant au compte 477)	13
☞ <b>Imprimés n° 2052 et 2053</b> : permettent de déterminer le résultat comptable de l'exercice (compte de résultat).	14
☞ <b>Imprimé n° 2052</b> (compte de résultat - première partie)	15
● Produits d'exploitation (lignes FA à FR)	15
● Charges d'exploitation (lignes FS à GF)	17
Achats de matières premières - Variation de stock (lignes FU à FV)	17
NOTA :	19
Charges à payer et provisions : une divergence entre la doctrine comptable et la doctrine fiscale (cf. tableau n° 2058-B, 3 <sup>ème</sup> partie, cadre III)	19
NOTA :	21
Constituent des immobilisations incorporelles les droits de la propriété industrielle acquis ou créés (brevets, marques, procédés...).	21
● Produits financiers (lignes GJ à GP)	22
● Charges financières (lignes GQ à GU)	24
☞ <b>Imprimé n° 2053</b> (compte de résultat - deuxième partie)	26
● Produits exceptionnels (lignes HA à HN)	26
● Charges exceptionnelles	27
● Participation des salariés (ligne HJ)	28
● Impôt sur les bénéfices (ligne HK)	28
● Bénéfice ou perte (ligne HN)	28
☞ <b>Imprimé n° 2054</b>	29
☞ <b>Imprimé n° 2055</b>	32
☞ <b>Imprimé n° 2056</b>	37
● Provisions pour risques et charges	37
● Provisions pour dépréciation	38
☞ <b>Imprimé n° 2057</b>	39



<b>1.2 - Les tableaux fiscaux</b>	41
<b>Imprimé 2058-A</b>	41
• Charges non déductibles pour le calcul du résultat fiscal	43
• Régimes particuliers et impositions différées	43
• Réintégrations diverses (ligne WQ)	44
• Provisions et charges à payer réintégréées, antérieurement taxées (ligne WU)	44
• Plus-values nettes à long terme (lignes WV à XB)	45
• Plus-values nettes à court terme (ligne WZ)	45
• Majoration d'amortissement (ligne XD)	45
• Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM (ligne XS)	45
<b>Imprimé 2058-B</b>	48
• Déficit de l'exercice (ligne YJ)	48
• Amortissements reportables au titre des exercices antérieurs (ligne YL)	49
• Amortissements réputés différés	49
• Provisions diverses et charges à payer (lignes 8X à 9T)	50
<b>Imprimé 2058-C</b>	52
• Affectation du résultat de l'exercice précédent	52
• Engagements (lignes YQ à YS)	52
• Autres achats et charges externes (lignes YT à ZJ)	53
• Impôts et taxes (lignes YW à YX)	53
• TVA (lignes YY et YZ)	53
• Divers (lignes ZA à OS)	53
• Effectif moyen du personnel (ligne YP)	53
• Filiales et participations (ligne ZR)	54
<b>Imprimé 2059-A</b>	55
<b>Imprimé 2059-B</b>	58
<b>Imprimé 2059-C</b>	59
<b>Imprimé 2059-D</b>	60
<b>Imprimé 2059-E</b>	63
<b>Imprimé 2059-F</b>	65
<b>Imprimé 2059-G</b>	66
<b>2 - Les imprimés propres au régime du réel simplifié</b>	<b>67</b>
<b>Imprimé 2033 A (bilan simplifié)</b>	68
<b>Imprimé 2033 B (compte de résultat simplifié + détermination du résultat fiscal)</b>	71
<b>Imprimé 2033 C (indications relatives aux immobilisations, amortissements et plus-values)</b>	76
<b>Imprimé 2033 D</b>	77
<b>Imprimé 2033 E</b>	78
<b>Imprimé 2033 F (composition du capital social)</b>	80
<b>Imprimé 2033 G (liste des filiales et participations)</b>	80
<b>CE QU'IL FAUT RETENIR</b>	<b>81</b>
<b>II - La déclaration de résultat (imprimés 2065, 2065 bis, 2065 ter)</b>	<b>83</b>
<b>1- Une déclaration commune aux différents régimes d'imposition prévus en matière d'IS</b>	<b>83</b>
<b>2 - Les modalités pratiques du dépôt de la déclaration de résultat</b>	<b>84</b>



<b>III – Le dépôt de documents annexes</b>	<b>86</b>
☒ Relevé de frais généraux (imprimé n° 2067)	86
1 - Production du relevé n° 2067	86
2 - Établissement du relevé n° 2067	87
☒ Crédit d'impôt recherche (établissement des déclarations n° 2069 A et n° 2069 bis)	90
<b>ANNEXES</b>	<b>91</b>
<b>Annexe 1 : Précisions sur les logiciels</b>	<b>92</b>
<b>Annexe 2 : Code général des impôts, article 1649 quater B quater</b>	<b>93</b>
<b>Annexe 3 : Code général des impôts, article 1649 quater B bis</b>	<b>94</b>
Convention relative a une opération de transfert de données fiscales et comptables (TDFC)	97
Arrêté du 23 octobre 2000 portant convention type relative aux opérations de transfert de données fiscales effectuées par des partenaires de la direction générale des impôts pour les échanges de données informatisés	99
<b>Annexe 4 : Extraits du BOI 13 K-11-00 n° 230 du 28 DECEMBRE 2000</b>	<b>103</b>
<b>Annexe 5 : Précisions générales au sujet de la détermination du résultat fiscal</b>	<b>106</b>
<b>Annexe 6 : Précisions sur le champ d'application de l'impôt sur les sociétés</b>	<b>108</b>
<b>Annexe 7 : Précisions au sujet des stocks</b>	<b>112</b>
<b>Annexe 8 : Sort en matière d'impôt sur les sociétés des dépenses de recherche et de conception de logiciels (CGI, art. 236.I)</b>	<b>118</b>
<b>Annexe 9 : Dépenses d'équipement : déduction. montant</b>	<b>126</b>
<b>Annexe 10 : Précisions sur les charges à répartir</b>	<b>127</b>
<b>Annexe 11 : Précisions sur les immobilisations primées</b>	<b>128</b>
<b>Annexe 12 : Imposition des plus et moins-values des sociétés passibles de l'IS</b>	<b>129</b>
<b>Annexe 13 : Code général des impôts, Annexe 4</b>	<b>133</b>
Article 4 J	133
Article 4 K	133
<b>Annexe 14 : Instruction n° 54 du 19 mars 2004 (13 K-2-04)</b>	<b>134</b>



Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (**IS**) doivent souscrire, en un seul exemplaire chaque année, une déclaration fiscale de résultat (imprimé n° 2065 accompagné de deux annexes n° 2065 bis et 2065 ter) ainsi qu'un ensemble de documents constituant ce qui est communément appelé la **liasse fiscale**<sup>1</sup>.

En pratique, la déclaration de résultat fiscal ainsi que la liasse fiscale doivent être souscrites, en principe, dans les trois mois de la clôture de chaque exercice ou, si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, au plus tard le 30 avril de l'année suivante.

Pour ce qui concerne les exercices clos le 31 décembre, comme c'est le cas pour les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), le délai de déclaration, légalement fixé au 31 mars, est habituellement reporté à une date fixée au 30 avril voire un peu plus tard<sup>2</sup>.

Corrélativement, en raison de leur assujettissement à l'IS depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2003, il revient aux EPSCP de déposer en 2004, pour la première fois, une déclaration de résultat (faisant apparaître un bénéfice ou un déficit) et une liasse fiscale afférentes à l'exercice comptable clos le 31 décembre 2003.

Les travaux à effectuer à cette occasion peuvent se décomposer en trois phases :

- 1°) il est nécessaire en premier lieu de servir les différents tableaux de la liasse fiscale qui seront annexés à la déclaration de résultat. Il s'agit d'une tâche importante conduisant notamment à renseigner le tableau des rectifications extra-comptables, lequel permet de déterminer le bénéfice (ou le déficit) fiscal ;
- 2°) une fois ces premiers travaux réalisés, la déclaration de résultat proprement dite peut être établie;
- 3°) il convient enfin, le cas échéant, de procéder à la rédaction de divers documents ou déclarations annexes de résultat et d'accomplir certaines formalités connexes.

Les précisions qui suivent sont destinées plus particulièrement à apporter successivement un éclairage sur la liasse fiscale et la détermination du résultat fiscal (I) ainsi que sur la déclaration de résultat (II). Des éléments d'information sont également donnés sur certains documents annexes (III).

Note :

Vous trouverez dans ce document 4 types de lien :

Le texte surligné de vert indique **un lien web**, le plus souvent vers le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr),  
le texte surligné en gris indique **un lien interne**, vers un autre passage du document,  
le texte surligné en bleu indique **un lien vers une annexe** du document,  
le texte surligné en jaune indique **un lien vers un imprimé à télécharger** sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr)

<sup>1</sup> La production de ces deux types de documents fiscaux est prévue respectivement aux articles 223.1 du code général des impôts (CGI) et 38 de l'annexe III à ce code.

<sup>2</sup> Ainsi, par exemple, pour les exercices clos le 31 décembre 2002, la date limite de dépôt avait été fixée au 5 mai 2003. S'agissant de l'exercice clos le 31 décembre 2003, l'administration a fait savoir dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence **13 K-2-04** que la date limite de dépôt est fixée au 3 mai 2004 pour les exercices clos le 31 décembre 2003.



# I – La liasse fiscale et la détermination du résultat fiscal

8

La liasse fiscale comprend deux types de tableaux. Les **tableaux** doivent être joints à la déclaration, même si certains d'entre eux restent **inutilisés**. Dans cette hypothèse, les formules non utilisées sont revêtues de façon apparente de la mention : « **État néant** ».

Les imprimés correspondants doivent, en principe, être directement envoyés par le service des impôts à chaque EPSCP en trois exemplaires.

Ces imprimés diffèrent selon le régime d'imposition (cf. les précisions apportées aux pages 81 et 82 )<sup>3</sup>.

Pour les établissements relevant du **régime de bénéfice réel normal**, les documents consistent en :

- une liasse de chacun des onze premiers tableaux annexes (n° 2050 à 2058 C et n° 2059 E) en trois exemplaires dont deux doivent être renvoyés à l'administration, le troisième étant à conserver par l'établissement ;
- des imprimés n° 2059 A à 2059 G (à l'exception du n° 2059 E) constitués de deux feuillets (le premier destiné à l'administration, le second conservé par l'établissement) ;
- une notice (**imprimé n° 2032**) préalablement complétée de l'adresse du service destinataire de la déclaration.

Pour les établissements placés sous le **régime du réel simplifié**, l'envoi comprend :

- deux exemplaires des imprimés n° 2033 A, 2033 B, 2033 C, 2033 D, 2033 E, 2033 F et 2033 G constitués de liasses de trois feuillets dont l'un est conservé par l'établissement ;
- la notice **n° 2033 NOT**.

En outre, pour chaque régime d'imposition, sont adressés deux exemplaires de l'imprimé **n° 2067** concernant le **relevé de frais généraux** et, le cas échéant, divers autres documents, par exemple les imprimés **n° 2068** (crédit d'impôt formation), **n° 2069** (crédit d'impôt recherche).

Ces documents appellent les observations suivantes.

<sup>3</sup> A la date de la rédaction du présent document, les tableaux afférents à la liasse fiscale dans le millésime 2004 ne sont pas encore disponibles sur le site internet « impôts.gouv.fr ». Les liens hypertexte se rapportent, par conséquent, aux imprimés concernés, millésime 2003.




## I – Les imprimés propres au régime du réel normal

Deux types de tableaux sont à distinguer.

### 1.1 - Les tableaux comptables

Les imprimés concernés portent les n° 2050 à 2057 et doivent être servis conformément à la réglementation comptable.

A cet égard, les précisions suivantes peuvent être apportées.

 **Imprimé n° 2050** (Actif du bilan<sup>4</sup> : retrace les mouvements de l'actif immobilisé, de l'actif circulant et des comptes de régularisation )

Pour chacune des rubriques utilisées, les colonnes 1 et 3 du tableau n° 2050 doivent être servies dans tous les cas, même lorsqu'en l'absence d'amortissements ou de provisions pour dépréciation, la colonne 2 demeure inutilisée (notice n° 2032). Le tableau distingue l'actif immobilisé et l'actif circulant ainsi que les comptes de régularisation.

● Sont inscrits à l'actif immobilisé :

#### 1°) Les immobilisations incorporelles

*Les frais d'établissement (ligne AB correspondant au compte 201 sur le plan comptable) : ce sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'établissement, mais dont le montant ne peut pas être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés. Le compte 201 comprend notamment les frais de prospection et de publicité qui concernent des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité et qui ne sauraient être normalement inscrits dans les comptes de la classe 6 en raison de leur importance et des conditions dans lesquelles ils ont été engagés.*

*Les frais de recherche et développement<sup>5</sup> (ligne AD correspondant au compte 203).*

*Les dépenses engagées pour l'obtention de la protection du droit d'exploiter les brevets, licences, marques de fabrique (ligne AF correspondant au compte 205 ; compte tenu de leur régime fiscal, les dépenses d'acquisition de logiciels<sup>6</sup> (compte 2053) destinés à être utilisés pendant plusieurs exercices figurent sur cette ligne. Le compte 2058 concerne les brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires),*

#### 2°) les immobilisations corporelles

*(lignes AN, AP, AR et AT correspondant respectivement aux comptes 211, 213, 215, 216 et 218, 231 ) dont les avances et acomptes sur immobilisations corporelles (ligne AX correspondant au compte 238).*

*Les immobilisations en cours (ligne AV correspondant au compte 23, lequel a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice).*

<sup>4</sup> Le bilan à produire s'entend avant répartition du bénéfice de l'exercice.

<sup>5</sup> Lorsque les dépenses de recherche sont exposées pour la réalisation de commande de tiers, elles s'incorporent au prix de revient de ces commandes et figurent donc dans les comptes de stocks ou de travaux en cours (actif circulant). Les frais de cette espèce incorporés au prix de revient des stocks en comptabilité doivent donc être déduits de manière extra-comptable.

Les frais engagés en vue du dépôt de brevets constituent le prolongement indissociable des opérations de recherche et peuvent être déduits immédiatement sur le fondement de l'article 236 du CGI. Il en va de même pour les opérations de conception de logiciels.

<sup>6</sup> Cf. l'annexe 1.<sup>2</sup>



### 3°) les immobilisations financières

*Les participations et créances rattachées à des participations*<sup>7</sup> (lignes CS et CU correspondant au **compte 26** ; les participations constituent les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.

*Les autres immobilisations financières* (ligne BD correspondant au **compte 27**) comprenant :

- les titres autres que des titres de participation que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- les prêts c'est-à-dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage des moyens de paiement pendant un certain temps ;
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

#### ● Sont notamment inscrits à l'actif circulant :

*Les stocks* (lignes BL à BT) en particulier les frais de recherche et développement incorporés au prix de revient des stocks (**comptes 30 à 37**) ; cf. [annexe 7](#).

*Les avances et acomptes versés sur commande*<sup>8</sup> (ligne BV correspondant au **compte 4091**).

*Les créances sur clients* (ligne BX correspondant au **compte 41**) ainsi que les créances d'une autre nature [ligne BZ correspondant aux **comptes 425** (en soustraction si ce compte est créditeur), **441, 445-6** (TVA déductible), **463 et 4780** (ce dernier compte venant en soustraction).

*Les valeurs mobilières de placement* (ligne CD correspondant au **compte 50**).

*Les disponibilités* (ligne CF correspondant aux **comptes 51, 53 et 54**).

#### ● comptes de régularisation :

*Charges constatées d'avance* (ligne CH correspondant au **compte 486**).

*Charges à répartir sur plusieurs exercices* (ligne CL correspondant au **compte 481**).

*Écarts de conversion actif* (ligne CN correspondant au **compte 476**).

Les pertes latentes qui résultent des variations de valeur des avoirs, des créances et des dettes libellés en monnaies étrangères doivent être mentionnées sous ce poste (contrepartie de l'augmentation de valeur des dettes, ou de la diminution de valeur des créances).

Sous réserve de dérogations, elles donnent lieu à la constitution d'une provision pour risques.

L'évaluation des avoirs, créances et dettes libellés dans une devise d'un État ne participant pas à la zone euro s'effectue en fonction du dernier cours de change connu à la date de clôture de l'exercice.

Sur le **plan fiscal**, les écarts sont pris en compte directement dans le résultat.

Cette règle entraîne des **corrections extra-comptables** sur le [tableau n° 2058 A](#) :

- déduction des pertes, [ligne XG](#) ;
- corrélativement, réintégration de la provision comptable, [ligne WL](#).

<sup>7</sup> Sur le plan fiscal, l'article 219, I-a ter du CGI précise que constituent des titres de participation les parts ou actions qui revêtent ce caractère sur le plan comptable.

<sup>8</sup> L'utilisation de ce compte, concernant les avances et acomptes versés à des tiers pour des opérations en cours de réalisation, nécessite une autorisation du bureau 5B de la Direction générale de la comptabilité publique. En fin d'exercice, les avances et acomptes concernant des commandes d'immobilisation qui n'auraient pas été imputés directement aux subdivisions du compte 23, doivent être virés, selon le cas, soit au compte 237, soit au compte 238 (cf. instruction M9 3, tome comptable).





*Les charges constatées d'avance (ligne CH).* Il s'agit des charges comptabilisées au cours de l'exercice (**compte 486**) mais qui ne correspondent pas à des consommations de l'exercice (droit d'entrée, loyers, redevances...). Elles doivent être soigneusement distinguées des charges à répartir ; La part à plus d'un an de ces charges est mentionnée en renvoi (3) au pied du bilan (*ligne CR*).

*Les charges à répartir sur plusieurs exercices (ligne CL).* Ces charges sont transférées sous ce poste (**compte 481**) pour être imputées à des exercices ultérieurs. La fraction déduite vient directement en diminution du montant inscrit à l'actif.

Lesdites charges comprennent :

- les charges différées concernant des opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée : charges enregistrées au cours de l'exercice mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir ;
- certains frais affectant plusieurs exercices tels que les frais d'émission d'emprunt qui peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt et les frais d'acquisition d'immobilisations ;
- les charges à étaler.

En application de l'article 39.1.1<sup>o</sup> quater du CGI, les **frais d'émission des emprunts** contractés au cours des exercices ouverts depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1994 peuvent, sur option, être déduits des résultats imposables de manière étalée sur la durée de l'emprunt. **Dès lors que cet étalement est subordonné à l'application de la même règle en comptabilité, aucune correction extracomptable n'est à opérer dans cette situation.**

L'administration admet par ailleurs que les **frais d'acquisition d'immobilisations** soient échelonnés dans les mêmes conditions que les frais d'établissement.

Dans les autres situations, elle considère que les charges à répartir en comptabilité ne peuvent être déduites que des résultats des exercices au cours desquels elles sont engagées. L'application de cette doctrine entraîne une correction extracomptable ([cf. ci-dessous](#)).

En effet, La jurisprudence a dégagé des dispositions de l'article 38.2 du code *général des impôts (CGI)* *un principe fondamental selon lequel, conformément au principe* d'indépendance des exercices comptables, les produits et les charges ne peuvent être rattachés qu'au titre de l'exercice auquel ils se rapportent (*notion de créances acquises et de dettes certaines*).

Cela permet de savoir à quel exercice doivent être précisément rattachés les produits et les charges.

La loi précise à quel moment s'effectue le rattachement des produits correspondant à des créances acquises sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix (CGI, art.38.2 bis) :

- pour les ventes à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens ;
- pour les fournitures de services, à l'exercice, en principe, au cours duquel intervient l'achèvement des prestations.

Autrement dit, les produits ne peuvent être pris en compte que s'ils se rapportent à une opération ayant donné naissance, au cours de la période d'imposition, à une **créance acquise**.

Pour ce qui concerne les charges, leur déduction n'est admise qu'au titre des résultats de l'exercice comptable au cours duquel elles présentent le caractère de **dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant (dettes engagées)**, sous réserve, toutefois, qu'elles soient inscrites dans la comptabilité et qu'elles soient appuyées de justifications permettant le contrôle de leur réalité et de leur montant.

Néanmoins, tant que le produit d'une opération n'est pas rattaché à une créance acquise, les dépenses exposées pour la réalisation de cette opération ne sont pas déductibles.



Leur inscription en charge doit alors être compensée par la constitution d'un poste d'actif (production en cours) d'égal montant<sup>9</sup>.

**Concrètement, pour les établissements, cela signifie que les dépenses supportées au titre de chaque opération réalisée doivent pouvoir être clairement identifiées et affectées précisément à l'exercice comptable au cours duquel ladite opération a donné lieu à une créance acquise.**

### **NOTA : Clause de réserve de propriété**

Trois cases situées au bas de l'imprimé permettent aux établissements de faire apparaître distinctement le montant des **immobilisations** et le montant des **stocks** frappés d'une clause de réserve de propriété ainsi que le montant des **créances** résultant de ventes de marchandises avec clause de réserve de propriété. Chacun de ces montants doit être inscrit dans la case spéciale prévue à cet effet.

Chez l'**acquéreur**, la valeur des biens affectés d'une clause de réserve de propriété, et qui est comprise dans les montants inscrits sur les lignes correspondantes des rubriques « Immobilisations » ou « Stocks », doit être mentionnée dans les cases « Immobilisations » ou « Stocks » spécialement prévues au bas de [l'imprimé n° 2050](#).

L'acquéreur, qui est appelé à supporter l'éventuelle dépréciation des biens entre le moment de leur livraison et celui du transfert de propriété, peut en conséquence constater leur **dépréciation** par voie d'amortissements ou de provisions pour dépréciation.

Chez le **vendeur**, le montant des créances résultant de la vente de biens avec clause de réserve de propriété doit être mentionné dans la case « Créances » ([cf. notice n° 2032](#)).

---

<sup>9</sup> Les productions en cours sont les biens ou les services en cours de formation au travers d'un processus de production. Il s'agit, en principe, des travaux inachevés à la clôture de l'exercice.



## Imprimé n° 2051 (Passif du bilan)

### ■ Capitaux propres (lignes DA à DK)

*ligne DC* : Ecart de réévaluation représentant la contrepartie au bilan des corrections à la hausse de la valeur comptable antérieure d'éléments de l'actif ou des corrections à la baisse de la valeur comptable antérieure d'éléments du passif. Il est égal à la différence entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable.

Cette ligne correspond au **compte 105**, lequel enregistre les écarts constatés à l'occasion d'opérations de réévaluation, étant précisé que seules les immobilisations corporelles et financières peuvent faire l'objet d'une réévaluation. Dès lors, les plus-values latentes constatées sur d'autres biens ne peuvent pas être comptabilisées (ex : stocks, valeurs mobilières de placement).

*ligne DD* : correspond au **compte 106** (selon la M 9 3, tome comptable, les réserves à inscrire à ce compte sont des résultats excédentaires affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire des autorités compétentes (conseil d'administration)).

*ligne DF* : y figure le montant de la **réserve spéciale au cours de l'exercice N + 1** mentionné sur la ligne 8 b du [tableau 2059 D](#).

*ligne DG* : tous les bénéfices conservés constituent une réserve.

Les sommes à porter sur cette ligne correspondent au **compte 10682** de la nomenclature comptable. Le bénéfice s'entend du montant du bénéfice comptable afférent à l'exercice clos le 31 décembre déduction faite de l'IS dû.

*ligne DH* : correspond au **compte 11**. Le report à nouveau est le résultat ou la partie du résultat dont l'affectation a été ajournée par le conseil d'administration qui a statué sur les comptes de l'exercice précédent, notamment dans l'hypothèse où le solde des comptes de réserves est inférieur au déficit de l'exercice précédent.

*ligne DI (Résultat de l'exercice)*

Le chiffre devant figurer sur cette ligne est le montant du résultat - bénéfice ou perte - comptable afférent au seul exercice arrêté à la date d'établissement du bilan ([ligne HN du tableau n° 2053](#)).

*ligne DJ (Subventions d'investissement)*

Ce poste (**comptes 131 + 138** desquels **on soustrait le compte 139**) mentionne essentiellement les subventions « d'équipement » pour leur montant net, c'est-à-dire pour la fraction non encore rapportée aux résultats (cf. ci-dessous).

*ligne DK (provisions réglementées)*

Il s'agit des provisions spécialement prévues par les textes fiscaux. Doivent également être portées sur cette ligne les **provisions pour amortissement dérogatoire** dont les mouvements sont suivis au [tableau n° 2055, cadre C](#).



### ● Provisions pour risques et charges (lignes DP à DR)

Ces provisions, ventilées au [tableau n° 2056](#), sont les suivantes :

#### *ligne DP (Provisions pour risques)*

Ce poste comprend toutes les provisions destinées à couvrir les risques liés à l'activité d'un établissement (litiges, amendes et pénalités, etc.). Il correspond au **comptes 151 et 1587**.

Les autres provisions sont rangées dans la catégorie des provisions pour charges.

#### *ligne DQ (Provisions pour charges)*

Ce poste regroupe notamment les provisions pour impôts. Il correspond au **compte 15**. Lorsque des fonds de retraite du personnel sont constitués sans obligation, ils ne doivent pas être portés à la ligne DQ, mais à la ligne DG « Autres réserves ».

### ● Dettes (lignes DS à EA)

Les dettes sont réparties suivant leur nature ; celles dont l'échéance est à moins d'un an sont également mentionnées (avec les produits constatés d'avance) sur la *ligne EG* au pied du bilan.

Les concours bancaires courants ainsi que les soldes créditeurs de banques et CCP compris dans le montant figurant *ligne DU (compte 164)* sont mentionnés sur la *ligne EH* au pied du bilan.

Les soldes créditeurs banques et chèques postaux doivent apparaître en clair à la *ligne DU*, sans qu'il y ait lieu de les compenser avec les soldes débiteurs à porter à la *ligne CF* du tableau n° 2050.

*Avances et acomptes reçus sur commandes en cours (ligne DW)*. Cette ligne correspond au **compte 419**.

*Dettes fournisseurs et comptes rattachés (ligne DX)*. Ce poste regroupe les comptes fournisseurs de charges d'exploitation (par opposition aux immobilisations), les effets à payer correspondants et le compte de régularisation « Factures non parvenues ».

Il correspond aux **comptes 401, 403, 4081 et (en partie) 4088**.

*Dettes fiscales et sociales (ligne DY)*. Les principaux comptes de ce poste (**421 à 428 sauf 425<sup>10</sup> + 43**) sont ventilés sur l'état des échéances des créances et des dettes (tableau n° 2057). Ils concernent le personnel, les organismes de sécurité sociale, l'État. Les charges à payer correspondantes sont rattachées à ces différents postes principaux.

*Dettes sur immobilisations et comptes rattachés (ligne DZ)*. Cette ligne réunit les comptes fournisseurs d'immobilisations (**comptes 404, 405, 4084 et 4088 en partie**), les effets à payer correspondants et le compte de régularisation « Factures non encore parvenues ».

*Autres dettes (ligne EA)*. Cette ligne correspond au **compte 44**.

Le fond de concours à mettre en œuvre par les établissements ayant créé un SAIC statutaire paraît devoir être enregistré à ce compte. A cet égard, les précisions suivantes sont apportées.

---

<sup>10</sup> Ce compte figure à la ligne BZ du tableau 2050 ([cf. ci-dessus](#)).



## Le fonds de concours

(cf. le guide de la mise en place d'un SAIC, p. 55 et 56)

Deux situations sont à distinguer.

### 1°) L'établissement a créé juridiquement un SAIC

Dans ce cas, le dispositif du fonds de concours a vocation à s'appliquer. Le fonds de concours concerne la part des charges de personnel titulaire affecté à la réalisation des seuls contrats lucratifs gérés par le SAIC.

Pour bénéficier du reversement prévu par les textes (décret 2002-700 du 30 avril 2002, arrêté du 30 avril 2002 et instruction codificatrice n°03-047-A7-P-R du 03.09.2003,

[http://www.minefi.gouv.fr/Tresor\\_public/bocp/bocp0309/cd03047.htm](http://www.minefi.gouv.fr/Tresor_public/bocp/bocp0309/cd03047.htm),

instituait sous le code 38.2.6.327 un fonds de concours pour le remboursement par les établissements d'enseignement supérieur des dépenses de rémunération des personnels affectés dans les services d'activités industrielles et commerciales), l'établissement doit enregistrer la charge correspondante.

Cette charge ne doit pas être comptabilisée sur un compte de charge de personnel. Cependant, faute d'instruction interministérielle concernant les modalités pratiques de la procédure à suivre pour le fonctionnement de ce fonds, il est proposé de constater la charge par **un mandatement en charge à payer.**

Charges à comptabiliser sur le secteur lucratif.

Montant des salaires + charges patronales des personnels titulaires payés par l'Etat

Débit	6...		compte de charge
Crédit		4486	charges à payer

Il semble également possible de considérer que cette dépense constitue sur le plan fiscal une provision pouvant être comprise dans les charges déductibles de l'exercice pour calculer l'assiette de l'impôt.

En effet, cette dépense est probable : incertitude quant à la réalisation de cette charge en raison de l'absence d'instruction propre au domaine concerné.

### 2°) L'établissement n'a pas créé de SAIC

Aucune charge ne doit être supportée puisque l'établissement ne peut pas bénéficier du dispositif du fonds de concours. Autrement dit, la charge concernant le personnel titulaire n'a pas à apparaître en classe 6.

#### ■ Produits constatés d'avance (ligne EB)

Les produits constatés d'avance (**compte 487**) correspondent aux créances comptabilisées au cours de l'exercice (voire au cours d'exercices antérieurs) et afférentes à des biens non livrés ou à des prestations non encore fournies. *Un détail des produits figurant sur la ligne EB doit être joint en annexe.*

La partie **à moins d'un an** des produits constatés d'avance est mentionnée en renvoi (avec les dettes à échéance semblable), ligne EG.

#### ■ Ecarts de conversion actif (ligne ED correspondant au compte 477)

Les gains **potentiels** qui résultent des variations de valeur des avoirs, créances et dettes libellés en monnaies étrangères sont portés sur la ligne ED. Ils n'influencent pas le compte de résultat.

En revanche, ces gains doivent être pris en compte pour la détermination du résultat fiscal.

Cette dualité de traitement entraîne une correction extracomptable (ligne WQ du tableau n° 2058 A).



**Imprimés n° 2052 et 2053** : permettent de déterminer le résultat comptable de l'exercice (compte de résultat).

Le résultat comptable de l'exercice est présenté en liste sur deux tableaux consécutifs n° 2052 et n° 2053. Il est divisé en trois parties permettant de dégager :

- le résultat d'exploitation (tableau n° 2052, *ligne GG*) ;
- le résultat financier (tableau n° 2052, *ligne GV*) ;
- le résultat exceptionnel (tableau n° 2053, *ligne HI*).

La somme du résultat d'exploitation, du résultat financier et du résultat des opérations faites en commun donne *un résultat courant avant impôt* (tableau n° 2052, *ligne GW*).

Pour chacun de ces résultats, le solde est déterminé par la différence entre les produits et les charges de même nature (les montants négatifs sont inscrits entre parenthèses ou entre crochets).

Les produits et les charges sont présentés pour leur montant hors TVA après déduction des rabais, remises et ristournes accordés aux clients (dans le respect des règles de la comptabilité publique) ou obtenus des fournisseurs.

Lorsque le montant des réductions ne figure pas sur les factures, elles sont portées au compte « Rabais, remises et ristournes » qui est ensuite viré au compte de ventes ou achats à la clôture de l'exercice.

Enfin, les dotations aux amortissements et provisions, les reprises sur exercices antérieurs sont enregistrées suivant leur nature dans les comptes figurant dans les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel.



## Imprimé n° 2052 (compte de résultat - première partie)

### ● Produits d'exploitation (lignes FA à FR)

Ventes de marchandises. Le produit des reventes en l'état faites en France et à l'exportation est ventilé sur les lignes *FA et FB*. Les montants à porter sur ces lignes correspondent aux **comptes 707** (ventes de marchandises), **708** (produits des activités annexes, pour partie) et **7097** (rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement sur ventes de marchandises dans le respect des décisions adoptées en conseil d'administration).

Les produits des activités annexes sont ventilés entre cette rubrique et la rubrique production vendue.

Production vendue (lignes FD à FI). La production vendue est répartie entre les biens et les services. Les montants correspondants sont enregistrés aux **comptes 70** (sauf **707**, cf. ci-dessus, et **708 pour partie + 7097**).

Il est rappelé qu'en principe le **rattachement des produits** correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement s'effectue à la date de livraison des biens pour les ventes et opérations assimilées (remise matérielle pour les contrats assortis d'une clause de réserve de propriété) et à celle de l'achèvement des prestations pour les fournitures de services (cf. supra les précisions données in fine à propos du tableau n° 2050).

Les règles prévues par le Code général des impôts sont pratiquement semblables (cf. annexe 5).

En raison de cette harmonie entre les règles fiscales et les règles comptables, il ne doit être procédé à aucun retraitement en pratique.

Production vendue de biens (lignes FD, FE et FF). Doivent figurer sur ces lignes les ventes de biens produits ou transformés par l'établissement, la fourniture du logement. La production vendue de biens comprend également, le cas échéant, les ventes de produits résiduels (déchets et rebuts).

Les ports facturés aux clients ne sont pas normalement compris dans les ventes ; leur nature comptable dépend toutefois des clauses contractuelles. L'administration fiscale admet de ne pas les ajouter au montant des ventes lorsqu'ils ne font pas l'objet d'une facture séparée.

Les comptes concernés sont les **comptes 70 (hormis le compte 707, cf. ci-dessus) et le compte 708 pour partie**.

Production vendue de services (lignes FG, FH et FI). Elle comprend :

- les travaux, études et prestations de services ;
- ainsi que les produits des activités annexes : services exploités dans l'intérêt du personnel (cantines par exemple) ; commissions et courtages sur achats et sur ventes ; locations diverses ; mise à disposition du personnel facturée ; port et frais accessoires facturés (cf. ci-dessus).

S'agissant des travaux exécutés par un établissement pour lui-même, cf. ci-dessous, *ligne FN*.

Les comptes concernés sont les **comptes 70 (hormis le compte 707 ; cf. ci-dessus) et le compte 708 pour partie**.

### Chiffre d'affaires net (ligne FL)

Le chiffre d'affaires total est égal au montant HT des affaires réalisées par un établissement avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle. Il est ventilé entre « France » et « Exportations ».

Il s'ensuit que :

$$FL = FJ (FA + FD + FG) + FK (FB + FE + FH)$$



### Production stockée (ligne FM)

La différence entre le stock de clôture des produits fabriqués le cas échéant par un établissement ou en cours de fabrication et le stock d'ouverture constitue la production stockée (ou le déstockage si le montant en est négatif). Seule cette **variation** de la production stockée, qu'elle soit positive ou négative, est comprise dans les produits de l'exercice. Cette variation figure au **compte 713**.  
Pour les stocks d'approvisionnement et de marchandises, (cf. [lignes FT et FV](#)).

### Production immobilisée (ligne FN)

Ce compte enregistre la production de l'exercice conservée par l'établissement en vue de son immobilisation et enregistrée à son coût de production (**compte 72**). La contrepartie est inscrite au compte d'immobilisation concerné ou en immobilisations en cours.

### Subventions d'exploitation (ligne FO)

Les subventions de cette nature inscrites au **compte 74** sont à inclure purement et simplement dans les recettes de l'exercice au cours duquel elles sont définitivement acquises à l'établissement.

Elles comprennent notamment les **indemnités compensatrices pour insuffisance de prix de vente** et les **subventions destinées à faire face à des charges d'exploitation**, telles que les sommes perçues au titre de la dotation globale de fonctionnement ou du contrat quadriennal.

En ce qui concerne les **subventions d'investissement**, cf. [le tableau 2053, ligne HB](#).

### Reprises sur amortissements et provisions Transferts de charges (ligne FP)

Le montant des provisions est réajusté à la clôture de chaque exercice. Les diminutions (provisions devenues sans objet en tout ou partie) sont comptabilisées en reprises.

Doivent également être inscrites sur cette ligne *les charges d'exploitation portées à l'actif du bilan* en vue de leur étalement. Il en est ainsi en particulier des frais d'émission d'emprunts qui peuvent être étalés sur la durée de l'emprunt, sur le plan comptable comme sur le plan fiscal (cf. [tableau n° 2050, ligne CL](#)).

Cette ligne correspond aux **comptes 781 et 791**.

Le montant des transferts de charges est porté en renvoi 9 au bas du [tableau n° 2053](#).

### Autres produits (ligne FO)

Cette ligne regroupe les produits d'exploitation qui n'entrent pas dans le calcul de la valeur ajoutée : redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires. En principe, les revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles doivent également être inscrits sur cette ligne. Toutefois, les EPSCP n'ont pas à prendre en considération ces revenus dès lors qu'ils bénéficient d'une exonération au titre de leurs revenus patrimoniaux (CGI, art. 206.5 ; cf. la doc. adm., [série 4 H 1162](#) et [série 4 H 1353](#) ainsi que [l'annexe 6](#)).

Le compte concerné est le **compte 75 (sauf 755)**.

Les produits de la propriété industrielle limitativement énumérés par l'article 39 terdecies.1 du CGI peuvent bénéficier du [régime des plus-values à long terme](#).

Le montant des produits nets partiels sur **opérations à long terme** est porté en renvoi au bas du [tableau 2053](#), ligne HO. Pour les produits de **locations immobilières**, cf. ci-dessous.

Le montant des redevances pour concessions de brevets ou de licences est porté en renvoi 11 au bas du [tableau n° 2053](#), ligne A3.





### *Total des produits d'exploitation (ligne FR)*

Lorsque ce total comprend des produits de **locations immobilières**, ceux-ci doivent être portés distinctement en renvoi sur le [tableau n° 2053](#), ligne HY.

### ■ **Charges d'exploitation( lignes FS à GF)**

#### *Achats de marchandises - Variation de stock (lignes FS et FT)*

Seuls sont enregistrés sur la ligne FS les achats de biens **destinés à la revente** en l'état.

Le coût d'acquisition des marchandises comprend :

- les droits de douane,
- le cas échéant, les frais accessoires d'achat payés à des tiers lorsqu'ils peuvent être rattachés de façon certaine aux achats correspondants : frais de transport, commissions, assurances, impôts et droits indirects, à l'exclusion des frais financiers et, en principe, des frais de stockage. Ces frais sont normalement inscrits au compte « Autres charges externes » (ligne FW) ou au compte « Impôts, taxes» (*ligne FX*).

Les achats sont comptabilisés **hors taxes** (le compte de résultat doit être tenu hors TVA).

Les **réductions** obtenues sur achats (rabais, remises et ristournes) qui n'ont pas été portées sur les factures d'achat sont virées du **compte 609** au compte d'achat à la clôture de l'exercice.

La ligne FS correspond **aux comptes 607 et, le cas échéant, 608 (frais accessoires) et 6097 (réductions)** du PCG.

**La différence** entre le **stock de clôture** des marchandises et le stock d'**ouverture** est comprise dans les charges d'exploitation, ligne FT.

Les stocks de clôture et d'ouverture ne sont pas mentionnés directement au compte de résultat, seule la variation est enregistrée.

La **diminution** du niveau du stock (variation négative) vient en augmentation des charges d'exploitation ; au contraire, l'**augmentation** du niveau du stock (variation positive) vient en diminution des charges d'exploitation (montant indiqué entre parenthèses ou entre crochets).

*Lignes FT : **Le compte concerné est le 6037.***

#### *Achats de matières premières - Variation de stock (lignes FU à FV)*

Figurent sur la ligne FU (**comptes 601, 602, 608 et 609**) les achats :

- de matières premières : objets et substances destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ;
- d'approvisionnements : objets et substances achetés pour la production des biens et services à vendre ou à immobiliser (matières et fournitures consommables autres que les matières premières, combustibles, produits d'entretien, fournitures d'atelier, de magasin, de bureau, emballages perdus ou récupérables mais non identifiables).

Sur la détermination du coût d'acquisition, [cf. ci-dessus](#).

La **différence** entre le **stock de clôture** des matières premières et approvisionnements et le stock d'**ouverture** est comprise dans les charges d'exploitation.

L'enregistrement de la variation - positive ou négative - s'effectue (ligne FV) dans les mêmes conditions que pour les marchandises ([cf. ci-dessus](#)).



### Autres achats et charges externes (ligne FW)

Cette ligne regroupe d'une part, les achats non stockés de matières, fournitures, d'études et prestations de services (c'est-à-dire ceux qui ne figurent pas sur les lignes FS et FU), d'autre part les charges externes.

#### ▪ Les charges externes

Elles regroupent la totalité des services achetés par l'établissement (y compris la sous-traitance) pour les besoins de ses activités lucratives :

- achats d'études et de prestations de services, de matériel, d'équipements et de travaux incorporés directement aux ouvrages et aux produits (sous-traitance) ;
- sous-traitance générale, redevances de crédit-bail mobilier et immobilier, locations, entretien et réparations, primes d'assurances, études et recherches ;
- frais de personnel extérieur à l'établissement, commissions et honoraires, publicité, transports, déplacements, frais postaux et services bancaires.

Ces charges sont inscrites aux **comptes suivants : 604, 605, 606 ; 6084 à 6086 (lorsque les frais accessoires sont rattachés à ces comptes) ; 6094 à 6096 (rabais, remises et ristournes obtenus sur achats) ; 61 et 62 (services extérieurs).**

Les redevances de **crédit-bail** mobilier et immobilier sont également mentionnées en renvoi, respectivement sur les lignes HP et HQ du [tableau n° 2053](#).

Figurent également sur cette ligne les **dons** faits aux organismes d'intérêt général dont la déduction est autorisée dans certaines limites par l'article 238 bis du CGI dès lors qu'ils présentent un caractère courant. Ils font, par ailleurs, l'objet d'une mention distincte sur la ligne HX du tableau 2053 en renvoi 6 bis. Pour les dons à caractère exceptionnel, il convient de se reporter à la ligne HE du tableau 2053.

### Impôts, taxes et versements assimilés (ligne FX)

Qu'ils soient ou non déductibles, tous les impôts et taxes qui constituent une charge de l'exercice sont mentionnés sur la ligne FX (**compte 63**) à l'exception :

- de **l'impôt sur les sociétés**, de l'imposition forfaitaire annuelle, de la contribution additionnelle sur l'IS prévue à l'article 235 ter ZA du CGI et de la contribution sociale sur les bénéficiaires des sociétés prévue à l'article 235 ter ZC du CGI ([cf. la publication de l'AMUE du 2 mars 2004 à cet égard](#)). L'IS, l'IFA et les contributions additionnelles sont portés sur la [ligne HK du tableau 2053](#). Ils devront en outre être mentionnés sur la ligne WK du tableau n° 2058 A afin d'être réintégrés au résultat comptable pour la détermination du résultat fiscal ;
- de la **TVA** et des taxes assimilées (le compte de résultat étant tenu hors TVA) ;
- des **droits d'enregistrement** de l'exercice portés en frais d'acquisition des immobilisations et amortis sur une durée maximale de cinq ans ;
- des **droits de douane** payés pour l'acquisition des immobilisations, qui constituent un élément du prix de revient de ces dernières et non une charge d'exploitation. La même solution s'applique pour les droits de douane afférents aux achats de marchandises ([cf. ci-dessus](#)) ;
- des impôts de **caractère exceptionnel** (rappels, pénalités, amendes fiscales et pénales) qui sont enregistrés sur le [tableau n° 2053, ligne HE \(cf. infra\)](#). Les **impôts non déductibles** doivent être réintégrés au résultat imposable par inscription sur la [ligne WQ du tableau n° 2058 A](#) (sauf l'IS, l'IFA et les contributions additionnelles ainsi que cela est indiqué ci-dessus).

### Salaires et traitements (ligne FY)

Cette rubrique correspond au compte « Rémunérations du personnel » (**Compte 641**).

Doivent y être mentionnées toutes les rémunérations allouées à l'ensemble du personnel non titulaire (contractuel) au cours de l'exercice.

Ces charges de personnel constituent une charge comptable de **l'exercice** au cours duquel l'activité exercée est génératrice d'une dette de l'établissement.



Il en est de même sur le plan fiscal. Les rémunérations dues à la clôture de l'exercice en vertu d'un engagement ferme de l'établissement peuvent notamment être déduites soit sous forme de provisions, soit à titre de charges à payer.

Il est à noter en outre que des **rappels de salaires** alloués à raison du travail accompli au cours d'années antérieures sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel la décision de versement a été prise par les organes sociaux (CE, 28/07/1999, n° 172200).

Les rémunérations s'entendent du montant principal auquel s'ajoutent les congés payés, les suppléments familiaux, les indemnités diverses et les remboursements forfaitaires ainsi que, le cas échéant, les indemnités de préavis et de licenciement.

En revanche, les taxes et participations assises sur les salaires (taxe sur les salaires, participations à la formation professionnelle continue, etc.) figurent, quant à elles, parmi les impôts et taxes ([ligne FX](#)).

Les indemnités de **congés payés** acquises aux salariés à la clôture de l'exercice sont normalement déductibles du résultat fiscal comme du résultat comptable.

Les **gratifications** ou participations prélevées sur les résultats de l'exercice aux fins d'être réparties au personnel seulement au cours de l'exercice suivant sont déductibles, si un **engagement ferme a été pris et porté à la connaissance des intéressés antérieurement à la clôture de l'exercice** considéré quant au principe de leur versement, de telle sorte qu'il en résulte une **dette certaine**.

Lorsque le montant des versements à effectuer est définitivement arrêté, ils constituent des **charges à payer**. Dans le cas où le mode de calcul de ces compléments de rémunération est connu à la clôture de l'exercice, leur montant n'étant pas exactement déterminé, ils peuvent donner lieu à la constitution de **provisions** ([cf. ci-dessous](#)).

#### NOTA :

*Charges à payer et provisions : une divergence entre la doctrine comptable et la doctrine fiscale (cf. tableau n° 2058-B, 3<sup>ème</sup> partie, cadre III)*

La doctrine fiscale a une conception des charges à payer moins large que celle proposée par la doctrine comptable.

Pour pallier cette difficulté, l'établissement doit donc en pratique produire un relevé détaillé, annexé à sa déclaration de résultat, mentionnant les charges qui sont sur le plan comptable considérées comme des charges à payer mais qui répondent à la définition fiscale des provisions pour charges<sup>11</sup>.

Les dépenses qui sont susceptibles d'être provisionnées en franchise fiscale se distinguent essentiellement de celles qui correspondent à des charges à payer par l'**incertitude** quant à la réalisation de la charge correspondante ou par l'**imprécision** qui s'attache au montant de celle-ci.

La distinction opérée sur un plan fiscal repose sur les éléments suivants.

- Une **provision** peut être comprise dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt :
  - lorsque des faits précis, à la clôture d'un exercice, rendent **probable** la réalisation au cours d'un exercice suivant, de pertes ou de charges déductibles par nature ;
  - ou lorsque des pertes ou des charges, également déductibles par nature, dont la survenance au cours d'un exercice ultérieur peut être tenue pour certaine dans son principe en raison de faits précis intervenus ou d'engagements formels pris pendant la durée de l'exercice, demeurent cependant **indéterminées quant à leur montant**.
- En revanche, la création d'un compte de « **charges à payer** » à la clôture d'un exercice déterminé suppose l'existence d'une dette **certaine dans son principe et déterminée quant à son montant**.

<sup>11</sup> Un état des provisions est également prévu par l'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 (chapitre 9).



Une **dette** peut être tenue :

- pour certaine dans son principe, lorsque la créance née corrélativement dans le patrimoine de l'autre contractant est acquise à ce dernier, autrement dit, lorsque les parties au contrat sont inconditionnellement d'accord sur la chose (bien ou service) et sur le prix ;
- pour déterminée quant à son montant, lorsqu'elle est liquidable, c'est-à-dire quand elle est susceptible d'être chiffrée avec précision compte tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation.

Tel est le cas, notamment :

- des **loyers** échus et non encore payés ;
- des **intérêts** échus ou courus et non encore payés ;
- des **impôts** mis en recouvrement au cours de l'exercice et qui ne seront payés qu'au cours de l'exercice suivant.

#### Charges sociales (ligne FZ)

Sont enregistrées sous cette ligne les cotisations versées aux organismes de prestations sociales (Urssaf, Assédic, caisses et mutuelles...) du personnel non titulaire. Il s'agit aussi bien des charges sociales **obligatoires** (assurances sociales, prestations familiales, accidents du travail, cotisations aux mutuelles et aux caisses de retraite, prestations familiales et retraites versées directement) que des charges sociales **facultatives** (versements à des œuvres et comités).

Ces charges, qui sont inscrites aux comptes **645, 647 et 648** sont déductibles du bénéfice imposable.

Il s'agit des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, du régime de retraite et de prévoyance.

#### Dotations d'exploitation (lignes GA à GD).

##### Amortissements sur immobilisations (Ligne GA). Compte 6811.

Ne sont mentionnées sur cette ligne, ni les dotations financières aux amortissements (cf. ligne GQ), ni les dotations exceptionnelles aux amortissements (cf. ligne HG).

En cas d'**amortissement dérogatoire**, seul l'amortissement technique traduisant la dépréciation de l'élément d'actif est mentionné sur la ligne GA. L'amortissement dérogatoire figure parmi les dotations exceptionnelles (ligne HG).

S'agissant de la présentation dans les tableaux comptables, les amortissements apparaissent (abstraction faite du tableau des amortissements n° 2055 examiné plus loin) :

- à la ligne GA du tableau n° 2052 en ce qui concerne les dotations de l'exercice aux amortissements techniques ;
- et à la colonne 2 du tableau n° 2050 (actif du bilan).

Les amortissements dérogatoires sont mentionnés parmi les provisions réglementées (ligne DK du tableau n° 2051) et suivis sur le tableau n° 2055 (cadre C).

Du point de vue fiscal, le tableau n° 2058 A enregistre les amortissements non déductibles ; les amortissements comptabilisés en l'absence de bénéfices sont mentionnés sur le tableau 2058 B.

##### Provisions sur immobilisations (ligne GB). Compte 6816.

Qu'elles soient ou non déductibles, les provisions pratiquées sont portées à la ligne GB dès lors qu'elles sont constituées pour la dépréciation des immobilisations non amortissables et, exceptionnellement, des immobilisations amortissables.



Ne doivent pas figurer sur cette ligne les dotations aux provisions **sur actif circulant** (cf. ligne GC), pour **risques et charges**<sup>12</sup>, sur **immobilisations financières** (cf. [ligne GQ](#)) ainsi que les dotations aux **provisions réglementées** (cf. [ligne HG du tableau 2053](#)).

#### *Provisions sur actif circulant (ligne GC)*

Cette ligne ne concerne que les dotations aux provisions pour dépréciation des **stocks et en-cours** ainsi que des **créances clients** ([compte 6817](#)).

Les provisions **exceptionnelles** sont mentionnées sur le [tableau n° 2053, ligne HG](#). Pour ce qui concerne la dépréciation des **titres de placement**, cf. [ligne GQ](#)

#### *Provisions pour risques et charges (ligne GD)*

Cette ligne correspond au [compte 6815](#).

#### *Autres charges (ligne GE)*

Sont regroupées sur cette ligne les charges de gestion courante qui ne figurent pas déjà sur une autre ligne des charges d'exploitation (FS à GD).

Il s'agit notamment ([compte 65 sauf 655](#)):

- des **redevances pour concessions**, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires ; ces redevances peuvent toutefois constituer, dans certaines conditions, le prix d'acquisition d'un élément incorporel d'actif (cf. [le nota ci-après](#)) : elles doivent alors être immobilisées [ligne AF du tableau 2050](#). Leur montant est porté en renvoi 12 au bas du tableau n° 2053, ligne A4 ;
- des **pertes sur créances** irrécouvrables lorsqu'elles présentent un caractère habituel eu égard à l'activité concernée de l'établissement.

#### NOTA :

#### *Constituent des immobilisations incorporelles les droits de la propriété industrielle acquis ou créés (brevets, marques, procédés...).*

En outre, les **redevances** versées pour la **concession** de ces droits ainsi que les **versements** effectués dans le cadre de **contrats de nature diverse doivent être immobilisés** lorsque la concession ou les droits attachés au contrat réunissent les trois caractéristiques suivantes :

- représenter une **source régulière de profits**, ce qui implique que l'établissement puisse escompter la poursuite du contrat pendant une période suffisamment longue ;
- être dotés d'une  **pérennité** suffisante ;
- être susceptibles de faire l'objet d'une **cession**.

Ainsi, sont regardés comme des immobilisations incorporelles dès lors qu'ils respectent les trois critères énumérés ci-dessus :

- la concession d'une **licence exclusive d'exploitation d'un procédé de fabrication** (CE, 12/02/1988, n° 62547 ) ou **de marques**. D'une manière générale, l'immobilisation de tels contrats suppose qu'ils présentent un caractère exclusif, au moins sur une région donnée,

<sup>12</sup> L'avis CNC 00-01 du 20-4-2000 (adopté par le règlement CRC 00-06 du 7-12-2000) applicable à titre obligatoire aux exercices clos ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002 définit la provision pour risques et charges comme un **passif** dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG art. 212-3 nouveau). Le passif est lui-même défini comme un élément du patrimoine d'une entreprise ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire comme une **obligation** de l'entreprise à l'égard d'un **tiers** dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une **sortie de ressources** au bénéfice de ce tiers, **sans contrepartie** au moins équivalente attendue de celui-ci (PCG art. 212-1 nouveau).

Il est à noter que la nouvelle exigence comptable **d'absence de contrepartie** émanant du tiers envers lequel l'entreprise est tenue n'est pas prévue sur le plan fiscal.

En outre, l'attention est appelée sur le fait que l'administration et le Conseil d'État englobent dans la notion de provision des dettes potentielles qui relèvent, en comptabilité, des charges à payer ou dettes provisionnées (sur cette divergence et ses conséquences, cf. [le nota relatif à la ligne FY](#)).



qu'ils soient consentis pour une durée suffisamment longue et confèrent au concessionnaire la faculté de céder ses droits à des tiers (CE, 21/08/1996, n° 154488). En ce qui concerne l'immobilisation de droits non exclusifs, cf. toutefois l'arrêt du CE du 30/11/1998, n° 18152 ;

- un **accord de coexistence de marques** dès lors qu'il est conclu sans limitation de durée et autorise la partie versante à céder l'engagement de non-concurrence de l'autre partie (CAA Paris, 01/03/2001, n° 97-2017) ;

- un **contrat de fourniture** couvrant une période assez longue (CE, 10/02/1989, n° 96431) ;

En revanche, ne présentent pas le caractère d'élément incorporel d'actif (ou n'ont pas pour contrepartie l'acquisition d'un tel élément) :

- une **simple promesse de concession** de licence d'exploitation (CE, 26/10/1983, n° 39830) ;
- un **contrat de distribution conclu pour une brève durée** (un an ou six mois) et renouvelable par tacite reconduction, dès lors qu'il peut prendre fin à chaque échéance à la seule initiative du cocontractant et sans indemnité (CE, 14/04/1995, n° 121832). À cet égard, la seule circonstance que les droits de l'établissement ont en pratique été maintenus pendant une longue période n'est pas suffisante en elle-même pour considérer qu'ils constituent une immobilisation incorporelle.

### Cas des frais de recherche et de conception de logiciel (cf. annexe 8).

#### Total des charges d'exploitation (ligne GF)

Le montant à indiquer sur cette ligne est égal au total des sommes figurant sur les lignes FS à GE.

Les **charges** d'exploitation afférentes à des **exercices antérieurs**, qui sont comprises dans le montant indiqué sur la ligne GF sont mentionnées globalement sur le [tableau n° 2053](#), ligne 1 H, et ventilées au pied du même tableau, en renvoi 8.

#### Opérations en commun (lignes GH et GI)

Les résultats des opérations réalisées dans le cadre de **sociétés en participation** sont mentionnés sous cette rubrique :

- ligne GH (**compte 755**), le bénéfice attribué à l'établissement (associé non gérant), ou la perte transférée par l'établissement (associé gérant), vient en augmentation (le montant est toujours positif) du bénéfice d'exploitation ou en diminution de la perte d'exploitation figurant sur la ligne GG ;
- ligne GI (**compte 655**), la perte incombant à l'établissement (associé non gérant), ou le bénéfice transféré par l'établissement (associé gérant), vient en diminution (le montant est toujours négatif) du bénéfice d'exploitation ou en augmentation de la perte d'exploitation figurant sur la ligne GG.

#### ● **Produits financiers (lignes GJ à GP)**

Sont notamment inscrits en produits financiers, les gains de change (**compte 766**) consécutifs aux opérations faites en monnaies étrangères, ainsi que les produits nets constatés à l'occasion de la cession des valeurs mobilières de placement.

#### Produits de participations (ligne GJ)

Sont mentionnés sur cette ligne les revenus provenant de participations détenues par l'établissement et encaissés à la clôture de l'exercice (**compte 761**).

Pour ce qui concerne la définition des participations, [cf. supra](#) (tableau 2050).

Pour la détermination du résultat imposable, certains produits des valeurs mobilières (titres de participation et titres de placement) sont déduits de manière extracomptable ([tableau 2058 A](#)) lorsqu'une société passible de l'IS perçoit des revenus qui ouvrent droit au régime des sociétés mères



et filiales et qu'elle entend opter pour leur exonération<sup>13</sup>. Autrement dit, les sociétés qui ont la qualité fiscale de **société mère** ont la possibilité de retrancher de leur bénéfice imposable le montant des dividendes reçus de leur filiale.

Abstraction faite de ce régime particulier des sociétés mères, les revenus mobiliers encaissés par les sociétés passibles de l'IS demeurent inclus dans le bénéfice imposable, mais les sociétés peuvent imputer sur l'impôt dont elles sont redevables soit le crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source opérée sur les revenus, soit l'avoir fiscal auquel ils ouvrent droit.

La ligne GJ enregistre également les bénéfices perçus par l'établissement à raison des parts détenues dans des sociétés de personnes et groupements assimilés (GIE notamment).

**En comptabilité**, les résultats des sociétés de personnes et assimilées ne sont appréhendés par leurs membres que si une décision de distribution est intervenue. À la date de l'arrêté de compte de la personne morale, les membres ne passent aucune écriture (sauf affectation systématique des bénéfices), l'associé ne comptabilise que les bénéfices distribués ou, s'il a connaissance de la décision de distribution, la créance acquise de ce fait. À l'inverse, la constatation de pertes ou la contribution aux pertes réclamées à l'associé ne peut pas se traduire par l'enregistrement d'une charge. Seule une provision pour dépréciation est susceptible d'être constituée dans le cas où la valeur probable de négociation des titres est inférieure à son coût de revient.

Sur le **plan fiscal**, au contraire, chaque participant est personnellement soumis à l'impôt à raison de sa part dans les bénéfices réalisés par la société, même si ces bénéfices ne sont pas appréhendés en proportion de leurs droits. Cette quote-part de bénéfice (ou du déficit) est constatée sur le [tableau 2058 A \(ligne WL ou WT\)](#). En cas de distribution, la part du résultat enregistrée dans les produits financiers et déjà imposée doit être extournée de manière extracomptable ([tableau 2058 A, ligne XG](#)).

#### *Valeurs mobilières et créances (ligne GK)*

Cette rubrique regroupe les revenus des titres inscrits au bilan sur la ligne BD ([cf. supra, tableau 2050](#)). Elle correspond au **compte 762**.

#### *Autres intérêts et produits assimilés (ligne GL)*

Les « autres intérêts » comprennent notamment les intérêts de prêts et comptes courants débiteurs, les escomptes obtenus ainsi que les produits des bons du Trésor et des titres de créances négociables (**comptes 763, 764, 765 et 768**).

Sont également à porter sur la ligne GL les produits de **valeurs mobilières de placement** inscrites au bilan n° 2050 sur la ligne CD ([cf. supra](#)). Les modalités de rattachement des produits de placement à revenu fixe sont identiques en comptabilité et en fiscalité.

**NOTA** : les produits mentionnés sur les [lignes GJ à GL](#) qui concernent des entreprises liées doivent être également mentionnés sur la ligne 1 J du tableau 2053 au renvoi 5.

#### *Reprises sur provisions et transferts de charges (ligne GM)*

Cette ligne concerne les provisions initialement déduites du résultat financier ([ligne GQ](#)) qui sont rapportées en tout ou partie au résultat de l'exercice (**compte 786**) ainsi que les charges financières transférées dans un autre compte (**compte 796**), par exemple, lorsqu'elles sont portées à l'actif.

<sup>13</sup> Le **régime spécial des sociétés mères** permet aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés qui détiennent au sein d'une filiale française ou étrangère une participation au moins égale à 5 % de déduire de leurs résultats imposables le montant total des dividendes et autres produits perçus en leur qualité d'actionnaire au cours de l'exercice, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges de 5 % du montant total du produit perçu, crédit d'impôt compris.

Corrélativement, les **avoids fiscaux** et **crédits d'impôt** attachés à ces produits ne sont pas imputables sur l'impôt sur les sociétés. Ils pourront s'imputer sur le **précompte** dont la société mère sera passible du chef de la **redistribution** des produits considérés.

Le régime des sociétés mères est optionnel. L'exercice de cette **option**, qui concerne tous les titres d'une société distributrice, résulte de la déduction des revenus en cause sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal (voir sur ce point notre guide, à paraître ultérieurement, consacré à l'établissement des déclarations de résultats de l'exercice 2002).



### *Différences positives de change (ligne GN)*

Les règlements relatifs aux **créances et dettes** libellées en **monnaie étrangère** sont comparés aux valeurs historiques d'origine et entraînent la constatation de gains (ou de pertes, cf. [ligne GS](#)) comptabilisés au compte « Gains de change » (**compte 766**). La compensation avec les différences négatives est, en principe, interdite sauf circonstances particulières.

Pour la détermination du résultat fiscal, il y a lieu d'extourner les gains pris en compte à la clôture des exercices précédents.

La ligne GN comprend également les écarts positifs de conversion existant à la clôture de l'exercice sur les **liquidités et disponibilités en devises**.

### *Cessions de titres de placement (ligne GO)*

Doivent être portés sur cette ligne les **produits nets** (c'est-à-dire la différence entre le prix de cession et la valeur comptable) résultant de la cession des valeurs mobilières de placement inscrites au bilan sur la ligne CD ([cf. tableau 2050](#)).

Contrairement à la solution retenue pour les autres titres immobilisés ([cf. tableau 2053, ligne HB](#)), seul le **résultat** de la cession est enregistré (et non ses composantes : prix de cession et valeur comptable), l'annulation des provisions éventuellement constituées est à inscrire sur la ligne GM « Reprises sur provisions ».

### *Total (ligne GP)*

Le montant à indiquer sur cette ligne est égal au total des sommes figurant sur les lignes GJ à GO.

### ● **Charges financières (lignes GQ à GU)**

Elles comprennent notamment, outre les charges d'intérêt, les escomptes accordés, les pertes de change consécutives aux opérations faites en monnaies étrangères, les charges nettes constatées à l'occasion de la cession de valeurs mobilières de placement.

### *Dotations aux amortissements et provisions (ligne GQ)*

Il convient notamment de mentionner sur cette ligne les dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations (**compte 686**).

Pour les emprunts émis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993, des modalités particulières de déduction des primes doivent être mises en œuvre pour la détermination des résultats imposables lorsqu'elles excèdent 10 % des sommes initialement mises à la disposition de l'emprunteur. Ces règles sont compatibles avec celles prévues sur le plan comptable.

Les dotations aux provisions pour risques et charges financières ainsi qu'aux provisions pour dépréciation des titres de participations et valeurs mobilières de placement doivent également figurer sur cette ligne.

Les dotations aux provisions pour dépréciation des titres de participation et des valeurs mobilières de placement relèvent, pour certaines d'entre elles, du régime des moins-values à long terme pour la détermination du **résultat imposable**. Elles sont alors suivies sur le [tableau n° 2059 C](#).

### *Intérêts et charges assimilées (ligne GR)*

Cette ligne regroupe les intérêts des prêts et avances, les escomptes accordés, les frais de crédit sur les dettes commerciales ainsi que les frais de recouvrement (**comptes 661, 664, 665 et 668**).

La quote-part des **frais d'escompte** correspondant à des intérêts peut être comprise en totalité parmi les charges financières de l'exercice au cours duquel ils sont exposés, même s'ils se rapportent à des effets non échus à la clôture de l'exercice. En effet le PCG traite l'escompte comme une cession de créance.

Toutefois, le Conseil d'État a jugé au contraire que les frais résultant de l'opération de remise à l'escompte d'effets de commerce constituent des charges déductibles **de l'exercice** au cours duquel ils ont couru, confirmant ainsi la doctrine administrative (CE, 01/06/2000, n° 157650). Dès lors, les





intérêts payés lors de la remise à l'escompte mais correspondant à la période comprise entre la clôture de l'exercice et la date d'échéance de l'effet doivent être réintégrés sur le [tableau n° 2058 A](#) et seront déduits de manière extracomptable de l'exercice suivant (cf. infra).

Les **pertes** enregistrées sur les **marchés à terme d'instruments financiers** doivent, semble-t-il, également figurer ligne GR. Les divergences entre leur régime fiscal et leur traitement comptable donnent lieu à rectifications sur [le tableau n° 2058 A](#).

Les charges mentionnées sur la ligne GR qui concernent des entreprises liées doivent être également indiquées sur la ligne 1 K du tableau n° 2053 en renvoi 6.

#### *Différences négatives de change (ligne GS)*

Les **règlements** relatifs aux créances et dettes libellées en monnaie étrangère sont comparés aux valeurs historiques d'origine et entraînent la constatation de pertes (ou de gains. [cf. ligne GN](#)) comptabilisées au compte « Pertes de change » (**compte 666**). La compensation avec les différences positives est, en principe, interdite. Pour la détermination du résultat fiscal, il convient de réintégrer la perte déjà prise en compte à la clôture des exercices précédents.

#### *Cessions de titres de placement (ligne GT)*

Ne sont mentionnées sur cette ligne que les seules cessions de valeurs mobilières de placement inscrites au bilan n° [2050 sur la ligne CD](#) (**compte 667**).

Il s'agit de la charge nette, c'est-à-dire la différence entre le prix de cession et la valeur comptable, contrairement à la solution retenue pour les titres immobilisés ([cf. ligne HB du tableau 2053](#)).

#### *Total (ligne GU)*

Le montant à indiquer sur cette ligne est égal au total des sommes figurant sur les lignes GQ à GT.



## Imprimé n° 2053 (compte de résultat - deuxième partie)

### ● Produits exceptionnels (lignes HA à HN)

#### *Opérations de gestion (ligne HA)*

Cette ligne, qui correspond au **compte 771**, regroupe, pour l'essentiel les pénalités perçues par l'établissement, les rentrées sur créances amorties, les libéralités et subventions d'équilibre reçues, les dégrèvements d'impôts (autres que d'impôt sur les sociétés et des contributions prévues aux articles 235 ter ZA et 235 ter ZC du CGI).

Les produits exceptionnels sur exercices antérieurs sont inclus dans les produits mentionnés sur la ligne HA.

#### *Opérations en capital (ligne HB)*

Y sont mentionnés (**comptes 775, 776, 777, 778**) :

- 1° **les produits** (prix de cession) **des cessions** des éléments d'actif (immobilisations incorporelles, corporelles et financières). Le résultat des cessions d'éléments de l'actif est enregistré séparément (c'est-à-dire prix de cession, ligne HB d'une part, et valeur comptable, ligne HF d'autre part) et n'apparaît pas directement. Les plus-values provenant de la cession de titres de placement sont portées en revanche, pour leur montant net au tableau 2052 ([ligne GO](#)) ;
- 2° la **quote-part des subventions d'investissement** virée au résultat de l'exercice. Il s'agit de subventions accordées par l'État, les collectivités publiques ou par des tiers en vue d'acquérir ou de créer des immobilisations ou de financer des activités à long terme.

Les subventions sont inscrites au moment de leur octroi au compte subventions d'investissement figurant au passif du bilan ([ligne DJ du tableau 2051](#)). Elles sont rapportées, de manière échelonnée, au résultat pour une somme égale au montant de la dotation aux amortissements des immobilisations qu'elles financent. Les subventions partielles peuvent faire l'objet d'une réintégration étalée, au prorata des amortissements constatés. Ce système s'apparente étroitement à celui prévu à l'article 42 septies du CGI. Si cet article n'est pas applicable (autrement dit, la subvention est imposable immédiatement et intégralement), il y a lieu de procéder aux corrections extracomptables nécessaires sur le [tableau n° 2058 A](#) ;

- 3° Les autres produits exceptionnels.

#### *Reprises sur provisions et transferts de charges (ligne HC)*

Sont regroupées sur la ligne HC (**comptes 787 et 797**) :

- d'une part, les reprises sur provisions réglementées (devenues imposables), notamment les amortissements dérogatoires (voir n° 210), les provisions spéciales de réévaluation et les provisions pour hausse des prix (**compte 787**);
- d'autre part, les charges exceptionnelles qui sont transférées sous un autre compte (**compte 797**).

#### *Total des produits exceptionnels (ligne HD)*

Le détail de ces produits doit être fourni au pied du tableau en renvoi 7, colonne de droite ou, le cas échéant, sur un état similaire joint en annexe.



## ● Charges exceptionnelles

### *Opérations de gestion (ligne HE)*

Sont regroupés sur la ligne HE qui correspond au **compte 671** :

- les **pénalités** (notamment sur marchés) et **amendes** fiscales et pénales (**comptes 6711 et 6712**). Les amendes pénales ne sont pas à comprendre, sauf exception, dans les charges dans la mesure où elles ont un caractère personnel. Certaines sanctions sont exclues expressément du droit à déduction (par exemple, infraction aux dispositions régissant la liberté des prix et de la concurrence). En particulier, toutes les pénalités de nature fiscale doivent être rapportées au résultat imposable, [ligne WJ de l'imprimé n° 2058 A](#) ;
- les **dons**, libéralités et subventions accordés au cours de l'exercice (**comptes 6713 et 6715**).  
S'ils présentent un caractère courant et sont comptabilisés en charges d'exploitation, ils peuvent être inscrits à la ligne FW du tableau 2052 (pourboires aux livreurs par exemple, ou dépenses de mécénat).  
Les dons aux **organismes d'intérêt général**, dont la déduction est autorisée dans certaines limites par l'article 238 bis du CGI doivent faire l'objet d'une mention distincte sur la ligne HX, en renvoi 6 bis ;
- les **créances devenues irrécouvrables** dans l'exercice ainsi que celles **abandonnées** (**compte 6714**) ;
- les **rappels d'impôts** (autres que ceux relatifs à l'impôt sur les bénéfices et aux contributions prévues aux articles 235 ter ZA et 235 ter ZC du CGI) (**compte 6717**).

### *Opérations en capital (ligne HF)*

Les valeurs comptables (valeur d'origine diminuée des amortissements autres que dérogatoires) des éléments cédés au cours de l'exercice (immobilisations incorporelles, corporelles et financières) sont portées sur la ligne HF (**comptes 675 et 678**).

Les provisions pour dépréciation qui avaient pu être constituées sont rapportées au résultat ligne FP ou HC selon qu'elles ont un caractère courant ou exceptionnel, le prix de cession de l'élément est enregistré ligne HB.

### *Dotations exceptionnelles aux amortissements et aux provisions (ligne HG)*

Cette ligne (**compte 687**) regroupe :

- d'une part, les dotations aux **amortissements exceptionnels** des immobilisations (dépréciation revêtant un caractère exceptionnel et définitif) ;
- d'autre part, les dotations aux **provisions réglementées** : provision pour hausse des prix, pour implantations à l'étranger et amortissements dérogatoires.

### *Total (ligne HH)*

Le détail de ces charges doit être fourni au pied du tableau en renvoi 7, colonne de gauche ou, le cas échéant, sur un état similaire joint en annexe.



### ● Participation des salariés (ligne HJ)

Cette rubrique concerne les sommes acquises au cours de l'exercice par les salariés au titre de la participation des salariés aux résultats.

Les sommes inscrites sur cette ligne correspondent aux droits des salariés nés au cours de l'exercice (**compte 691**). Pour la détermination du résultat fiscal, la déduction porte sur les sommes inscrites à la réserve spéciale et correspondant aux droits nés au cours de l'exercice précédent : une correction est donc nécessaire.

**Les EPSCP ne sont pas concernés.**

### ● Impôt sur les bénéfices (ligne HK)

Cette ligne concerne l'impôt sur les sociétés, l'imposition forfaitaire annuelle, la contribution additionnelle prévue à l'article 235 ter ZA du CGI, ainsi que la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés prévue à l'article 235 ter ZC du CGI (comptabilisées au **compte 6952**). **Leur montant, qui n'est pas déductible**, est mentionné sur [le tableau n° 2058 A, ligne WK](#).

En cas d'exercice déficitaire, figure le cas échéant, sur cette ligne, le montant de la **créance sur le Trésor** née de l'option pour le **report en arrière des déficits** (entre parenthèses ou crochets) qui doit être comptabilisée au **compte 699**.

Par analogie avec cette solution et en l'absence de doctrine comptable officielle, on peut penser que devraient également être enregistrés à ce compte le crédit d'impôt recherche et le crédit d'impôt formation, ces créances d'impôt étant déduites de manière extra-comptable sur le [tableau n° 2058 A, ligne XG](#). [La notice n° 2032](#) préconise également cette solution.

Les **totaux** des produits et des charges sont portés respectivement sur les lignes HL et HM.

### ● Bénéfice ou perte (ligne HN)

**Le résultat net comptable** de l'exercice<sup>14</sup> est égal à la différence entre le montant porté ligne HL et celui porté ligne HM. Lorsque cette différence est :

- positive, il s'agit d'un bénéfice ;
- négative, il s'agit d'une perte (qu'il convient d'inscrire entre parenthèses ou entre crochets).

Ce résultat figure sur la [ligne DI du tableau n° 2051](#) (Passif du bilan).

**NOTA :** Le résultat net comptable s'entend du résultat comptable dégagé à la clôture de l'exercice duquel est soustrait le montant des impôts non déductibles fiscalement mais déductibles sur le plan comptable figurant sur la [ligne HK](#).

Il est à noter que la ligne HK ne peut être servie qu'après l'établissement de l'imprimé [n° 2058 A](#) servant à déterminer le résultat fiscal.

**Autrement dit**, le tableau n° 2053 est avant tout un tableau d'information à **propos des impôts sur le bénéfice et du résultat net comptable, éléments qui ne peuvent être déterminés qu'après avoir servi le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A**. **En effet, seul ce dernier tableau permet de tenir compte des dispositions fiscales spécifiques qui diffèrent des règles comptables et, partant, de déterminer le résultat fiscal à partir du résultat brut comptable auquel sont appliquées, de manière extracomptable, des corrections (réintégrations ou déductions).**

<sup>14</sup> Ce résultat comptable est celui du seul exercice arrêté à la date d'établissement du bilan.



## Imprimé n° 2054

Il retrace le mouvement des immobilisations au cours de l'exercice ([cf. notice 2032](#))<sup>15</sup>.

Les deux cadres (A et B) du tableau se lisent « en continu ».

Ainsi, le tableau indique la **valeur brute** des immobilisations à la clôture de l'exercice (colonne 3 du cadre B) déterminée en fonction :

- de la valeur brute des immobilisations à l'ouverture de l'exercice (colonne 1 du cadre A) ;
- des augmentations intervenues au cours de l'exercice (cadre A) résultant d'une réévaluation (colonne 2) ou de l'entrée de nouveaux éléments d'actif (colonne 3) ;
- des diminutions intervenues au cours de l'exercice (cadre B) résultant de la sortie d'éléments de l'actif immobilisé par virement (colonne 1), par cessions, mises hors service ou évaluation par équivalence de titres de participation (colonne 2)<sup>16</sup>.

L'ordre d'énumération des immobilisations est identique à celui retenu sur le [tableau n° 2050](#) : immobilisations incorporelles, corporelles et financières. Cependant, des postes sont regroupés ou au contraire éclatés.

Les **postes particuliers** prévus par les plans comptables professionnels doivent être rattachés aux postes dont relèvent normalement les immobilisations, compte tenu de leur nature ([notice 2032](#)).

### Cadre A

#### Colonne 1 : valeur brute au début de l'exercice

Cette valeur est celle qui figure sur les [lignes AB à BH](#) du bilan (actif) établi à la clôture de l'exercice N-1 sur l'imprimé n° 2050.

Le montant porté ligne OG du tableau n° 2054 est égal au total mentionné ligne BJ du tableau n° 2050 de l'exercice N -1.

La valeur brute s'entend de la valeur d'origine des immobilisations, c'est-à-dire du coût d'acquisition ou du coût de production. Le cas échéant, la valeur brute est la valeur réévaluée lors d'un exercice antérieur.

Pour ce qui concerne les définitions des éléments d'actif, il y a lieu de se reporter, en tant que de besoin, aux commentaires afférents au [tableau n° 2050](#).

Certaines lignes du tableau n° 2054 appellent cependant les observations complémentaires données ci-après.

<sup>15</sup>. A noter que l'instruction codificatrice n°00-076-M93 du 21 septembre 2000 (chapitre 9) + précise qu'un état de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, sorties et virements de poste à poste doit être fourni obligatoirement au titre des documents de synthèse.

<sup>16</sup> Consiste (CGI, art. 38.9) , pour les entreprises établissant des comptes consolidés, à remplacer, dans les comptes sociaux de la société consolidante, la valeur des titres de participation qu'elles détiennent, par la quote-part de capitaux propres des filiales que ces titres représentent.

Les conséquences fiscales de ce mode d'évaluation sont neutralisées dans les conditions suivantes :

- l'écart d'équivalence positif n'est pas taxable ;
- lorsque la valeur d'équivalence est inférieure au prix d'acquisition des titres, la provision pour dépréciation globale des titres constituée en comptabilité est déductible fiscalement selon le régime des moins-values à long terme, dans la limite de la dépréciation calculée à raison des règles de droit commun ;
- la provision pour risque global en comptabilité en cas de valeur d'équivalence négative n'est pas déductible.



### *Installations générales, agencements, aménagements (lignes KP et KV)*

La ligne KP qui correspond au **compte 2135** concerne les installations, agencements et aménagements portant sur les constructions sur sol appartenant en propre à l'établissement ou sur sol d'autrui.

Il y a lieu de porter à la ligne KV le montant des installations, agencements et aménagements divers financés par l'établissement et qui sont enregistrés au compte « autres immobilisations corporelles » (**compte 2181**) lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont elle n'est pas propriétaire ou sur lesquels elle ne dispose d'aucun autre droit réel (immobilisations prises en location ou en crédit-bail par exemple). **Cf. notice n° 2032**

### *Emballages récupérables et divers (Ligne LE)*

Les emballages récupérables qui sont, le cas échéant, provisoirement conservés par la clientèle et que l'établissement s'engage à reprendre constituent normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, ils peuvent être classés parmi les stocks (**notice n° 2032**).

## Colonnes 2 et 3 : augmentations

Les augmentations d'immobilisations peuvent provenir :

- soit d'une **réévaluation libre** pratiquée au cours de l'exercice sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières ou de l'**évaluation par équivalence** de certains titres de participation en cas d'écart d'équivalence positif (colonne 2) ;

- soit d'**acquisitions, de créations, d'apports** ou encore de **virements** de poste à poste (colonne 3).

Si des immobilisations ont été réévaluées **au cours de l'exercice**, l'augmentation de valeur (égale à la différence entre la valeur résultant de la réévaluation et la valeur brute d'origine - ou déjà réévaluée au cours d'un exercice antérieur) est inscrite dans la colonne 2 sur la ligne adéquate.

Les immobilisations acquises ou créées par l'établissement, apportées à l'établissement ou celles virées d'un poste à un autre (soit à l'intérieur de l'actif immobilisé, soit de l'actif circulant à l'actif immobilisé) sont mentionnées dans la colonne 3 pour leur coût d'acquisition, leur coût de production ou leur valeur d'apport.

## **Cadre B**

## Colonnes 1 et 2 : diminutions

Les diminutions d'immobilisations peuvent provenir :

- soit de **virements** de poste à poste - à l'intérieur de l'actif immobilisé ou exceptionnellement de l'actif immobilisé à l'actif circulant - (colonne 1) ;
- soit de **cessions, de mises hors service** ou encore d'évaluation par équivalence des titres de participation des sociétés consolidantes en cas de diminution de l'écart d'équivalence (colonne 2).

La valeur à inscrire dans les colonnes 1 et 2 est la **valeur brute** (et non pas la valeur comptable).

Les immobilisations achevées au cours de l'exercice qui figuraient au poste **Immobilisations corporelles en cours** (ligne LH) sont portées ligne MY.

De la même manière, les **avances et acomptes** qui figuraient à ce poste (ligne LK) sont portés ligne NC lorsque les immobilisations ont été livrées au cours de l'exercice.



### Colonne 3 : valeur brute à la fin de l'exercice

La valeur brute à mentionner dans la colonne 3 est obtenue en faisant la différence entre les montants figurant dans le cadre A (colonnes 1, 2 et 3) et ceux figurant dans le cadre B (colonnes 1 et 2).

Ainsi, pour la première ligne du tableau n° 2054 (frais d'établissement, de recherche et de développement), on obtient : Ligne LU = Lignes KA + KB + KC - LT.

Elle correspond aux chiffres qui figurent dans la colonne 1 du [tableau n° 2050](#), lignes AB à BH.

### Colonne 4 : réévaluation légale 1976 et évaluation par équivalence

En cas de réévaluation, la valeur à inscrire dans la colonne 4 concourt à la fixation des bases de la taxe professionnelle. Cette colonne est réservée à la mention de la valeur d'origine des immobilisations en fin d'exercice, c'est-à-dire :

- lorsqu'il n'y a pas eu de réévaluation, le montant servant au calcul des amortissements ;
- lorsqu'il y a eu réévaluation légale, le montant qui a servi au calcul des amortissements avant celle-ci ([notice n° 2032](#)). Les entreprises qui ont procédé à la réévaluation légale de leurs immobilisations doivent produire, en plus du tableau n° 2054, un [tableau n° 2054 bis](#) des écarts de réévaluation des éléments amortissables qui tient lieu d'état détaillé de la provision spéciale de réévaluation.



## Imprimé n° 2055

Ce tableau permet de ventiler les dotations aux amortissements de l'exercice et de connaître les mouvements affectant la provision pour amortissements dérogatoire ; [cf. notice 2032](#))<sup>17</sup>.

Permettant ainsi de réunir les éléments de calcul des dotations aux amortissements de l'exercice, il est divisé en quatre cadres :

### Cadre A

Il retrace les situations et les mouvements des dotations.

### Cadre B

Il ventile les dotations de l'exercice selon les modes d'amortissements (linéaire, dégressif, exceptionnel).

### Cadre C

Il retrace les mouvements de la provision pour amortissement dérogatoire.

### Cadre D

Il retrace les mouvements affectant les charges réparties sur plusieurs exercices.

## Précisions

Tout d'abord, Il est à noter qu'il existe des divergences entre les règles comptables et la réglementation fiscale pour la comptabilisation des dotations aux amortissements. En effet, la règle comptable selon laquelle l'amortissement peut débuter l'année suivant celle de l'acquisition d'un bien d'équipement n'est pas compatible avec les principes régissant l'IS. Sa mise en œuvre conduit, en l'état actuel de la réglementation, l'établissement concerné à se priver de la dotation aux amortissements au titre de l'exercice au cours duquel le bien est acquis.

La liste des immobilisations figurant en tête des trois premiers cadres est identique à celle du [tableau n° 2054](#). Les cadres A et B retracent la situation des seuls comptes d'amortissement présentés en déduction des postes d'immobilisations de l'actif du bilan (amortissement technique). Les dotations (ou reprises) de l'amortissement dérogatoire qui figure au passif du bilan sont indiquées dans le cadre C.

L'amortissement pour dépréciation (« amortissement technique ») est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, d'un changement de technique et de toute autre cause. En pratique, il consiste dans l'étalement de la valeur des biens<sup>18</sup>, suivant un plan préétabli, d'après leur durée de vie probable. Sur le plan comptable, les établissements sont libres de retenir le mode d'amortissement le plus approprié. Le plan en cours d'exécution peut être révisé en cas de modification significative des conditions d'utilisation des immobilisations .

Pour la détermination du **résultat imposable**, l'amortissement peut être calculé :

- soit suivant le mode linéaire, en appliquant à la valeur d'origine des immobilisations un taux constant déterminé par rapport aux durées fixées par les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation et compte tenu de circonstances particulières propres à l'établissement. Aucune justification du taux pratiqué n'est exigée par l'administration lorsque

<sup>17</sup> A noter que l'instruction codificatrice n°00-076-M93 du 21 septembre 2000 (chapitre 9) précise qu'un état des amortissements avec indication des méthodes de calcul utilisées doit être fourni obligatoirement au titre des documents de synthèse.

<sup>18</sup> La notion d'amortissement résulte d'une triple approche :

- approche économique : étalement logique et systématique du coût d'acquisition d'une immobilisation sur sa durée de vie prévisible ;
- approche juridico comptable : diminution irréversible d'un bien ;
- approche financière : méthode permettant le renouvellement des biens.





- l'existence de circonstances particulières étant établie, la durée d'amortissement retenue s'écarte de moins de 20 % des usages ;
- soit suivant les dispositions spécifiques du CGI : amortissements dégressifs et exceptionnels ou solutions doctrinales particulières.

L'amortissement peut donc excéder, pendant une partie de la période d'amortissement, l'amortissement techniquement justifié ; cet excédent constitue l'amortissement **dérogatoire**.

Il est rappelé en outre qu'un amortissement minimum doit être pratiqué : à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément d'actif ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés selon le monde linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Enfin, les **amortissements comptabilisés en période déficitaire** (sur le plan fiscal) peuvent être, en principe, retranchés de façon extracomptable des bénéfices ultérieurs sans limitation de durée (amortissements « réputés différés »). Le suivi des amortissements placés sous ce régime est assuré sur [le tableau n° 2058 B](#).

## ■ Cadre A

Ce cadre permet de déterminer les amortissements cumulés à la clôture de l'exercice (colonne 4) à partir des amortissements cumulés à l'ouverture du même exercice (colonne 1), compte tenu des dotations de l'exercice (colonne 2) et de l'annulation des amortissements consécutive à la sortie des éléments d'actif intervenue au cours de l'exercice (colonne 3). Il ne concerne que les seuls amortissements présentés en déduction des postes d'immobilisations de l'actif du bilan, à l'exclusion donc des amortissements dérogatoires.

### Colonne 1

**Montant des amortissements au début de l'exercice.** - Le montant à inscrire est celui (le cas échéant, réévalué) des amortissements pratiqués au cours des exercices antérieurs.

### Colonne 2

**Augmentations : dotations de l'exercice.** - Les dotations **techniques** totales de l'exercice pour chacune des **grandes catégories** d'immobilisations susceptibles d'être amorties (frais d'établissement, de recherche et de développement ; autres immobilisations incorporelles ; constructions ; installations techniques, matériel et outillage industriels ; autres immobilisations corporelles) sont ventilées dans le cadre B. Les éléments portés à la ligne « terrains » ne peuvent donner lieu à la constatation d'amortissements que dans des cas exceptionnels : gisements de carrière, agencements et aménagements présentant le caractère d'amélioration foncière temporaire.

Les provisions pour amortissement dérogatoire ne sont pas comprises dans les montants figurant colonne 2.

### Colonne 3

**Diminutions : amortissements afférents aux éléments sortis de l'actif ; reprise sur amortissements.** Lors de la sortie des immobilisations de l'actif (cession, mise hors service), les amortissements techniques doivent être annulés. Exceptionnellement, en cas de modification d'un plan d'amortissement résultant de la correction d'erreurs, une partie des amortissements déjà pratiqués peut faire l'objet d'une « reprise ». Les montants correspondant à ces opérations sont mentionnés dans cette colonne.



#### Colonne 4

**Montant des amortissements à la fin de l'exercice.** - Pour une ligne donnée, il est égal au montant des amortissements au début de l'exercice majoré des dotations de l'exercice et réduit des amortissements afférents aux éléments sortis au cours de l'exercice et des reprises sur amortissements.

Pour l'ensemble du cadre A, on obtient ainsi : ligne OR = Ligne ON + Ligne OP - Ligne OQ.

En outre, les montants figurant dans la colonne 4 correspondent à ceux portés en diminution des valeurs d'actif dans la colonne 2 du [tableau n° 2050](#) :

Concordance entre l'imprimé n° 2055 et le tableau n° 2050	
Tableau n° 2050 (colonne 2)	Tableau n° 2055 (colonne 4)
AC + AE	PD
AG + AI + AK	PH
AO	PL
AQ	PQ + PU + PY
AS	QC
AU	QG + QK + QO + QT

#### **■ Cadre B**

Le cadre B permet de ventiler les seules dotations aux amortissements techniques (à l'exclusion de l'amortissement dérogatoire) de l'exercice **selon le mode d'amortissement retenu** en comptabilité : linéaire (colonne 1), dégressif (colonne 2) ou exceptionnel (colonne 3), quel que soit le montant effectivement comptabilisé en application des règles fiscales. La répartition dans les colonnes 1 à 3 est donc effectuée suivant le **critère comptable** et non fiscal. Les mouvements affectant la provision pour amortissements dérogatoires sont mentionnés au cadre C.

Ainsi, la décision relative au mode d'amortissement, dont l'établissement entend se prévaloir sur le plan fiscal, résulte en règle générale des indications portées aux cadres B et C.

Si ce choix, qui constitue une décision de gestion, n'apparaît pas clairement, en particulier dans le cas où un établissement amortit un bien sur le plan comptable selon le mode linéaire et entend se prévaloir au plan fiscal du régime dégressif, tout en différant la fraction dégressive de l'annuité, il semble qu'il convienne d'annexer une note à la déclaration des résultats, faisant apparaître la décision prise.

Le total des lignes SG, SH et SJ est égal au montant mentionné ligne OP du cadre A.



### Colonne 1

**Amortissement linéaire.** - Il y a lieu de porter dans cette colonne les dotations correspondant au **plan d'amortissement** linéaire fixé par l'établissement.

L'amortissement linéaire constitue un minimum.

Les **compléments** d'amortissement résultant de l'application de **règles fiscales** particulières sont portés dans le cadre C (col. 4). Il peut s'agir d'un amortissement exceptionnel de la fraction de l'amortissement dégressif lorsque ce mode d'amortissement ne correspond pas à l'amortissement techniquement justifié, ou encore de l'amortissement excédentaire résultant de solutions administratives spécifiques.

### Colonne 2

**Amortissement dégressif.** - Lorsque ce **mode** d'amortissement est retenu **sur le plan comptable**, les dotations aux amortissements sont portées exclusivement dans la colonne 2 si l'amortissement technique coïncide avec la dotation « fiscale ». Dans le cas particulier où il en irait autrement, ce qui signifie que l'amortissement dégressif retenu sur le plan comptable ne coïncide pas avec la dotation fiscale, seule la dotation technique est mentionnée dans la colonne 2 (l'amortissement dérogatoire est porté dans le cadre C).

Sur le plan fiscal, l'amortissement dégressif peut s'appliquer aux biens d'équipement énumérés à l'article 22 de l'annexe II au CGI, aux investissements hôteliers et aux bâtiments industriels d'une durée d'utilisation n'excédant pas 15 ans.

Par ailleurs, pour les **biens acquis ou** fabriqués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001, **les coefficients d'amortissement dégressif** sont réduits d'un quart de point.

Il faut noter également que les biens acquis, fabriqués ou commandés entre le 17 octobre 2001 et le 31 mars 2002 peuvent faire l'objet d'une dotation d'amortissement dégressif **majorée de 30 %** au titre des douze premiers mois suivant l'acquisition ou la fabrication<sup>19</sup>.

### Colonne 3

**Amortissement exceptionnel.** - Cette colonne est servie en cas de **dépréciation exceptionnelle et définitive** d'un élément de l'actif.

### Cadre C

Les mouvements affectant la provision pour amortissements dérogatoires sont mentionnés dans ce cadre.

L'**amortissement dérogatoire** est l'amortissement ou la fraction d'amortissement ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisé en application de textes particuliers.

A priori, les EPSCP ne sont pas concernés.

<sup>19</sup> Matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifiques et techniques éligibles au crédit d'impôt recherche : les coefficients utilisés pour le calcul du taux de l'amortissement dégressif sont portés respectivement à 1,5 et 2,5 selon que leur durée d'utilisation est de 3 ou 4 ans, 5 ou 6 ans ou supérieure à 6 ans (LF 2004, art. 100 ; CGI, art. 39 AA quinquies nouveau). **Cette majoration s'applique aux biens acquis ou fabriqués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.**



## **Cadre D**

Cette rubrique décrit les mouvements de l'exercice affectant, d'une part, les charges à répartir sur plusieurs exercices et, d'autre part, les primes de remboursement des obligations.

### Charges à répartir

Il s'agit des charges portées à la [ligne CL du bilan](#) lorsque l'établissement a choisi d'en répartir sur le plan comptable la déduction sur plusieurs exercices.

L'amortissement des charges à répartir ([tableau n° 2052, ligne GA](#)) est imputé directement au compte d'actif correspondant.

Les frais d'émission d'emprunt peuvent figurer dans les charges à répartir sur la durée de l'emprunt. Dans cette hypothèse, leur déduction peut également être étalée sur le plan fiscal à raison de cette même durée, selon le mode linéaire ou au prorata de la rémunération courue.

### Primes de remboursement des obligations

L'amortissement de ces primes inscrites à la ligne CM du bilan s'effectue, sur le plan comptable, soit au prorata des intérêts courus, soit au prorata de la durée de l'emprunt.

Lorsque les règles fiscales imposant une déduction des primes selon un mode actuariel sont applicables, elles devraient pouvoir être également retenues en comptabilité.

L'amortissement ([tableau n° 2052, ligne GQ](#)) est imputé directement au compte d'actif.

A priori, les EPSCP ne sont pas concernés.



## Imprimé n° 2056

Ce tableau permet de suivre les mouvements des différentes provisions de l'exercice (provisions réglementées, provisions pour risques et charges, provisions pour dépréciation ; [cf. notice 2032](#))<sup>20</sup>.

Il mentionne **toutes les provisions** inscrites au bilan et constituées conformément aux règles **comptables**, qu'elles soient déductibles ou non pour la détermination du résultat fiscal.

Les provisions **qui ne sont pas admises en déduction** pour la détermination du résultat fiscal doivent être indiquées sur le tableau n° 2058 B, Cadre III.

A cet égard, l'attention est appelée sur le fait qu'une provision présuppose la satisfaction des conditions suivantes :

- la constatation comptable d'une diminution de valeur d'un élément actif (provision pour dépréciation) ou d'une augmentation du passif exigible (provision pour risques et charges) ;
- diminution ou augmentation précise quant à sa nature mais incertaine quant à sa réalisation ;
- diminution ou augmentation que des événements survenus ou en cours rendent prévisible à la date d'établissement des comptes.

### Le tableau n° 2056 tient lieu du relevé dont la production est prévue à l'article 38.II de l'annexe III au CGI.

L'absence de production de ce tableau ou la communication des renseignements incomplets sont sanctionnées par une **amende spécifique** égale à 5 % des sommes non déclarées. Ce taux est ramené à 1 % si les sommes correspondantes sont réellement déductibles étant précisé que l'amende n'est due qu'au titre du seul exercice de mise en évidence de l'infraction (CGI, art. 1734 bis).

Les sommes inscrites, conformément aux règles comptables, **en charges à payer**, alors qu'elles auraient dû être, du point de vue fiscal, constatées par voie de provision n'ont pas à être mentionnées sur le tableau 2056, mais sur un relevé spécial annexé à la déclaration.

Le tableau n° 2056 comprend trois cadres dans lesquels les provisions sont regroupées selon leur nature : provisions réglementées, provisions pour risques et charges, provisions pour dépréciation. Quatre colonnes permettent de calculer le montant des provisions à la fin de l'exercice (colonne 4) à partir du montant des provisions au début de l'exercice (colonne 1) et compte tenu des augmentations - dotations - (colonne 2) et des diminutions - reprises - (colonne 3) de l'exercice.

#### ■ Provisions pour risques et charges

Ces provisions sont réparties suivant leur objet sur les lignes 4A à 5V.

**Il y a lieu de détailler sur un feuillet séparé** les provisions pour impôts (ligne 5C) et celles mentionnées sur la ligne 5W « Autres provisions ».

Certaines des provisions mentionnées ici doivent être reprises, en tout ou en partie, sur l'imprimé n° 2058 B dans les provisions non déductibles.

La **provision pour charges sociales et fiscales sur congés à payer** (ligne 5S) doit être mentionnée sur la [ligne ZV du cadre III du tableau n° 2058 B](#) si l'établissement a choisi le régime optionnel de déduction de l'indemnité de congé payé, celle-ci constituant une charge de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant.

Cette provision est incluse dans le chiffre mentionné [ligne ZT du cadre II du tableau n° 2058 B](#) si l'établissement s'est placée sous le régime de droit commun de l'indemnité de congé payé : déduction des droits acquis au cours de l'exercice.

<sup>20</sup> A noter que l'instruction codificatrice n°00-076-M93 du 21 septembre 2000 (chapitre 9) précise qu'un état des provisions doit être fourni obligatoirement au titre des documents de synthèse.



### ● Provisions pour dépréciation

Les dotations aux provisions pour dépréciation du **portefeuille titres** sont réparties entre les lignes 03, 9V, 07 et 6Y suivant qu'elles concernent des **titres mis en équivalence**, des **titres de participation**, **d'autres immobilisations financières** ou des **titres de placement**. Pour les établissements soumis à l'impôt sur les sociétés, les dotations aux provisions portées sur les lignes 07 et 6Y sont déductibles des résultats imposables au taux de droit commun si elles se rapportent à des titres qui ne sont pas inscrits à une subdivision spéciale « TRPVLT » (taxation réduite plus-values à long terme) ouverte au sein du compte correspondant à leur qualification comptable.

L'établissement doit joindre à sa déclaration de résultats un état détaillé des provisions afférentes aux titres inscrits à une subdivision spéciale.

La provision pour dépréciation de **titres d'OPCVM**, non déductible en raison de la prise en compte des écarts nets d'évaluation dans le résultat fiscal (**lignes XR et XS du tableau 2058 A**), doit être mentionnée dans le **cadre III du tableau 2058 B**.

Lorsqu'elles relèvent du régime des moins-values à long terme, les provisions pour dépréciation du portefeuille titres doivent être mentionnées (dans la limite du montant déductible pour les titres mis en équivalence) sur **le tableau des plus-values et moins-values n° 2059 A**, ligne 19.

**Les provisions destinées à faire face aux charges de licenciement** pour fin de contrat (allocation pour perte d'emploi) constituées au titre de l'exercice ne sont pas déductibles des résultats imposables (CGI art. 39.1.5°).

**Les indemnités concernées** conservent bien entendu leur caractère de charges déductibles et peuvent être déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées.

**En revanche, les provisions destinées à faire face aux indemnités dues en cas de licenciements pour motif personnel sont déductibles des résultats imposables dans les conditions de droit commun.**

Ne sont pas non plus visées les provisions destinées à faire face aux **autres indemnités** dues à la rupture du contrat de travail (indemnité de préavis, indemnité compensatrice de congés payés...), et aux dépenses d'accompagnement des licenciements liées notamment au **plan social**.

La déduction des provisions non visées par l'interdiction légale suppose qu'une décision formelle ait été prise à la clôture de l'exercice qui peut être matérialisée par la convocation du salarié à l'**entretien préalable** s'agissant de licenciements individuels, ou l'**établissement d'un plan social** ou encore l'information des représentants des salariés s'agissant de licenciements collectifs.

Le total des dotations et des reprises d'un exercice est ventilé au bas du **tableau n° 2056** selon la nature des provisions correspondant aux trois parties.



## **Imprimé n° 2057**

Il s'agit d'un tableau donnant l'état des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice. Il reprend pour leur montant brut (avant provision) les éléments financiers qui sont classés au bilan (actif et passif) en fonction de leur destination dans l'établissement :

- emprunts et dettes assimilées ;
- immobilisations financières ;
- comptes financiers ;
- autres comptes du bilan.

Ces éléments sont classés selon **la durée restant à courir**, à la clôture de l'exercice, jusqu'à leur échéance (il ne s'agit donc pas de la durée originelle de la créance ou de la dette).

Cet état fait partie des informations de l'annexe comptable. Son intérêt pour le contrôle fiscal a conduit l'administration à le formaliser. Il doit être établi par tous les contribuables relevant du régime réel.

Le tableau de la liasse fiscale, qui **comprend deux cadres (A et B)**, est plus détaillé que celui du plan comptable général mais ce dernier est en liaison plus directe avec les comptes du bilan.

Ces cadres appellent notamment les observations suivantes.

### **Cadre A**

#### Etat des créances

Les créances sont réparties en deux catégories : les créances de l'actif immobilisé et les créances de l'actif circulant.

Le classement de leur montant brut (colonne 1) est effectué selon que l'échéance est à :

- un an au plus (colonne 2),
- ou plus d'un an (colonne 3).

#### **Créances de l'actif immobilisé**

Elles sont à mentionner sur les *lignes UL à UT* et correspondent au montant des **immobilisations financières** mentionnées à l'actif du bilan (cf. les lignes BB, BF et BH du tableau n° 2050).

Pour les prêts, le montant de ceux qui sont accordés par l'établissement au cours de l'exercice est indiqué en renvoi, ligne VD ; le montant de ceux dont le remboursement a été obtenu au cours de l'exercice est indiqué en renvoi, ligne VE. En outre, le montant des prêts consentis au personnel est indiqué en renvoi, ligne VF.

#### **Créances de l'actif circulant**

Elles sont à mentionner sur les *lignes VA à VS* et correspondent aux créances mentionnées au bilan.

Les *lignes VA à VR* ont pour objet de détailler les créances figurant sur les **lignes BX à CB du tableau n° 2050**.

Les **avances** consenties au personnel, qui sont comprises dans le montant figurant ligne VC, sont mentionnées en renvoi, sur la ligne VF.

Les **charges constatées d'avance**, mentionnées *ligne VS* représentent celles qui sont portées sur le tableau n° 2050, **ligne CH**.



## ■ Cadre B

### Etat des dettes

Les dettes sont ventilées dans les mêmes conditions que les créances mais selon trois critères d'échéance :

- à un an au plus ;
- à plus d'un an et cinq ans au plus ;
- à plus de cinq ans.

Le montant des emprunts obligataires, convertibles et autres (lignes 7Y et 7Z), des emprunts et dettes auprès d'établissements de crédit (lignes VG et VH) et divers (ligne 8A) qui sont souscrits au cours de l'exercice est mentionné en renvoi, ligne VJ ; le montant de ceux remboursés au cours de l'exercice est indiqué en renvoi, ligne VK.

#### **Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit**

Mentionnés sur les *lignes VG et VH*, ces postes sont répartis selon que leur échéance **par rapport à la date d'origine** est égale à un an au plus ou supérieure à un an.





## 1.2 - Les tableaux fiscaux

Le décret 84-184 du 14 mars 1984 édicte, conformément aux dispositions de l'article 53 A du CGI, un certain nombre de définitions et de règles d'évaluation auxquelles les EPSCP doivent se conformer. Ces différentes règles sont codifiées sous les articles 38 ter et 38 quinquies à 38 decies de l'annexe III au CGI.

Les définitions et règles d'évaluation prévues par ce décret ne concernent que la détermination du résultat fiscal et président donc à l'établissement du tableau de **détermination du résultat fiscal** n° 2058 A et des tableaux qui l'accompagnent ([cf. doc. adm., série 4 G-3327 n° 4 à 7](#)).

Corrélativement, il est rappelé que les **tableaux comptables** ([cf. ci-dessus](#)) doivent être servis conformément aux règles prévues par le dispositif comptable en vigueur.

Les imprimés, qui regroupent tous les éléments nécessaires à la détermination et au contrôle du résultat fiscal portent les numéros suivants : 2058-A, 2058-B, 2058-C, 2059-A, 2059-B, 2059-C, 2059-D, 2059-E, 2059-F et 2059-G.

### **Imprimé 2058-A**

Le tableau n° 2058 A permet de déterminer le **résultat fiscal de l'exercice** : bénéfice ou déficit ([cf. notice 2032](#)).

Il est destiné à enregistrer les **rectifications extracomptables** qui doivent affecter le résultat net comptable, tel qu'il est mentionné sur le [tableau n° 2053 \(ligne HN\)](#), pour calculer le résultat fiscal. Il constitue un canevas détaillé des réintégrations et déductions susceptibles d'être effectuées.

Le bénéfice imposable fiscalement, en effet, est égal au bénéfice comptable de l'établissement tel qu'il résulte du compte de résultat :

- augmenté des sommes déduites pour sa détermination mais dont la déduction n'est pas autorisée par la loi fiscale ;
- et diminué des sommes non déduites pour sa détermination mais dont la déduction est autorisée par la loi fiscale.

Autrement dit, la **méthode pratique de calcul du résultat fiscal** consiste, après avoir déterminé le résultat comptable de l'exercice, à apporter à ce résultat des rectifications tenant compte des règles fiscales spécifiques.

Ces rectifications extracomptables peuvent s'opérer **en plus ou en moins** et apparaissent dans le tableau de « détermination du résultat fiscal » (tableau fiscal n° 2058 A.) qui doit être joint à la déclaration des résultats.

Ce **tableau** est composé de **trois parties** :

- une première partie consacrée aux réintégrations ;
- une deuxième partie consacrée aux déductions ;
- une troisième partie réservée à l'ajustement du résultat fiscal.

Préalablement à l'examen de ces trois rubriques, il convient de préciser les éléments suivants.

Tout d'abord, la date de clôture de l'exercice doit être mentionnée en tête du tableau.



Par ailleurs, il convient de reporter **le résultat net comptable** de l'exercice dans les conditions suivantes:

**Bénéfice net comptable** : ligne WA ; le montant correspondant est mentionné sur le tableau n° 2053 (ligne HN).

**Perte comptable** : ligne WS ; le montant correspondant est mentionné (entre parenthèses ou entre crochets) également sur le tableau n° 2053 (ligne HN).

**Pour déterminer le résultat net comptable**, il convient au préalable de calculer, à la clôture de l'exercice et après les opérations d'inventaire, le **résultat brut comptable** (produits – charges ; au cours de l'exercice, les opérations sont enregistrées en appliquant uniquement les règles comptables) et ce, en dehors des tableaux de la liasse fiscale (**ou dit autrement sur un brouillard et sans se préoccuper du régime fiscal de ses produits et de ses charges**) et de calculer sur cette base l'IS, l'IFA et les contributions additionnelles en tenant compte des réintégrations et des déductions fiscales telles qu'elles sont prévues dans le tableau n° 2058 A.

Une fois ces impôts calculés, leur montant est reporté sur le **ligne HK du tableau n° 2053**, ce qui permet de déterminer le résultat net comptable (**ligne HN**) et de le mentionner sur la ligne WA du tableau n° 2058 A.

#### Précisions :

##### ▪ à propos des règles d'arrondis

Les montants inscrits sur chacune des lignes de la déclaration n° 2058 A sont déterminés en négligeant les centimes d'euro. Chaque montant est donc arrondi à l'euro inférieur. Toutefois le total à inscrire ligne XI (bénéfices) ou XJ (déficits) est déterminé en prenant en compte les montants non arrondis figurant sur chaque ligne. Ce total, qui constitue une base d'imposition donne lieu à la mise en œuvre de la règle d'arrondissement à l'euro le plus proche prévue par l'article 1657.1 du CGI.

##### ▪ à propos du résultat fiscal

En matière d'impôt sur les sociétés, la définition du résultat fiscal répond à une double approche :

- **par le compte de résultat** qui s'entend comme la différence entre l'ensemble des produits (comptes de classe 7) et des charges (comptes de classe 6) au titre d'un exercice donné (code général des impôts, art. 38.1) ;
- **par le bilan** consistant à apprécier la différence entre les valeurs de l'actif net (capitaux propres correspondant à l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les dettes, les amortissements et les provisions justifiés), c'est-à-dire à procéder à une comparaison entre les valeurs de l'actif net entre le bilan de clôture et le bilan d'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt (code général des impôts, art. 38.2).

Il est précisé, en outre, que la fiscalité applicable repose sur la comptabilité générale des établissements puisque le résultat fiscal n'est autre que le résultat comptable corrigé par l'application de règles fiscales spécifiques (certaines opérations comptables ont une incidence sur l'actif net, comme par exemple la comptabilisation de charges ou de produits).



## 1 - Réintégrations à opérer

### ■ Cadre I

#### ■ Charges non déductibles pour le calcul du résultat fiscal

##### *Amortissements non déductibles (ligne WE)*

Lorsque les établissements ont inclus des **frais financiers** dans le coût de revient de leurs immobilisations, frais déduits immédiatement de leur résultat fiscal, ils doivent rapporter la fraction d'amortissement correspondante<sup>21</sup>.

##### *Taxe sur les voitures particulières des sociétés (ligne WG)*

Cette taxe doit être réintégréée si un véhicule est affecté au secteur lucratif d'un établissement.

##### *Provisions et charges à payer non déductibles (ligne WI)*

Le montant à porter sur la ligne WI est celui mentionné sur le tableau n° 2058 B, cadre III, ligne YN.

##### *Amendes et pénalités (ligne WJ)*

Ne sont pas déductibles : les intérêts de retard et majorations de droits qui sanctionnent les infractions relatives à l'**assiette** et au **recouvrement de l'impôt**, les **amendes fiscales, pénales**, pour contravention au Code de la route. Ne sont pas non plus déductibles les pénalités sanctionnant les infractions à la législation sur la **liberté des prix et de la concurrence**, y compris celles infligées par la Commission européenne sur le fondement des articles 81 et 82 du traité instituant la Communauté européenne.

##### *Impôt sur les sociétés et imposition forfaitaire annuelle (ligne WK)*

Ces impôts ne sont pas déductibles. De même, la contribution prévue à l'article 235 ter ZA du CGI et la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés prévue à l'article 235 ter ZC du CGI doivent être réintégréées à la ligne WK.

#### ■ Régimes particuliers et impositions différées

##### *Moins-values nettes à long terme (ligne WM)*

Ces moins-values sont indiquées, le cas échéant, sur le tableau n° 2059 C. Elles sont imputables, en principe, sur les plus-values à long terme des dix exercices ultérieurs.

##### *Cas particulier : Moins-values fiscales supérieures aux moins-values comptables.*

Dans l'hypothèse où une moins-value fiscale excède la moins-value comptable (en cas par exemple de cession d'un bien recueilli à l'occasion d'une opération de restructuration), il convient d'inscrire à la ligne WM le montant total de la moins-value fiscalement déductible. Mais le résultat comptable doit alors être ajusté de la différence entre la moins-value comptable et la moins-value fiscale à la ligne XG, déductions diverses.

##### *Fraction des plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs (lignes WN et WO)*

La fraction des **plus-values nettes à court terme** réalisées au cours des exercices antérieurs dont l'imposition est étalée est calculée sur le [tableau n° 2059 B, cadre A, total 2 de la colonne 3](#). Elle est portée ligne WN.

<sup>21</sup> Il résulte de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI que, du **point de vue fiscal**, les frais financiers ne doivent pas être retenus pour la détermination du coût de production des immobilisations.



### Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM (ligne XR)

Cette ligne permet la prise en compte des écarts d'évaluation constatés à la clôture de l'exercice sur les titres d'OPCVM en portefeuille, conformément aux dispositions de l'article 209-0 A du CGI.

C'est l'**écart net positif** de l'exercice qui doit être porté ligne XR.

### ● Réintégrations diverses (ligne WQ)

*Les réintégrations autres que celles mentionnées ci-dessus sont portées globalement sur la ligne WQ et détaillées sur un feuillet séparé. On peut citer notamment :*

- « **l'amortissement** » des **charges à répartir** dont l'étalement n'est pas admis par l'administration pour la détermination du résultat fiscal ([cf. annexe 10](#)) ;
- les **profits de change latents** résultant de la conversion des avoirs et dettes en monnaies étrangères ([cf. ligne ED du tableau n° 2051](#))
- en cas de **cession de produits** correspondants, les **frais financiers** et les dépenses de **recherche** qui ont été compris dans le coût de revient des stocks et déduits de manière extracomptable<sup>22</sup> ;
- de la fraction des **subventions** affectées au financement de **dépenses de recherche** immobilisées et dont l'imposition est étalée en application de l'article 236.I bis, à moins que l'étalement ne soit déjà pratiqué au plan comptable ;
- de la fraction non déductible des **cotisations sociales**, compte tenu des conditions et limites prévues à l'article 154 bis du CGI ;
- de la fraction non déductible des **redevances de brevets** versées au concédant lorsqu'il existe un **lien de dépendance** entre celui-ci et l'établissement<sup>23</sup> ;
- des charges engagées à l'occasion de **l'attribution** ou de la mise à disposition **gratuite aux salariés de matériels informatiques neufs**, de logiciels et de la fourniture gratuite de prestations de **services liées** directement à l'utilisation de ces biens. Ce dispositif, instauré initialement, par l'article 4, A de la loi 2000-1352 du 30 décembre 2000 (CGI, art. 39.11.2°) a été prorogé jusqu'au 31 décembre 2005.
- En outre, il convient de mentionner à la ligne WQ les **reprises de provisions** non conformes aux **nouvelles règles comptables** qui ont été comptabilisées, au 1er jour de l'exercice de changement, directement en capitaux propres (et non par le biais du compte de résultat).

## 2 – Déductions à opérer

### ■ **Cadre II**

### ● **Provisions et charges à payer réintégrées, antérieurement taxées (ligne WU)**

Le montant porté sur cette ligne est égal à celui indiqué sur le [tableau 2058 B, cadre III, ligne YO](#).

<sup>22</sup> Les **redevances de fabrication** dues à raison de l'utilisation de brevets, savoir-faire et marques de fabrique versées lors de la vente des produits peuvent être regardées, sur le plan fiscal, comme des charges de l'exercice de la vente et non comme des frais concourant à la détermination du coût de revient des stocks existant à la clôture des exercices précédents (CE, 10/11/1993, n° 89415 et en dernier lieu CAA Paris, 9/04/2002, n° 97-3629 et 00-457).

En matière fiscale, les **frais financiers** sont expressément exclus du coût de revient des stocks et productions en cours et sont donc toujours immédiatement déductibles. Ainsi, lorsqu'il est procédé à leur incorporation en comptabilité, il convient d'effectuer des corrections extracomptables de sens opposé, d'une part au titre de l'exercice d'inscription des stocks au bilan, d'autre part, au titre de l'exercice de réalisation des ventes.

<sup>23</sup> À compter du 1er janvier 2002, le taux réduit des plus-values à long terme s'applique aux redevances lorsqu'il existe des liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire. Mais ce dernier ne pourra déduire les redevances en cause que dans la limite du rapport existant entre le taux réduit applicable au résultat net de la concession (ce qui suppose qu'il soit imposé en France) et le taux normal de l'IS (Loi 2001-1276 du 28-12-2001).



#### ● Plus-values nettes à long terme (lignes WV à XB)

Elles ne sont pas imposables au taux de droit commun. Leur montant, qui figure sur [le tableau 2059 A, cadre B, est ventilé sur les lignes WV à XB](#) suivant qu'elles sont taxées au taux réduit (19 % ou 15 % le cas échéant ; cf. site Internet de l'AMUE, note publiée le 02 mars 2004 : <http://www.amue.fr/Publications/Publication.asp?id=297>), imputées sur les moins-values à long terme des dix années antérieures, imputées sur les déficits antérieurs (cadre WX) ou sur les amortissements réputés différés (cadre WY). La somme mentionnée dans le cadre WY est reportée sur le [tableau 2058 B](#), ligne 8P.

Lorsque l'établissement veut **imputer** les plus-values à long terme sur le **déficit de l'exercice**, il convient de ne pas remplir les lignes WV à XB. Les plus-values restent ainsi comprises dans le résultat.

**Cas particulier : plus-values fiscales supérieures aux plus-values comptables.** Dans l'hypothèse où une plus-value imposable selon le régime des plus-values à long terme excède la plus-value constatée en comptabilité (en cas par exemple de cession d'un élément non amortissable recueilli dans le cadre d'une opération de restructuration), il convient d'inscrire sur les lignes WV à XB le montant total imposable, qui figure sur [le tableau n° 2059 A](#). Mais le montant du résultat comptable doit alors être lui-même ajusté par la mention de l'excédent de la plus-value fiscale sur la plus-value comptable à la ligne WQ « Réintégrations diverses ».

#### ● Plus-values nettes à court terme (ligne WZ)

Il s'agit du montant des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est étalée. La fraction dont l'imposition est différée doit être mentionnée sur cette ligne ; elle est indiquée sur le tableau [2059 B, cadre A](#), total 1, colonne 4<sup>24</sup>.

#### ● Majoration d'amortissement (ligne XD)

Il s'agit du « suramortissement » des biens financés par des primes d'équipement ([cf. annexe 11](#)).

#### ● Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM (ligne XS)

Cette ligne permet la prise en compte des écarts d'évaluation négatifs constatés à la clôture de l'exercice sur les titres d'OPCVM en portefeuille (CGI art. 209-0)<sup>25</sup>. C'est l'**écart net négatif** éventuel déductible au titre de l'exercice 2003 qui est porté ligne XS.

#### ● Déductions diverses (ligne XG)

*Les déductions autres que celles mentionnées ci-dessus sont portées globalement sur la ligne XG et détaillées sur un feuillet séparé.* Tel est le cas en particulier :

- des **reprises sur déductions antérieures** dans la mesure où ces déductions n'ont pas été admises en charge du point de vue fiscal ; par exemple : dégrèvements d'impôts non déductibles ; provisions régulièrement constituées au cours d'un exercice antérieur déficitaire

<sup>24</sup> Les établissements qui en font la demande peuvent **répartir** la plus-value, par parts égales, sur l'année de sa réalisation et les deux années suivantes.

En cas de **demande d'étalement** des plus-values à court terme, les fractions de plus-values doivent être rattachées aux résultats des exercices clos au cours des années suivantes.

<sup>25</sup> Les **entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés** qui détiennent des parts ou à l'évaluation de ces parts ou actions, d'après leur valeur liquidative à cette date. L'écart d'évaluation, positif ou négatif, constaté par rapport à la valeur liquidative à l'ouverture de l'exercice, ou au prix d'acquisition pour les titres acquis en cours d'exercice, est compris dans le résultat imposable (au taux plein) de l'exercice (CGI art. 209-0 A, 1°).

Il y a lieu, le cas échéant, de faire une compensation entre les écarts positifs et négatifs constatés par catégorie de titres d'OPCVM détenus par l'entreprise. Le **montant net des écarts**, déterminé à partir d'un état spécial, est rattaché de manière extra-comptable au résultat imposable au taux de droit commun de l'exercice. La déduction fiscale des écarts négatifs d'évaluation a pour corollaire la réintégration des **provisions** comptables constituées le cas échéant pour couvrir la dépréciation des titres (leur reprise ultérieure doit également être neutralisée). En cas de **cession** des titres, le résultat imposable (toujours au taux plein) est déterminé à partir de la dernière valeur liquidative prise en compte pour l'établissement des résultats imposables.



- et qui sont rapportées au résultat d'un exercice alors qu'elles n'ont pu être déduites précédemment par suite de la limitation à cinq ans de la durée du report déficitaire ;
- des **charges** de l'exercice qui ont été transférées à l'actif en vue de leur **étalement** lorsque cet étalement n'est pas admis sur le plan fiscal ([cf. ligne CL du tableau 2050](#)) ;
  - des **écarts de conversion** des créances et des dettes libellées en monnaie étrangère (cet écart figure en principe à l'actif du bilan à la [ligne CN](#)), les provisions comptabilisées au titre de ces mêmes pertes latentes doivent être reprises au résultat (ligne WI) ;
  - des **frais financiers** et des dépenses de **recherche** incorporés dans le coût de revient de stocks ou d'immobilisations. Par ailleurs, dans le cas où le contribuable a, sur le plan comptable, compris dans le coût de revient de ses stocks la **taxe professionnelle**, il doit l'extourner de manière extracomptable en inscrivant le montant ligne XG ;
  - des **frais d'escompte d'effets de commerce** courus au cours de l'exercice lorsqu'ils ont été déduits en comptabilité au titre de l'exercice de remise à l'escompte et rapportés au résultat fiscal ;
  - du montant de la créance dégagée par le **report en arrière du déficit** : à porter distinctement sur la ligne **ZI** ;
  - de la fraction du **crédit d'impôt recherche** qui ne trouvera pas à s'imputer sur l'IS et qui constitue une créance sur le Trésor à inscrire à l'actif du bilan. En effet, cette créance ne constitue pas un produit imposable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel la créance est constatée (cf. instruction du 21/01/2000, sous la référence 4 A-1-00, n° 175, au bulletin officiel des impôts ).Il convient également de mentionner sur cette ligne la fraction non imputée sur l'IS du **crédit d'impôt formation** remboursée ;
  - des sommes déductibles du résultat imposable au titre des achats d'**œuvres originales d'artistes vivants** ;
  - des dépenses supportées pour les réalisations d'études et d'opérations **archéologiques** ;
  - de la fraction des **subventions** affectées au financement de **dépenses de recherche** immobilisées et dont l'imposition est reportée en application de l'article 236.I bis du CGI. Bien entendu, si l'établissement a pratiqué l'étalement au plan comptable, aucune déduction n'est à effectuer ;
  - des régularisations afférentes aux **charges financières autres que les intérêts**, lorsque leur déduction n'est pas opérée en comptabilité selon les règles prévues pour la détermination des résultats imposables, de manière actuarielle ou selon la méthode des intérêts composés ;
  - de la fraction (19/33 1/3) des **moins-values à long terme** inscrites sur le [tableau n° 2059 C](#), cadre II, colonne 5, qui ouvre droit, pour les établissements soumis à l'impôt sur les sociétés, au régime spécial d'imputation sur le bénéfice imposable au taux de droit commun ou au taux normal ou au taux réduit prévu pour les entreprises bénéficiant du régime des PME.



### 3 – Résultat fiscal

#### Cadre III

Le résultat fiscal est égal à la différence entre les totaux I et II :

- bénéfice (ligne XI) : total I - total II ;
- déficit (ligne XJ) : total II - total I.

Il est éventuellement **corrigé** :

#### en plus

- du **déficit** de l'exercice **reporté en arrière** en application de l'article 220 quinquies du CGI (ligne ZL) ;
- des amortissements réputés différés au titre de l'exercice, après application, le cas échéant, du report en arrière des déficits (ligne XK), le montant correspondant est reporté sur le [tableau 2058-B](#), ligne 8 ;

#### en moins

- des **déficits antérieurs** (voir [tableau 2058 B](#), cadre I, ligne YI) et des amortissements réputés différés (voir [tableau 2058 B](#), ligne 8 R) imputés à la clôture de l'exercice (lignes XL et XM).

**Le résultat imposable de l'exercice est mentionné :**

- **ligne XN (BÉNÉFICE) ;**
- **ou ligne XO (DÉFICIT).**

L'administration admet que les entreprises imputent sur les résultats d'un exercice d'abord les déficits ordinaires des exercices antérieurs ([tableau 2058 B, ligne YH](#)), puis les [amortissements réputés différés des exercices antérieurs](#) ([tableau 2058 B, ligne YL](#)) et enfin les amortissements de l'exercice ([tableau 2058 B, ligne 8N](#)).



## Imprimé 2058-B

Le tableau n° 2058 B permet de suivre les déficits ordinaires et les amortissements réputés différés, les indemnités pour congés à payer et les provisions et charges à payer, non déductibles pour l'assiette de l'impôt.

### Il comporte trois parties totalement indépendantes

- la première (I) est réservée au suivi des déficits ordinaires (**cadre A**) et des déficits placés sous le régime des amortissements réputés différés<sup>26</sup> (**cadre B**) ;
- la seconde (II) concerne l'indemnité de congés payés afférente aux droits acquis et non utilisés par les salariés à la clôture de l'exercice, qui est admise en déduction sur le plan fiscal pour les entreprises placées sous le régime de droit commun de l'article 39.1.1° bis, al. 1<sup>er</sup> du CGI ;
- la troisième (III) a trait aux provisions et aux charges à payer non déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

### 1<sup>ère</sup> partie : suivi des déficits ordinaires et des amortissements réputés différés

#### **■ Cadre A : déficits ordinaires**

Le déficit subi pendant un exercice est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice (sauf option pour le régime de report en arrière).

Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire (CGI, art. 209. I)<sup>27</sup>.

Le cadre A comprend quatre colonnes :

- la première concerne la date de clôture des cinq derniers exercices dont les déficits sont imputables ;
- la deuxième est destinée à l'indication du montant des déficits imputables sur le résultat de l'exercice (N) ;
- la troisième mentionne les déficits des exercices (N-5) à (N-1) qui sont effectivement imputés sur le résultat de l'exercice (N) ; le montant total des déficits imputés (ligne YI) correspond au montant indiqué sur le [tableau 2058 A, ligne XL](#) (et le cas échéant ligne XB, case WX) ;
- la quatrième mentionne la fraction des déficits qui n'a pu être reportée sur le bénéfice de l'exercice ou des exercices antérieurs et qui demeure reportable sur les bénéfices des exercices suivants (CGI art. 209, I et 220 quinquies), compte tenu des imputations pratiquées.

#### ● **Déficit de l'exercice (ligne YJ)**

Il y a lieu de porter sur cette ligne le déficit mentionné à la [ligne XO du tableau 2058 A](#), c'est-à-dire le déficit de l'exercice après compensation avec les plus-values à long terme de l'exercice et, le cas échéant, imputation sur les bénéfices des exercices précédents (report en arrière).

<sup>2626</sup> L'article 89 de la loi de finances pour 2004 prévoit que les déficits subis au titre d'exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 ainsi que les déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 pourront être reportés sur les résultats des exercices suivants sans limitation de durée et non plus seulement sur les cinq exercices qui suivent l'exercice déficitaire.

Ce droit au report illimité des déficits ordinaires entraîne *de facto* la suppression du régime des amortissements réputés différés (ARD), la distinction entre ces deux notions ne présentant plus d'intérêt.

En pratique, dans l'hypothèse où l'exercice correspond à l'année civile, les déficits qui deviennent indéfiniment reportables sont :

- les déficits ordinaires constatés au titre des exercices 1999 à 2003 ;
- les amortissements réputés différés non encore imputés, quel que soit leur millésime.





## 1<sup>ère</sup> partie : suivi des déficits ordinaires et des amortissements réputés différés

### **■ Cadre B : amortissements réputés différés**

Ce cadre permet de déterminer le montant des amortissements réputés différés qui restent à reporter (sans limitation de durée) à la clôture de l'exercice (N) (*ligne YM*) compte tenu des imputations opérées à cette même date.

Le report illimité des amortissements réputés différés est subordonné à l'inscription sur le tableau 2058-B.

Il y a lieu de mentionner sur la *ligne 8N* les dotations aux amortissements de l'exercice qui sont susceptibles d'être admises au régime des amortissements réputés différés après application, le cas échéant, du report en arrière des déficits.

On peut penser qu'il s'agit du montant total des dotations aux amortissements (techniques et dérogatoires) déductibles du résultat fiscal, quel que soit le résultat de l'exercice ; il convient donc de faire abstraction des amortissements exclus des charges déductibles ou encore de ceux qui n'ouvrent pas droit au régime du report illimité (par ex., amortissement exceptionnel des logiciels acquis par les établissements).

Le montant doit correspondre au total des sommes inscrites *lignes SG, SH et SJ* (amortissement technique) du [tableau n° 2055](#) majoré de la différence entre les *lignes SK et SL* du cadre C du même tableau (amortissement dérogatoire), de l'amortissement des charges à répartir admises au régime des frais d'établissement (frais d'acquisition des immobilisations).

Lorsque le système du report en arrière est pratiqué, le déficit de l'exercice est considéré globalement (y compris les amortissements régulièrement comptabilisés). La fraction du déficit correspondant aux amortissements réputés différés ne peut pas excéder la différence entre le montant du déficit constaté au titre de l'exercice et la fraction de ce déficit effectivement reportée en arrière.

#### **● Amortissements reportables au titre des exercices antérieurs (ligne YL)**

Le montant à indiquer sur cette ligne correspond à celui mentionné sur le tableau 2058 B, ligne YM de l'exercice N-1.

#### **● Imputations opérées à la clôture de l'exercice (lignes 8P et 8R)**

Les déficits placés sous le régime des amortissements réputés différés peuvent être imputés :

- soit sur la plus-value nette à long terme de l'exercice (ligne 8P) dont le montant est indiqué sur le [tableau 2058 A, ligne XB](#) (cadre WY) (et qui, de ce fait, n'est pas soumise à la taxation au taux réduit) ;
- soit sur le bénéfice de l'exercice (ligne 8R). Cette imputation est également mentionnée sur le [tableau 2058 A, ligne XM](#).

#### **● Amortissements réputés différés**

##### **1. Amortissements réputés différés au titre de l'exercice (ligne 8S)**

Le déficit de l'exercice placé sous le régime des amortissements réputés différés (« créés au titre de l'exercice ») est indiqué sur cette ligne (leur montant figure sur le tableau 2058 A, ligne XK).

Le montant indiqué sur la ligne 8S est nécessairement inférieur ou égal au montant figurant sur la ligne 8N (dotations de l'exercice susceptibles d'être admises au régime des amortissements réputés différés).

Les mentions portées sur ces lignes matérialisent la **décision de gestion** prise par l'établissement de réputer différés des amortissements en période déficitaire. À défaut, les amortissements comptabilisés



restent compris dans le déficit ordinaire et ne peuvent pas bénéficier du droit au report illimité (CE 12/02/1992, n° 78401).

## 2. Amortissements réputés différés restant à reporter (ligne YM)

Leur montant est égal à la différence entre d'une part, les amortissements réputés différés au titre des exercices antérieurs et de l'exercice (N) et d'autre part, les imputations opérées à la clôture de l'exercice N.

Ligne YM = (Ligne YL + Ligne 8S) - (Ligne 8P + Ligne 8R).

## 2ème partie : indemnités et charges pour congés à payer

### **■ Cadre II**

Le cadre II concerne le **régime de droit commun** de déduction de l'indemnité de congé payé, prévu à l'article 39. 1.1° bis du CGI.

Cette indemnité est en principe déductible des résultats imposables de l'exercice au cours duquel les droits à congé sont acquis par les salariés.

## 3ème partie : provisions et charges à payer non déductibles

### **■ Cadre III**

Ce cadre ventile les provisions et charges à payer réintégréées pour la détermination du résultat imposable, en fonction de leur nature (risques et charges, dépréciation, charges à payer) et de l'opération effectuée (dotation ou reprise).

Les **charges à payer** à mentionner dans ce tableau sont les dépenses qui, du point de vue fiscal, ne peuvent être déduites que par voie de provisions et qui, au titre de l'exercice (N), ne sont pas admises en déduction ([cf. supra le nota afférent au tableau n° 2052](#)).

### ● **Indemnités pour congés à payer (lignes ZV et ZW)**

L'**indemnité** de congés payés constituant une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend les congés correspondants, la provision afférente à ces indemnités doit être réintégréée au résultat imposable.

Les **charges sociales et fiscales** afférentes aux indemnités pour congés payés suivent le même régime que ces dernières. Qu'il soit comptabilisé en charges à payer ou en provision, leur montant doit être mentionné sur les lignes ZV et ZW.

### ● **Provisions diverses et charges à payer (lignes 8X à 9T)**

Parmi les provisions à réintégrer, on peut signaler :

- les provisions pour **pertes de change latentes** lorsque les écarts de conversion sont retenus en augmentation ou en diminution du résultat imposable ou lorsqu'il s'agit de certains prêts accordés à des filiales pour lesquelles l'établissement a opté pour la neutralisation fiscale des écarts de change ([cf. ligne CN du tableau 2050](#)) ;
- les provisions pour **charges de retraite**, pour **impôts non déductibles** et pour **pénalités de recouvrement et d'assiette** ;
- les provisions pour **indemnités de licenciement pour motif économique** constituées au titre de l'exercice ;
- la fraction des **provisions sur stocks ou travaux en cours** non déductible ([cf. lignes BL à BT du tableau 2050](#)) ;



- les provisions constituées pour **dépréciation des titres d'OPCVM** (les écarts d'évaluation étant retenus en augmentation ou en diminution du résultat imposable).

**NOTA :**

Le total des **dotations** à réintégrer (ligne YN) correspond au montant indiqué sur le [tableau 2058 A, ligne WI](#).

Le total des **reprises** à déduire (ligne YO), afférentes aux provisions précédemment réintégrées au résultat imposable et qui ont été rapportées au résultat comptable à la clôture de l'exercice, correspond au montant indiqué sur le [tableau 2058 A, ligne WU](#).



## Imprimé 2058-C

Il s'agit d'un tableau d'affectation du résultat et renseignements divers. A ce titre, il est destiné à faire apparaître l'origine et le montant des sommes distribuées ou mises en réserve au cours de l'exercice. Il sert également à détailler divers renseignements... )

On y trouve le **tableau d'affectation du résultat** de l'exercice précédent.

Il regroupe également divers **renseignements** répartis en six rubriques qui doivent être fournis au titre de l'exercice dont les résultats sont déclarés et de l'exercice précédent.

Il est, en outre, demandé de préciser si est jointe ou non la liste des filiales et participations (*ligne ZR*).

### ● Affectation du résultat de l'exercice précédent

Cette rubrique est divisée en deux parties :

- la première fait apparaître l'**origine** des sommes attribuées et mises en réserve **au cours** de l'exercice (issues des résultats des exercices antérieurs ayant ou non fait l'objet d'une précédente affectation (*lignes OC à OF*) ;
- la seconde indique leur affectation au cours de ce même exercice.

Les sommes à affecter ont pour origine :

- soit le report à nouveau inscrit au bilan de l'exercice N-1 ;
- soit le bénéfice de l'exercice N-1 ;
- soit des prélèvements sur des réserves.

Elles peuvent être affectées :

- à une réserve (réserve légale, réserve spéciale des plus-values à long terme) ;
- au report à nouveau.

Toutes les sommes devant recevoir une affectation, les montants indiqués sur les *lignes OF et ZH* sont égaux.

### ● Engagements (lignes YQ à YS)

#### Engagements de crédit-bail

Ils correspondent au montant des redevances restant à payer majoré du prix de l'option.

Les engagements de crédit-bail sont répartis entre :

- le crédit-bail mobilier (*ligne YQ*). Doit également être indiqué le prix de revient d'origine des biens pris en crédit-bail ;
- le crédit-bail immobilier (*ligne YR*).

#### Effets portés à l'escompte et non échus (*ligne YS*)

Le plan comptable général ne prévoit pas l'inscription à l'actif du bilan des effets portés à l'escompte. Le montant de ceux qui ne sont pas échus à la clôture de l'exercice (N et N-1) doit être porté sur la ligne YS.



#### ■ Autres achats et charges externes (lignes YT à ZJ)

Cette rubrique a pour objet de donner le **détail** du poste « autres achats et charges externes » du compte de résultat, qui figure sous la [ligne FW du tableau n° 2052](#).

Il convient d'indiquer ici le montant des loyers correspondant aux biens pris en location pour une durée supérieure à six mois.

#### ■ Impôts et taxes (lignes YW à YX)

Cette rubrique a pour objet de distinguer la taxe professionnelle mise en recouvrement au titre d'une année des autres impôts et taxes supportés par l'établissement qui figurent, pour leur montant total, sous la [ligne FX du tableau n° 2052](#).

Le montant de la taxe intérieure sur les produits pétroliers doit être mentionné distinctement à la rubrique ZS.

#### ■ TVA (lignes YY et YZ)

Doivent être indiqués sous cette rubrique :

- le montant de la **TVA collectée** au cours de l'exercice au titre des opérations taxables réalisées (*ligne YY*) ;
- le montant de la **TVA déductible** qui a été comptabilisée au cours de l'exercice au titre des biens et exercices ne constituant pas des immobilisations, c'est-à-dire au titre des achats et des frais généraux (*ligne YZ*).

#### ■ Divers (lignes ZA à OS)

Montant de l'avoir fiscal imputé sur l'impôt sur les sociétés et correspondant aux dividendes perçus (*ligne ZA*)

Cette ligne concerne exclusivement les **personnes soumises à l'IS** qui ont perçu des dividendes au cours de l'exercice.

Y figure le montant des avoirs fiscaux imputables pour le paiement de l'IS à l'exclusion du montant des crédits d'impôt.

**Montant brut des salaires** diminué des sommes versées aux handicapés, et figurant sur la DADS 1 ou le modèle 2460 de l'exercice concerné : montant total des **bases brutes fiscales** inscrites dans la zone 20 A du cadre G ou dans la colonne 5 du modèle 2462, majoré, le cas échéant, des indemnités exonérées de la taxe sur les salaires, telles notamment les sommes portées dans la zone 22 C, au titre de la contribution de l'employeur à l'acquisition des chèques-vacances par les salariés.

**Première option pour le régime simplifié** (*ligne OS*)

Cette rubrique concerne les entreprises qui ont opté pour le régime réel simplifié d'imposition et qui se sont placées sous le régime d'exonération ou de sursis d'imposition des plus-values sur leurs immobilisations non amortissables (CGI, art.39 octodécies.I).

Il est à noter que, contrairement à ce que laisse supposer le libellé de cette ligne, la faculté de constatation en franchise d'impôt des plus-values sur éléments non amortissables s'applique également en cas de première option pour le régime réel normal d'imposition

#### ■ Effectif moyen du personnel (ligne YP)

L'effectif du personnel s'entend de l'ensemble des personnes titulaires d'un contrat de travail et qui sont rémunérées directement par l'établissement. L'effectif **moyen** est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chacun des trimestres de l'exercice comptable.



#### ● Filiales et participations (ligne ZR)

La liste [des filiales et participations détenues le cas échéant par l'établissement fait l'objet du tableau 2059 G](#) de la liasse fiscale sur lequel doit être précisé notamment le taux de détention de chacune d'elles ainsi que leur numéro d'identification au répertoire national des entreprises (numéro SIRET). Les filiales et participations dont le taux de détention est inférieur à 10 % n'ont pas à être mentionnées sur ce tableau. Il convient de porter le chiffre 1 à la ligne ZR si l'établissement a des filiales ou des participations. Dans le cas contraire, il y a lieu de porter le chiffre 0.



## Imprimé 2059-A

Le tableau 2059 A est destiné à déterminer les plus et moins-values réalisées au cours de l'exercice. Il sert également à les qualifier fiscalement de court terme ou de long terme.

Ce tableau comporte deux cadres :

- le cadre A permet de déterminer la valeur résiduelle des éléments cédés ;
- le cadre B fait apparaître le montant global de la plus-value ou de la moins-value et la ventilation de celle-ci entre le court terme et le long terme.

Il est précisé que pour les établissements soumis à l'impôt sur les sociétés, le régime des plus ou moins-values à long terme sur cessions d'éléments d'actif n'est applicable qu'aux cessions de titres de participation et de certains titres de capital-risque (CGI art. 219.I.a quater ; [cf. la publication de l'AMUE du 2 mars 2004, p. 8](#)).

Des précisions sur le champ d'application des plus-values à long terme sont apportées en [annexe 12](#).

### 1 – Détermination de la valeur résiduelle

#### Cadre A

Pour chacun des éléments cédés au cours de l'exercice, la valeur résiduelle de l'élément (colonne 6) est déterminée par différence entre la valeur d'origine (colonne 2) ou la valeur réévaluée (colonne 3) et les amortissements pratiqués (colonnes 4 et 5).

#### Colonne 1 : éléments cédés

À côté de la nature de l'immobilisation, il convient d'indiquer, entre parenthèses, sa date d'acquisition.

Sur les **lignes 1 à 12, doivent être inscrites** toutes les immobilisations cédées qui relèvent du taux de 19 %.

Les biens concernés doivent être mentionnés soit distinctement, soit par catégories, dans l'ordre suivant :

- immobilisations amortissables ayant fait l'objet d'une réévaluation libre ou légale ;
- immobilisations non amortissables, réévaluées ou non ;
- immobilisations amortissables non réévaluées ([cf. notice n° 2032](#)).

Les établissements qui regroupent les éléments cédés par catégories doivent joindre un état faisant apparaître leurs dates d'acquisition respectives.

#### Colonne 2 : Valeur d'origine

La valeur d'origine s'entend en principe du coût **de revient** ([cf. notice n° 2032](#)).

#### Colonne 3 : valeur nette réévaluée

[La notice n° 2032](#) précise qu'il s'agit de la valeur nette réévaluée :

- à la date du **31 décembre 1976** (ou à la date de clôture de l'exercice en cours au 31 décembre 1976) pour les **éléments amortissables** réévalués en application de l'article 238 bis J du CGI ;
- ou à celle de la **réévaluation libre**, pour les éléments ayant fait l'objet d'une telle réévaluation.

#### Colonnes 4 et 5 : amortissements

Doivent être portés respectivement dans ces colonnes :

- colonne 4: les amortissements **pratiqués en franchise d'impôt**. Ces amortissements s'entendent de ceux qui ont été inscrits en comptabilité et qui ont été admis en déduction du résultat fiscal, y compris les amortissements dérogatoires ([cf. notice n° 2032](#)).



Pour les **immobilisations réévaluées** (CGI, art. 238 bis J), il s'agit uniquement des amortissements postérieurs à la réévaluation.

▪ colonne 5 : **les autres amortissements** : il s'agit des amortissements correspondant aux plus-values d'actif réinvesties, à l'aide de la déduction fiscale pour investissement (lois de 1966, 1968 et 1975), ainsi que des amortissements réévalués (loi du 28 décembre 1959).

Cette colonne ne doit être servie, lors de la cession d'un bien ayant donné lieu à l'**aide** ou à la déduction **fiscale pour investissement** susvisée, que par les entreprises qui se trouvent dans l'une des deux situations suivantes :

- celles qui ont calculé l'amortissement du bien par référence au prix de revient avant déduction. Elles doivent indiquer la fraction de l'amortissement comptabilisé qui correspond à l'aide ou à la déduction fiscale pour investissement. L'autre fraction admise en franchise d'impôt est mentionnée colonne 4 ;
- les entreprises ayant comptabilisé l'aide fiscale ou la déduction pour investissement effectivement opérée, en l'affectant à l'amortissement du matériel y ouvrant droit. Ces entreprises inscrivent colonne 5 le montant de l'aide ou de la déduction ainsi comptabilisée.

#### Colonne 6 : valeur résiduelle

Elle est égale à la différence entre la valeur d'origine, le cas échéant réévaluée, et les amortissements.

## 2 - Détermination des plus ou moins-values réalisées

### **■ Cadre B**

Les colonnes 8 à 10 permettent de déterminer le montant global de la plus-value ou de la moins-value à partir de la valeur résiduelle et du prix de vente ; ce montant global est ensuite ventilé entre les colonnes 11 et 12 selon qu'il s'agit de **court terme** ou de **long terme**.

Pour permettre la détermination des **plus ou moins-values nettes** à court et à long terme, **les moins-values** doivent être inscrites précédées du signe (-).

#### Colonnes 7 et 8 : reports du cadre A

Sur les **lignes 1 à 12** de la **colonne 7**, il y a lieu de reporter les éléments qui figurent dans la **colonne 1 du cadre A**. Dans la **colonne 8** (valeur résiduelle), il convient de reporter sur les lignes 1 à 12 les indications qui figurent colonne 6, lignes 1 à 12, du cadre A.

#### Colonne 9 : prix de vente

Le prix de vente à porter dans cette colonne s'entend du **prix net**, c'est-à-dire déduction faite des frais spéciaux à la charge du cédant qui s'appliquent directement à l'opération de cession (par exemple : commission ou courtage versé à l'intermédiaire qui a prêté son concours à la réalisation de l'opération) et hors TVA.

#### Colonne 10 : montant global de la plus ou moins-value

Il convient de mentionner à la colonne 10 le montant de la plus ou moins-value réalisée, qui résulte de la différence, positive ou négative, entre les sommes portées à la colonne 9 et à la colonne 8.

#### Colonnes 11 et 12 : qualification des plus-values et moins-values

Le montant des plus-values ou des moins-values à **court terme** correspondant aux éléments mentionnés sur les lignes 1 à 12 de la **colonne 11** est ensuite augmenté des autres éléments soumis au même régime et mentionné aux lignes 13 à 20 du cadre B : la somme algébrique des montants portés





lignes 1 à 20, à mentionner dans la case A correspond à la plus-value ou moins-value nette à court terme de l'exercice concerné

Les EPSCP étant passibles de l'IS, les plus ou moins-values afférentes à des biens autres que les titres de participation et certains titres de capital-risque sont soumises au régime des plus ou moins-values à court terme. Pour la totalité de leur montant, elles doivent donc être portées colonne 11.

La somme algébrique des plus-values et des moins-values à **long terme** mentionnées lignes 1 à 12 **colonne 12** est augmentée ou diminuée des autres éléments relevant du même régime du long terme et inscrits sur les lignes 17 à 20 ; la somme algébrique des montants mentionnés lignes 1 à 20, est inscrite dans la case B et correspond à la plus ou moins-value à long terme de l'exercice concerné.

### **3 - Ligne 14 : Amortissements irrégulièrement différés se rapportant aux éléments cédés**

Il convient de porter sur cette ligne (colonne 11) le montant des amortissements différés en **contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI**. Ces amortissements, exclus des charges déductibles, viennent éventuellement majorer les plus-values à court terme ou diminuer les moins-values de même nature constatées lors de la cession des éléments.

### **4 - Ligne 17 : Résultats nets de concession de licences d'exploitation de brevets n'ayant pas été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans**

Ces produits sont taxés au taux de 19 %.

Il est à noter que le taux réduit des plus-values à long terme s'applique aux produits de concession de brevets pris en compte dans les résultats d'une personne depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002 lorsqu'il existe des liens de dépendance entre cette personne et le concessionnaire. Corrélativement, pour le concessionnaire, le droit à déduction de la redevance est limité ([cf. ligne WQ du tableau n° 2058 A](#)).

### **Ligne 18 : Provisions pour dépréciation des titres relevant du régime des plus ou moins-values à long terme devenues sans objet au cours de l'exercice**

Ces provisions sont comprises ligne 18, colonne 12 ([cf. tableau n° 2056](#)). Les reprises de provisions afférentes aux titres ne revêtant pas le caractère de titres de participation et qui ne sont pas inscrits à une subdivision spéciale « TRPVLT » sont comprises dans le résultat imposable au taux de droit commun, alors même qu'elles ont été soumises au régime des moins-values à long terme lors de leur constitution. Elles ne doivent donc pas être mentionnées sur cette ligne.

### **Ligne 19 : Dotations de l'exercice aux comptes de provisions pour dépréciation des titres relevant du régime des plus ou moins-values à long terme**

Les provisions pour dépréciation des titres ne revêtant pas le caractère de titres de participation et qui ne sont pas inscrits à une subdivision spéciale « TRPVLT » sont déductibles du résultat imposable au taux de droit commun, et ne figurent donc pas sur cette ligne([cf. tableau n° 2056](#)).

### **Ligne 20 : « Divers »**

Cette ligne est destinée aux ajustements de calcul nécessaires entre les plus-values et moins-values fiscales et les plus-values et moins-values comptables.



## [Imprimé 2059-B](#)

Ce tableau permet de préciser l'imposition des plus-values à court terme (cadre A) et des plus-values de fusion ou d'apport (cadre B).

### 1 – Éléments assujettis au régime fiscal des plus-values à court

#### **Cadre A**

Ce cadre est divisé en deux parties réservées respectivement aux plus-values de l'exercice concerné (partie supérieure) et aux plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs (partie inférieure).

##### 1-1 Plus-value de l'exercice

L'établissement doit déclarer **colonne 1** le montant net des plus-values à court terme réalisées pendant l'exercice en distinguant selon que ces plus-values peuvent bénéficier ou non de l'étalement sur dix ans.

En principe, le montant des plus-values à court terme est compris dans le résultat imposable au taux de droit commun. Le montant compris dans le résultat de l'exercice (colonne 3) est égal :

- au montant total des plus-values si l'établissement ne procède pas à leur étalement ;
- et à un dixième du montant des plus-values réalisées si l'établissement opte pour l'étalement.

Le montant indiqué colonne 4 (colonne 1 - colonne 3), à reporter [ligne WZ du tableau 2058 A](#), sera réintégré au cours des exercices ultérieurs, selon la période d'étalement des plus-values.

##### 2-2 Plus-values des exercices antérieurs

Le montant de ces plus-values, pour lesquelles l'établissement a demandé l'étalement de l'imposition au cours d'un exercice antérieur, doit être porté dans la colonne 1 sur les lignes correspondant à l'exercice de leur réalisation.

Il s'agit du **montant total** de la plus-value réalisée à l'origine et non du solde restant à réintégrer à la clôture de l'exercice précédent.

La fraction des plus-values en cause qui est rattachée au résultat de l'exercice est mentionnée **colonne 3**. Cette fraction est égale, selon le cas à un dixième du montant des plus-values réalisées, ou encore au rapport existant entre leur montant et la durée d'amortissement déjà pratiquée à raison des biens sinistrés ou expropriés.

La somme indiquée ligne **total 2** de la colonne 3 est reportée sur le [tableau n° 2058 A, ligne WN](#).

Le solde restant à imposer est mentionné colonne 4.

### 2 – Plus-values réintégréées dans les résultats des sociétés bénéficiaires des apports

#### **Cadre B**

**En principe, les EPSCP ne sont pas concernés par ce cadre.**



## Imprimé 2059-C

Le tableau n° 2059 C a pour objet de permettre le suivi de l'imputation des moins-values nettes à long terme antérieures en distinguant les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu et celles soumises à l'IS. Pour ces dernières, le tableau permet d'assurer le suivi des imputations réalisées à raison des moins-values nettes à long terme existant à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997, qui relèvent d'un régime spécial institué à la suite de la restriction du champ d'application du régime des plus-values à long terme pour les sociétés passibles de l'IS.

Le tableau se compose de **deux cadres**.

Le premier concerne le suivi des moins-values nettes à long terme subies par les entreprises soumises à l'**impôt sur le revenu**. Ces moins-values relèvent du taux de 16 %.

Le deuxième concerne les moins-values des entreprises soumises à l'**IS**. Ces moins-values sont susceptibles de relever du taux de 19 %.

### 1 – Suivi des moins-values des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

#### Cadre I

Néant.

### 2 – Suivi des moins-values à long terme des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

#### Cadre II

Des modalités particulières d'imputation sont prévues pour les **moins-values à long terme restant à reporter à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1-1-1997**. Une fraction de leur montant peut, dans certaines conditions et limites, s'imputer sur le résultat soumis à l'IS au taux normal.

Le deuxième cadre du tableau n° 2059 C permet de réaliser et de suivre ces imputations.

**Les ESPSCP ne sont donc pas concernés par ce tableau.**



## Imprimé 2059-D

Ce tableau détermine le montant à virer à la réserve spéciale au cours de l'exercice N+1 au titre des plus-values réalisées au cours de l'exercice N. Il permet le suivi de cette réserve et de l'inscription des plus-value à long terme à cette réserve.

Il est donc destiné à indiquer l'affectation des plus-values à long terme, à déterminer le montant de la réserve spéciale des plus-values à long terme que doivent constituer les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (cadres I à III) et à assurer le suivi de la réserve spéciale des provisions pour fluctuation des cours (cadre IV).

Le tableau 2059 D a été modifié afin que puissent être mentionnées les plus-values soumises au taux réduit de 15 % prévue en faveur des PME (dans la limite d'un bénéfice total de 38 120 €) qui ne sont pas à prendre en compte pour le calcul du montant à porter à la réserve spéciale.

### 1 – Détermination du montant à virer à la réserve spéciale au cours de l'exercice N + 1 au titre des plus-values réalisées au cours de l'exercice N

#### Cadre I

Le cadre I consacré à la détermination du montant à virer à la réserve spéciale au cours de l'exercice N+1 au titre des plus-values réalisées au cours de l'exercice N doit comporter les indications suivantes :

- à la *ligne 1* : le montant net des plus-values à long terme de l'exercice taxable à 19 % ;
- à la *ligne 2* : le déficit de l'exercice que l'établissement désire imputer sur les plus-values à long terme (cas des établissements dont le report de déficits antérieurs risque d'être prescrit) ;
- à la *ligne 3* : le montant des moins-values nettes à long terme que l'établissement désire imputer sur les plus-values à long terme taxables à 19 % ;
- à la *ligne 4* : les imputations autres que celles inscrites aux lignes 2 et 3 (déficits antérieurs ou amortissements réputés différés) ;
- à la *ligne 5* : le montant des plus-values soumises au taux de 15 % ;
- à la *ligne 8* : l'impôt correspondant, soit 19 % du chiffre de la ligne 7.

Le montant mentionné sur la ligne 8 b sera porté à la **réserve spéciale** (ligne DF du tableau n° 2051) **au cours de l'exercice N + 1.**

La réserve spéciale doit être dotée à hauteur du montant de la plus-value nette à long terme diminuée du seul impôt sur les sociétés. Les deux **contributions** sur l'impôt sur les sociétés prévues aux articles 235 ter ZA et 235 ter ZC du CGI n'ont aucune incidence sur les modalités de constitution de la réserve spéciale.



## 2 – Situation du compte affecté à l'enregistrement de la réserve spéciale pour l'exercice N

### ■ Cadre II

Ce cadre permet de déterminer le solde créditeur du compte « Réserve spéciale » à la clôture de l'exercice.

Cinq colonnes sont prévues pour permettre de suivre distinctement la situation des **sous-comptes** de la réserve spéciale auxquels sont portées respectivement les plus-values à long terme suivant qu'elles ont été taxées à 10 %, 15 %, 18 %, 19 % ou 25 %.

*Ligne 9* : indique le montant de la réserve spéciale à la clôture de l'exercice N.

*Ligne 10* : indique colonne 5 le montant des plus-values à long terme réalisées en N, taxées au taux de 19 %, et dont le montant net doit être porté à la réserve spéciale en N + 1.

Les **colonnes 2, 3, 4 et 6** n'ont pas à être utilisées dès lors que les taux réduits de 10 %, 15 %, 18 % et 25 % ne sont plus applicables.

*Ligne 13* : il convient de mentionner les **sommes prélevées au cours de l'exercice** sur la réserve spéciale pour être inscrites à un compte de réserve ordinaire. Ces sommes doivent être rapportées aux bénéfices imposables de l'exercice en cours, sous déduction de l'impôt qui a été perçu lors de la réalisation des plus-values correspondantes. Elles sont inscrites à la [ligne WQ du tableau n° 2058 A](#) des rectifications extracomptables.

*Ligne 14* : doivent y figurer les **prélèvements** opérés sur la réserve spéciale, en vue d'une **compensation de pertes** ou d'une **incorporation au capital** ou d'un virement à la réserve légale.

*Ligne 16* : indique le **montant de la réserve spéciale** qui doit figurer au bilan de clôture de l'exercice ([ligne DF du tableau n° 2051](#)).

## 3 – Inscription des plus-values à long terme à la réserve spéciale (exercice N)

### ■ Cadre III

Ce troisième cadre est destiné à la surveillance de la dotation de la réserve spéciale mais son utilité pratique est marginale depuis l'année 2002. Il avait été introduit pour tenir compte de la doctrine administrative concernant la dotation de la réserve spéciale des plus-values à long terme selon laquelle les entreprises qui se trouvaient dans l'impossibilité de doter la réserve spéciale dans les conditions normales n'étaient pas redevables de l'imposition complémentaire au titre de l'exercice suivant celui de la réalisation de la plus-value si la réserve était dotée au cours de l'exercice clos la deuxième année ou, en cas d'impossibilité, la troisième année suivant celle de la réalisation de la plus-value. Cette doctrine est rapportée depuis 2002

**Dès lors, le présent cadre n'est d'aucune utilité et n'a pas à être servi<sup>28</sup>.**

<sup>28</sup> A la date de la rédaction du présent document, les tableaux afférents à la liasse fiscale dans le millésime 2004 ne sont pas encore disponibles sur le site Internet « [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) ». L'imprimé n° 2059 D dans sa nouvelle mouture ne comprendra vraisemblablement plus ce cadre.



## 4 – réserve spéciale des provisions pour fluctuations des cours

### **■ Cadre IV**

Les entreprises ne peuvent plus constituer de provision pour fluctuation des cours pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1997.

Le cadre IV permet de déterminer le solde créditeur de la « réserve spéciale des provisions pour fluctuations des cours » à la clôture de l'exercice.

Il y a lieu d'indiquer :

- **colonne 1** : le montant de la réserve inscrite au bilan d'ouverture de l'exercice ;
- **colonne 2** : le montant de la réserve inscrite au bilan des sociétés absorbées au cours de l'exercice et qui n'a pas été incorporée au capital de la société absorbée avant l'opération de fusion ou annulé par imputation des pertes de cette société ;
- **colonne 3 et 4** : les prélèvements opérés sur la réserve en distinguant selon qu'ils donnent lieu ou non à réintégration. Aucune réintégration ne doit être opérée à raison des prélèvements dans les cas suivants : incorporation de la réserve au capital ou imputation de pertes sur la réserve ;
- **colonne 5** : montant de la réserve à la clôture de l'exercice ([ligne DF du tableau 2051](#)), lequel est égal à la différence entre les colonnes (1 + 2) et (3 et 4).

**Les EPSCP ne sont pas concernés.**



## **Imprimé 2059-E**

Ce tableau permet de déterminer la valeur ajoutée produite au cours de l'exercice par l'établissement.

**Il doit être obligatoirement rempli par les établissements dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice considéré excède 7 600 000 € hors taxes** (CGI, ann. III, art. 38.II.3°). Il est facultatif pour les autres établissements.

Son objet est de permettre de déterminer la valeur ajoutée telle qu'elle est définie au II de l'article 1647 B sexies du CGI, qui a été produite au cours de l'exercice considéré, quelle que soit la durée de cet exercice. Le résultat obtenu servira, le cas échéant, au calcul de la **cotisation minimale** (CGI art. 1647 E) ou du **plafonnement** de la **taxe professionnelle** (CGI art. 1647 B sexies).

L'imprimé n° 2059-E comporte trois cadres. Il y a lieu d'indiquer au-dessus du cadre I la date d'ouverture et de clôture de l'exercice ainsi que sa durée en nombre de mois.

### **1 – Production de l'entreprise**

#### **Cadre I**

Ce cadre permet de déterminer le montant de la production de l'exercice. Il convient de reporter sur les lignes B2 à B8 les sommes portées sur l'imprimé n° 2052, respectivement **aux lignes FC à FQ**, à l'exception de la somme figurant sur la ligne FP « reprises sur amortissements et provisions et transferts de charges » qui n'est pas retenue dans la valeur ajoutée.

Le total obtenu est porté sur la dernière ligne B9 de ce cadre (total A).

### **2 – Consommations de biens et services en provenance de tiers**

#### **Cadre II**

Ce cadre permet de déterminer le montant des consommations de biens et services en provenance des tiers.

Il y a lieu de reporter :

- sur les **lignes C1 à C4** les achats de marchandises, matières premières et autres approvisionnements ainsi que les variations de stocks correspondantes, qui figurent aux **lignes FS à FV du tableau n° 2052**, avant déduction des dotations aux provisions pour dépréciation ;
- sur la **ligne C5**, les autres achats et charges externes portés sur la **ligne FW du tableau 2052**, sous déduction des loyers versés ;
- sur la **ligne C6**, les loyers versés à l'exception de ceux afférents à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou encore d'une convention de location de plus de 6 mois consentie à un assujéti à la taxe professionnelle, qui ne sont pas déductibles pour la détermination de la valeur ajoutée. Lorsqu'une convention porte à la fois sur des biens corporels et incorporels, il appartient à l'entreprise de répartir sous sa propre responsabilité, la redevance entre la part afférente aux éléments corporels qui doit seule être exclue du montant à porter à la présente ligne et celle afférente aux éléments incorporels ;
- sur la **ligne C7**, les autres charges portées sur **ligne GE du tableau n° 2052** ;



- sur la *ligne C8*, les taxes sur le chiffre d'affaires autres que la TVA, les contributions indirectes (droits sur les alcools et les tabacs, etc.), la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers.

La *ligne C9* doit être remplie par les établissements qui mettent à disposition des immobilisations corporelles dans le cadre d'un contrat de location simple d'une durée supérieure à six mois consentis au profit d'un assujetti à la taxe professionnelle. La somme à porter sur cette ligne correspond au montant des dotations aux amortissements linéaires et dégressifs, autres que ceux comptabilisés en amortissements dérogatoires, se rapportant aux biens loués, ajustées en fonction de la durée d'utilisation prévue dans la convention (cf. l'instruction n° 9 du 30 décembre 1999 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 6 E-1-00).

Le total des lignes C1 à C9 est porté sur la dernière ligne D1 du cadre II (total B).

### 3 – Valeur produite

#### ■ Cadre III

Il y a lieu de porter au cadre III la différence entre le total A du cadre I et le total B du cadre II.





## Imprimé 2059-F

Ce tableau est destiné aux personnes morales, soumises à un régime réel d'imposition, qui sont tenues de joindre à leur déclaration de résultats la liste de ceux de leurs associés qui détiennent au moins 10 % de leur capital (CGI, ann. III, art. 38.III.1°).

**Les EPSCP ne sont donc pas concernés.**



## Imprimé 2059-G

Ce tableau comporte l'**identification des filiales et participations** dont le déclarant détient au moins **10 % du capital**. (CGI, ann. III, art. 38.III.2°).

En haut de ce tableau, il convient d'indiquer la date de clôture de l'exercice, la dénomination, l'adresse et le numéro Siret de l'entreprise concernée.

Dans les cadres prévus à cet effet, il y a lieu d'indiquer, pour chaque filiale ou participation dont le taux de détention par l'entreprise déclarante est supérieur à 10 % du capital, sa **forme juridique**, sa dénomination, son adresse, son **numéro Siret** ainsi que le **taux de détention**.

Lorsque le nombre de filiales et de participations excède le nombre de cases du tableau, il y a lieu d'utiliser un ou plusieurs tableaux supplémentaires et de numéroter chacun de ces tableaux en haut et à gauche de la case prévue à cet effet, laquelle se situe en haut du tableau. Le nombre total de tableaux souscrits est porté en bas et à droite de la même case.



## 2 – *Les imprimés propres au régime du réel simplifié*

Les établissements soumis au régime simplifié d'imposition doivent également joindre à leur déclaration de résultats n° 2065 des tableaux comptables et fiscaux. Ces tableaux annexes, au nombre de sept, sont allégés par rapport à ceux qui sont prévus pour le régime du réel normal et portent les numéros suivants :

- 2033 A (bilan simplifié) ;
- 2033 B (compte de résultat simplifié) ;
- 2033 C (indications relatives aux immobilisations, amortissements et plus-values) ;
- 2033 D (renseignements concernant les provisions et amortissements dérogatoires, les déficits reportables, les amortissements réputés différés) ;
- 2033 E concernant la détermination de la valeur ajoutée produite au cours de l'exercice, dont la production est facultative pour les entreprises soumises au régime réel simplifié ;
- 2033 F (composition du capital social) ;
- 2033 G (liste des filiales et participations).



## **Imprimé 2033 A (bilan simplifié)**

L'imprimé n° 2033 A reprend la présentation conforme à celle prévue par le Plan comptable général révisé.

Cet imprimé comporte deux parties : l'actif et le passif.

### ► L'actif

comporte trois parties consacrées respectivement aux immobilisations, à l'actif circulant, et aux charges constatées d'avance.

Pour chacune des rubriques, il y a lieu d'indiquer le montant brut et le montant net après déduction, le cas échéant, des amortissements et provisions pour dépréciation qui doivent être mentionnés dans une colonne distincte.

La dernière colonne concerne les montants de l'exercice précédent.

En outre, les précisions suivantes sont apportées.

### **Actif immobilisé**

#### *lignes 010 et 014 (immobilisations incorporelles)*

Cette rubrique comprend les immobilisations incorporelles ([cf. notamment ligne AB du tableau n° 2050](#)).

#### *ligne 028 (immobilisations corporelles)*

Il y a lieu de faire figurer sur cette ligne les terrains, les constructions, les installations techniques, le matériel et l'outillage industriels ; les autres immobilisations corporelles (agencements, aménagements divers, matériel de transport, matériel de bureau, mobilier, emballages récupérables identifiables) ; les immobilisations en cours ([cf. le tableau n° 2050](#)).

#### *ligne 040 (Immobilisations financières)*

Doivent être mentionnés sous cette rubrique ([cf. le tableau n° 2050, lignes CS à CU](#)) : les participations, les créances rattachées à des participations, les autres titres immobilisés, les prêts (prêts participatifs, prêts au personnel...), les dépôts et cautionnements, les autres créances immobilisées. La part des immobilisations financières à moins d'un an doit être indiquée au pied du bilan (ligne 193).

### **Actif circulant**

#### *lignes 050 et 060 (stocks)*

Il convient de se reporter aux observations formulées à propos des [lignes BL à BT du tableau n° 2050](#).

#### *ligne 064 (avances et acomptes versés)*

Il s'agit essentiellement des avances et acomptes versés sur commandes ([cf. la ligne BV du tableau n° 2050](#)).

#### *lignes 068 et 072 (créances)*

Cette rubrique comprend respectivement :

- Clients et comptes rattachés (dont la part à plus d'un an)

Sont notamment à rattacher à cette ligne les effets à recevoir, les clients douteux ou litigieux, les factures à établir...([cf. ligne BX de l'imprimé n° 2050](#)).



- **Autres créances**

Il y a lieu de mentionner notamment sur la ligne 072 les créances sur le personnel, les organismes sociaux, les associés, l'État, les débiteurs divers et les **comptes courants d'associés débiteurs** (cf. [ligne BZ de l'imprimé n° 2050](#)) dont le montant doit figurer également au pied du bilan (ligne 199).

*ligne 080 (Valeurs mobilières de placement)*

[Cf. ligne CD du tableau 2050.](#)

*ligne 092 (charges constatées d'avance)*

Doivent être mentionnées sur cette ligne les charges comptabilisées qui ne correspondent pas à des consommations de l'exercice ([cf. la ligne CH du tableau n° 2050](#)).

### ► **Le passif**

Il fait apparaître notamment les subventions d'équipement (à mentionner ligne 140), les produits constatés d'avance. Il convient aussi de servir les renvois situés au pied de l'imprimé permettant d'indiquer le coût de revient (coût d'acquisition) des immobilisations acquises au cours de l'exercice et le montant de la production immobilisée ainsi que le prix de vente hors TVA des immobilisations cédées au cours de l'exercice ;

Il est à noter que **l'absence de production du bilan** a des conséquences sur la composition de l'actif des établissements concernés.

En effet, hormis les **immobilisations amortissables** dont la nature est telle qu'elle implique une **utilisation professionnelle**, indépendamment de leur inscription sur le tableau des immobilisations 2033 C, les autres éléments doivent être inscrits sur ce tableau pour être considérés comme appartenant à l'actif. Cette inscription constitue une **décision de gestion** qui est opposable tant à l'administration qu'à l'établissement.

### **Capitaux propres**

*ligne 124 (écarts de réévaluation)*

[Cf. la ligne DC de l'imprimé n° 2051.](#)

*lignes 126, 130 et 132 (réserves)*

La réserve **légal**e doit être portée ligne 126. Les réserves réglementées sont à inscrire ligne 130. Il s'agit en particulier de la réserve spéciale des plus-values à long terme, qui doit être individualisée ligne 129.

Les **autres** réserves figurant ligne 132 comprennent notamment la réserve spéciale constituée au titre de la déduction des dépenses d'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants qui doit être individualisée ligne 131, la réserve spéciale où sont portés les **bénéfices soumis au taux réduit** de 19 % prévu à l'article 219.I.f du CGI et la réserve spéciale de la **provision pour fluctuation des cours** ([cf. ligne DF du tableau n° 2051](#)).

*ligne 140 (provisions réglementées)*

Il s'agit des provisions spécialement prévues par les textes fiscaux : provision pour hausse des prix, provision pour implantation à l'étranger, provision pour acquisition d'œuvre d'art donnée à l'État, etc. ([cf. la ligne DK du tableau n° 2051](#)).

Il convient également de porter les subventions d'équipement sur la ligne 140.



### *Provisions pour risques et charges*

#### *ligne 154*

Cette rubrique correspond aux lignes DP et DQ de l'imprimé n° 2051 ([cf. lignes DP à DR du tableau n° 2051](#)).

### *Dettes*

#### *ligne 156 (emprunts et dettes assimilées)*

Cette rubrique comprend en particulier les emprunts ([cf. les lignes DS à DV de l'imprimé n° 2051](#)).

#### *ligne 166 (fournisseurs et comptes rattachés)*

Cette rubrique comprend les dettes commerciales, les effets à payer et les comptes de régularisation «factures non parvenues» ([cf. la ligne DX du tableau n° 2051](#)).

#### *ligne 172 (autres dettes)*

Il y a lieu d'inscrire notamment sur cette ligne les dettes envers le personnel, les dettes sociales et fiscales.

Le montant total des **dettes à plus** d'un an doit être individualisé dans la case 195 au pied du bilan.

#### *ligne 174 (Produits constatés d'avance)*

Il s'agit des produits perçus ou comptabilisés avant que la réalisation des opérations les justifiant aient été effectuées ou fournies ([cf. la ligne EB du tableau n° 2051](#)).

#### *Renvois*

Il convient de ne pas omettre de servir les cadres correspondant aux renvois 1 à 4 au pied du bilan. En outre, doivent être indiqués en renvoi 5 :

- *ligne 182*, le coût de revient (coût d'acquisition) des immobilisations acquises au cours de l'exercice et le montant de la production immobilisée (compte 72) ;
- *ligne 184*, le prix de vente hors TVA des immobilisations cédées au cours de l'exercice. Ce montant figure également sur le [tableau n° 2033 C, rubrique 584 \(colonne 4 du cadre III\)](#).



## **Imprimé 2033 B (compte de résultat simplifié + détermination du résultat fiscal)**

Le tableau n° 2033 B comporte deux cadres principaux.

Le premier (A) constitue un compte de résultat simplifié (présenté en liste) conforme au schéma du Plan comptable général.

Le deuxième (B) est un condensé du tableau n° 2058 A utilisé pour la détermination du résultat fiscal des établissements soumis au régime du bénéficiaire réel normal.

Une troisième rubrique en bas de page regroupe des renseignements de diverses natures.

La date de clôture de l'exercice et de l'exercice précédent doit être mentionnée en tête du tableau.

### 1 – Résultat comptable

#### **Cadre A**

##### *ligne 210 (ventes de marchandises)*

Les ventes sont à inscrire pour leur **montant net**, c'est-à-dire après déduction des escomptes et rabais accordés. Elles doivent être déclarées pour leur montant **hors TVA**.

Pour plus de détails, et en ce qui concerne notamment les **règles de rattachement** des produits correspondant à des créances sur la clientèle (CGI art. 38, 2 bis), il convient de se reporter aux **indications** données plus haut à propos des [lignes FD à FI du tableau n° 2052](#).

Les ventes à l'exportation et les livraisons intracommunautaires sont mentionnées distinctement sur la *ligne 209*.

##### *ligne 214 (production vendue de biens)*

Elle est égale aux ventes de biens produits ou transformés par l'établissement lui-même (cf. les précisions afférentes aux [lignes FD, FE et FF du tableau n° 2052](#)).

Le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation (ou livraisons intracommunautaires) est mentionné sur la *ligne 215*.

##### *ligne 218 (production vendue de services)*

Elle est égale aux montants des travaux, études et prestations de services exécutés, y compris les produits des activités annexes (cf. les précisions afférentes aux [lignes FG, FH et FI du tableau n° 2052](#)).

Il convient d'inscrire *ligne 217* le montant du chiffre d'affaires à l'exportation (ou livraisons intracommunautaires).

##### *ligne 222 (production stockée)*

Cette ligne ne mentionne que la variation du niveau du stock de produits intermédiaires, de produits finis et des en-cours de production. Le « déstockage » (variation négative) est mentionné entre parenthèses ou entre crochets (cf. les précisions afférentes à la [ligne FM du tableau n° 2052](#)).

##### *ligne 224 (production immobilisée)*

Il s'agit du coût des opérations effectuées par l'établissement pour lui-même qui concourent à la création d'une immobilisation. La contrepartie de ce poste figure à l'actif du bilan dans le compte d'immobilisation concerné si les travaux sont terminés ou dans les immobilisations en cours dans le cas contraire.



#### *ligne 226 (subventions d'exploitation reçues)*

Sont inscrites sous ce poste toutes les subventions qui ne peuvent pas bénéficier d'une imposition étalée (cf. les précisions afférentes aux [lignes FO du tableau n° 2052](#)).

#### *ligne 230 (autres produits)*

Cette ligne regroupe :

- les produits nets partiels sur opération à long terme ;
- les charges d'exploitation qui sont portées à l'actif du bilan en vue de leur étalement sur plusieurs exercices ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- les produits divers qui ne sont pas mentionnés sur une ligne distincte.

#### *ligne 234 (achats de marchandises)*

Cette rubrique ne comprend que les achats de biens destinés à la revente en l'état (cf. les précisions afférentes aux [lignes FS et FT du tableau n° 2052](#)).

#### *ligne 236 (variation de stock : marchandises)*

La variation entre le début et la fin de l'exercice du stock de marchandises est portée sur la ligne 236.

#### *ligne 238 (achats de matières premières et autres approvisionnements)*

Cette ligne ne mentionne que les matières premières et les approvisionnements achetés au cours de l'exercice (cf. les précisions afférentes aux [lignes FU du tableau n° 2052](#)).

#### *ligne 240 (variation de stock : matières premières et approvisionnement)*

Comme pour les marchandises, il s'agit de la variation entre le début et la fin de l'exercice du stock de matières premières et d'approvisionnements (cf. les précisions afférentes aux [lignes FV du tableau n°2052](#)).

#### *ligne 242 (autres charges externes)*

Cette ligne regroupe :

- les achats non stockés (qui ne figurent donc pas sur les lignes 234 et 238) ;
- toutes les charges externes (cf. les précisions afférentes aux [lignes FW du tableau n° 2052](#)).

Les redevances de crédit-bail mobilier et immobilier doivent être également mentionnées dans la parenthèse.

#### *ligne 244 (impôts, taxes et versements assimilés)*

Sont mentionnés sur cette ligne tous les impôts et taxes supportés par l'établissement sauf la TVA (et les taxes assimilées), les droits de douane (rattachés au coût d'acquisition), l'impôt sur les sociétés, la contribution de 3 % prévue à l'article 235 ter ZA du CGI, la contribution sociale prévue à l'article 235 ter ZC du CGI et les impôts à caractère exceptionnel (cf. les précisions afférentes aux [lignes FX du tableau n° 2052](#)).

Le montant de la taxe professionnelle acquittée par l'établissement doit être individualisé dans la case 243. Il s'agit de la cotisation d'impôt mise en recouvrement au titre de l'année civile précédant celle du dépôt de la déclaration de résultats : les dégrèvements sollicités ou obtenus ne sont pas à déduire ([cf. notice n° 2033 NOT](#)).





*ligne 250 (rémunération du personnel)*

Des précisions sont données supra ([ligne FY du tableau n° 2052](#)).

*ligne 252 (charges sociales)*

Des précisions sont données supra ([ligne FZ du tableau n° 2052](#)).

*ligne 254 (dotations aux amortissements)*

Cette ligne appelle les mêmes observations que celles faites plus haut sous la rubrique correspondante ([ligne GA](#)) du tableau n° 2052.

L'amortissement dérogatoire constitue une dotation aux provisions exceptionnelles portée ligne 300 du même tableau.

*ligne 256 (dotations aux provisions)*

Des précisions sont données supra ([tableau n° 2052, lignes GB à GD](#)).

*ligne 262 (autres charges)*

Cette ligne regroupe toutes les charges d'exploitation qui ne figurent pas sur une ligne spécifique (de 234 à 256).

*ligne 280 (produits financiers)*

Cette ligne correspond à l'ensemble des produits ventilés sur [les lignes GJ à GO du tableau n° 2052](#).

*ligne 290 (produits exceptionnels)*

Cf. les précisions données à propos des éléments à mentionner sur les [lignes HA à HC du tableau n° 2053](#).

*ligne 294 (charges financières)*

Cette ligne correspond aux lignes [GQ à GT du tableau n° 2052](#).

*ligne 300 (charges exceptionnelles)*

De même, cette ligne correspond aux [lignes HE à HG du tableau n° 2053](#).

*ligne 306 (impôts sur les bénéficiaires)*

Il s'agit de l'impôt sur les sociétés, de l'imposition forfaitaire annuelle et des contributions sur l'IS prévues aux articles 235 ter ZA et 235 ter ZC du CGI.

Le **bénéfice**, ou la **perte comptable**, apparaît sur *la ligne 310*.





## 2 – Résultat fiscal

### Cadre B

Ce cadre correspond au [tableau n° 2058 A](#) de détermination du résultat fiscal pour les établissements soumis au régime du bénéfice réel normal.

Les établissements doivent successivement procéder :

➤ **aux réintégrations suivantes :**

- *ligne 318* : amortissements non déductibles ([cf. ligne WE du tableau n° 2058 A](#)) ;
- *ligne 322* : provisions non déductibles, ([cadre III de l'imprimé n° 2058 B](#)) ;
- *ligne 324* : impôts et taxes non déductibles. Il s'agit notamment de la contribution pour le remboursement de la dette sociale et de la fraction non déductible de la contribution sociale généralisée, soit 2,4 % pour les bénéficiaires soumis au barème progressif et l'intégralité de celle-ci (soit 7,5 %) pour les bénéficiaires soumis au taux proportionnel. En effet, la CSG sur de tels revenus doit être réintégrée pour la totalité de son montant ;
- *ligne 330* : diverses opérations ([cf. lignes WL à WQ du tableau n° 2058 A](#)) ; il convient d'isoler dans la case 248 les **écarts de valeurs liquidatives** constatés à la clôture de l'exercice sur les **titres d'OPCVM** en portefeuille. S'il s'agit d'un écart net négatif, son montant est inscrit à la case 248 entre crochets ou entre parenthèses.

➤ **aux déductions concernant :**

- *ligne 350* : diverses opérations dont le résultat n'est pas soumis à l'impôt au taux de droit commun ([lignes WT à XD](#), cadre SY, et [ligne XG](#) du tableau n° 2058 A). La case 344 de la ligne 350 doit être utilisée lorsque des investissements productifs ont été réalisés dans les **DOM-TOM**, dans l'un des secteurs d'activité mentionné à l'article 217 undecies du CGI (case correspondant à la ligne ZY du tableau 2058 A). La case 346 doit faire apparaître le montant de la créance dégagée du fait du report en arrière des déficits. Elle correspond à la ligne [ZI du tableau 2058 A](#). Les **plus-values de cession** d'éléments d'actif **exonérées** en application de l'article 151 septies du CGI doivent être portées sur cette ligne. Cette exonération concerne les plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature.

**Le résultat fiscal** avant imputation des déficits antérieurs, tel qu'il résulte des différentes corrections énumérées ci-dessus, **est diminué** :

- *ligne 360* : des **déficits antérieurs** reportables imputé ; le montant total du déficit reportable avant imputation est mentionné entre parenthèses ;
- *ligne 368* : des **amortissements réputés différés** créés au cours d'exercices précédents et imputés au cours de l'exercice<sup>29</sup>.

**Il est majoré** :

- *ligne 356* : du **déficit** de l'exercice **reporté en arrière** ;
- *ligne 366* : du montant des **amortissements** qui sont **réputés différés** au titre de l'exercice.

<sup>29</sup> L'article 89 de la loi de finances pour 2004 prévoit que les déficits subis au titre d'exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 ainsi que les déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 pourront être reportés sur les résultats des exercices suivants sans limitation de durée et non plus seulement sur les cinq exercices qui suivent l'exercice déficitaire.

Ce droit au report illimité des déficits ordinaires entraîne *de facto* la suppression du régime des amortissements réputés différés (ARD), la distinction entre ces deux notions ne présentant plus d'intérêt.

En pratique, dans l'hypothèse où l'exercice correspond à l'année civile, les déficits qui deviennent indéfiniment reportables sont :

- les déficits ordinaires constatés au titre des exercices 1999 à 2003 ;
- les amortissements réputés différés non encore imputés, quel que soit leur millésime.



### Renseignements divers

Plusieurs mentions doivent figurer au pied de l'imprimé.

Ces renseignements concernent :

- *lignes 374 et 378* : la TVA ([cf. tableau 2058 C, lignes YY et YZ](#)) ;
- *ligne 376* : l'effectif moyen du personnel ([cf. tableau 2058 C, ligne YP](#)).



## **Imprimé 2033 C (indications relatives aux immobilisations, amortissements et plus-values)**

Ce tableau comporte trois cadres consacrés respectivement aux immobilisations (cadre I), aux amortissements (cadre II) et aux plus-values et moins-values (cadre III).

Leur présentation est analogue à celle des tableaux correspondants prévus pour le régime du réel normal (imprimés n° 2054, 2055 et 2059 A).

### 1 – Immobilisations

#### **Cadre I**

Ce cadre, qui se substitue au [tableau n° 2054](#), prévu pour le régime du réel normal, tient lieu du **relevé des immobilisations** pour les établissements passibles du régime simplifié d'imposition.

### 2 – Amortissements

#### **Cadre II**

Ce cadre reprend l'essentiel des rubriques du cadre A du [tableau n° 2055](#) (régime du réel normal). Il permet de déterminer les **amortissements cumulés à la clôture de l'exercice** (col. 4) à partir des amortissements cumulés à l'ouverture du même exercice (col. 1), compte tenu des dotations de l'exercice (col. 2) et de l'annulation des amortissements consécutive à la sortie des éléments d'actif intervenue au cours de l'exercice (col. 3).

### 3 – Plus-values – moins-values

#### **Cadre III**

Ce cadre permet de déterminer le **montant et la nature** des plus-values et des moins-values constatées lors de la cession, du virement de poste à poste, de la mise hors service des immobilisations inscrites à l'actif de l'établissement.

Il se substitue au cadre A et à la partie supérieure (lignes 1 à 12) du cadre B de [l'imprimé n° 2059 A](#) (régime du réel normal) dont il reprend les rubriques essentielles.

Les **plus ou moins-values** réalisées qui sont exclues du régime des plus et moins-values à long terme (CGI art. 219.I.a quater) sont portées pour la totalité de leur montant à la colonne plus-values à court terme.

Le résultat net de la **concession de licences d'exploitation de droits de la propriété industrielle** qui continue à bénéficier du régime des plus-values à long terme en application de l'article 39 terdecies du CGI doit être porté sur la ligne 593.

*La ligne régularisations (590 ou 592)* est servie notamment pour les amortissements des biens somptuaires (voitures de tourisme, résidences d'agrément...) exclus des charges déductibles ou les amortissements irrégulièrement différés se rapportant à des éléments cédés au cours de l'exercice ainsi que pour les provisions pour dépréciation du portefeuille titre devenues sans objet lorsqu'elles relèvent du régime des plus-values à long terme .



## [Imprimé 2033 D](#)

Ce tableau comporte deux cadres réservés respectivement au relevé des provisions et amortissements dérogatoires (cadre I) et aux déficits reportables (cadre II-A) et amortissements réputés différés (cadre II-B).

Ces cadres reprennent pour l'essentiel les rubriques des imprimés n° 2056 et n° 2058 B du bénéfice réel normal.

### 1 – Provisions et amortissements dérogatoires

#### **Cadre I**

Le cadre I comporte trois tableaux A, B et C. Les tableaux A et C se substituent, pour les établissements soumis au régime simplifié d'imposition, au [tableau n° 2056](#) et au [tableau n° 2058 B](#) (cadre III) que doivent souscrire les établissements relevant du régime du bénéfice réel normal.

**Ce cadre, qui n'appelle pas d'observations particulières, tient lieu de relevé des provisions.**

La ligne consacrée à la majoration exceptionnelle de 30 % concerne les dotations pratiquées à raison de **biens** amortissables selon le mode dégressif **acquis ou fabriqués** entre le **17 octobre 2001** et le **31 mars 2002**. Il convient de mentionner *ligne 603* la majoration correspondant aux amortissements pratiqués au titre d'un exercice donné, qui est comprise dans les amortissements dérogatoires figurant *ligne 602*.

Quant au tableau B, il fait apparaître les mouvements affectant la provision pour amortissements dérogatoires. Il correspond au [cadre C du tableau n° 2055](#) (régime du réel normal).

### 2 – Déficits reportables

#### **Cadre II**

Ce cadre permet le suivi des **déficits ordinaires** (A) et des **amortissements réputés différés** (B). Il est en tous points identique à celui figurant au [tableau n° 2058 B](#) (cadre I) que doivent souscrire les établissements relevant du régime du bénéfice réel normal .



## **Imprimé 2033 E**

Ce tableau concerne la détermination de la valeur ajoutée produite au cours de l'exercice.

**La production du tableau n° 2033 E est facultative pour les assujettis relevant du régime simplifié d'imposition.** Il permet de déterminer la valeur ajoutée, telle qu'elle est définie à l'article 1647 B sexies. II du CGI, qui a été produite par un établissement au cours de l'exercice considéré, quelle que soit la durée de cet exercice.

Le résultat obtenu servira, le cas échéant, au calcul du plafonnement de la taxe professionnelle (CGI art. 1647 B).

Cet imprimé comporte trois cadres.

### **1 – Production de l'entreprise**

#### **Cadre I**

Il y a lieu d'indiquer au-dessus du cadre I la date d'ouverture et de clôture de l'exercice ainsi que sa durée en nombre de mois.

Ce cadre permet de déterminer le montant de la production de l'exercice. Il convient de reporter sur les lignes 961 à 967, les sommes portées sur [l'imprimé n° 2033 B](#) respectivement aux *lignes 210 à 230*.

### **2 – Consommations de biens et services en provenance des tiers**

#### **Cadre II**

Ce cadre permet de déterminer le montant des consommations de biens et services en provenance des tiers.

Il y a lieu de reporter :

- sur les *lignes 969 à 972*, les achats de marchandises, matières premières et autres approvisionnements ainsi que les variations de stocks correspondantes, qui figurent aux *lignes 234 à 240* du [tableau n° 2033 B](#), avant déduction des dotations aux provisions pour dépréciation ;
- sur la *ligne 973*, les autres achats et charges externes portés sur la ligne 242 du tableau n° 2033 B, sous déduction des loyers versés ;
- sur la *ligne 974*, les loyers versés à l'exception de ceux afférents à des immobilisations corporelles mises à disposition dans le cadre d'une convention de location de plus de 6 mois consentis au profit d'un assujetti à la taxe professionnelle, qui ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée en application de l'article 44 de la loi 98-1266 du 30 décembre 1998. Lorsqu'une convention porte à la fois sur des biens corporels et incorporels, il appartient à l'établissement de répartir sous sa propre responsabilité, la redevance entre la part afférente aux éléments corporels qui doit seule être exclue du montant à porter à la présente ligne et celle afférente aux éléments incorporels ;
- sur la *ligne 975*, les autres charges portées sur la ligne 262 du [tableau n° 2033 B](#) ;
- sur la *ligne 976*, les taxes sur le chiffre d'affaires autres que la TVA, les contributions indirectes (droits sur les alcools et les tabacs, etc.), la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers.



La *ligne 977* doit être remplie par les établissements qui mettent à disposition des immobilisations corporelles dans le cadre d'un contrat de location simple d'une durée supérieure à six mois consentie au profit d'un assujetti à la taxe professionnelle.

La somme à porter sur cette ligne correspond au montant des dotations aux amortissements linéaires et dégressifs, autres que ceux comptabilisés en amortissements dérogatoires, se rapportant aux biens loués, ajustées en fonction de la durée d'utilisation prévue dans la convention (voir l'instruction n° 9 du 30 décembre 1999 publiée au Bulletin officiel sous la référence 6 E-1-00).

Le total des *lignes 969 à 977* est porté sur la *ligne 978* du cadre II.

### 3 – Valeur ajoutée produite

#### **■ Cadre III**

Il y a lieu de porter au cadre III, la différence entre le total A du cadre II et le total B du cadre III.



**[Imprimé 2033 F](#) (composition du capital social)**

Les EPSCP ne sont pas concernés.

**[Imprimé 2033 G](#) (liste des filiales et participations)**

Ce tableau est destiné aux établissements relevant du régime réel simplifié d'imposition qui détiennent des filiales et participations. Ceux-ci doivent en fournir la liste détaillée à l'appui de leur déclaration de résultats.

Ce tableau est identique [au tableau n° 2059 G](#) que doivent remplir les établissements relevant du régime réel normal.





# CE QU'IL FAUT RETENIR

## La détermination du résultat fiscal

**1- Le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés d'un EPSCP est déterminé à partir de son résultat comptable.**

2- Toutefois, pour établir la base d'imposition, il convient d'apporter à ce résultat comptable certaines **corrections dites extracomptables**.

Ces modifications extracomptables ont pour objet de tenir compte de règles fiscales que l'on désigne de spécifiques en ce qu'elles diffèrent des règles comptables.

**3- Les rectifications extracomptables doivent être opérées par l'établissement lui-même.**

Pour ce faire, celui-ci **doit déposer auprès de l'administration fiscale**, dûment rempli, le **tableau de « détermination du résultat fiscal » 2058 A** (régime du réel normal) ou **2033 B** (régime du réel simplifié) **de la liasse fiscale**.

Ce document est joint à la déclaration annuelle de résultat (cf. ci-dessous).

Au vu du tableau 2058 A ou du tableau 2033 B (cadre B), il apparaît que les corrections à effectuer peuvent être positives ou négatives.

### *1° Les corrections positives*

Regroupées sous le terme « **réintégrations** », ces corrections ont pour objet d'ajouter au résultat comptable des montants correspondant à des charges qui ont donné lieu à déduction sur le plan comptable alors qu'elles ne sont pas déductibles au regard des règles régissant l'impôt sur les sociétés.

Si l'on retient celles qui sont susceptibles d'être mises en œuvre par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, peuvent être citées :

- 1° **l'amortissement des voitures particulières excédant un certain prix ou prises en location de longue durée en crédit-bail** (code général des impôts, article 39-4. a et b.) ;
- 2° **la taxe sur les voitures particulières des sociétés** (CGI, art. 1010) ;
- 3° **les provisions** (ex, celles qui sont irrégulières sur le plan fiscal dès l'origine ou qui deviennent sans objet) et **les charges à payer** (définition comptable plus large que la définition fiscale) **non déductibles** (CGI, art. 39.1. 5°) ;
- 4° **les amendes et les pénalités** ;
- 5° **l'impôt sur les sociétés et l'imposition forfaitaire annuelle** ;
- 6° **les moins-values nettes à long terme**<sup>30</sup> ;
- 7° **les charges à répartir** (ex : charges à étaler c'est-à-dire des charges se rapportant à des exercices ultérieurs) sur le plan comptable à concurrence de la quote-part de ces charges effectivement déduite en comptabilité au titre de chaque exercice concerné (cf. ci-après II).

<sup>30</sup> Une moins value ne peut être imputée que sur les plus-values à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants.



## 2\*) *Les corrections négatives*

Désignées sous l'expression « **déductions** », ces corrections consistent à retrancher du résultat comptable des éléments non imposables, ou ayant été déjà imposés ou encore soumis à un régime spécial.

A l'instar des réintégrations, les déductions apparaissent dans le tableau 2058 A ou le tableau 2033 B.

Sont, en particulier, visées :

- 1° **les charges comptabilisées en charges à répartir** dès lors que fiscalement, les charges de cette nature **ne peuvent qu'être déduites, pour leur montant total**, des résultats propres à l'exercice au cours duquel elles sont engagées<sup>31</sup> ;
- 2° **les plus-values nettes à long terme** qui sont soit imposées (au taux de 19 % actuellement), soit imputées (au regard des principes sur les moins-values nettes à long terme subies au cours des 10 derniers exercices antérieurs, sur le déficit d'exploitation de l'exercice ou sur les amortissements réputés différés au cours d'exercices antérieurs et non imputés sur des bénéfices)

---

<sup>31</sup> Seuls les frais d'émission d'emprunts et les frais d'acquisition d'immobilisations peuvent faire l'objet d'un étalement sur le plan fiscal.



## II – La déclaration de résultat

( imprimés 2065, 2065 bis, 2065 ter )

Une fois les imprimés complétés, l'établissement en adressera un au service des impôts dont il relève et conservera l'autre.

**Il est essentiel de noter que la déclaration de résultat concerne tous les établissements quel que soit leur régime d'imposition (réel normal ou réel simplifié) en matière d'impôt sur les sociétés.**

Il est à noter, également, que le défaut de production de la déclaration de résultat, ou sa production tardive, est susceptible, sous réserve des précisions apportées ci-après (cf. infra [2 - Les modalités pratiques du dépôt de la déclaration de résultat](#)) d'entraîner l'imposition d'office<sup>32</sup> lorsque, après mise en demeure de l'administration fiscale, la situation n'est pas régularisée dans les trente jours.

En outre, le défaut ou le retard de production est sanctionné par un intérêt de retard de 0,75 % par mois (CGI, art ; 1727) auquel s'ajoute une majoration (CGI, art. 1728) dont le taux est de :

- 10 % en l'absence de mise en demeure de déposer la déclaration ou lorsque le document a été déposé dans les trente jours de la première mise en demeure ;
- 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'un première mise en demeure ;
- 80 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours d'une seconde mise en demeure.

### *1- Une déclaration commune aux différents régimes d'imposition prévus en matière d'IS*

**Au regard de l'IS, il existe deux régimes d'imposition :**

- 1°) le **régime du réel simplifié** qui est applicable de plein droit aux sociétés dont le chiffre d'affaires hors taxe n'excède pas **763 000 €** s'il se rapporte à une activité de vente de marchandises, d'objets, de fournitures ou **230 000 €** s'il est lié à une activité de prestation de services (CGI, art. 302 septies A et 302 septies A bis) ;
- 2°) le **régime du réel normal** si ces seuils sont dépassés.

En raison de leur champ d'intervention, les EPSCP peuvent accomplir ces deux catégories d'activités. Par ailleurs, il leur revient, **afin de soustraire du périmètre de l'imposition à l'IS leurs activités non lucratives, d'identifier et de regrouper leurs activités lucratives dans un secteur dit lucratif** (cf. sur ce point, dans le [guide de la mise en place d'un SAIC](#), la partie consacrée à la fiscalité applicable aux activités d'enseignement supérieur et de recherche et plus spécialement le « 1. Les principes d'assujettissement aux impôts directs » ; [cf. également l'annexe 6](#)).

Dans ces conditions, **s'agissant du secteur lucratif ainsi créé par un établissement**, les limites énoncées ci-dessus s'apprécient de la manière suivante.

<sup>32</sup> Cette procédure se déroule sans que le contribuable soit invité à exposer sa position et elle met la preuve à sa charge s'il conteste l'imposition devant les tribunaux (Livre des procédures fiscales, art. L. 65 et suivants ; cf. doc. adm., [lettre 4 G 3343](#), n°s et suivants).



**Un EPSCP ne peut appliquer le régime simplifié que si de façon cumulative :**

- **le montant du chiffre d'affaires annuel global (ventes et prestations de services afférentes au secteur lucratif) ne dépasse pas 763 000 € hors taxe ;**
- **ce montant ne comprend pas un chiffre d'affaires propre aux prestations de services excédant 230 000 € hors taxe.**

Par exemple, le régime simplifié est applicable si un EPSCP réalise, hors taxe, 30 000 € de ventes et 220 000 € de prestations de services.

En revanche, il ne l'est pas si le chiffre d'affaires des ventes est égal à 550 000 € (total : 550 000 € + 220 000 € = 770 000 € (> à 763 000 €)) ou si les prestations de services représentent 300 000 € (et ce, indépendamment du chiffre d'affaires des ventes).

**Les recettes à prendre en compte correspondent aux créances acquises, au sens des articles 38.2 et 38.2 bis du CGI, quelles que soient les dates des encaissements correspondants.**

Il s'ensuit que le rattachement des recettes s'effectue (cf. le guide de la mise en place d'un SAIC, le 3.1.3.2 de la partie consacrée à la comptabilité):

- pour les ventes à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens ;
- pour les fournitures de services, à l'exercice, en principe, au cours duquel intervient l'achèvement des prestations.

Toutefois, en ce qui concerne les prestations continues (rémunérées notamment par des loyers), et les prestations discontinues à échéances successives, le rattachement intervient au fur et à mesure de leur exécution.

**A défaut de création du secteur lucratif, ces limites s'apprécient par rapport au chiffre d'affaires dégagé par l'ensemble des activités, c'est-à-dire en prenant en compte l'ensemble des recettes de l'établissement :**

- **les recettes des activités lucratives, mais également**
- **celles des activités non lucratives : formations initiale et continue, toutes les opérations de recherche, ...).**

## *2 - Les modalités pratiques du dépôt de la déclaration de résultat*

Il est rappelé, tout d'abord, que:

- en cas de difficulté pour établir la déclaration dans le délai légal, l'administration donne la **faculté de déposer une déclaration provisoire** comportant les éléments utiles à la détermination du bénéfice tels qu'ils sont connus au moment où elle est produite ;
- le cas échéant, le solde de l'IS exigible au titre du dernier exercice clôturé le 31 décembre 2003 doit être en tout état de cause payé au plus tard le 15 avril (cf. sur le site internet de l'AMUE la note publiée le 02 mars 2004 : <http://www.amue.fr/Publications/Publication.asp?id=297>).

Quoi qu'il en soit, deux voies s'offrent aux établissements pour remplir leurs obligations déclaratives :  
1°) envoi de la déclaration de résultat et des documents annexes sur support papier au service des impôts dont ils relèvent ;



2°) transmission électronique selon la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC ; CGI, art. 1649 quater B bis). A cet effet, une convention doit être conclue avec la Direction générale des impôts (cf. les annexes [n°s 3](#) et [4](#)).

Néanmoins, lorsque le chiffre d'affaires de l'exercice précédent excède 15 millions d'euros hors taxe, la souscription par voie électronique est obligatoire sous peine d'une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant à la déclaration déposée suivant un autre procédé (CGI, art. 1649 quater B quater et 1740 undecies).

Pour les EPSCP, le chiffre d'affaires à retenir est le chiffre d'affaires du secteur lucratif (cf. l'instruction fiscale publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence [13 K-1-00 le B « cas particuliers » de la section 2 du chapitre 1er](#)).

Cela étant, **les EPSCP ne semblent pas concernés par cette dernière obligation au titre de la déclaration de résultat afférente à l'exercice clos le 31 décembre 2003** et ce pour les raisons exposées ci-après.

Conformément aux dispositions de l'article 1649 quater B quater du CGI, le chiffre d'affaires s'apprécie à raison de l'exercice précédant celui au titre duquel doit être déposée la déclaration d'impôt sur les sociétés.

En pratique, cela signifie qu'une déclaration doit être déposée par voie électronique lorsqu'elle est relative à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires est indifférent, mais qui fait suite à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires a été supérieur à 15 M€

Or, les EPSCP n'étaient pas assujettis à l'IS au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2002 et, par conséquent, le chiffre d'affaires y afférent ne paraît pas pouvoir servir de référence.

Bien entendu, s'agissant de l'exercice clôturé le 31 décembre 2004, il y aura lieu de se référer au chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice clos le 31 décembre 2003 pour apprécier si la déclaration de résultat doit être ou non souscrite par la voie électronique.



## III – Le dépôt de documents annexes

### Relevé de frais généraux ([imprimé n° 2067](#))

Les établissements doivent fournir à l'appui de leur déclaration de résultat un relevé de frais généraux lorsque ces **frais excèdent certaines limites** (CGI, art. 39.5, art. 54 quater et annexe IV, art. 4 J à 4 K ; [cf. annexe 13](#)).

Le relevé des frais généraux est établi sur l'imprimé n° 2067. Le défaut de production ou la souscription incomplète du relevé sont sanctionnés par une amende spécifique.

#### 1 - Production du relevé n° 2067

Le relevé 2067 doit être établi en un seul exemplaire et joint à la déclaration de résultat. L'administration autorise également, sur agrément, la souscription des relevés de frais généraux édités au moyen d'**imprimantes laser**, sous réserve que soient remplies certaines conditions.

Les frais se répartissent en **deux groupes** : le premier comprend quatre catégories de frais qui ne concernent que les 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées ; le second comprend les cadeaux et les frais de réception.

Seuls sont déclarés les frais qui excèdent le seuil fixé pour la catégorie correspondante.

L'article 54 quater du CGI n'a pas pour effet d'interdire ou de limiter la déduction des dépenses appelées à figurer sur le relevé détaillé mais seulement de donner à l'administration des **moyens de contrôle** renforcés pour s'opposer à la déduction abusive de certains frais généraux, en obligeant les contribuables à lui fournir un document qu'elle aura la possibilité d'examiner et, le cas échéant, de discuter.

La personne qui ne produit pas ce document à l'appui de la déclaration de résultat ou qui fournit des renseignements incomplets est redevable d'une **pénalité** égale à 5 % du montant des sommes ne figurant pas sur le relevé.

Le taux de l'amende est toutefois ramené à **1 %** à la seule condition que les sommes correspondantes soient réellement déductibles (loi 2002-1575 du 30-12-2002).

Deux mesures sont prévues pour permettre à l'administration d'**apprécier le caractère déductible des dépenses** qui y sont mentionnées :

- les dépenses pourront être réintégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles seront excessives et où la preuve n'aura pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'exploitation (CGI, art. 39.5, avant-dernier al.) ;
- l'administration peut demander à un contribuable de justifier que les dépenses en cause sont nécessitées par la gestion de l'exploitation, lorsque ces dépenses augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui des bénéfices (art. 39.5, dernier al.).

Dans ces dernières situations l'application de l'article 39.5 du CGI est toutefois écartée notamment lorsque le montant des bénéfices à considérer a été affecté par des événements sans rapport avec les frais.

[L'insuffisance des preuves rapportées entraînera la réintégration des dépenses litigieuses dans les bénéfices imposables.](#)



## 2 - Établissement du relevé n° 2067

### ■ **Cadre A** Frais alloués directement ou indirectement aux personnes les mieux rémunérées

Le cadre A constitue un état nominatif sur lequel doivent être inscrits, pour quatre catégories de frais, les montants des sommes perçues ou des avantages accordés aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées de l'établissement.

#### Définition des personnes les mieux rémunérées

Il s'agit, suivant que l'**effectif du personnel** excède ou non 200 salariés, des dix ou cinq personnes dont les rémunérations globales, directes et indirectes, y compris les remboursements de frais, ont été les plus importantes au cours de la période correspondante.

Ainsi, sont susceptibles de figurer parmi les personnes les mieux rémunérées les personnes ayant la qualité de **salariés**.

**Il semble raisonnable de penser que, s'agissant des EPSCP, ce dispositif ne concerne que les seules personnes rémunérées par un établissement et non les personnes titulaires percevant leur traitement de l'État. Il convient, toutefois, que l'administration se prononce expressément à cet égard.**

Afin de permettre aux établissements qui le souhaitent d'**isoler par avance** au moyen de **sous-comptes individuels** ou de documents extracomptables les frais afférents aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées, l'administration admet que le relevé détaillé soit établi en fonction des personnes les mieux rémunérées au cours de l'exercice précédent. Les établissements ayant recours à cette méthode doivent faire mention de leur choix sur le relevé, dans le cadre C, sous la forme suivante : « Relevé établi en fonction des personnes les mieux rémunérées de l'exercice N - 1 ».

Cependant, si **l'un des cinq ou dix** collaborateurs les mieux rémunérés au titre de l'exercice N **a cessé ses fonctions** au cours des six premiers mois de l'exercice N, c'est en fonction des dépenses exposées pour son successeur, ou, à défaut, par le sixième ou onzième collaborateur le mieux rétribué de l'exercice N qu'il y a lieu d'établir le relevé.

Bien entendu, les frais à déclarer restent ceux de l'exercice N (et non N - 1).

#### Rapprochements avec la déclaration des salaires DADS 1

Dans de nombreux cas, les chiffres à mentionner colonnes 1 à 5 du relevé des frais généraux coïncideront avec ceux des rubriques correspondantes de la rubrique G de l'imprimé DADS 1.

Cette circonstance est de nature à faciliter l'établissement du cadre A du relevé et, corrélativement, l'identification des personnes les mieux rémunérées.

Il existe cependant certaines causes de **différences** entre le cadre A et la déclaration des salaires :

- le relevé des frais généraux peut comprendre éventuellement des rémunérations versées à des non-salariés ;
- la déclaration des salaires ne fait état que des sommes perçues par chaque bénéficiaire alors que les frais à déclarer sur le relevé doivent correspondre aux charges effectivement déduites des bénéfices imposables, y compris, le cas échéant, celles restant à payer à la clôture de l'exercice.

#### Colonne 1. - Montant des rémunérations

Cette rubrique englobe le montant total des rémunérations de toute nature, fixes ou proportionnelles, les indemnités ou allocations diverses, autres que les indemnités professionnelles, admis en déduction des bénéfices imposables de l'employeur. Aucun abattement ou déduction pour frais professionnels ne doit être opéré sur les sommes qui ont été allouées aux personnes dont il s'agit.

En revanche, sont à exclure les indemnités versées à l'occasion d'un départ sous forme d'indemnité de congédiement, de prime de mise à la retraite, d'indemnité de non-concurrence ou pour rupture de contrat.



### Colonne 3. - Valeur des avantages en nature

#### Colonne 4. - Montant des remboursements de dépenses à caractère personnel

Les remboursements à déclarer concernent les dépenses de caractère strictement personnel, à l'exclusion de tous autres remboursements de frais.

Il s'agit, par exemple, du loyer de l'immeuble d'habitation, des impôts, etc. payés par le salarié ; il semble également que les frais de déménagement doivent être compris parmi les dépenses de caractère personnel, même s'ils sont liés à l'activité professionnelle du salarié.

#### Colonne 6 : Frais de voyages et de déplacements

Tous les frais de voyages ou de déplacements engagés par les personnes les mieux rémunérées doivent figurer sous cette rubrique, qu'il s'agisse de frais habituels ou de frais exceptionnels, à l'exclusion des allocations forfaitaires attribuées pour couvrir les frais de l'espèce et qui doivent être mentionnées, selon le cas, colonne 1 ou 2.

Les frais à déclarer dans cette colonne comprennent notamment les **frais d'hôtel et de restaurant** exposés au cours du voyage ou du déplacement, ou encore, semble-t-il, les frais de **location d'un véhicule** pour une courte durée au cours d'un voyage.

En cas de difficultés pour effectuer les ventilations nécessaires, il est possible de faire figurer sous cette rubrique, au lieu de la rubrique « Frais de réception », les **frais de l'espèce liés au voyage** ou au déplacement.

#### Colonne 7 : Dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens

Il y a lieu de faire état dans cette colonne du montant des charges afférentes aux véhicules automobiles, mis à la disposition des personnes les mieux rémunérées, sans qu'il y ait lieu de rechercher si cette mise à la disposition comporte ou non une contrepartie.

#### Colonne 8 : Dépenses et charges afférentes aux immeubles non affectés à l'exploitation

Il convient d'indiquer dans cette colonne le montant des dépenses et charges de toute nature - y compris éventuellement les amortissements - afférentes aux immeubles d'habitation appartenant à un établissement ou loués par lui et mis à la disposition des personnes les mieux rémunérées. Le montant de ces dépenses est diminué, le cas échéant, de l'avantage en nature résultant de la mise à la disposition de ces personnes des immeubles dont il s'agit, cet avantage devant être déclaré colonne 3.

### ■ Cadre B Autres frais

Le cadre B est destiné à recevoir les renseignements afférents notamment aux « frais de réception ». Seul sera à indiquer le montant global des frais. En revanche, les renseignements à fournir ne sont pas limités aux dépenses faites au profit des personnes les mieux rémunérées.

Les frais de réception à déclarer, y compris les frais de **restaurant** et de **spectacle**, s'entendent de ceux qui se rattachent à la gestion de l'établissement et dont la charge lui incombe normalement, quand bien même ces frais auraient été avancés par une personne exerçant en son sein.

Les frais exposés par une personne dans l'exercice normal de ses fonctions n'ont pas à être déclarés ici. Toutefois, la distinction entre frais inhérents à la fonction et frais se rattachant directement à la gestion de l'établissement est délicate.

Les frais à considérer sont ceux qui sont exposés à l'occasion des **contacts professionnels** établis avec des personnes étrangères à l'établissement (clients, fournisseurs, relations publiques).

En conséquence, n'entrent pas sous cette rubrique les dépenses qu'un établissement expose à l'occasion des **réunions** périodiques qu'il organise entre les membres de son **personnel** en vue, par exemple, de parfaire leurs connaissances professionnelles, de leur donner des précisions dans un domaine professionnel.

Par ailleurs, il est rappelé que les frais de réception liés à des voyages et déplacements professionnels peuvent être déclarés dans la rubrique « Frais de voyages et de déplacements » (cf. ci-dessus).





## ■ Cadre C Éléments de référence

Il convient d'indiquer dans ce cadre le total des dépenses figurant dans les cadres A et B de la déclaration de l'exercice considéré et de l'exercice précédent ainsi que le bénéfice imposable au taux normal ou au taux réduit prévu pour les entreprises bénéficiant du régime des PME réalisés au titre des mêmes exercices.



## **Crédit d'impôt recherche (établissement des déclarations n° 2069 A et n° 2069 bis)**

La déclaration n° 2069 A permet de déterminer le crédit d'impôt<sup>33</sup> auquel un contribuable a droit, ou de constater le cas échéant un crédit négatif reportable sur des crédits ultérieurs.

La déclaration n° 2069 bis permet de suivre l'imputation du crédit d'impôt recherche excédentaire.

Ces deux déclarations sont à joindre à la déclaration de résultat n° 2065.

Initialement temporaire, le dispositif prévu à l'article 244 quater B.1 du CGI permettant de bénéficier d'un crédit d'impôt recherche est pérennisé et assoupli par la loi de finances pour 2004 (art. 87).

Ce dispositif est réservé aux personnes qui effectuent des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels.

Il est en outre lié à l'exercice d'une option, laquelle résulte du dépôt de la déclaration n° 2069 A et ce, au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice concerné.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, c'est-à-dire en pratique pour les dépenses constatées depuis cette date, l'option pour le dispositif devient annuelle. Il est à noter également que dans le cas où, après avoir été exercée, l'option ne l'est plus au titre d'une ou plusieurs années, le crédit d'impôt de l'année au titre de laquelle l'option est formulée à nouveau est calculé dans les mêmes conditions que si l'option avait été renouvelé continûment.

Il est souligné qu'il a été jugé que cette option est considérée comme valablement exercée alors même qu'une **copie** de la déclaration 2069 A (annexée à la déclaration de résultats) n'a pas été adressée dans le même délai au service du ministère chargé de la recherche (tribunal administratif de Toulouse, 07/05/2002, n° 97-1553).

Faute d'option formulée dans les délais requis, il n'est absolument pas possible de bénéficier du crédit d'impôt recherche.

Il faut aussi signaler que, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, la loi de finances précitée prévoit une extension des dépenses éligibles au crédit d'impôt :

- figurent dans la catégorie de ces dépenses (CGI, ann. III, art. 49 septies F) les frais de défense de brevets et les dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite chacune de 60 000 € par an (LF 2004, art. 87-C-2° b) ;
- les dépenses de recherche confiées à des organismes de recherche publics, à des universités sont prises en compte pour le double de leur montant à la condition toutefois qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens de l'article 39-12 du CGI<sup>34</sup> entre ces établissements et ces organismes (LF 2004, art. 87-C-2° a).

---

<sup>33</sup> Le crédit d'impôt est déterminé par année civile, quelles que soient la date de clôture des exercices et leur durée. Son montant est égal à 50 % de l'excédent des dépenses de recherche de l'année par rapport à la moyenne des dépenses exposées au cours des deux années précédentes, revalorisées à la hausse des prix à la consommation.

Les établissements exposant pour la première fois des dépenses de recherche depuis leur assujettissement à l'IS, le crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses de recherche de l'année et ce montant sert de base de référence pour le calcul du crédit de l'année suivante. Le crédit d'impôt est plafonné à 6 100 000 € pour chaque établissement.

<sup>34</sup> Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient, directement ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce, en fait, le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions qui viennent d'être définies, sous le contrôle d'une tierce personne.



# ANNEXES



## Annexe 1 : Précisions sur les logiciels

Les **logiciels acquis** constituent des éléments incorporels qui ne peuvent faire l'objet que d'un amortissement. Toutefois, celui-ci peut être pratiqué sur douze mois en vertu de l'article 236.II du CGI. Les établissements conservent néanmoins la possibilité d'amortir les logiciels acquis sur leur durée probable d'utilisation. L'article 236. II du CGI autorise l'**amortissement exceptionnel** des logiciels acquis sur une durée de douze mois.

Cet amortissement est effectué au prorata du nombre de mois restant à courir entre le premier jour du mois de la date d'acquisition du logiciel et la clôture de l'exercice ou la fin de l'année. Le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante. L'administration a précisé qu'en cas d'**acquisition simultanée de matériels** informatiques et de **logiciels**, seuls les logiciels, qui doivent normalement faire l'objet d'une facturation distincte, sont admis à l'amortissement exceptionnel ( **Doc. adm., série 4 D-2472 n° 8** ). Les dépenses d'acquisition de logiciels d'une **valeur unitaire inférieure à 500 €HT**<sup>35</sup> peuvent être directement passées en frais généraux.

A noter que l'article 90 de la loi de finances pour 2004 prévoit que les terminaux permettant l'accès à Internet haut débit par satellite (paraboles notamment), acquis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2006, peuvent être amortis sur douze mois.

[Cf. annexe 8.](#)

---

<sup>35</sup> L'instruction codificatrice , n° 00-076-M 9 3, du 21 septembre 2000 donne des éléments d'information sur la notion d'immobilisation et autorise les EPSCP à imputer en charges de la section de fonctionnement les acquisitions répondant à la définition des immobilisations, dont la valeur unitaire HT est inférieure à 800 €



## Annexe 2 : Code général des impôts, article 1649 quater B quater

I. - Les déclarations d'impôt sur les sociétés et leurs annexes relatives à des exercices clos à compter du 31 décembre 2000 sont souscrites par voie électronique lorsque le chiffre d'affaires réalisé par l'établissement au titre de l'exercice précédent est supérieur à 15 000 000 d'euros hors taxes.

A compter du 1er janvier 2002, cette obligation est étendue aux établissements qui, quel que soit leur chiffre d'affaires, appartiennent à l'une des catégories suivantes :

1° Les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 600 millions d'euros ;

2° Les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une personne morale ou d'un groupement mentionné au 1° ;

3° Les personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue à la clôture de leur exercice, directement ou indirectement, par une personne ou un groupement mentionné au 1° ;

4° Les sociétés bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 quinquies ainsi que toutes les personnes morales imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation ;

5° Les personnes morales qui appartiennent à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A lorsque celui-ci comprend au moins une personne mentionnée aux 1°, 2°, 3° et 4°.

Pour les établissements mentionnées aux 1° à 4°, cette obligation s'applique aux déclarations qui doivent être souscrites à compter du début du deuxième exercice suivant celui à la clôture duquel l'une au moins des conditions prévues aux 1° à 4° est remplie. Pour les établissements mentionnées au 5°, cette obligation s'applique à compter du début de l'exercice suivant celui de leur entrée dans le groupe. Pour les établissements mentionnées aux 1° à 5°, cette obligation continue à s'appliquer pendant les trois exercices suivant celui à la clôture duquel les conditions ont cessé d'être remplies. Par dérogation à la première phrase, si, à la clôture de l'un de ces exercices, les conditions sont à nouveau remplies, cette obligation continue de s'appliquer à compter du début du premier exercice suivant. Cette obligation s'applique en outre aux personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui, à partir du 1er janvier 2002, ont opté pour le dépôt de leurs déclarations fiscales auprès du service chargé des grandes établissements dans des conditions fixées par décret.

II. - A compter du 1er janvier 2002, les déclarations de bénéfices industriels et commerciaux, de bénéfices non commerciaux et de bénéfices agricoles ainsi que leurs annexes sont souscrites par voie électronique par les établissements définies aux deuxième à huitième alinéas du I.

III. - A compter du 1er mai 2001, les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée et leurs annexes, ainsi que celles des taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires sont souscrites par voie électronique, lorsque le chiffre d'affaires ou les recettes réalisés par le redevable au titre de l'exercice précédent est supérieur à 15 000 000 d'euros hors taxes.

A compter du 1er janvier 2002, cette obligation est étendue aux redevables définis aux deuxième à huitième alinéas du I.



## Annexe 3 : Code général des impôts, article 1649 quater B bis

Toute déclaration d'une établissement destinée à l'administration peut être faite par voie électronique, dans les conditions fixées par voie contractuelle.

Ce contrat précise notamment, pour chaque formalité, les règles relatives à l'identification de l'auteur de l'acte, à l'intégrité, à la lisibilité et à la fiabilité de la transmission, à sa date et à son heure, à l'assurance de sa réception ainsi qu'à sa conservation.

La réception d'un message transmis conformément aux dispositions du présent article tient lieu de la production d'une déclaration écrite ayant le même objet.

**J.O n° 248 du 25 octobre 2000 page 17000**

*Arrêté du 23 octobre 2000 relatif à la mise en service par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé de collecte des données fiscales et comptables*

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et la secrétaire d'Etat au budget,

Vu la convention no 108 du 28 janvier 1981 du Conseil de l'Europe pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel ;

Vu le code général des impôts, et notamment ses articles 1649 quater B bis, 1649 quater B quater et les articles 344 I ter et 344 I quater de l'annexe III à ce code ;

Vu le livre des procédures fiscales, et notamment ses articles L. 170, L. 186 et R.\* 196-1 ;

Vu la loi no 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés ;

Vu la loi no 79-18 du 3 janvier 1979 modifiée sur les archives ;

Vu le décret no 78-774 du 17 juillet 1978 modifié pris pour l'application de la loi du 6 janvier 1978 modifiée susvisée ;

Vu le décret no 2000-1036 du 23 octobre 2000 pris pour l'application des articles 1649 quater B bis et 1649 quater B quater du code général des impôts et relatif à la transmission des déclarations fiscales professionnelles par voie électronique ;

Vu l'avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés en date du 8 juin 2000 portant le numéro 2000-034,

Arrêtent :

Art. 1er. - La direction générale des impôts est autorisée à mettre en oeuvre l'application de transfert de données fiscales et comptables (TDFC).

Art. 2. - Cette application permet aux contribuables de transmettre sur support magnétique ou par réseau de télécommunication, soit via des tiers habilités et mandatés dénommés partenaires d'échanges de données informatisées (partenaires EDI), soit directement s'ils ont obtenu cette qualité, les informations de la déclaration de résultats des professionnels, de ses annexes et de tout document



pouvant l'accompagner, à l'exception du régime des micro entreprises, du régime du bénéfice forfaitaire agricole et du régime déclaratif spécial des contribuables percevant des revenus non commerciaux.

En outre, l'application permet la restitution, sous format papier ou sur écran, dans les services des impôts, des informations relatives aux contribuables relevant de leur compétence.

Art. 3. - Les informations traitées sont les suivantes :

- dénomination de l'établissement déclarante ;
- adresse de l'établissement déclarante ;
- numéro d'identification interne DGI (FRP) ;
- numéro d'identification INSEE (SIRET) ;
- catégorie et régime fiscal de l'établissement déclarante ;
- date de clôture de l'exercice fiscal considéré ;
- données fiscales et comptables portées sur la déclaration de résultats, la liasse fiscale et les annexes.

Art. 4. - Les informations sont conservées pendant les deux années suivant l'année de mise en recouvrement ou de versement de l'impôt. Au-delà de ce délai, les informations ne sont pas consultables en ligne. Elles sont conservées dans les centres de services informatiques en tant qu'archives intermédiaires pendant une durée qui ne peut excéder dix ans à compter de l'année d'imposition. Pendant cette période, les informations sont communiquées aux services destinataires mentionnés au 1o de l'article 5 qui en font la demande.

Le partenaire EDI qui agit pour le compte de ses mandants conserve les données adressées à l'administration le temps nécessaire à la transmission et à la bonne réception par la direction générale des impôts. Il ne peut les conserver au-delà de cette durée qu'avec l'accord du contribuable concerné et pour la réalisation d'opérations effectuées à sa demande.

Art. 5. - Outre les traitements du fichier national des données professionnelles (FNDP), sont destinataires :

1o De l'ensemble des informations :

- les agents des impôts chargés de l'assiette, du contrôle et du recouvrement des impôts et taxes auxquels sont assujettis les redevables professionnels ;
- les agents de la direction générale de la comptabilité publique chargés du recouvrement ;

2o De la dénomination, de l'adresse et du numéro SIRET de l'établissement déclarante :

- la Banque de France.

Art. 6. - I. - Les contribuables non soumis à l'obligation de transmettre leurs déclarations par voie électronique peuvent adhérer à la procédure TDFC selon deux modalités :

a) La première a pour effet la transmission de l'ensemble des éléments déclaratifs. Elle prend la forme d'une convention conforme au modèle figurant en annexe ;



b) La seconde permet aux contribuables de transmettre leur seule liasse fiscale. Elle se caractérise par l'application d'une mention dans la déclaration de résultats. Cette adhésion n'emporte d'effet que pour l'année ou l'exercice auquel se rapporte la déclaration. Cette modalité d'adhésion n'est toutefois pas applicable aux transmissions effectuées sous EDIFACT.

II. - Les contribuables astreints à l'obligation de télé déclaration prévue à l'article 1649 quater B quater du code général des impôts sont tenus de transmettre l'ensemble des éléments déclaratifs soit par l'intermédiaire d'un mandataire dénommé « partenaire EDI », soit directement, s'ils ont cette qualité.

Lorsqu'ils souhaitent recourir aux services d'un mandataire, ils doivent en faire la déclaration auprès du service des impôts gestionnaire de leur dossier en précisant le nom et l'adresse de l'intermédiaire habilité à transmettre les données pour leur compte.

Les contribuables désirant transmettre directement leurs données sont tenus d'obtenir la qualité de partenaire EDI et de procéder aux envois selon les modalités définies dans le cahier des charges en vigueur.

Les caractéristiques de la procédure définies à l'article 2 de la convention type figurant en annexe sont applicables.

III. - Pour les transmissions effectuées à destination de la DGI, une sécurisation électronique est appliquée à titre obligatoire sur l'ensemble du fichier transmis sous le format EDIFACT et sur la partie de fichier transmis au format antérieur (TDFC) correspondant, lors d'un dépôt papier, aux montants portés sur les imprimés devant revêtir la signature du contribuable.

IV. - Un accusé de réception technique est adressé par voie électronique au partenaire EDI :

Un document technique de synthèse est adressé par voie postale ou électronique au partenaire EDI ou à toute personne désignée dans la transmission pour le recevoir ;

Un accusé de réception est adressé à sa demande à chaque contribuable par voie postale. Il lui indique le nom des documents reçus par la DGI.

Art. 7. - Le droit d'accès et de rectification prévu par la loi du 6 janvier 1978 susvisée s'exerce auprès du centre des impôts gestionnaire du dossier professionnel du contribuable. En outre, le droit d'opposition prévu par l'article 26 de cette loi ne s'applique pas au présent traitement.

Art. 8. - L'arrêté du 20 mars 1995 portant conventions types relatives aux opérations de transfert des données fiscales et comptables est abrogé.

Art. 9. - Le directeur général des impôts est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 23 octobre 2000.

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,  
Laurent Fabius

La secrétaire d'Etat au budget,  
Florence Parly





*Convention relative à une opération de transfert de données fiscales et comptables (TDFC)*

Article 1er

Objet de la convention

Je soussigné(e), M. ou Mme ..... , agissant

en qualité de ..... pour l'entreprise .....

,

(désignation, adresse, no FRP, no SIRET)

déclare par la présente convention opter pour la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC), laquelle permet la transmission par voie électronique des déclarations de résultats, de leurs annexes et de tout document les accompagnant.

Article 2

Caractéristiques de la procédure

La procédure assure les fonctions suivantes :

- l'identification de l'émetteur et de l'auteur de l'acte ;
- l'intégrité des données ;
- la lisibilité et la fiabilité de la transmission ;
- la mémorisation de la date de transmission ;
- l'assurance de la réception ;
- la conservation des données transmises.

La description complète figure dans un cahier des charges actualisé chaque année et consultable soit auprès de la direction générale des impôts (DGI), soit auprès de ses partenaires EDI.

Article 3

Transmission des données à la DGI via un mandataire

Pour satisfaire à ses obligations déclaratives, l'adhérent peut recourir aux services d'un mandataire, appelé partenaire EDI, lequel transmettra les données à la DGI pour son compte.

Dans ce cas, cet intermédiaire doit être désigné sur la présente convention ou par souscription d'un avenant à celle-ci.

Le cas échéant, désignation du partenaire EDI : .....

(nom et adresse de l'intermédiaire)



#### Article 4

##### Transmission directe des données à l'administration

Les contribuables désirant transmettre directement leurs données à la DGI sont tenus d'obtenir la qualité de partenaire EDI et de procéder aux envois selon les modalités définies dans le cahier des charges en vigueur.

Pour ceux transmettant leurs données dans le langage normé EDIFACT, il est rappelé que les dispositions de l'article 3 de la convention type des partenaires EDI imposent l'utilisation d'outils ayant obtenu le label de qualité dans le cadre d'un contrôle technique. Les modalités d'attribution de ce label sont décrites dans les cahiers des charges.

#### Article 5

##### Cession de données à la Banque de France

Par son adhésion à la présente convention, l'adhérent autorise l'administration à transmettre à la Banque de France les données suivantes : qualité d'adhérent TDFC, dénomination, adresse, numéro SIRET.

#### Article 6

##### Exercice du droit d'accès et de rectification

Les droits d'accès et de rectification aux données acquises via TDFC s'exercent auprès du centre des impôts gestionnaire du dossier professionnel du contribuable.

#### Article 7

##### Durée de la convention

La présente convention est conclue pour une durée d'une année et est renouvelable par tacite reconduction.

Un dépôt papier de la déclaration de résultats vaut résiliation



**J.O n° 248 du 25 octobre 2000 page 16998**

*Arrêté du 23 octobre 2000 portant convention type relative aux opérations de transfert de données fiscales effectuées par des partenaires de la direction générale des impôts pour les échanges de données informatisés*

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et la secrétaire d'Etat au budget,

Vu la convention du Conseil de l'Europe pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel, ratifiée par la loi no 82-890 du 19 octobre 1982 ;

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 1649 quater B bis, 1649 quater B quater et les articles 344 I ter et 344 I quater de l'annexe III à ce code ;

Vu la loi no 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés ;

Vu la loi no 79-18 du 3 janvier 1979 sur les archives ;

Vu le décret no 78-774 du 17 juillet 1978 pris pour l'application de la loi du 6 janvier 1978 modifiée susvisée ;

Vu le décret no 2000-1036 du 23 octobre 2000 pris pour l'application des articles 1649 quater B bis et 1649 quater B quater du code général des impôts et relatif à la transmission des déclarations fiscales professionnelles par voie électronique ;

Vu l'avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés en date du 8 juin 2000 portant le numéro 2000-034,

Arrêtent :

Art. 1er. - La convention type relative aux téléprocédures prévue à l'article 344 I quater de l'annexe III au code général des impôts est ainsi rédigée :

« CONVENTION

RELATIVE AUX TELEPROCEDURES REALISEES

PAR LA DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Entre :

La direction générale des impôts, représentée par M. .... ,

directeur des services fiscaux, domicilié à ..... (adresse)

D'une part,



Et :

D'autre part,

il a été convenu ce qui suit :

## Article 1er

### Objet de la convention

La présente convention définit les conditions de participation du partenaire pour les échanges de données informatisées (partenaire EDI) aux télé procédures mises en oeuvre par la direction générale des impôts (DGI).

## Article 2

### Conditions d'exécution

Pour chaque télé procédure, un cahier des charges fixe les conditions d'exécution des travaux de mise en oeuvre à la charge du partenaire EDI. Les cahiers des charges en vigueur au moment de la conclusion de la présente convention sont joints en annexe.

Ces cahiers sont actualisés chaque année et consultables auprès de la direction générale des impôts.

Ils pourront faire l'objet d'un avenant à tout moment en cas de modification législative.

## Article 3

### Labellisation des logiciels

Pour ses transmissions en langage normé EDIFACT, le partenaire EDI s'engage à n'utiliser que des outils ayant obtenu le label de qualité dans le cadre d'un contrôle technique, dont les modalités d'attribution sont décrites dans les cahiers des charges.

## Article 4

### Utilisation des numéros d'identification

Le partenaire EDI utilise les numéros SIRET et FRP (identifiant interne issu du fichier des redevables professionnels) suivant les modalités définies dans les cahiers des charges.

## Article 5

### Conditions de transmission des données à l'administration



Le recours à un autre partenaire EDI agréé, dans le cadre d'un contrat de sous-traitance, est autorisé. La transmission dans les fichiers du numéro FRP sur 15 caractères (numéro d'identification propre à la direction générale des impôts) est autorisée entre acteurs concourant à la délivrance de données fiscales et comptables à destination de la DGI.

## Article 6

### Conditions de transmission des données à des tiers

En dehors du cadre prévu à l'article 5, le partenaire EDI peut transmettre à des tiers et sous les formats en vigueur définis pour les télé procédures fiscales les données informatiques relatives aux renseignements comptables et fiscaux aux trois conditions suivantes :

- la transmission doit avoir été autorisée expressément par le contribuable ;
- le partenaire EDI doit s'assurer du respect des prescriptions de la loi no 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés ;
- le numéro FRP étendu (numéro sur 19 caractères) ne doit pas être compris dans les données transmises.

## Article 7

### Durée de la convention

La présente convention est conclue pour une durée d'une année à compter de la date de signature par les parties contractantes et renouvelable par tacite reconduction ; toute modification fera l'objet d'un avenant.

## Article 8

### Déclaration à la Commission nationale

#### de l'informatique et des libertés

Le partenaire EDI, conformément à la loi no 78-17 du 6 janvier 1978, s'engage à déclarer à la Commission nationale de l'informatique et des libertés le traitement auquel il procède dans le cadre des télé procédures mises en place par la DGI.

## Article 9

### Clause de résiliation

La convention peut être résiliée :



- par la direction générale des impôts en cas de manquements aux engagements souscrits, de cessation d'activité ou de non-respect par le contractant de ses obligations fiscales au sens de l'article 54 du code des marchés publics ;
- par le partenaire EDI à la seule condition du dépôt préalable d'une demande de résiliation au moins quatre-vingt-dix jours avant la prise d'effet de sa décision.

## Article 10

### Information des tiers

Le partenaire EDI s'engage à informer sa clientèle en cas de recours à la sous-traitance ou de résiliation, prévue précédemment.

## Article 11

Les articles 5, 6, 8 et 10 ne sont pas applicables aux partenaires EDI transmettant des données pour leur compte exclusif.

## Article 12

### Clause exécutoire

La présente convention devient exécutoire après avoir été revêtue de la signature des parties contractantes.

Art. 2. - Cette convention est souscrite en deux exemplaires originaux, l'un est déposé auprès de la direction des services fiscaux du chef-lieu de région, l'autre est conservé par le partenaire EDI.

Une description complète du système figure dans les cahiers des charges des télé procédures annexés à la convention.

Art. 3. - Le directeur général des impôts est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 23 octobre 2000.

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,  
Laurent Fabius

La secrétaire d'Etat au budget  
Florence Parly



# Annexe 4 : Extraits du BOI 13 K-11-00 n° 230 du 28 DECEMBRE 2000

INSTRUCTION DU 21 DECEMBRE 2000

OBLIGATION DE TRANSMISSION PAR VOIE ELECTRONIQUE DES DECLARATIONS D'IMPOT SUR LES SOCIETES ET DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET DE TELEREGLEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ART. 41 DE LA LOI N° 99-1173 DU 30 DÉCEMBRE 1999) (ART. 1649 QUATER B QUATER, 1740 UNDECIES, 1695 QUATER ET 1788 QUINQUIES DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS)

[Bureaux P 1, B 1, B 2, C 2, D 1, J 1, P 3 et SIS 2]

## PRESENTATION

La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions de l'article 41 de la loi de finances rectificative pour 1999 (loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 publiée au J.O. du 31 décembre 1999).

Ce texte fait obligation aux entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à 100 millions de francs, d'une part de souscrire par voie électronique leurs déclarations d'impôt sur les sociétés relatives aux exercices clos à compter du 31 décembre 2000 ainsi que leurs déclarations de taxe sur la valeur ajoutée déposées à compter du 1<sup>er</sup> mai 2001, et, d'autre part, d'acquitter la TVA dont elles sont redevables par voie électronique à compter également du 1<sup>er</sup> mai 2001.

Les entreprises qui n'entrent pas dans le champ de l'obligation peuvent opter pour le dépôt de leurs déclarations de résultats et de TVA par voie électronique, ainsi que pour le télé règlement de la TVA.

## SECTION 1

### Personnes concernées par l'obligation

L'article 41 de la loi de finances rectificative pour 1999 n° 99-1173 du 30 décembre 1999 prévoit, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à 100 millions de francs hors taxes, d'une part la souscription par voie électronique de leurs déclarations d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée, et, d'autre part, le règlement de leur TVA par voie électronique.

L'obligation concerne donc des entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés, qu'elles soient ou non assujetties à la TVA et des entreprises assujetties à la TVA, qu'elles soient ou non assujetties à l'impôt sur les sociétés.

## SECTION 2

### Détermination du chiffre d'affaires à retenir

#### A. DEFINITION GENERALE

Le chiffre d'affaires à prendre en considération, **pour déterminer l'obligation de télétransmission, tant de la déclaration d'IS que de la déclaration et du règlement de la TVA**, correspond au montant des affaires réalisées avec des tiers dans le cadre de l'activité professionnelle normale et courante.



La prise en compte des recettes s'effectue par référence aux dispositions de l'article 38-2 bis du CGI. Les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont par conséquent rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées ou l'achèvement des prestations pour les fournitures de services.

Le chiffre d'affaires des intermédiaires qui agissent pour le compte d'autrui mais en leur nom propre, appelés commissionnaires opaques, comprend l'ensemble des sommes dues par les clients et non leur seule rémunération d'intermédiaire (RM n° 2674 à M. Jacques Godfrain, J.O., débats Assemblée Nationale du 13 septembre 1993, page 2933).

Les recettes afférentes aux prestations continues rémunérées notamment par les intérêts ou des loyers et aux prestations discontinues, mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, sont prises en compte au fur et à mesure de l'exécution de ces prestations.

Les rémunérations des travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle sont affectées à l'exercice en cours à la date de cette réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserve, ou, si elle est antérieure, à celle de la mise à la disposition du maître d'ouvrage.

## B. CAS PARTICULIERS

### **2. Organismes dont l'imposition est limitée à un secteur lucratif**

En ce qui concerne les personnes morales dont l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, à la TVA est limité à un secteur lucratif, le chiffre d'affaires à retenir est le chiffre d'affaires du secteur lucratif.

## C. MODALITES PRATIQUES DE DETERMINATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES DE REFERENCE

### **1. Entreprises assujetties à la TVA et à l'impôt sur les sociétés ou au seul impôt sur les sociétés**

Le montant du chiffre d'affaires de référence correspond en pratique, à la somme des données inscrites dans les déclarations de résultats : formulaire n° 2052 à la ligne **FL** libellée " **chiffre d'affaires nets** " .

## SECTION 3

Période à laquelle se rapporte le chiffre d'affaires de référence

### A. EXERCICE DE REFERENCE

#### **1. En matière d'impôt sur les sociétés**

L'article 1649 quater B quater du code général des impôts, institué par l'article 41 de la loi de finances rectificative pour 1999, dispose que les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à 100 millions de francs hors taxes, souscrivent par voie électronique leurs déclarations d'impôt sur les sociétés relatives aux exercices clos à compter du 31 décembre 2000.

Il s'agit donc de l'exercice précédant celui au titre duquel doit être déposée la déclaration d'impôt sur les sociétés.

En pratique, une déclaration d'impôt sur les sociétés doit être déposée par voie électronique lorsqu'elle est relative à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires est indifférent, mais qui fait suite à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires a été supérieur à 100 MF.





## CHAPITRE DEUXIEME PORTEE DE L'OBLIGATION

### SECTION 1 Déclarations d'impôt sur les sociétés

#### SOUS SECTION 1 Formulaires concernés

##### A. FORMULAIRES RELEVANT DE L'OBLIGATION

Devront être souscrites par voie électronique, par les sociétés redevables de l'IS de plein droit ou sur option, les déclarations suivantes :

- déclaration de résultats n° 2065 et annexes n°s 2065 bis et 2065 ter ;
- tableaux n°s 2050 à 2059 E ;
- tableaux supplémentaires visés à l'article 38-II de l'annexe III au code général des impôts (répartition du capital social et liste des filiales et participations) dont les modèles administratifs seront intégrés dans la liasse fiscale BIC/IS réel normal millésime 2001 ;
- tableaux n°s 2058 A bis à 2058 TS de la liasse fiscale " régime de groupe " ;
- relevé de frais généraux n° 2067 ;
- annexes supplémentaires selon les modèles prévus dans l'application de Transfert de Données Fiscales et Comptables - TDFC - (relatives notamment au suivi des plus-values en sursis d'imposition, aux produits à recevoir, aux charges à payer, aux charges à répartir, aux charges constatées d'avance, aux produits constatés d'avance, à l'engagement pour bénéficier des dispositions de l'article 219-I f du CGI et à son suivi ) :
- annexes libres, telles que mentions expresses, liste des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, lettres d'option, exposé de situations particulières, détail de certains postes comptables, comptes rendus d'assemblées générales et mode de calcul de certains ratios.

**Nota :** si des tableaux venaient à être ajoutés tant à la liasse fiscale BIC/IS réel normal qu'à la liasse " régime de groupe ", ils devraient alors être souscrits, mutatis mutandis, par voie électronique. Une information des entreprises serait bien entendu assurée dans ce cas.

##### B. AUTRES FORMULAIRES

Les formulaires dont la transmission n'est pas encore assurée à ce jour par TDFC (notamment les déclarations 2039, 2063, 2066, 2068, 2069A ou 2070) ainsi que ceux présentant des difficultés à être dématérialisés (documents ou attestations en provenance de tiers), seront déposés sous forme " papier " auprès du centre des impôts dont relèvent les entreprises. Ces documents, s'ils mentionnent l'identification (dénomination, adresse) et le n° SIRET de l'entreprise, pourront être adressés sans ajout d'une copie de la déclaration de résultats n° 2065.



## Annexe 5 : Précisions générales au sujet de la détermination du résultat fiscal

Les produits à retenir pour le calcul du bénéfice imposable comprennent principalement les ventes ou les recettes provenant des travaux ou prestations de services. Il s'y ajoute tous les revenus ou profits accessoires réalisés à l'occasion de la gestion commerciale de l'établissement, ou se rattachant à des opérations effectuées par celui-ci, ainsi que ceux provenant de la mise en valeur de certains éléments de l'actif. Certains de ces produits appellent des remarques particulières.

### Ventes ou recettes

**Les ventes ou recettes sont constituées par le prix des marchandises** vendues, des **travaux** effectués ou des **services** fournis par l'établissement.

**Produits correspondant à des ventes de marchandises**: sont rattachés aux résultats de l'exercice au cours duquel intervient la **livraison** des biens pour les ventes (CGI art. 38, 2 bis). La livraison s'entend de la **délivrance** du bien au sens de l'article 1604 du Code civil, c'est-à-dire du transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur.

Pour les contrats de vente assortis d'une **clause de réserve de propriété** jusqu'au paiement intégral du prix, l'imposition du profit en résultant intervient dès la remise matérielle du bien à l'acheteur.

Le résultat d'une **vente sous condition suspensive** n'est pris en compte que lors de la réalisation de la condition, alors que la conclusion d'une **vente sous condition résolutoire** entraîne la prise en compte immédiate des produits correspondants.

Au cas où des **prestations annexes** indissociables de la vente (installation et mise en place de matériels par exemple) ne seraient effectuées qu'**après** la clôture de l'exercice de **livraison**, l'entreprise est autorisée à constituer une provision destinée à y faire face (Conseil d'État, 15/11/1989, n° 90844).

**Produits correspondant aux prestations de services** : sont pris en compte au titre de l'exercice au cours duquel intervient leur **achèvement**. La date d'achèvement d'une prestation est déterminée sur le fondement des **stipulations contractuelles** qui définissent les obligations du prestataire et dans bon nombre de situations, d'après les **usages** en vigueur dans le secteur professionnel concerné.

En ce qui concerne les **prestations de services**, deux séries de dérogations sont prévues :

- les profits correspondant, d'une part à des prestations **continues** rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers, d'autre part à des prestations **discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices** sont pris en compte au fur et à mesure de l'exécution des prestations ;
- la date à retenir pour les **travaux d'entreprise** donnant lieu à réception complète ou partielle est celle de la réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserve, ou celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure.

**Nota** : La qualification d'une prestation comme présentant le caractère d'une **prestation continue** repose sur l'analyse circonstanciée de la nature des obligations contractuelles du prestataire. Ainsi, dans le cadre de **transactions impliquant plusieurs partenaires**, le Conseil d'État a-t-il privilégié une approche économique globale des opérations réalisées, fondée sur l'appréciation de l'étendue effective des obligations du prestataire (CE, 24/05/2000, n° 193817).



Les **prestations discontinues à échéances successives** comportent des phases d'exécution séparées dans le temps et échelonnées sur plusieurs exercices. Selon l'administration fiscale, la notion d'échéances successives fait référence au seul fractionnement des prestations dans le temps, et non aux modalités de paiement.

On relèvera toutefois que, selon la jurisprudence, l'existence de paiements fractionnés pourrait constituer un indice important en faveur de la qualification de prestations discontinues à échéances successives (notamment, CAA Bordeaux, 20/5/1997, n° 95-198). Elle n'a d'ailleurs jusqu'alors retenu cette qualification que pour des contrats donnant lieu à des facturations ou des paiements échelonnés tels que :

- les **contrats d'ingénierie immobilière** : les acomptes sur honoraires perçus au cours d'un exercice, à raison des travaux achevés et facturés, font donc partie des produits de l'exercice même si l'ensemble de la mission de conception n'est pas achevé à cette date (CE, 19/6/1989, n° 58246) ;
- un **marché d'études** et de développement passé avec l'État subdivisé en différentes phases **donnant lieu à des facturations distinctes** : les acomptes perçus au cours d'un exercice à raison des travaux achevés et facturés sont imposables au titre de cet exercice (CAA Paris, 21/11/1991, n° 2415).

On notera qu'il n'est pas nécessaire que les prestations rendues soient de nature identique pour que l'opération présente le caractère de prestations discontinues à échéances successives.

En revanche, le caractère de prestations discontinues à échéances successives a été refusé aux rémunérations perçues par une **association de formation** à raison de l'exécution de conventions conclues avec l'État pour la formation de **chômeurs de longue durée** et de **jeunes de 16 à 25 ans** : les prestations ne doivent être considérées comme achevées qu'à la fin du stage (CAA Bordeaux 20/05/1997, n° 95-198).

### Réduction sur ventes

Les réductions accordées sur ventes (ristournes, rabais et remises) viennent en diminution de celles-ci. Ces réductions ne sont pas en principe considérées comme des actes de gestion anormaux (CE, 25/3/1983, n° 34182). Sont ainsi déductibles les remises préférentielles consenties par une société à un client dès lors qu'elles se justifient par l'importance et la constance de leurs relations commerciales (en dernier lieu, CAA Bordeaux 22/02/1990, n° 742).



# Annexe 6 : Précisions sur le champ d'application de l'impôt sur les sociétés

## I- Principes

### 1) Exercice d'une activité lucrative par un établissement public

Dès lors qu'un établissement public exerce au moins une activité lucrative, il entre dans le champ de l'IS pour l'ensemble de ses activités..

En effet, dans la mesure où il se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, il est alors placé sous le régime de l'article 206.1 du CGI (application des règles et taux de droit commun de l'IS).

En outre, dans un cadre plus large que celui du seul impôt sur les sociétés, l'article 1654 du CGI pose en principe que les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'État ou des collectivités locales, les organismes ou groupements de répartition, de distribution ou de coordination créés sur l'ordre ou avec le concours ou sous le contrôle de l'État ou des collectivités locales **doivent acquitter, dans les conditions du droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations.**

Explicitant ce principe, l'article 165.1 de l'annexe IV au CGI précise que, nonobstant toutes dispositions contraires, les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires.

Concrètement, l'exercice d'une profession industrielle, commerciale ou non commerciale suffit à traduire le caractère lucratif de l'activité, lequel est alors réputé s'étendre aux revenus fonciers, mobiliers et agricoles qui peuvent s'y rattacher (force attractive de l'art. 206.1 ; cf. [Doc. adm. série 4H-1161, n° 4, du 1<sup>er</sup> mars 1995](#)).

Par suite, dès lors qu'ils se rattachent à une exploitation commerciale, industrielle ou non commerciale, les revenus fonciers, agricoles ou mobiliers perçus par les collectivités sans but lucratif sont imposables dans les conditions et au taux de droit commun.

Enfin, il est à noter que la nature industrielle et commerciale des activités d'un établissement public ne saurait être déduit de sa seule forme juridique. Ainsi, le tribunal des conflits a décidé dans un arrêt du 23 novembre 1959 que l'Office national interprofessionnel des céréales (ONIC) est un établissement public à caractère administratif dont les activités peuvent néanmoins être commerciales donc lucratives.

### 2) Absence d'activité lucrative

Les revenus qui entrent dans les prévisions de l'article 206. 5 du CGI, c'est-à-dire les revenus qu'un établissement public tire non pas d'une activité lucrative mais de la gestion de son patrimoine (revenus fonciers c'est-à-dire provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis **dont il est propriétaire**, bénéfices agricoles, certains revenus mobiliers) **sont passibles de l'IS** (taux réduit à 24 % ou pour certains revenus mobiliers de 10 %).

Toutefois, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 206.5 du CGI, les revenus fonciers, agricoles ou mobiliers **procurés par une activité indissociable de l'activité non lucrative d'un établissement public**, ce qui présuppose que l'on peut dissocier activité(s) lucrative(s) et activité(s) non lucrative(s).

## II- Sort des EPSCP

### 1) Un assujettissement de l'ensemble de leurs revenus sur le plan des principes



Les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance se livrant à une exploitation ou à des **opérations de caractère lucratif**, au sens de l'article 206.1 du CGI, c'est-à-dire à une activité industrielle, commerciale ou non commerciale (formation initiale par exemple) **devraient être assujettis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun**, à raison des bénéfices provenant de cette exploitation, y compris, le cas échéant, les revenus fonciers et mobiliers et les bénéfices agricoles s'y rattachant.

Toutefois, les EPSCP ont la possibilité d'échapper à cette règle.

## 2) Un régime favorable offert aux EPSCP

Certains établissements publics à caractère administratif bénéficient, en vertu de dispositions expresses, d'exonérations de l'impôt sur les sociétés.

### 2-1) Exonération des revenus du patrimoine

**Hypothèse : pas d'activité lucrative exercée ou revenus se rattachant directement à une activité non lucrative ce qui présuppose que l'on peut dissocier activité(s) lucrative(s) et activité (s) non lucrative(s).**

Il en est ainsi en particulier des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance. En effet, conformément aux dispositions de l'article 206.5 du CGI, les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance sont exonérés de l'impôt sur les sociétés pour certains de leurs revenus (cf. la doc. adm., séries [4-H-1162](#) et [4-H-1353](#)).

L'exonération prévue à l'article 206.5 du CGI s'applique aux locations des immeubles bâtis et non bâtis dont les EPSCP **sont propriétaires**, aux bénéfices agricoles et aux revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent à l'exception des dividendes des sociétés françaises, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis du même code.

### 2-2) Exercice d'une activité lucrative et revenus patrimoniaux s'y rattachant

Certains revenus peuvent échapper à l'IS sous certaines conditions.

Ce régime est sous-tendu par le fait que les activités lucratives des EPSCP sont par nature dissociables de leurs activités non lucratives.

En effet, ils réalisent à l'évidence des opérations de nature différente.

Aussi, l'administration fiscale admet-elle que les EPSCP peuvent **soustraire leurs opérations** non lucratives de l'assujettissement à l'IS et d'appliquer cet impôt aux seules opérations lucratives.

Cette possibilité est néanmoins subordonnée à la stricte condition que les opérations lucratives des EPSCP soient isolées dans un **secteur distinct d'activité ou dans une filiale**.

**En cas de suivi des activités lucratives dans un secteur distinct, il y a lieu, sur le plan des principes, d'établir un bilan d'entrée, spécifique à ce secteur lucratif, au premier jour du premier exercice soumis à l'IS.**

Les éléments d'actif et de passif affectés aux opérations lucratives y sont inscrits pour leur valeur réelle à la date d'établissement du bilan.

S'agissant des immeubles, un établissement peut à son choix inscrire ou non à l'actif la fraction affectée à l'activité lucrative.

Ce choix emporte des conséquences en matière d'IS :

- les loyers et autres revenus des immeubles figurant à l'actif constituent un élément à prendre en considération pour déterminer la base d'imposition de l'IS au même titre que les autres revenus provenant des activités lucratives distinctes d'un établissement. Ces revenus doivent être compris dans les bénéfices pour leur montant réel<sup>36</sup> ;

<sup>36</sup> Les loyers sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils ont « couru », indépendamment de la date d'échéance et de celle du paiement (prestations continues sur le plan fiscal, c'est-à-dire qui se prolongent sur plusieurs exercices et qui doivent être prises en compte au fur et à mesure de l'exécution). Cette règle concerne les **loyers payés d'avance**, lesquels doivent normalement être échelonnés sur la durée du bail (cf. Doc. adm. série [4-A-223](#), p. 1).

Le Conseil d'État a, quant à lui, privilégié une approche économique globale des opérations réalisées, fondée sur l'appréciation de l'étendue effective des obligations du prestataire (cf. notamment CE, 24/05/2000, n° 208935).



- les charges sont ou non déductibles;
- les plus-values de cession sont ou non imposables.

En revanche, il est à noter qu'un tel choix est sans incidence au regard de l'imposition de la valeur locative des immeubles à la taxe professionnelle.

**Corrélativement, seul le résultat du secteur lucratif est déterminé et passible de l'IS dans les conditions de droit commun.**

L'assujettissement du seul secteur lucratif présuppose une identification précise des opérations relevant de ce secteur.

Par suite :

- chaque opération réalisée doit donner lieu, lors de sa réalisation, à une affectation à l'un ou l'autre des secteurs ;
- les moyens d'exploitation (locaux, biens, personnel,...) propres à chaque secteur doivent y être spécifiquement affectés ;
- les charges doivent être réparties avec exactitude entre l'activité lucrative et l'activité non lucrative
- les charges afférentes à l'activité lucrative doivent être justifiées.

Outre son impact au regard du périmètre de l'assujettissement à l'IS, l'intérêt de procéder à une distinction précise des activités lucratives permet également de faciliter l'identification de tous les produits et de toutes les charges qui s'y rattachent.

De surcroît, cela autorise à suivre séparément les opérations comptables correspondantes permettant de déterminer le résultat comptable sur la base duquel est notamment défini le résultat fiscal nécessaire au calcul de l'IS.

Par ailleurs, le suivi individuel des charges, c'est-à-dire une connaissance précise de celles-ci, est de nature à permettre la mise en place d'une tarification à coûts complets qui, faut-il le rappeler est un élément pivot du droit de la concurrence.

Bref, on peut avancer sans ambages que la fiscalité a en l'occurrence des vertus indéniables puisqu'elle conduit à avoir une connaissance des moyens mis en œuvre pour la réalisation de telle ou telle opération et, partant, de se donner une lisibilité meilleure en matière de gestion et de choix politique.

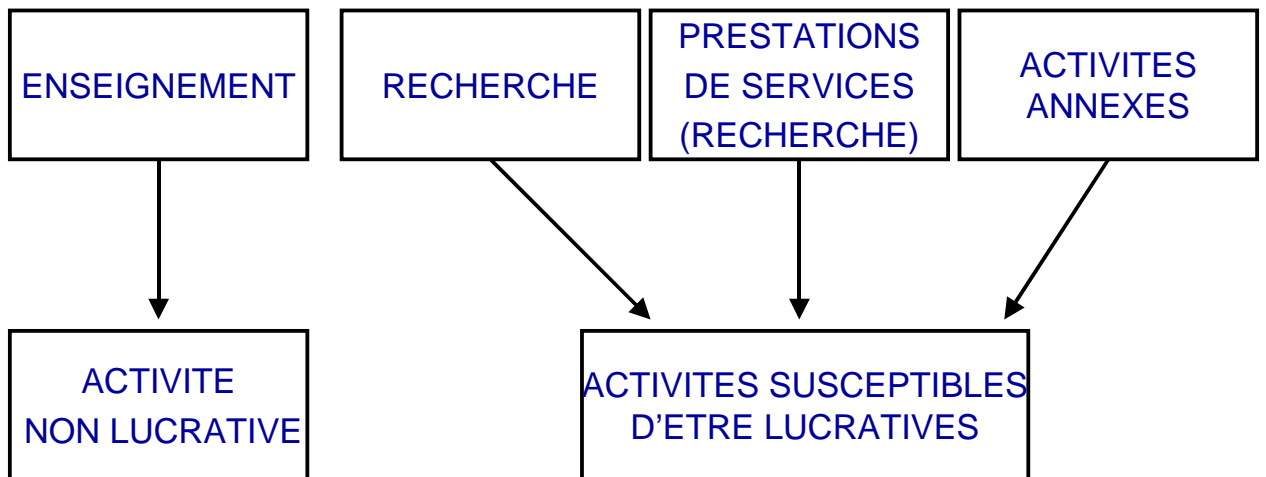
**Concrètement, pour les EPSCP, il doit être considéré que :**

- **l'enseignement est une activité non lucrative (mission d'intérêt général) ;**
- **tandis que sont susceptibles d'être lucratives les activités de recherche, les prestations de services liées à l'exécution de certains contrats de recherche ainsi que les activités d'une autre nature dites activités annexes.**

Ce découpage résulte de l'analyse menée par la Direction de la législation fiscale dans le cadre des travaux exécutés par le Comité de pilotage de la mise en place des SAIC.

Les règles dégagées à cette occasion permettent de concilier à la fois :

- la nécessité de préserver les conditions d'une **concurrence équilibrée** entre le secteur public et le secteur marchand ;
- avec le souci d'**éviter** que **tout contrat de recherche** conclu avec les entreprises **soit systématiquement regardé comme étant lucratif.**



**NOTA :**

**La création du secteur lucratif peut se faire au sein du SAIC** prévu par la loi sur l'innovation et la recherche du 12 juillet 1999.

Le SAIC offre, en effet, un cadre particulièrement approprié pour répondre à l'obligation de suivre séparément les opérations lucratives (**cf. le guide de la mise en place du SAIC**).



## Annexe 7 : Précisions au sujet des stocks

La valeur des marchandises en stocks à la clôture de l'exercice constitue un élément important pour la détermination du bénéfice imposable. Il est donc nécessaire d'établir un inventaire précis et détaillé de ces marchandises et en déterminer la valeur.

### I - Définition des stocks

Aux termes de l'article 38 ter de l'annexe III au CGI, le stock est constitué par l'ensemble des marchandises, des matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés, qui sont la propriété de l'établissement à la date de l'inventaire et dont la vente en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation.

Les définitions des stocks proprement dits et des productions en cours données par la réglementation fiscale sont identiques à celles figurant dans le Plan comptable général :

- **les productions en cours** visent les biens ou services en cours de formation au travers d'un processus de production ;
- **les produits intermédiaires** concernent les produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production. Plus précisément il s'agit, selon le Conseil d'État, des produits parvenus à un stade intermédiaire du cycle de production qui se déroule au sein de l'entreprise, c'est-à-dire des produits créés par elle (CE, 15/10/1997, n° 161620 et CE, 21/06/2002, n° 222622) ;
- **les produits finis** correspondent aux produits qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production ;
- **les produits résiduels** se rapportent aux déchets et aux rebuts de fabrication ;
- **les emballages**. Une distinction est opérée par l'article 38 ter de l'annexe III au CGI :
  - 1°) les **emballages perdus**, qui sont destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise, constituent des stocks. Si leur montant est peu important, il est admis qu'ils soient compris directement dans les frais généraux au titre de fournitures ;
  - 2°) les **emballages récupérables**, qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées, constituent normalement des immobilisations. L'article 38 ter de l'annexe III au CGI prévoit cependant qu'ils peuvent être inclus dans les stocks lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables.

Selon le Conseil d'État, cette disposition n'a pas pour objet d'ouvrir une option aux entreprises. Leur inscription en immobilisations ou en stocks dépend des modalités d'exploitation et de la durée de leur utilisation. À cet égard, l'utilisation des emballages pendant une durée supérieure à un an, déterminée de manière statistique, leur confère le caractère d'immobilisation.

La définition des stocks implique que seuls doivent en faire partie les biens qui sont la propriété de l'établissement et qui n'ont pas le caractère d'immobilisation.





### 1) *Les stocks correspondent à des produits appartenant aux EPSCP*

Seuls sont à inclure dans les stocks, les produits qui sont la propriété de l'établissement à la date de l'inventaire. Les difficultés qui pourraient se présenter à cet égard doivent être résolues conformément aux principes du droit civil (art. 1583 notamment).

Il s'ensuit que les règles suivantes doivent être appliquées.

1°) Les biens **vendus et non encore livrés** doivent être exclus des stocks du vendeur et compris dans les stocks de l'acheteur. Ainsi, seules les matières premières et marchandises dont l'établissement a la **libre disposition** à la date de l'inventaire pour des opérations non encore conclues peuvent être regardées comme un élément du stock.

2°) Les biens vendus avec une **clause de réserve de propriété** doivent être compris dans les stocks de l'acquéreur et non dans ceux du vendeur, une telle clause étant sans effet sur les modalités de comptabilisation et d'évaluation des stocks.

3°) Le transfert de propriété des **productions en cours** au profit du client qui a passé commande s'opère en principe à l'achèvement. Mais les contrats peuvent prévoir, en particulier dans le domaine de la **construction** et des **travaux publics**, l'appropriation progressive des productions en cours par le client au fur et à mesure de l'établissement des **situations de travaux** et du versement d'acomptes. Ce transfert se traduit par la sortie des éléments en cause du poste travaux en cours et la constatation d'un produit ou d'une créance sur le client<sup>37</sup>.

Les travaux en cours à la clôture de chaque exercice doivent donc s'entendre :

- si le contrat ou le marché ne comporte pas de clause de transfert progressif de propriété au client, des travaux qui à cette date n'ont ni fait l'objet en tout ou en partie d'une réception provisoire, ni été mis à la disposition du maître d'œuvre ;
- si le contrat ou le marché comporte une telle clause, des travaux effectués depuis la date à laquelle a été arrêtée la situation ayant donné lieu à la fixation du dernier acompte.

4°) Les **prestations de services en cours** non facturées au client doivent être comptabilisées sous la forme de travaux en cours pour leur prix de revient sans qu'y fasse obstacle la règle de rattachement des produits à l'exercice d'achèvement des prestations (CE, 19/05/2000, n° 207063).

### 2) *Une distinction doit être opérée entre stock et immobilisation*

Seuls sont considérés comme des stocks les biens qui sont destinés à être revendus en l'état ou après exécution d'opérations de fabrication ou de transformation, et dont la vente permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation par opposition aux éléments permanents d'exploitation.

## II - Règles d'évaluation

A cet égard, il faut distinguer les stocks proprement dits (marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, produits intermédiaires, produits finis, emballages), les productions en cours et enfin les produits résiduels.

### *Les stocks proprement dits*

Ils doivent être évalués à la clôture de chaque exercice :

---

<sup>37</sup> Cf. le nota de la page 103.



- à leur **coût de revient**, c'est-à-dire à leur coût réel (cf. ci-dessous) ;
- ou d'après le **cours du jour** à la date de l'inventaire s'il est **inférieur** au coût de revient.

Une provision pour dépréciation doit alors être constituée.

#### *Les productions en cours (de biens ou de services)*

Elles doivent être évaluées au **coût de revient**.

Sous réserve d'une adaptation de terminologie, cette règle correspond à la disposition de l'article 38.3 du CGI, selon laquelle les « **travaux en cours** sont évalués au prix de revient », lequel ne doit pas être inférieur à la somme des frais exposés et des charges supportées au cours du ou des exercices écoulés pour l'exécution du travail concerné.

À l'inverse de ce qui se passe en cas de dépréciation des stocks proprement dits, la notion de cours du jour ne joue pas en ce qui concerne les productions (ou travaux) en cours. Une provision pour perte, dont la déduction est limitée sur le plan fiscal, peut toutefois être constituée si l'opération s'avère déficitaire à la clôture de l'exercice.

#### *Les produits résiduels (déchets et rebuts de fabrication)*

Ils sont évalués au cours du marché au jour de l'inventaire ou, à défaut de cours, à leur valeur probable de réalisation.

Aux termes de l'article 38 A de l'annexe III au CGI, le compte de résultat est présenté hors taxe. Il n'est donc pas tenu compte de la **TVA** ayant grevé les achats pour l'évaluation du coût de revient des éléments en stock.

### *1) Détermination du coût de revient*

#### ▪ **produits acquis** par les EPSCP (marchandises, matières premières et fournitures consommables)

Le coût de revient est constitué par le prix d'achat augmenté des frais accessoires d'achat, tels que frais de transport et droits de douane.

Les frais de magasinage et de stockage ne sont pas à comprendre dans le prix de revient.

Lorsque le stock comprend des matières ou marchandises achetées moyennant un **prix libellé en devises étrangères** et non encore réglé à la clôture de l'exercice, il convient, en cas de variation du cours de la devise, de maintenir le prix de revient initial et de comptabiliser directement dans les résultats la perte ou le profit de change. En cas d'**achat** au même **terme** de matières premières ou de marchandises payables en **monnaie étrangère** et des devises correspondantes, le prix de revient des produits est fixé à partir du taux de change retenu pour l'acquisition à terme des moyens de paiement en devises. Les différences de change restent alors sans incidence sur le bénéfice imposable.

#### ▪ **produits intermédiaires, produits finis, emballages fabriqués et productions en cours**

Aux termes de l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI, le coût de revient comprend le coût d'achat des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production proprement dite, à l'exclusion des frais financiers.

Selon le Conseil d'État, seules doivent être incluses dans le coût de revient des produits finis et travaux en cours les charges directes et indirectes afférentes à la production proprement dite, à l'exclusion des frais purement administratifs, des frais de commercialisation engagés après la fin des travaux et des frais financiers afférents aux emprunts contractés pour le financement des stocks (CE, 10/12/1990, n° 61347).

Le coût de revient des produits fabriqués ou des travaux exécutés comprend le coût de la **main-d'œuvre** de fabrication, c'est-à-dire salaires, charges sociales et valeur des droits à congés payés acquis au cours de l'exercice, quel que soit pour ces derniers le régime de déduction retenu. Il



comprend à ce titre la totalité des compléments de rémunération alloués aux salariés affectés à des opérations de production, quel que soit leur mode de calcul (CE, 20/10/2000, n° 180179).

S'agissant des **frais d'administration générale**, il ressort de la jurisprudence qu'ils sont normalement exclus du coût de revient, sauf si les conditions spécifiques d'exploitation justifient leur prise en compte (CE, 17/05/1989, n° 45220). Pour l'administration, ils sont incorporables dans la mesure où ils peuvent être considérés comme engagés pour les besoins de la fabrication. Elle admet toutefois qu'il en soit fait abstraction pour l'évaluation des travaux en cours.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 236.I du CGI, les dépenses de fonctionnement exposées dans des **opérations de recherche scientifique ou technique, ou des opérations de conception de logiciels**, ne sont pas prises en compte sur le plan fiscal dans l'évaluation des stocks lorsque l'établissement a choisi de les déduire immédiatement. Toutefois cette mesure ne s'applique pas lorsque les dépenses en cause ont été engagées pour la réalisation de commandes de tiers (par exemple en sous-traitance). Si l'établissement a incorporé de telles dépenses dans le coût de revient des stocks sur le plan **comptable** lorsque les conditions spécifiques d'exploitation le justifient, il doit procéder à une rectification extra comptable ([tableau n° 2058 A](#)).

#### ▪ Les redevances de fabrication

Elles sont dues à raison de l'utilisation de brevets, savoir-faire et marques de fabrique versées lors de la vente des produits et peuvent être regardées, sur le plan fiscal, comme des charges de l'exercice de la vente et non comme des frais concourant à la détermination du coût de revient des stocks existant à la clôture des exercices précédents (CE, 10/11/1993, n° 89415 et en dernier lieu CAA<sup>38</sup> de Paris 09/04/2002, n° 97-3629 et 00-457).

#### ▪ Les frais financiers

En matière fiscale, ils sont expressément exclus du coût de revient des stocks et productions en cours et sont donc toujours immédiatement déductibles. Ainsi, lorsque l'établissement procède à leur incorporation en comptabilité, il convient de procéder à des corrections extracomptables de sens opposé, d'une part au titre de l'exercice d'inscription des stocks au bilan, d'autre part, au titre de l'exercice de réalisation des ventes.

#### ▪ Les pertes inhérentes au processus de fabrication

Celles qui ne présentent pas un caractère accidentel constituent, selon la jurisprudence, des charges de production à prendre en compte dans le coût de revient.

**Nota :** Selon la cour d'appel de Paris, la **taxe professionnelle** ne doit pas être comprise dans le coût de revient des stocks dès lors qu'elle constitue un impôt général formant une charge d'exploitation de l'exercice (CAA Paris 14/05/2002, n° 01-1237 : BF 11/02 inf. 981). On peut penser qu'il devrait en être de même pour la **taxe foncière** sur les propriétés bâties et non bâties.

## 2) Les méthodes d'évaluation

### ▪ Principes

Les coûts à retenir sont fournis par la **comptabilité** analytique ou, à défaut, déterminés par des calculs ou évaluations **statistiques**.

Lorsque, faute d'identification des produits en stock, leur prix de revient réel ne peut pas être connu avec exactitude, l'administration admet une évaluation approchée obtenue en appliquant soit la

<sup>38</sup> Cour administrative d'appel



méthode du **prix de revient moyen pondéré**, soit la méthode **Fifo** (premier entré, premier sorti). En revanche, elle n'admet pas la méthode **LIFO** (dernier entré, premier sorti), sauf si elle correspond aux modalités effectives de stockage et de sortie des stocks (cf. également en ce sens CAA de Nancy, 05/11/1992, n° 91-545).

Pour ce qui concerne les entreprises pratiquant la méthode de l'**inventaire comptable permanent**, l'administration a précisé que les indications fournies par cette méthode ne peuvent être considérées comme certaines que si elles sont corroborées par un recensement effectif des matières et marchandises.

Selon la jurisprudence, l'**inventaire physique** peut être établi à une date différente de celle de la clôture de l'exercice si l'établissement peut justifier par une méthode précise la valeur de ses stocks à cette date.

Les établissements qui tiennent une **comptabilité analytique** comportant une évaluation des prix de revient par la méthode des « **coûts standard prévisionnels** » doivent incorporer les « écarts sur coûts préétablis » dans le prix de revient des stocks de manière que ce prix, déterminé à la clôture de chaque exercice, puisse être regardé comme représentant le coût de production moyen pondéré, c'est-à-dire le coût réel.

#### · **Évaluation au cours du jour**

Le cours du jour qui, pour l'évaluation des **stocks proprement dits**, est substitué au coût de revient lorsqu'il lui est inférieur s'entend du **prix** auquel les matières premières ou produits considérés sont **vendus sur le marché à la clôture de l'exercice** (ou valeur probable de réalisation). Selon une jurisprudence constante, le cours du jour à la clôture s'entend, s'agissant des marchandises dont une entreprise fait le commerce, du prix auquel à cette date cette entreprise peut, dans les conditions de son exploitation à cette même date, normalement escompter vendre les biens qu'elle possède en stock.

Pour les **marchandises achetées** afin d'être **incorporées** aux **produits fabriqués**, il s'agit du prix auquel s'effectue normalement le commerce de ces marchandises (prix du marché) à la date de l'inventaire (CE, 15/10/1997, n° 161620). On notera toutefois que cette règle s'écarte de celle préconisée par la doctrine comptable, selon laquelle ces matières premières ne doivent être dépréciées que s'il s'avère que le prix de revient du produit fini auquel elles sont destinées à s'incorporer est supérieur à son prix de vente probable.

En pratique le cours du jour résulte, en général, des **tarifs en vigueur** à la date de l'inventaire ou des **mercuriales** publiées à la même date ou à la date la plus rapprochée de celle de l'inventaire.

Les marchandises qui ne font **pas** l'objet d'un **marché régulier** et pour lesquelles il n'existe pas de cours notoirement connu ne peuvent être, en principe, évaluées au-dessous du prix de revient que si elles ont subi une dépréciation certaine, par suite de circonstances telles que détériorations matérielles, changements de mode ou pertes de débouchés. En pareil cas, la règle de l'évaluation d'après le cours du jour conduit à estimer ces marchandises à leur valeur probable de réalisation.

Lorsque des **produits de même nature** présentent des **caractéristiques différentes**, le cours du jour s'apprécie distinctement pour chaque catégorie.

S'agissant des **emballages consignés**, le cours du jour est égal au prix de consignation (CAA Nantes, 25/09/1991).

Contrairement à la comptabilité qui admet que les stocks soient évalués à la valeur de réalisation nette, les règles fiscales ne permettent pas de retenir les **dépenses nécessaires à la commercialisation** ultérieure des produits en stock. L'article 39.1.5°, al. 1 du CGI prévoit en effet que les dépenses non engagées à la clôture de l'exercice en vue de la commercialisation ultérieure des biens ne peuvent pas être retenues pour l'évaluation des stocks ni faire l'objet d'une provision pour perte. Ces dépenses s'entendent de l'ensemble des dépenses nécessaires à la commercialisation des produits en stock quelle



qu'en soit la nature : dépenses incorporables au prix de revient (ex : frais de remise en état de matériels d'occasion) ou dépenses immédiatement déductibles tels que les frais de commercialisation, de publicité ou de démarchage. Cette divergence entre les règles fiscales et comptables conduit à une rectification extracomptable ([tableau n° 2058 A](#)).

### Constatation et justification de la dépréciation

D'une façon générale, l'évaluation des stocks proprement dits au cours du jour constate une dépréciation. Cette dépréciation doit se traduire par la constitution à due concurrence d'une **provision**. Bien que le Conseil d'État l'autorise (CE, 23/02/1977, n° 98252), la constatation de la dépréciation par décote directe n'est pas possible en pratique compte tenu des prescriptions du plan comptable et du droit des sociétés.

Conformément à la règle générale, les provisions pour dépréciation des stocks doivent figurer sur le relevé des provisions à joindre à la déclaration de résultat<sup>39</sup> ([cf. le tableau n° 2056](#)).

La dépréciation constatée par l'établissement doit être justifiée tant en ce qui concerne la probabilité même du risque de vente à un prix inférieur au prix de revient que pour l'appréciation du montant de la perte prévisible qui doit être évalué avec une approximation suffisante.

L'**altération physique** du stock et sa détérioration matérielle peuvent justifier de l'existence d'une dépréciation à condition que les avaries invoquées permettent de déterminer de façon précise le montant de la perte (ex : rapports d'experts établissant la réalité des pertes : CE, 29/09/1989, n° 75305). Par ailleurs, le Conseil d'État admet l'utilisation de **méthodes forfaitaires** de calcul, lorsque ces méthodes permettent de déterminer la perte probable d'une façon aussi exacte que possible. En effet, la Haute Assemblée considère qu'une provision pour dépréciation des stocks calculée selon des procédés forfaitaires ou statistiques peut être admise en déduction des résultats dès lors qu'elle présente un caractère d'approximation suffisante fondée sur des données propres à l'exploitation et ne résulte pas de l'application d'un pourcentage arbitraire n'ayant aucun rapport avec la probabilité de la perte. Il résulte de cette jurisprudence que, d'une manière générale, les établissements doivent procéder à des calculs distincts pour les différentes catégories de produits en stock. Selon l'administration, la méthode de **calcul statistique** des provisions doit demeurer une exception à la règle selon laquelle les provisions doivent être calculées à partir d'éléments réels et non selon des procédés forfaitaires, notamment dans les établissements importants qui disposent de moyens techniques de gestion (ex : informatique) leur permettant, à partir des éléments réels en leur possession, de chiffrer avec le maximum de précision le montant de la dépréciation.

Il est à noter qu'une mesure particulière est prévue pour l'évaluation des stocks des **éditeurs** de livres.

---

<sup>39</sup> Même justifiées, les provisions ne peuvent être déduites des résultats imposables que si elles sont effectivement **comptabilisées** à l'expiration du délai de dépôt des déclarations de résultats (voir en dernier lieu CAA Nancy, 10/02/2000, n° 95-1564). Elles doivent figurer sur le **tableau des provisions** prévu par l'article 38.II de l'annexe III au CGI à joindre à la déclaration des résultats, qui fait apparaître leur objet précis. Les manquements à cette obligation sont sanctionnés, non par la réintégration des provisions, mais par une **amende** égale à 5 % des sommes non déclarées. Ce taux est ramené à 1 % si les sommes correspondantes sont réellement déductibles, étant précisé que l'amende n'est due qu'au titre du seul exercice de mise en évidence de l'infraction (CGI art. 1734 bis). Les provisions doivent figurer sur le relevé spécial de l'**exercice** au cours duquel elles sont constituées. En cas de difficulté pour souscrire avant la date limite de la déclaration de résultats, les établissements peuvent souscrire une **déclaration provisoire**. Celle-ci doit bien entendu être ensuite complétée par une déclaration définitive appuyée d'un **relevé complémentaire** de provisions décidées par l'établissement.



# Annexe 8 : Sort en matière d'impôt sur les sociétés des dépenses de recherche et de conception de logiciels (CGI, art. 236.I)

L'article 236.I du CGI ouvre le choix aux établissements entre d'une part la déduction immédiate des dépenses de recherche des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont exposées et d'autre part, leur immobilisation à l'actif du bilan.

Les règles applicables en ce domaine sont les suivantes.

## I – Définition des opérations de recherche

Trois types de dépenses de recherche sont traditionnellement distinguées étant précisé que les typologies fiscales et comptables sont sensiblement identiques.

### 1 – La définition fiscale

La recherche doit être entendue comme recouvrant les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme des connaissances, ainsi que l'utilisation de ces connaissances pour de nouvelles applications, les opérations de développement expérimental représentant le stade final de la recherche. Elle se distingue des opérations de production, qui sont exclues du domaine de la recherche. Sont considérées comme des opérations de recherche scientifique ou technique :

- les activités ayant un caractère de **recherche fondamentale** qui, pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser, au moyen de schémas explicatifs ou de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse ;
- les activités ayant le caractère de **recherche appliquée** qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit d'opération ou de méthode ;
- les activités ayant le caractère d'opérations de **développement expérimental** effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services, ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes, et qui présentent un caractère de nouveauté ([cf. Doc. adm. série 4 C-232 n° 3](#)).

### 2 – La définition comptable

**Sur un plan comptable**, les opérations de recherche-développement sont définies de la manière suivante :

- les travaux de **recherche fondamentale** sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris, soit par pure curiosité scientifique (recherche



fondamentale pure), soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée) ;

- la **recherche appliquée** est entreprise, soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers ;
- le **développement**, appelé **expérimental**, est l'ensemble des travaux systématiques fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux, ou encore leur amélioration substantielle.

## II – Les dépenses de recherche

### 1 - Principe

Deux cas sont à distinguer.

1°) Les dépenses de fonctionnement exposées par chaque établissement concerné dans des opérations de **recherche scientifique ou technique** peuvent, au choix de l'établissement, être immobilisées ou déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées (CGI, art. 236.I).

Sont considérées comme des opérations de recherche scientifique ou technique les activités de recherche fondamentale, de recherche appliquée, ainsi que les opérations de développement expérimental ([cf. ci-dessus](#)).

2°) En revanche, lorsque les dépenses de recherche sont exposées pour la réalisation de **commande de tiers**, elles s'incorporent au prix de revient de ces commandes et figurent donc dans les comptes de stocks ou de travaux en cours.

### 2 – Les entreprises concernées

Le bénéfice des dispositions de l'article 236.I du CGI est ouvert notamment aux entreprises passibles de l'**impôt sur les sociétés** ([cf. Doc. adm., série 4 C-232 n° 1](#)).

Néanmoins, cet article, qui autorise la déduction des dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche scientifique ou technique, ne concerne que les établissements qui procèdent ou font procéder pour leur compte à des opérations de recherche et non ceux qui effectuent des **travaux pour le compte d'autrui** (CE, 26/11/1983, n° 39830, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s).

Lorsque des dépenses de recherche sont liées à la réalisation de **commandes de tiers** ([cf. ci-dessus](#)).

### 3 – Les dépenses concernées

▪ Les dispositions de l'article 236.I du CGI sont réservées aux **dépenses de fonctionnement** engagées dans des opérations de recherche, ce qui exclut du champ d'application du régime les sommes consacrées à l'acquisition ou à la construction d'immeubles, d'installations (laboratoires, par exemple), de matériels et, d'une manière générale, d'éléments d'**actif immobilisés**, qui peuvent seulement donner lieu à un amortissement échelonné, sauf disposition particulière, sur leur durée normale d'utilisation ([cf. Doc. adm., série 4 C-232 n° 5](#)). Les dépenses concernées par le dispositif de faveur sont donc essentiellement constituées en pratique par les **frais de personnel**, le coût des **matières consommées** dans le cadre d'opérations de recherche et des dépenses engagées au titre des **travaux confiés à des prestataires extérieurs** à l'établissement par opposition aux sommes consacrées à l'acquisition ou à la construction d'immeubles, d'installations, de matériels qui peuvent seulement donner lieu à l'amortissement.

▪ Le Conseil d'État a jugé que les **frais** engagés en vue du **dépôt de brevet**, ainsi que les dépenses engagées en vue d'obtenir l'**autorisation de mise sur le marché de nouvelles spécialités pharmaceutiques**, constituent le prolongement indissociable d'opérations de recherche scientifique ou



technique et présentent le caractère de dépenses de fonctionnement déductibles dans les conditions prévues à l'article 236 du CGI, c'est-à-dire immédiatement (CE, 30/10/1995, n° 142319).

- Les dispositions de l'article 236.I du CGI autorisent la déduction de l'ensemble des dépenses exposées par les établissements pour l'exécution de travaux de recherche menés par eux ou à leur instigation, mais ne concernent pas le prix payé pour l'acquisition de **droits sur les résultats de recherches déjà menées** à leur terme **par des tiers**.

Ainsi, un établissement ne peut se prévaloir de ces dispositions pour obtenir la déduction de redevances versées à des chercheurs en contrepartie de droits cédés par eux sur les produits ou procédés qu'ils avaient mis au point (CE, 26/11/1982, n° 24360, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.s.).

#### Détermination du montant des dépenses à prendre en compte

L'administration n'a fourni aucune précision sur les modalités d'évaluation du montant des frais de fonctionnement ouvrant droit au régime spécial. En règle générale, cette évaluation des frais susceptibles d'être portés à l'actif devrait découler de la comptabilité analytique.

Cela étant, conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 38 quinquièmes de l'annexe III au CGI, les frais de recherche immobilisés ne peuvent pas, sur le plan fiscal, comprendre les **frais financiers** qui s'y rapporteraient (cf. Doc. adm., série 4 C-232 n° 10).

Ces dépenses comprennent les frais généraux nécessités par les opérations de recherche (rémunération du personnel, dépenses d'entretien des locaux et du matériel, fournitures...) par opposition aux sommes consacrées à l'acquisition ou à la construction d'immeubles, d'installations, de matériels qui peuvent seulement donner lieu à l'amortissement.

En cas **d'immobilisation**, l'administration a précisé les règles d'amortissement (cf. infra).

### *3 – Le régime comptable et le régime fiscal applicables*

**Le mode de comptabilisation retenu par un établissement détermine le régime fiscal applicable aux dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique.**

**Par ailleurs, les établissements qui exposent des dépenses de recherche peuvent disposer d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés (cf. tableau n° 2069 A).**

- **Sur plan comptable**, les établissements peuvent, soit déduire les dépenses des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, soit les immobiliser lorsque les projets sont nettement individualisés et ont de sérieuses chances de rentabilité commerciale.

Les frais de recherche sont enregistrés dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Toutefois, le deuxième al. de l'article 19 du décret n° 83-1020 du 28 novembre 1983 prévoit que les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan, au poste 203 « Frais de recherche et de développement », à la condition de se rattacher à des **projets nettement individualisés** ayant de **sérieuses chances de rentabilité commerciale** (cf. Doc. adm., série 4 C-232 n° 9, 30 octobre 1997).

- **Sur plan fiscal**, comme indiqué plus haut, l'administration a posé le principe de **coïncidence du traitement comptable et fiscal** des dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique et considère que le mode de comptabilisation retenu par l'établissement détermine le régime fiscal applicable à ces dépenses (cf. Doc. adm., série 4 C-232 n° 7).

Dès lors, la combinaison de ce principe avec les règles comptables conduit à considérer que seuls devraient, en pratique, ouvrir droit au dispositif de l'article 236.I du CGI les frais de **recherche**





**appliquée** et de **développement expérimental** qui se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale. En revanche, les frais de **recherche fondamentale**, ainsi que les frais de recherche appliquée et de développement expérimental qui se rapportent à des projets non nettement individualisés ou n'ayant pas de sérieuses chances de rentabilité commerciale ne devraient pas pouvoir bénéficier de ce dispositif dès lors qu'ils ne peuvent pas être immobilisés en comptabilité.

Il est à noter que les dépenses exposées à l'occasion **d'opérations de forage** ne constituent pas des dépenses de recherche scientifique ou technique susceptibles de bénéficier des dispositions de l'article 236.I du CGI (Rép. Hannoun : JOAN 19 octobre 1987, p. 5790, n° 29739).

La décision prise à cet égard constitue une **décision de gestion** qui est opposable à l'établissement qui l'a prise distinctement pour chaque projet de recherche. Toutefois, il est précisé que toutes les dépenses de fonctionnement afférentes à un **même projet** et concourant à la détermination du coût de ce projet doivent, bien entendu, être retenues et suivre un **même traitement** ([Doc. adm., série 4 C-232 n° 7](#)).

#### Le choix de l'immobilisation et ses conséquences

Lorsque l'établissement a choisi d'immobiliser les dépenses de fonctionnement engagées au cours d'opérations de recherche technique ou scientifique, il amortit leur montant sur une durée maximale de cinq ans à compter de leur inscription à l'actif.

- **Point de départ de l'amortissement**

L'amortissement des dépenses de recherche qui sont immobilisées doit être pratiqué dès l'**exercice** au cours duquel les **dépenses** en cause ont été **inscrites à l'actif du bilan**, sans attendre que le projet de recherche ou le sujet de développement soit arrivé à son terme ([cf. Doc. adm., série 4 C-232, n° 9](#)).

Sur le **plan comptable**, il est possible soit de retenir cette solution, soit de différer la date de départ de l'amortissement jusqu'au début de l'utilisation (ou de la vente) du produit ou du procédé. Dans cette dernière hypothèse, l'établissement qui entend commencer à amortir fiscalement les dépenses avant la fin du projet doit constater un amortissement immédiat, à comptabiliser en amortissement dérogatoire jusqu'au début de l'utilisation du produit ou du procédé.

- **Durée de l'amortissement**

Les frais de recherche éligibles doivent être amortis dans un **délai maximal de cinq ans**.

À **titre exceptionnel** et pour des projets particuliers, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être amortis sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs. Dans ce cas, il est nécessaire de justifier dans l'**annexe comptable** le recours à cette dérogation ([Doc. adm., série 4 C-232 n° 9](#)).

En pratique les règles comptables ne prévoient pas la possibilité d'immobiliser les frais de recherche fondamentale. Dès lors, seuls, en principe, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits au poste correspondant de l'actif lorsqu'ils se rapportent à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale.

- **Mode d'amortissement**

L'amortissement doit être calculé selon le **mode linéaire**, le plan d'amortissement initialement établi ne devant pas, en principe, être modifié en cours de période ([Doc. adm., série 4 C-232 n° 10](#)).



- Déficit

Le déficit correspondant aux amortissements ainsi pratiqués peut être **réputé** du point de vue fiscal **différé en période déficitaire** et faire, en conséquence, l'objet d'un report sans limitation de durée (cf. [Doc. adm., série 4 C-232 n° 10](#)).

- Conséquences de l'échec du projet

En cas d'échec du projet de recherche, les frais correspondants inscrits à l'actif doivent être immédiatement **amortis en totalité** (cf. [Doc. adm., série 4 C-232 n° 9](#)) ; une durée plus longue, n'excédant pas la durée d'utilisation des actifs, peut toutefois être retenue dans des cas exceptionnels et pour des projets particuliers. En période déficitaire, l'amortissement peut être placé sous le régime des amortissements réputés différés.

Le régime fiscal est fonction du **mode de comptabilisation** des opérations. Une option distincte, constitutive d'une décision de gestion est exercée pour chaque projet de recherche.

Il est à noter que le choix effectué à cet égard détermine le régime d'imposition des subventions publiques allouées par des organismes d'aide à la recherche pour le financement des projets concernés.

- Incidence de la déduction sur l'évaluation des stocks

Aux termes de l'article 236.I du CGI, les dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche ne peuvent pas être prises en compte, au plan fiscal, dans l'évaluation du coût des stocks lorsque l'établissement a choisi de les déduire des résultats de l'exercice.

Toutefois, la mesure en cause ne s'applique pas aux dépenses exposées pour des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels ayant une contrepartie spécifique, c'est-à-dire engagées pour la **réalisation de commandes de tiers**. Les dépenses considérées doivent s'incorporer au coût de revient de ces commandes qui figurent en principe dans les comptes des stocks ou travaux en cours.

Par ailleurs, il est à noter que sur le plan comptable, les frais de recherche et de développement sont dans la plupart des cas également exclus du coût de revient, sauf si des conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Par suite, dans le **cas où des dépenses de recherche sont incluses**, du point de vue comptable, dans le coût de revient des stocks figurant au bilan, ces dépenses doivent être déduites par voie **extra-comptable** ([tableau n° 2058-A, ligne XG](#)) du résultat de l'exercice en cause. Corrélativement, ces frais doivent être réintégrés au résultat de l'exercice au cours duquel les produits sont vendus ([tableau n° 2058-A, ligne WQ](#)).

[Cf. Documentation, adm., série 4 A-2521 n°s 35 et 36.](#)

### III – Les dépenses propres à la conception de logiciels

Le même régime que celui décrit ci-dessus (déduction immédiate ou immobilisation) s'applique aux dépenses exposées au titre d'opérations de **conception de logiciels** (CGI art. 236.I).

Les dépenses exposées dans des opérations de conception de logiciels peuvent par conséquent, au choix de l'établissement, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au titre duquel elles ont été exposées. Lorsqu'elles sont immobilisées ces dépenses font l'objet d'un amortissement sur une durée qui est en principe fixée au maximum à cinq ans.

Les dépenses de conception de logiciels doivent donc figurer sur le **tableau des immobilisations** et être amorties selon un plan d'amortissement linéaire, dans ce **délai maximal de cinq ans** ou, pour des projets particuliers, sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation des actifs (cf. [Doc. adm., série 4 C-2111 n° 40](#)).



Par ailleurs, les **dépenses d'acquisition de logiciels** qui constituent normalement un élément incorporel de l'actif immobilisé peuvent, conformément à l'article 236.II du CGI, faire l'objet d'un amortissement accéléré sur une période de douze mois.

Il est à noter que, dans une instruction relative aux dépenses afférentes au passage à l'euro, l'administration a pris une **position de principe** sur la nature des dépenses de conception de logiciels. Elle considère, en effet, que **les dépenses de conception de logiciels sont dans leur principe des immobilisations même si elles peuvent être immédiatement déduites en application du I de l'article 236 du CGI**. Dès lors, elles ne peuvent pas faire l'objet de provision (**cf. doc. adm., série 4 C-2111, n° 408, du 30 octobre 1997**). Elle estime donc que les dispositions de l'article 236.I du CGI qui précisent le régime fiscal des dépenses de conception de logiciels n'ont aucune incidence sur la nature intrinsèque de ces dépenses.

### *1 - Définition*

Un logiciel est un ensemble d'instructions, de programmes, procédés et règles ainsi que la documentation qui leur est éventuellement associée, relatifs au fonctionnement d'un matériel de **traitement de l'information**. Il est caractérisé par des **éléments incorporels** incluant les programmes nécessaires au traitement de l'information et des **éléments corporels** servant de supports aux éléments incorporels (disques ou bandes magnétiques, documentation écrite).

A cet égard, il convient de se reporter à la **Doc. adm., série 4 C-232 n° 4**.

Ainsi, la conception de logiciel s'entend des différentes **phases d'élaboration** du logiciel : définition et description des spécifications fonctionnelles, travaux de programmation et tests de contrôle préalables à la fabrication ou à l'utilisation par l'établissement. En revanche, pour l'administration, les dépenses **d'enregistrement et de reproduction** sur un support doivent être comprises dans le coût de revient des immobilisations ou des stocks. Pour le Conseil d'État, les dépenses de **transposition** d'un programme existant à un nouveau matériel ne constituent pas non plus des dépenses de conception (CE, 06/12/1985, n° 53001).

Selon le Conseil national de la **comptabilité (CNC)**, les dépenses de conception de logiciels doivent être **obligatoirement immobilisées** lorsque les conditions suivantes sont remplies : sérieuses chances de réussite technique, indication concrète de l'intention de produire un logiciel durable et utile, outils de gestion permettant de satisfaire à ces conditions.

La mise en œuvre de cette solution préconisée par le CNC ne fait pas obstacle à l'application des dispositions légales de l'article 236 du CGI dont l'objet est de prévoir un choix, **sur le plan fiscal**, entre la déduction étalée des frais de conception de logiciels et leur déduction immédiate. En pratique, afin de concilier les règles comptables avec la mise en œuvre de l'article 236 précité, les établissements peuvent recourir à la technique des amortissements dérogatoires. Toutefois, dans la mesure où les dépenses en cause ont la nature d'immobilisations, elles ne peuvent pas être provisionnées (**cf. l'instruction du 09/03/1999 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4 E-2-99**).



## CE QU'IL FAUT RETENIR

Doivent être entendues comme des dépenses de conception de logiciels au sens de l'article 236-I du CGI, toutes les dépenses afférentes aux opérations consistant :

- d'une part, à définir et à décrire les **spécifications fonctionnelles** des logiciels à réaliser ;
- d'autre part, à assurer les travaux de **programmation** et les **tests** de contrôle préalables, soit à la fabrication et à la commercialisation des logiciels, soit à leur utilisation par l'établissement lui-même.

En revanche, les **dépenses d'enregistrement** et de **reproduction** des logiciels sur un support doivent être comprises dans le coût de revient, selon le cas, des immobilisations destinées à être utilisées par l'établissement pour lui-même ou des stocks et produits en cours (cf. **Doc. adm. série I C-232 n° 1**).

### 2 – Les logiciels exclus du régime de faveur

Les **logiciels acquis** constituent des éléments incorporels qui ne peuvent faire l'objet que d'un amortissement. Toutefois, celui-ci peut être pratiqué sur douze mois en vertu de l'article 236.II du CGI. Les établissements conservent la possibilité d'amortir les logiciels acquis sur leur durée probable d'utilisation<sup>40</sup>.

Il est à noter que le déficit provenant de la comptabilisation de l'amortissement exceptionnel est expressément exclu du régime des amortissements réputés différés<sup>41</sup>.

Enfin, Les logiciels acquis pour un **prix HT inférieur à 500 €** peuvent être passés en frais généraux (**Réponse. Bur, JOAN 10 décembre 2001 n° 66314 p. 7080**)<sup>42</sup>.

**NOTA** : les **dépenses de création ou d'acquisition de sites Internet** sont assimilées, sur le plan comptable, à des dépenses de création ou d'acquisition de logiciels.

<sup>40</sup> L'article 236, II du CGI autorise l'**amortissement exceptionnel** des logiciels acquis sur une durée de douze mois. Cet amortissement est effectué au prorata du nombre de mois restant à courir entre le premier jour du mois de la date d'acquisition du logiciel et la clôture de l'exercice ou la fin de l'année. Le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante. Lorsque l'entreprise utilise ce mode d'amortissement **facultatif**, la fraction du déficit d'un exercice correspondant à l'amortissement exceptionnel du logiciel est exclue de la faculté de report illimitée des **amortissements réputés différés** en période déficitaire. L'administration a précisé qu'en cas d'**acquisition simultanée de matériels** informatiques et de **logiciels**, seuls les logiciels, qui doivent normalement faire l'objet d'une facturation distincte, sont admis à l'amortissement exceptionnel (**Doc. adm. série I D-2472 n° 3**). En cas de renonciation à l'application de ce régime, les logiciels acquis sont amortis sur leur durée normale d'utilisation.

<sup>41</sup> La notion d'amortissements réputés différés (ARD) correspond à un dispositif purement fiscal qui permet aux entreprises de placer une partie de leur déficit sous un régime de report illimité et d'échapper ainsi à la limitation à cinq ans de report déficitaire. Pour ouvrir droit au régime des ARD, les amortissements doivent :

- d'une part être effectivement constatés en comptabilité en période déficitaire ;
- d'autre part être inscrits sur les lignes ad **hoc des tableaux de la liasse fiscale**. C'est cette inscription qui matérialise la décision de gestion prise par une entreprise de bénéficier du régime des ARD (CE, 12/02/1992, n° 78401).

Il est à noter que pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les déficits peuvent être reportés sur les résultats des exercices suivants de façon illimitée. Il s'ensuit la suppression *de facto* du régime des ARD, le distinction entre un déficit ordinaire et les ARD ne présentant plus aucun intérêt.

<sup>42</sup> Par mesure de simplification, l'administration autorise les entreprises à passer directement en charges déductibles, lorsque leur valeur unitaire n'excède pas un montant fixé à 500 € hors taxe pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002, le prix d'acquisition des biens suivants : matériels et outillages, matériels et mobiliers de bureau, logiciels (**Doc. adm. série I C-221**).

Cette solution ne vaut pour les dépenses d'acquisition de meubles meublants de bureau ou de mobilier de magasins commerciaux que s'il s'agit d'achats destinés au renouvellement courant du mobilier installé, limités à un petit nombre d'unités (ou d'achats dont le montant total au cours de l'exercice n'excède pas la limite de 500 €).

La déduction immédiate des dépenses est subordonnée à leur **inscription comptable** effective en frais généraux.

L'instruction M 9 3, n° 00-076-M 9 3 du 21 septembre 2000 donne des éléments d'information sur la notion d'immobilisation et autorise les EPSCP à imputer en charges de la section de fonctionnement les acquisitions répondant à la définition des immobilisations, dont la valeur unitaire HT est inférieure à 800 €



Sur le plan fiscal, cette assimilation permet aux établissements de retenir le régime prévu pour les logiciels par l'article 236.I et II du CGI. Ainsi ceux qui ont comptabilisé des dépenses de création de sites en immobilisation peuvent choisir entre la déduction immédiate de ces dépenses ou leur amortissement sur la durée d'utilisation du site. Les dépenses d'acquisition de site peuvent quant à elles faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois au même titre que les logiciels acquis (cf. ci-dessus)

S'agissant des dépenses engagées pour la création du **nom de domaine** qui identifie le site sur le réseau Internet, ce projet préconise de façon rigoureuse de les inscrire en immobilisation, ce qui aboutirait le plus souvent à leur non déductibilité puisque l'amortissement du nom de domaine ne serait possible que dans l'hypothèse où son usage serait limité dans le temps.

#### **Création ou acquisition d'un site Internet**

[Cf. L'instruction fiscale du 9 mai 2003 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4 C-4-03](#)

[Cf. également l'annexe n° 1.](#)



## Annexe 9 : Dépenses d'équipement : déduction. montant

Question N° : <b>66314</b>	
de <b>M. Bur Yves</b> ( Union pour la démocratie française-Alliance - Bas-Rhin )	
<b>11ème législature</b>	
Question écrite N° : <b>66314</b> de <b>M. Bur Yves</b> ( Union pour la démocratie française-Alliance-Bas-Rhin)	
Ministère interrogé :	économie
Ministère attributaire :	économie
	Question publiée au JO le : <b>24/09/2001</b> page : <b>5400</b>
	Réponse publiée au JO le : <b>10/12/2001</b> page : <b>7080</b>
Rubrique :	impôt sur le revenu
Tête d'analyse :	BIC
Analyse :	dépenses d'équipement. déduction. montant
<b><u>Texte de la QUESTION :</u></b>	M. Yves Bur attire l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur la déductibilité de l'impôt sur le revenu de certains investissements des professions libérales. En effet, par mesure de simplification, l'administration autorise les professions libérales, comme les entreprises commerciales, à passer directement en charges déductibles, plutôt qu'en immobilisations, le prix d'acquisition des matériels, outillages, mobiliers de bureau et logiciels. Or cette possibilité n'est ouverte que lorsque leur valeur unitaire n'excède pas un montant, fixé en 1988 et non réévalué depuis, à 2 500 francs. C'est pourquoi, il lui demande de lui indiquer ses intentions sur ce point.
<b><u>Texte de la REPONSE :</u></b>	Conformément aux règles comptables et fiscales de droit commun, les dépenses d'acquisition d'éléments de l'actif immobilisé doivent être inscrites à un compte d'immobilisations et peuvent faire l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée d'utilisation des biens considérés. Toutefois, dans un souci de simplification, l'administration admet, depuis 1973, que les entreprises comprennent parmi les charges immédiatement déductibles de leur résultat imposable le prix d'acquisition de certaines immobilisations de faible valeur autres que celles qui constituent l'objet même de l'entreprise. Les immobilisations concernées sont les matériels et outillages, les matériels de bureau, les meubles meublants de bureau, le mobilier des magasins commerciaux et les logiciels. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1988, cette tolérance s'applique aux biens dont la valeur unitaire n'excède pas 2 500 francs hors taxes. <b>A l'occasion du passage à l'euro, le Gouvernement a décidé de rehausser de façon significative ce seuil et de le porter à 500 euros.</b> Cette revalorisation, qui va dans le sens des préoccupations de l'auteur de la question, sera applicable pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1er janvier 2002.



## **Annexe 10 : Précisions sur les charges à répartir**

En comptabilité, les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent notamment les charges différées et certains frais affectant plusieurs exercices tels que les frais d'émission d'un emprunt qui peuvent être répartis sur la durée de cet emprunt.

Sur le plan comptable, les charges différées sont définies comme celles enregistrées au cours de l'exercice mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir, dans le cadre d'opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée.

L'administration fiscale estime que les charges considérées, sur le plan comptable, comme des charges à répartir sur plusieurs exercices, ne peuvent être déduites pour la détermination du résultat fiscal que de l'exercice ou de la période d'imposition au cours duquel elles ont été engagées.

La **déduction** doit être opérée de manière **extracomptable** en faisant figurer les sommes dont il s'agit à la [ligne XG du tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A](#) qui doit être joint à la déclaration de résultat des entreprises soumises au régime du bénéfice réel.

Corrélativement, « l'amortissement » des charges à répartir au cours des exercices ultérieurs doit être réintégré de manière extracomptable en portant les sommes considérées à la [ligne WQ du tableau n° 2058-A](#).

Le Conseil d'État estime également que les charges doivent en principe affecter les résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Dans une décision rendue à propos d'une période où le plan comptable 1957 était applicable, il a écarté la faculté de rattacher les frais de conception de catalogues engagés par une société de vente par correspondance aux exercices au cours desquels les produits correspondants ont été enregistrés (CE, 29/07/1998, n° 149517). Dans une décision rendue sous l'empire du PCG 1982, le Conseil d'État s'est également prononcé, à propos de frais de conception de modèles de collection, pour la déduction immédiate des charges engagées au cours de l'exercice, même si la création de ces modèles a produit ses effets sur le chiffre d'affaires d'exercices ultérieurs (CE, 20/02 /2002, n° 221437).

Toutefois, certaines charges à répartir sont traitées comme des frais d'établissement et peuvent ainsi être étalées (frais d'acquisition d'éléments d'actif). Les frais d'émission d'emprunt peuvent également être étalés sur les exercices à venir .



## Annexe 11 : Précisions sur les immobilisations primées

La base de calcul de l'amortissement des immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes d'équipement est majorée, pour la détermination du bénéfice imposable, de la moitié du montant de la prime (CGI art. 39 quinquies FA dont les dispositions ont été prorogées jusqu'au 31-12-2005 par l'article 81 de la loi 2002-1575 du 30/12/2002).

Les **primes ouvrant droit à ce « suramortissement »** sont les suivantes : primes d'aménagement du territoire, primes d'orientation pour les entreprises de produits agricoles et alimentaires (y compris le complément de prime en cas de rejet de l'aide du FEOGA, mais non cette aide elle-même) et prime d'équipement dans les DOM.

La **base** globale du « suramortissement » (égale à la moitié des primes réputées affectées aux immobilisations amortissables) doit être répartie entre les **éléments amortissables** proportionnellement à leur valeur d'origine (CGI ann. II art. 32 C). Toutefois, à titre de règle pratique, la répartition peut être effectuée d'après les valeurs attribuées à ces biens dans le programme d'investissement objet des subventions.

Dans le cas où une prime versée finance concurremment des **immobilisations amortissables et non amortissables**, elle doit être considérée, à défaut de clé de répartition fixée par la décision d'attribution, comme affectée prioritairement au financement des immobilisations amortissables. À cet égard, le supplément de valeur amortissable, déterminé sur la base de la totalité de la prime, ne peut excéder la valeur des immobilisations amortissables.

Le « suramortissement » suit le **régime** d'amortissement normalement applicable aux immobilisations auxquelles il se rapporte (mode linéaire ou dégressif, point de départ et terme identiques). Mais son **imputation** s'opère de manière extracomptable pour la détermination du résultat fiscal. Il est donc sans incidence sur la valeur comptable et sur le calcul des plus-values de cession des immobilisations.

En cas de **cession d'un élément partiellement amorti**, le « suramortissement » restant à pratiquer est déduit du résultat fiscal de l'exercice de cession : la fraction de la prime non encore rapportée aux bénéfices est comprise dans le résultat de l'exercice de la cession.

Au regard du **report déficitaire**, le « suramortissement » constitue un déficit ordinaire et ne peut donc bénéficier du régime applicable aux amortissements réputés différés en période déficitaire.





# Annexe 12 : Imposition des plus et moins-values des sociétés passibles de l'IS

Les plus ou moins-values résultant des cessions d'éléments d'actif réalisées par les personnes passibles de l'IS relèvent du régime du court terme, sauf lorsque la cession porte sur des titres de participation, des parts de FCPR ou de SCR détenues depuis au moins cinq ans. Dans ce dernier cas, c'est le régime spécial d'imposition au taux réduit des plus et moins-values à long terme qui s'applique (CGI, art. 219. I.a quater).

## 1. Imposition des plus-values

### 1-1 Principes

Les plus ou moins-values provenant de la cession des éléments d'actif autres que les titres de participation, tels que par exemple le fonds de commerce, les immeubles, les terrains ou les brevets, sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable au taux de droit commun, en tant que plus ou moins-values à court terme.

Les plus-values nettes à court terme, obtenues après compensation des plus-values et moins-values à court terme de l'exercice, relèvent de la **taxation au taux normal de l'IS**. A cette imposition s'ajoute la contribution additionnelle prévue à l'article 235 ter ZA du CGI au taux de 3 %, ainsi que, le cas échéant, la contribution sociale de 3,3 % pour les établissements dont l'IS excède 763 000 €. Il est rappelé que ces contributions sont assises sur le montant total de l'IS dû par l'établissement au titre de l'exercice ([cf. la publication de l'Amue du 2 mars 2004, p. 10](#)).

Les plus-values comprises dans le résultat de droit commun des exercices ouverts à compter de 2002 peuvent bénéficier du **taux réduit d'imposition de 15 %** prévu en faveur des PME, dans les conditions visées à l'article 219.1-b du CGI.

### 1-2 Plus-values nettes à long terme

Les plus-values à long terme sont compensées avec les moins-values à long terme réalisées au cours du même exercice. Si cette compensation fait apparaître une plus-value nette, celle-ci est en principe taxable au taux de 19 %, majoré de la contribution additionnelle de 3 % et de la contribution sociale.

Pour les **exercices ouverts à compter de 2002**, les plus-values à long terme peuvent le cas échéant bénéficier du **taux réduit de l'IS** applicable aux **PME**, soit 15 %.

Pour les personnes exerçant leur activité dans les **DOM** dans certains secteurs, une réfaction d'assiette d'un tiers est pratiquée, de telle sorte que le taux d'imposition des plus-values à long terme ressort à 12,2/3 %.

La plus-value nette à long terme de l'exercice peut également, le cas échéant, être compensée avec :

- les moins-values nettes à long terme subies au titre des dix exercices précédents qui restent reportables (voir n° 214) ;



- ou le déficit de l'exercice ainsi que les déficits antérieurs reportables ou ceux correspondant à des amortissements réputés différés au cours d'exercices antérieurs en période déficitaire. Bien entendu, les déficits en cause cessent alors d'être reportables.

La compensation avec les déficits est opérée euro pour euro. Elle permet d'obtenir un avantage de trésorerie, mais réduit le montant de l'économie d'impôt retirée de l'utilisation des déficits. Elle présente essentiellement un intérêt lorsque l'établissement risque de ne pas pouvoir utiliser ses déficits, faute de réaliser des bénéfices suffisants avant l'expiration du délai de report.

À noter que, lorsqu'un établissement a déclaré comme un **bénéfice imposable au taux plein** une somme qui aurait pu ouvrir droit au régime des plus-values à long terme, il peut demander la rectification de cette erreur dans le délai de réclamation. Mais le maintien du bénéfice du taux réduit d'imposition applicable aux plus-values à long terme est subordonné à la dotation de la réserve spéciale.

### 1-3 Réserve spéciale des plus-values à long terme

Les personnes passibles de l'IS - et elles seules - sont tenues de porter à un compte de réserve spéciale le montant de la plus-value à long terme, après déduction de l'impôt correspondant. Ainsi, les plus-values nettes à long terme taxées au taux de 19 % (ainsi que les produits de la propriété industrielle visés à l'article 39 terdecies du CGI) doivent y être inscrites pour **81 % de leur montant**.

La **contribution additionnelle** de 3 % sur l'impôt sur les sociétés et la contribution sociale n'ont en effet aucune incidence sur les modalités de constitution de la réserve spéciale des plus-values à long terme.

L'inscription à la réserve spéciale doit être faite pour chaque taux d'imposition à un **sous-compte distinct** du compte « réserve spéciale des plus-values à long terme ».

**Les plus-values à long terme de 15 % comprises par les établissements bénéficiant du régime des PME dans le bénéfice imposable au taux réduit des exercices ouverts à compter de 2002 ne sont pas soumises à l'obligation d'affectation à la réserve spéciale.**

#### 1-3-1 Modalités de constitution de la réserve spéciale

L'établissement doit d'abord, à son choix, prélever la réserve spéciale :

- sur les **bénéfices de l'exercice** après dotation à la réserve légale (étant précisé que celle-ci peut d'ailleurs dans certaines conditions être fiscalement assimilée à une dotation à la réserve spéciale) ;
- ou sur les bénéfices **reportés à nouveau** ;
- ou sur les **réserves ordinaires** libérées de l'impôt sur les sociétés.

Enfin, lorsque les possibilités d'imputation susvisées ne suffisent pas, il est admis en outre que l'obligation de dotation de la réserve spéciale des plus-values à long terme peut être satisfaite par l'affectation des bénéfices qui seront réalisés au cours d'exercices ultérieurs, par le débit du **compte de report à nouveau débiteur** (cf. l'instruction fiscale du 18-7-2001 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-3-01 n° 3 et 4).

#### 1-3-2 Date de constitution de la réserve

La **dotation** de la réserve spéciale des plus-values à long terme doit en principe intervenir au cours de l'exercice qui suit celui de la réalisation de la plus-value. La **jurisprudence** considère que les sociétés qui s'abstiennent de porter à la réserve spéciale le montant net des plus-values à long terme au cours de l'exercice suivant celui de leur réalisation, alors que leurs résultats le leur permettent, doivent être regardées comme ayant pris une **décision de gestion** opposable équivalant à un prélèvement sur ladite réserve (CE, 09/03/1979, n° 10454 ; CE, 10/10/1984, n° 55413).



Revenant sur sa doctrine qui accordait aux entreprises un délai expirant à la fin de la troisième année suivant celle de la réalisation de la plus-value pour satisfaire à leur obligation de doter la réserve spéciale, l'administration estime qu'en cas d'épuisement des autres possibilités d'imputation, le recours à la pratique consistant à débiter le compte de report à nouveau débiteur doit intervenir **dès l'exercice suivant** celui au cours duquel la plus-value a été réalisée. À défaut, **l'imposition complémentaire** prévue à l'article 209 quater, 2 du CGI est due au titre de ce même exercice ([cf. l'instruction fiscale du 18-7-2001 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-3-01 n° 5](#)).

### 1-3-3 Prélèvements effectués sur la réserve spéciale

Lorsque des prélèvements sont opérés sur la réserve spéciale pour être inscrits à un compte de **réserve ordinaire**, ces sommes sont rapportées aux bénéfices imposables de l'exercice en cours à la date de ce prélèvement, sous déduction de l'impôt qui a été perçu lors de la réalisation des plus-values correspondantes.

Cette **imposition complémentaire** a pour objet de porter l'imposition totale au niveau de celle qui frappe les bénéfices d'exploitation de l'exercice au cours duquel le prélèvement est opéré.

**Il est à noter, toutefois, que selon le Conseil d'État, la réalisation d'un virement de la réserve spéciale à la réserve légale n'a pas pour effet de rendre exigible l'imposition complémentaire dès lors que les sommes portées à la réserve légale ne sont pas distribuables (CE, 28/11/1997, n° 147628).**

Par ailleurs, l'administration admet que les sociétés soient dispensées de réintégrer la réserve spéciale des plus-values à long terme aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel intervient un **changement d'activité** ou de **régime fiscal** lorsque ces sociétés bénéficient des dispositions de faveur de l'article 221 bis du CGI ([cf. l'instruction fiscale du 2 avril 1998 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 E-2-98, n° 5](#)).

## 2 - Imputation des moins-values

### 2-1 Principes

Les moins-values afférentes à tous les **éléments d'actif, autres que les titres qui ouvrent encore droit au régime du long terme**, constituent des **moins-values à court terme** qui sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable au taux de droit commun. Leur montant concourt, le cas échéant, à la constatation d'un déficit ordinaire, reportable en avant ou en arrière dans les conditions de droit commun.

Si la compensation entre plus-values et **moins-values à long terme d'un exercice** fait apparaître une moins-value nette à long terme, celle-ci ne peut normalement être imputée que sur les plus-values nettes à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants.

Les **établissements** qui bénéficient du **taux réduit d'IS** et qui constatent une moins-value nette à long terme ne pourront imputer celle-ci que sur les plus-values à long terme des dix exercices suivants. La moins-value nette à long terme n'est en effet pas imputable sur le résultat d'exploitation taxable au taux réduit de 15 %.

Les moins-values nettes à long terme peuvent également être utilisées pour apurer la **réserve spéciale** des plus-values à long terme à laquelle ont été portées, après taxation au taux réduit, les plus-values nettes à long terme d'exercices antérieurs. Les moins-values en cause cessent d'être reportables. En pratique, une telle utilisation présente essentiellement un intérêt pour les moins-values dont le délai de report est déjà expiré.



## 2-2 Moins-values nettes à long terme reportables

Un régime transitoire autorise, dans certaines conditions et limites, l'imputation sur les bénéfices imposables au taux normal de l'IS des moins-values existant à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 1997 (CGI art. 219.I.a quater).

Cette faculté d'imputation est réservée aux seules **moins-values afférentes aux biens exclus du taux réduit d'imposition** à compter de l'ouverture de l'exercice 1997 soit, en pratique, aux moins-values afférentes à des éléments d'actif autres que les titres du portefeuille.

Un **classement** des différentes catégories de moins-values à long terme doit donc être opéré pour individualiser celles qui ouvrent droit à ce régime.

Les moins-values restant à reporter ouvrant droit au régime transitoire sont imputées :

- d'abord sur les **plus-values nettes à long terme** de l'exercice et sur les produits de la propriété industrielle qui relèvent du régime du long terme ;
- puis, à concurrence de 19/33, 33<sup>e</sup> de leur montant, sur le **résultat imposable** au taux normal de l'IS réalisé au cours de la même période.

Cette imputation sur le résultat imposable au taux de droit commun est soumise à une **double limitation**. Elle n'est possible, tout d'abord, que sur un résultat bénéficiaire et dans la limite de ce bénéfice. L'imputation ne peut en outre excéder les gains nets retirés de la cession des éléments d'actif qui, au titre des exercices antérieurs, auraient relevé du régime des plus-values à long terme.

La mise en œuvre de ce dispositif nécessite en pratique que soit déterminée isolément, au sein du résultat imposable au taux normal de l'impôt sur les sociétés, la fraction qui correspond aux gains nets retirés de la cession d'éléments d'actif exclus du régime des plus et moins-values à long terme.

Lorsque les **deux catégories de moins-values reportables** existent, l'administration a précisé qu'à titre de règle pratique, il convient d'imputer prioritairement sur les plus-values nettes à long terme les **moins-values les plus anciennes**, sans distinguer selon leur origine. Selon la documentation Francis Lefebvre, l'administration ne devrait pas s'opposer à ce que les personnes pour lesquelles cela est plus avantageux imputent en priorité sur ces plus-values les **moins-values afférentes aux titres**, qui ne peuvent faire l'objet d'aucune autre imputation, même si elles sont plus récentes que les autres.



## Annexe 13 : Code général des impôts, Annexe 4

### Article 4 J

Les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale et soumises à l'impôt sur le revenu d'après leur bénéfice réel ainsi que les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration des résultats de chaque exercice, le relevé détaillé des catégories de frais généraux prévu à l'article 54 quater du code général des impôts lorsque ces frais excèdent, pour une ou plusieurs desdites catégories, l'un des chiffres suivants :

1° 300 000 euros ou 150 000 euros pour l'ensemble des rémunérations directes ou indirectes versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées, suivant que l'effectif du personnel dépasse ou non 200 salariés, ou 50 000 euros pour l'une d'entre elles prise individuellement ;

2° 15 000 euros pour les frais de voyage et de déplacement exposés par ces personnes ;

3° 30 000 euros pour le total, d'une part, des dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens dont elles peuvent disposer en dehors des locaux professionnels et, d'autre part, des dépenses et charges de toute nature afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation ;

4° 3 000 euros pour les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets spécialement conçus pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas 30 euros par bénéficiaire ;

5° 6 100 euros pour les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles.

### Article 4 K

Pour l'application de l'article 4 J, les diverses catégories de frais généraux s'entendent :

a. En ce qui concerne les rémunérations visées au 1°, du montant total des rémunérations de toute nature, fixes ou proportionnelles, qui sont admises en déduction des bénéfices imposables de l'employeur, des indemnités et allocations diverses, des remboursements de frais autres que ceux qui se rattachent directement à un acte de gestion de l'entreprise et des avantages en nature alloués aux personnes les mieux rémunérées, à l'exclusion de celles qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en raison de leur activité dans l'entreprise ;

b. Pour les frais visés au 2°, des frais de voyage et de déplacement qui sont engagés par les personnes les mieux rémunérées dans le cadre de la gestion de l'entreprise et dont la charge incombe normalement à cette dernière ;

c. Pour les dépenses et charges énumérées au 3°, de celles qui sont afférentes aux véhicules et autres biens, y compris les immeubles non affectés à l'exploitation, que l'entreprise met à la disposition des personnes les mieux rémunérées. Toutefois, le montant de ces dépenses et charges dont il s'agit est diminué, le cas échéant, des dépenses qui, incombant à ces mêmes personnes, ont été prises en charge par l'entreprise, sous forme de rémunérations indirectes ;

d. Pour les dépenses visées au 4°, des cadeaux de toute nature, à l'exception de ceux qui sont spécialement conçus pour la publicité et dont la valeur unitaire n'excède pas 30 euros, toutes taxes comprises, par bénéficiaire ;

e. Pour les frais visés au 5°, des frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles, qui se rattachent à la gestion de l'entreprise et dont la charge lui incombe normalement.



# Annexe 14 : Instruction n° 54 du 19 mars 2004 (13 K-2-04)

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

**DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS**

13 K-2-04

N° 54 du 19 MARS 2004

CAMPAGNE DÉCLARATIVE 2003

REPORT DE LA DATE LIMITE DE DÉPÔT DE CERTAINES DÉCLARATIONS PROFESSIONNELLES

NOR : BUD L 0400040 J

Bureau P 1

## PRESENTATION

Pour répondre à la demande des professionnels et permettre l'accomplissement des obligations déclaratives dans de bonnes conditions, le Ministre a décidé de reporter la date limite de dépôt de certaines déclarations.

La Sous-Directrice  
Véronique BIED-CHARRETON

•



Afin de faciliter l'accomplissement des obligations déclaratives des professionnels, le Ministre a décidé de reporter les dates initiales de dépôt de certaines déclarations aux dates détaillées sur le tableau ci-après :

	Date limite légale de souscription des déclarations	Mesures d'assouplissement
<b>1. Entreprises dont l'activité relève de l'impôt sur le revenu (IR) dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC)</b> a) Régime micro Indication du chiffre d'affaires de l'année sur la déclaration des revenus n° 2042 : b) Régime réel (réel normal et réel simplifié) <sup>(1)</sup> - production de la déclaration d'ensemble de résultats et de ses annexes	1 <sup>er</sup> mars  30 avril	30 mars 2004  3 mai 2004 <sup>(2)</sup>
<b>2. Entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (IS)</b> <u>Production de la déclaration annuelle de résultats et documents annexes, pour les :</u> - exercices clos en 2003 à une date autre que le 31 décembre  - exercice clos le 31 décembre 2003 - absence de clôture d'exercice en 2003	dans les 3 mois de la clôture de l'exercice 30 avril 30 avril	néant  3 mai 2004 <sup>(3)</sup> 3 mai 2004  (le solde de l'IS doit être acquitté le 15 avril 2004 au plus tard)
<b>3. Professions libérales et titulaires de revenus non commerciaux (BNC)</b> <u>Production de la déclaration annuelle de résultats</u> <sup>(1)</sup> a) Régime déclaratif spécial BNC Indication des recettes de l'année sur la déclaration des revenus n° 2042 b) Régime de la déclaration contrôlée	1 <sup>er</sup> mars 30 avril	30 mars 2004 3 mai 2004 <sup>(2)</sup>
<b>4. Exploitants agricoles</b> - régime du forfait - régime transitoire - régime réel	31 mars 30 avril 30 avril	31 mars 2004 3 mai 2004 <sup>(2)</sup> 3 mai 2004 <sup>(2)</sup>
<b>5. Taxe sur la valeur ajoutée (régime simplifié)</b> Production de la déclaration de régularisation n° 3517 S CA 12/CA 12 E - entreprises soumises à l'IR et à l'IS (catégorie BIC)  - professions libérales  n° 3517 AGR CA12A - entreprises placées sous le régime simplifié de la TVA en agriculture	30 avril ou, sur option, dans les 3 mois de la clôture de l'exercice  30 avril  4 mai	3 mai 2004  3 mai 2004  5 mai 2004
<b>6. Taxes annexes assises sur les salaires</b> - Taxe d'apprentissage : déclaration spéciale n° 2482 - Participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue : déclarations n° 2483 ou 2486 - Participation des employeurs à l'effort de construction : déclaration n° 2080	30 avril 30 avril 30 avril	3 mai 2004 3 mai 2004 3 mai 2004
<b>7. Sociétés civiles immobilières</b> - Sociétés civiles immobilières de copropriété visée à l'article 1655 ter du Code Général des Impôts (déclaration n° 2071) - Sociétés civiles immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés (déclaration n° 2072)	28 février  28 février	30 mars 2004  30 mars 2004
<b>8. Taxe professionnelle</b> Déclaration annuelle modèles 1003 et 1003 S :	30 avril	3 mai 2004
<sup>(1)</sup> Y compris les sociétés civiles de moyens. <sup>(2)</sup> Cette prorogation s'applique également à la déclaration des revenus n° 2042. <sup>(3)</sup> Cette prorogation est également applicable aux entreprises ayant clos leur exercice en janvier 2004.		

NOTA : En cas d'acheminement des déclarations fiscales par la voie postale, la date retenue pour le dépôt de ces déclarations est celle figurant sur le cachet de la poste qui fait foi de la date d'expédition. En cas de remise directe aux services fiscaux, la date retenue est la date à laquelle cette remise est effectuée.