

Cahier général des annexes



Par rapport au document remis aux stagiaires lors de la formation dispensée par l'AMUE à la fin de l'année 2004, des ajouts ou des modifications ont été effectués pour tenir compte des observations recueillies à cette occasion.

Vous les trouverez aux annexes suivantes :

- **Annexe 8** : Ecritures comptables pour les en-cours de production ;
- **Annexe 11 bis** : Décret n° 2005-387 du 19 avril 2005 ;
- **Annexe 12** : Relevé d'acompte 2571 et sa notice ;
- **Annexe 13** : Relevé de solde et sa notice.

S'agissant des annexes 12 et 13, il est précisé que, en raison de difficultés techniques propres à la bureautique, le sommaire ne les mentionne pas.

Cela étant, l'accès à ces documents à partir de ce dernier est possible en cliquant sur « Impôt sur les sociétés : paiement....196 » et en allant sur les pages 198 et suivantes.

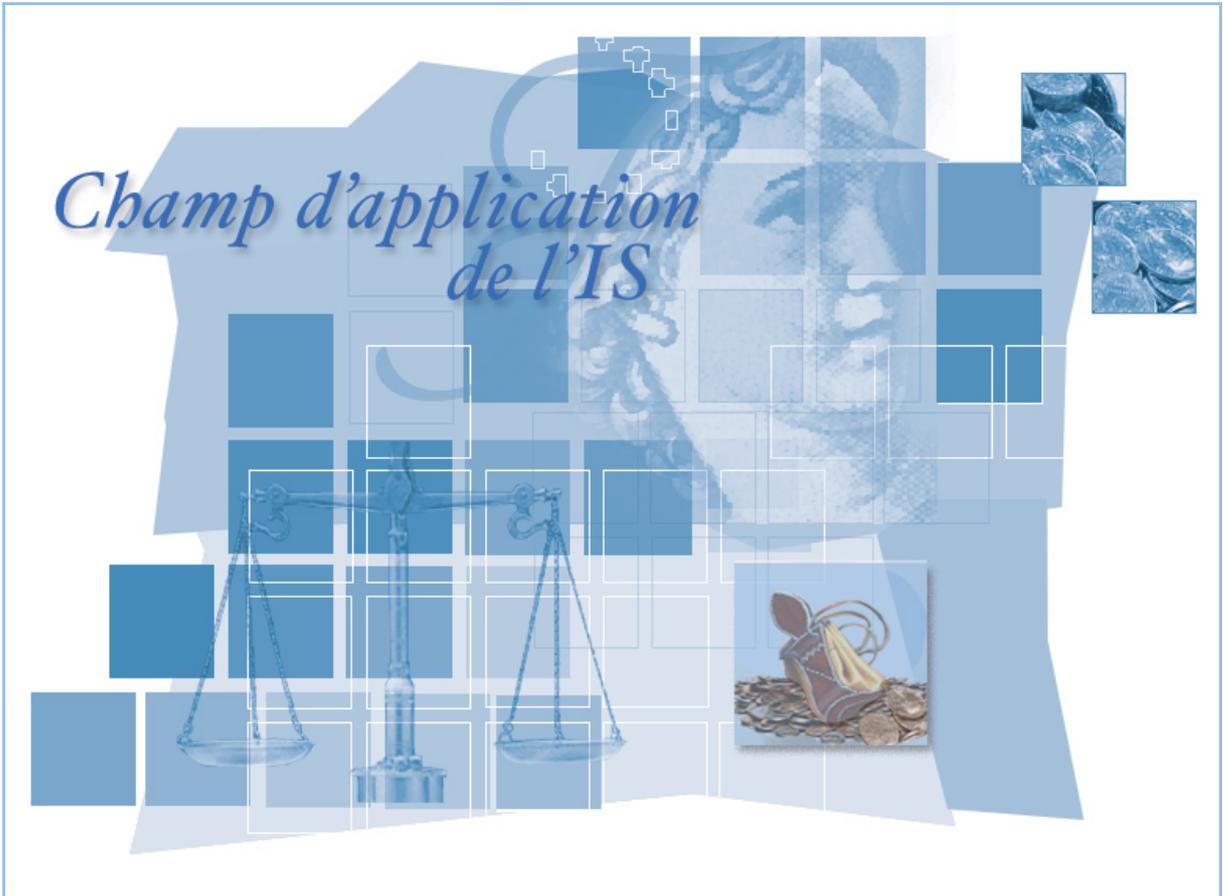
Sommaire

Impôt sur les sociétés : Champ d'application.....	1
ANNEXE 1.....	2
FICHE DLF n° 1 : Analyse de la lucrativité des activités de recherche réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST).....	2
FICHE DLF n° 2 : Analyse de la lucrativité des activités annexes des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST).....	7
ANNEXE 2 : Interprétation fiscale des clauses contractuelles.....	9
Clauses prévoyant soit une priorité du droit de dépôt de brevets, soit un délai au terme duquel l'établissement peut disposer du droit de dépôt.....	9
Clauses relatives à la divulgation des résultats (droit de regard de l'entreprise, priorité sur la publication).....	9
Clauses de partage des résultats.....	10
ANNEXE 3 : tableau illustrant l'absence de lien automatique entre les impôts directs et la TVA.....	11
Impôt sur les sociétés : Détermination du résultat fiscal	14
ANNEXE 4 : Ecritures comptables d'une cession d'immobilisation acquise sur fonds propres.....	15
ANNEXE 5 : Précisions au sujet des stocks.....	17
1. Définition des stocks.....	17
2. Règles d'évaluation.....	19
ANNEXE 6 : Précisions sur les logiciels et les dépenses de recherche et de développement.....	25
1. Définition des opérations de recherche.....	25
2. Les dépenses de recherche.....	27
3. Les dépenses propres à la conception de logiciels.....	31
ANNEXE 7 : Précisions sur les charges à répartir.....	35
ANNEXE 8 : Ecritures comptables pour les en-cours de production.....	38
ANNEXE 9 : Détermination du résultat fiscal : éléments d'information pour établir la liasse fiscale et la déclaration de résultat.....	39
1. La liasse fiscale et la détermination du résultat fiscal.....	43
2. La déclaration de résultat (imprimés 2065, 2065 bis, 2065 ter).....	137
3. Le dépôt de documents annexes.....	141



ANNEXE 10 : Imposition des plus et moins-values des organismes passibles de l'IS	149
1. Imposition des plus-values	149
2. Imputation des moins-values.....	152
ANNEXE 11 : Règlements du Comité de la réglementation comptable	155
ANNEXE 11 bis : Décret n° 2005-387 du 19 avril 2005.....	192
Impôt sur les sociétés : Paiement.....	196







ANNEXE 1

FICHE DLF n° 1 : Analyse de la lucrativité des activités de recherche réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST)

La présente fiche a pour objet de présenter des critères d'appréciation de la lucrativité des activités de recherche réalisées par les universités ainsi que les autres établissements publics à caractère scientifique, culturel, professionnel ou technologique que ces activités soient réalisées ou non au sein des SAIC instaurés par la loi sur l'innovation et la recherche.

1. Activités financées ou co-financées par des fonds publics

Activités de recherche

D'une façon générale, les activités de recherche financées par des fonds versés par les collectivités publiques¹ (État, collectivités locales, Union Européenne,...) et réalisées à l'initiative ou sous l'impulsion de ces dernières sont des activités non lucratives dès lors qu'elles ont pour objet un approfondissement des connaissances scientifiques destiné à bénéficier à l'ensemble de la Collectivité notamment par le biais de publications scientifiques ou techniques. Tel est le cas des recherches effectuées dans le cadre de conventions avec des personnes publiques ne prévoyant pas d'obligation de résultat. Le fait que des entreprises puissent participer à un appel d'offre de nature scientifique n'est pas, dans cette hypothèse, de nature à modifier cette analyse.

Le fait que des entreprises participent à un programme de recherche auquel participent également des établissements publics d'enseignement et de recherche ne fait pas de l'activité de ces derniers une activité lucrative, dès lors que les résultats du programme de recherche n'ont pas vocation à être appréhendés exclusivement par l'entreprise participant au programme et que les établissements publics n'interviennent pas comme des prestataires de services de fait pour le compte de l'entreprise. A titre d'exemple, dans le cas d'un programme de recherche européen, le fait que le chef de file soit

¹ Ces activités peuvent le cas échéant être financées par des associations para-administratives. Elles doivent dès lors être analysées selon des modalités semblables aux activités financées par des fonds publics.

Cela étant, certaines associations peuvent financer des opérations de recherche dont leurs membres seraient les bénéficiaires exclusifs.

Si ces membres sont des entreprises, l'activité doit être analysée de façon semblable aux activités financées directement par les entreprises.





une entreprise ne remet pas en cause la non-lucrativité de l'activité dès lors que les établissements publics, participant au programme bénéficient de la propriété des connaissances résultant du programme au moins à hauteur de leur participation à ce dernier.

Enfin, dans les situations où le programme de recherche est co-financé par une entreprise, l'activité de l'université sera également considérée comme non lucrative à la condition que les droits d'utilisation des résultats appartiennent à l'université ou à l'établissement public ayant réalisé l'opération de recherche et/ou aux collectivités publiques qui ont participé au financement du programme dans une proportion au moins égale à la participation de l'université aux travaux de recherche.

Prestations de services

Les universités peuvent effectuer pour le compte de personnes publiques des activités de prestations de services individualisées qui pourraient l'être dans des conditions semblables par des entreprises du secteur lucratif (prestations d'analyses par exemple). En conséquence, et dès lors que ces activités sont réalisées dans des conditions semblables à ces entreprises, c'est-à-dire sans mise en œuvre d'un savoir propre à l'université et en dehors de toute opération de recherche, ces activités sont lucratives.

2. Activités financées par des entreprises

Activités de recherche réalisées pour le compte d'entreprises

Doivent être considérées comme des activités de recherche financées par les entreprises les activités réalisées à la demande d'entreprises moyennant une contrepartie.

Ces activités sont lucratives, quand bien même elles utilisent un savoir propre à l'établissement, lorsqu'elles permettent à des entreprises d'obtenir une augmentation de leurs recettes ou une diminution de leurs charges.

Lorsque la contrepartie perçue par l'établissement public a une valeur volontairement fixée à un niveau inférieur au prix de revient des opérations réalisées par celui-ci, l'opération est réputée co-financée par des fonds publics. Ces opérations sont en conséquence non lucratives lorsque l'établissement public bénéficie de la propriété des résultats du programme au moins à hauteur du coût qu'il supporte.

Par ailleurs sont non lucratives les activités de recherche dont le financement par l'entreprise peut être considéré comme du mécénat et ne donne lieu pour l'entreprise à aucune contrepartie, si ce n'est symbolique².

² Ainsi le fait que le nom de l'entreprise versante soit associé à la publication du résultat de l'opération de recherche peut être considéré comme une contrepartie symbolique.



Activités de recherche financées par les entreprises dans le cadre de thèses

Les établissements publics peuvent recevoir en contrepartie de la formation d'un thésard des financements d'entreprises, le thésard pouvant le cas échéant se voir proposer de rejoindre par la suite l'entreprise ou en être salarié.

La formation d'un thésard relève de la mission de service public de formation et ne peut donc être considérée comme lucrative dès lors que les financements reçus de l'entreprise n'ont pour objet que de couvrir les frais directement supportés par l'établissement (frais de laboratoire, salaires du directeur de thèse et des encadrants, rémunérations du thésard, frais liés à la diffusion des connaissances développées, etc.).

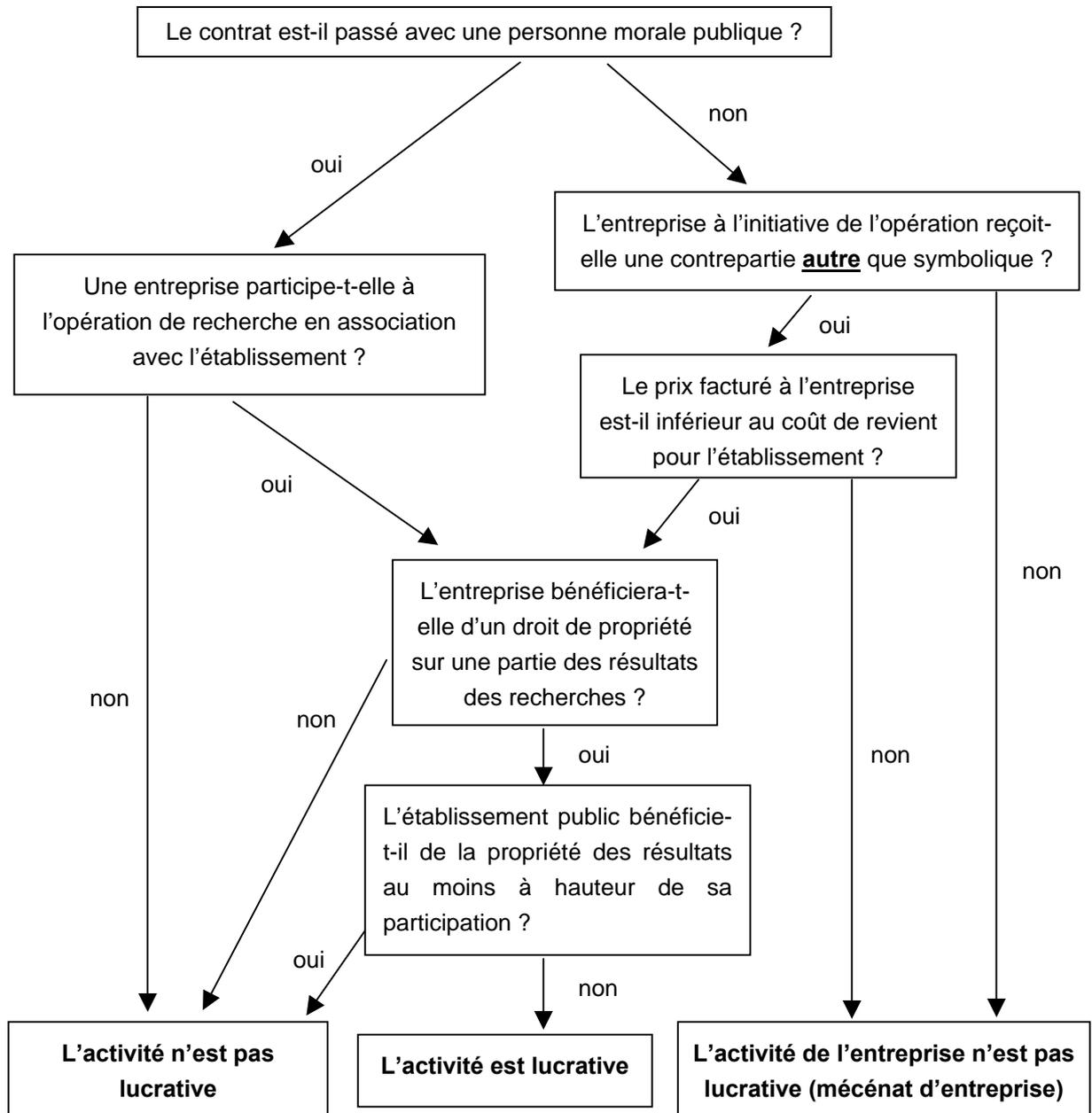
Néanmoins, la même activité peut être considérée comme lucrative lorsqu'elle s'inscrit de façon accessoire dans le cadre plus général d'une convention ou d'un contrat de recherche passé avec l'entreprise qui serait considéré comme lucratif au regard des principes énoncés ci-dessus.

A l'inverse, le fait que l'entreprise puisse bénéficier d'une information prioritaire sur le résultat d'opérations de recherche ne peut être considéré comme une contrepartie symbolique dès lors qu'un avantage concurrentiel serait ainsi consenti à l'entreprise.





RECHERCHE

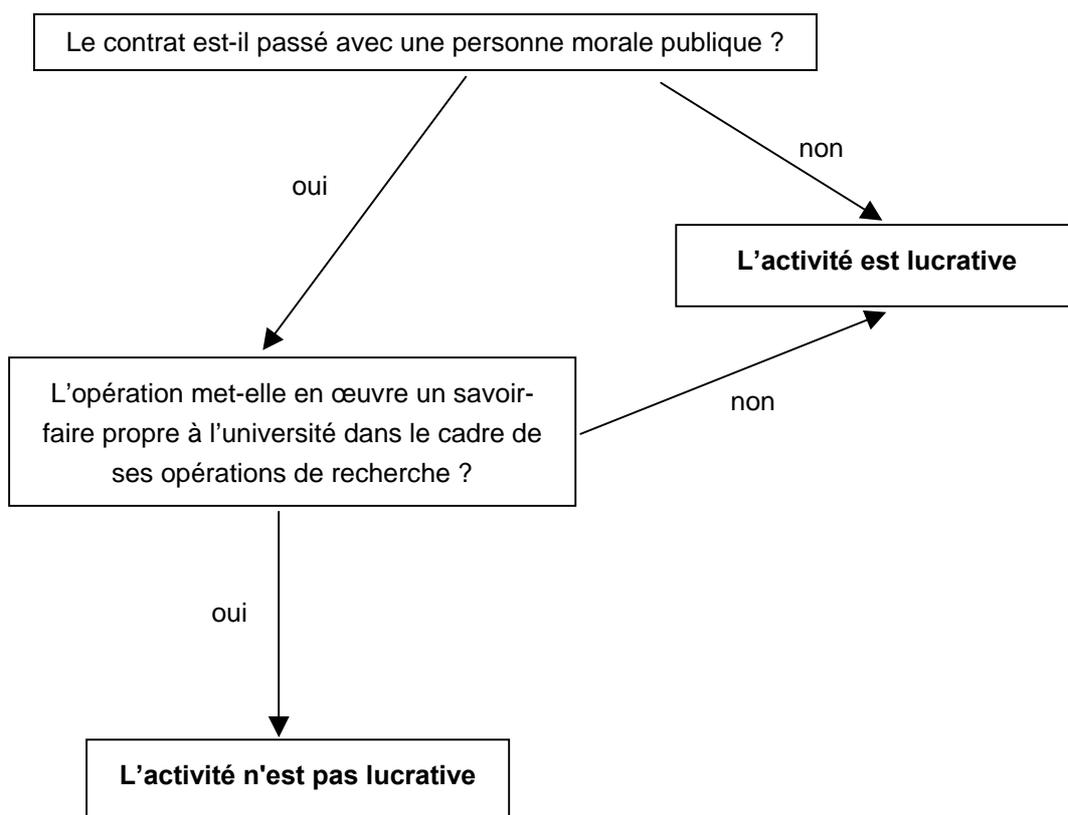




Prestations de services

Ces activités, dès lors qu'elles sont réalisées à la demande d'entreprises, constituent un service rendu à ces dernières et sont lucratives.

PRESTATIONS DE SERVICES



3. Concession à titre onéreux de brevets

La concession à titre onéreux de brevets constitue une activité économique réalisée couramment par des entreprises du secteur concurrentiel.

Elle est donc lucrative dès lors que l'acquéreur du brevet ou le concessionnaire du brevet est une entreprise qui l'exploite afin d'améliorer ses conditions de financement et ses résultats.

Elle peut néanmoins être considérée comme non lucrative si elle est réalisée au profit de personnes publiques agissant dans un but d'intérêt général et à des conditions financières nettement inférieures aux conditions habituelles.





FICHE DLF n° 2 : Analyse de la lucrativité des activités annexes des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST)

1. Méthode d'analyse

Les activités annexes, telles que la mise à disposition de locaux à titre onéreux (locations d'amphithéâtre par exemple), l'édition, la réalisation de prestations publicitaires (par exemple lors de l'organisation de congrès), les activités de magasin (achat-revente de fournitures) sont lucratives dès lors que ces activités sont des activités concurrentielles et peuvent être réalisées dans des conditions similaires par des entreprises du secteur lucratif.

Il conviendra donc d'étudier en premier lieu l'existence d'une concurrence d'entreprises du secteur privé pouvant réaliser les mêmes opérations. Si cette condition est remplie, il convient d'apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celle d'une entreprise privée au regard des critères suivants : le produit offert, le public visé, le prix pratiqué, la publicité réalisée. Ces critères constituent un faisceau d'indices d'importance décroissante.

2. Exemple : location de salles

Une université loue un amphithéâtre. L'activité de location de salle est concurrentielle.

Le produit offert devant être considéré comme banalisé, l'activité est lucrative dès lors que la salle est louée à des entreprises même si le prix est pratiqué à des tarifs inférieurs à ceux des entreprises du secteur concurrentiel. Le critère « prix » ne saurait être en lui-même un critère suffisant de différenciation.

A contrario, lorsque l'activité est réalisée à un coût sensiblement inférieur aux prix habituellement pratiqués et qu'elle s'adresse à des organismes non lucratifs (établissements publics, associations) dont les activités sont liées à celle de l'établissement public, l'activité sera considérée comme non lucrative.

3. Autres précisions

Éditions





S'agissant des activités d'édition, il peut être précisé que ne sont considérées comme lucratives que les activités d'édition destinées à la diffusion d'ouvrages dans les circuits habituels de commercialisation.

Ainsi, a contrario, les activités d'édition de polycopiés de cours, de mémoires et autres publications ne sont pas lucratives dès lors qu'elles sont destinées à un usage interne à l'établissement public.

Congrès

S'agissant des congrès, il est précisé que l'organisation de congrès scientifiques relève de la mission d'enseignement et de recherche des établissements et qu'elle est en conséquence non lucrative sauf si elle s'adresse principalement à des professionnels ou à des entreprises. Dans cette dernière situation, elle constitue une activité de service aux entreprises lucrative.

Musées

Certains établissements publics exploitent des musées. Dès lors que cette activité a pour objet de permettre un accès à un large public, et moyennant un prix d'accès modique, au patrimoine national (culturel, architectural, scientifique), cette activité n'est pas lucrative. Les recettes commerciales accessoires (édition, vente de produits dérivés,...) qui se rapportent à cette activité peuvent néanmoins être lucratives en application des principes exposés ci-dessus.

Commercialisation de biens ou services produits par les étudiants

La cession à titre onéreux de biens ou services produits par des étudiants dans le cadre de leur cursus est une activité lucrative dès lors que les biens ou produits sont commercialisés dans des conditions identiques (prix, clientèle) à celles des entreprises commercialisant des biens ou produits similaires.



ANNEXE 2 : Interprétation fiscale des clauses contractuelles

(Annexe élaborée sur la base d'un échantillon de contrats examinés par la DLF au cours de la phase d'expérimentation du SAIC).

S'agissant des contrats comportant des clauses relatives à la propriété intellectuelle, les précisions suivantes, s'appuyant sur les observations de la Direction de la législation fiscale, peuvent être apportées.

Clauses prévoyant soit une priorité du droit de dépôt de brevets, soit un délai au terme duquel l'établissement peut disposer du droit de dépôt

Ces clauses font de fait de l'entreprise cocontractante le bénéficiaire des opérations de recherche dès lors que celle-ci ne renonce à la propriété intellectuelle que si le résultat des opérations ne correspond pas à ses attentes.

Clauses relatives à la divulgation des résultats (droit de regard de l'entreprise, priorité sur la publication)

Ces clauses sont de nature à donner des indices sur la propriété des résultats.

Ainsi, à titre d'exemple, **constituent des clauses significatives d'une appropriation des résultats par le donneur d'ordre** les clauses suivantes :

- 1- « *L'entreprise dispose en priorité du droit de dépôt des demandes de brevet et, plus généralement, de tout titre de propriété industrielle ou intellectuelle, qui pourraient naître des créations engendrées au titre du projet* ».
- 2- « *Seule l'entreprise est habilitée à exploiter commercialement directement ou indirectement les résultats du projet. L'université est autorisée à utiliser les résultats originaux obtenus dans le cadre du projet pour ses besoins propres de recherche dans le respect des clauses de confidentialité. Cette autorisation, ne peut s'appliquer à des fins commerciales* ».
- 3- « *Toute publication ou communication d'informations relatives à l'étude pourra être librement effectuée par l'entreprise, à condition de mentionner le concours apporté par l'université à la réalisation de l'étude. Toute publication ou communication d'informations relatives à l'étude menée par l'université devra recevoir l'accord écrit de l'entreprise. Le projet de publication de la thèse de M. X devra être communiqué à l'entreprise. Cette dernière pourra supprimer ou modifier certaines parties dont la divulgation serait de nature à porter préjudice à l'exploitation industrielle et commerciale des résultats de l'étude* ».





Il est à noter que sont inopérantes, quant à l'analyse, les clauses qui prévoient que les parties restent propriétaires des résultats qu'elles détenaient antérieurement à la signature du contrat ou qui résulteraient de travaux entrepris en dehors du cadre du contrat.

Clauses de partage des résultats

Il est rappelé qu'en présence de telles clauses il convient, pour conclure ou non à la lucrativité du contrat, d'apprécier d'une part si le prix facturé à l'entreprise est représentatif d'un cofinancement de l'activité, c'est-à-dire si l'université est amenée à supporter une fraction du coût des travaux et d'autre part, si cette participation financière est en relation avec la propriété des résultats dont bénéficie cette dernière (cf. supra « Les activités de recherche »).

Sont à ranger notamment dans cette catégorie, les clauses suivantes :

1- « Si certains des résultats sont susceptibles de faire l'objet d'une protection par un brevet, celui-ci sera déposé en copropriété aux noms et au bénéficiaire conjoints des parties. Dans le cas où l'une des parties renoncerait au dépôt d'une demande de brevet, les autres parties pourront la déposer à leur seul nom et bénéfice ».

2- « Les résultats acquis dans le cadre du programme sont la propriété des organismes auxquels appartiennent les résultats des équipes ayant effectué la recherche. En cas de résultats issus d'une coopération entre lesdites équipes, la propriété sera établie au prorata des apports des organismes ».

L'attention est appelée sur le fait que constitue également une clause de partage des résultats toute clause stipulant que la propriété des résultats appartient à l'entreprise tout en permettant une utilisation non limitée des résultats par l'université.

Tel est le cas par exemple d'une clause rédigée comme suit :

« Le maître d'ouvrage restera possesseur des résultats de l'étude, mais il autorise l'équipe de recherche à utiliser les résultats de celle-ci pour des publications scientifiques, colloques, séminaires, articles, etc. ».



ANNEXE 3 : tableau illustrant l'absence de lien automatique entre les impôts directs et la TVA

Mode d'emploi : Ce tableau se lit comme suit. Les seules caractéristiques fiscales qui s'attachent à l'hypothèse visée figurent dans la colonne où se trouvent les mentions « oui » ou « éventuellement ». Par exemple, s'agissant d'un contrat de recherche financé par une collectivité publique indépendamment d'un avantage individualisé à son profit -1er cas -, la mention « oui » signifie que le contrat est non lucratif et ne donne pas lieu à l'application de la TVA.

Régime fiscal Nature du contrat	Lucratif avec application de la TVA	Lucratif sans application de la TVA	Non lucratif avec application de la TVA	Non lucratif sans application de la TVA
Contrat de recherche financé par une collectivité publique indépendamment d'un avantage individualisé à son profit.	Non	Non	Non	Oui
Contrat de recherche cofinancé par une collectivité publique et une entreprise privée bénéficiant d'un avantage individuel. <u>2 cas sont à distinguer :</u>				
- l'établissement est propriétaire des résultats au moins au prorata de sa participation ;	Non	Non	Oui	Non
- l'établissement n'est pas propriétaire ou il est en deçà du prorata de sa participation.	Oui	Non	Non	Non



<p>Régime fiscal</p> <p>Nature du contrat</p>	<p>Lucratif avec application de la TVA</p>	<p>Lucratif sans application de la TVA</p>	<p>Non lucratif avec application de la TVA</p>	<p>Non lucratif sans application de la TVA</p>
<p>Formation d'un doctorant :</p> <p>- relevant de la mission de service public ;</p> <p>- liée à une opération de recherche constituant l'objet principal d'un contrat au bénéfice d'une entreprise.</p>	<p>Non</p> <p>Oui</p>	<p>Non</p> <p>Non</p>	<p>Non</p> <p>Non</p>	<p>Oui</p> <p>Non</p>
<p>Prestation de services au bénéfice d'une personne privée</p>	<p>Oui</p>	<p>Non</p>	<p>Non</p>	<p>Non</p>
<p>Prestation de services au bénéfice d'une personne publique :</p> <p>- susceptible d'être réalisée dans des conditions similaires par des entreprises privées ;</p> <p>- utilisation d'un savoir-faire propre en rapport avec les opérations de recherche de l'universitaire prestataire.</p>	<p>Oui</p> <p>Non</p>	<p>Non</p> <p>Non</p>	<p>Non</p> <p>Oui</p>	<p>Non</p> <p>Non</p>

Détermination du résultat fiscal





ANNEXE 4 : Ecritures comptables d'une cession d'immobilisation acquise sur fonds propres

Schéma d'écriture n° 10

Type d'opération : Cession d'une immobilisation acquise sur fonds propres

Exemple : Cession d'un micro-ordinateur d'une valeur de 8 000 €, amorti pour 5 000 € et vendu 2 000 € par l'établissement (perte).

Comptes mouvementés

2187 Matériel informatique

28187 Amortissement du matériel informatique

7752 Produits des cessions des éléments d'actif - Immobilisations corporelles

462 Créances sur cessions d'immobilisations

5 Compte de disponibilités

6752 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles

■ Fonctionnement des comptes

	2187		28187		7752		462		5		6752
BE 8 000			5 000								
1	5 000	5 000									
2					2 000	2 000					
3							2 000	2 000			
4	3 000										3 000

■ Commentaires :

- 1 : Réintégration des amortissements au compte d'immobilisation. Opération interne comptable d'ordre
- 2 : Titre de recettes au compte 7752 concernant le produit de la vente
- 3 : Encaissement du produit de la vente
- 4 : Constatation de la valeur comptable du bien et sortie du bien de l'actif : opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un mandat au compte 6752.





Nb : Le résultat de cession correspond à la différence entre le solde du compte 7752 et le solde du compte 6752. Dans l'exemple présent, le résultat de cession est de -1 000 € (2 000-3 000), c'est-à-dire une moins-value.





ANNEXE 5 : 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.

1. 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 résulte de l'article 38 ter de l'annexe III au CGI :
 - 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 ;
 - 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.

1.1 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 client³.

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).

1.2. 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.

³ [86 du présent cahier général des annexes.](#)





2. 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 :

- 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.

2.1 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)⁴.

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

⁴ Cette position fiscale pourrait être modifiée avec le projet d'évaluation sur les actifs. Cf. le règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002, reproduit à l'annexe 11, du Comité de la réglementation comptable.





existant à la clôture des exercices précédents (CE, 10/11/1993, n° 89415 et en dernier lieu CAA⁵ 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 déductibles⁶. Ainsi, lorsque l'établissement procède à leur incorporation en comptabilité, il convient de procéder à des corrections extra-comptables 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.

2.2 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 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

⁵ Cour administrative d'appel

⁶ Cette position fiscale pourrait être modifiée avec le projet d'évaluation sur les actifs. Cf. le règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002, reproduit à l'annexe 11, du Comité de la réglementation comptable.



coûts préétablis » dans le prix de revient des stocks de manière à ce 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 consignment (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 extra-comptable ([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 résultat⁷ ([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.

⁷ 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 à l'article 38.II de l'annexe III au CGI à joindre à la déclaration de résultat, 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 (cf. dans le document de référence, le chapitre consacré à la détermination du résultat fiscal).





ANNEXE 6 : Précisions sur les logiciels et les dépenses de recherche et de développement

L'amortissement des logiciels

Les **logiciels⁸ acquis** constituent des éléments incorporels qui peuvent seulement faire l'objet d'un amortissement. Toutefois, celui-ci peut être pratiqué sur douze mois en vertu de l'article 236.II du CGI (**amortissement exceptionnel**). Les établissements conservent néanmoins la possibilité d'amortir les logiciels acquis sur leur durée probable d'utilisation. 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 € HT⁹** 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^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2006, peuvent être amortis sur douze mois.

Sort en matière d'impôt sur les sociétés des frais de recherche et de développement et des dépenses 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 et de développement 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.

1. Définition des opérations de recherche

Des dépenses de recherche de trois types sont traditionnellement distinguées étant précisé que les typologies fiscales et comptables sont sensiblement identiques.

⁸ Pour la définition d'un logiciel, cf. infra le point 3.

⁹ 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 €.





1.1 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](#)).

1.2 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.

2. Les dépenses de recherche

2.1 Principe

Deux cas sont à distinguer.

- 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).
- 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.

2.2 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^e et 9^e s.-s).

Lorsque des dépenses de recherche sont liées à la réalisation de **commandes de tiers** (cf. [ci-dessus](#)).

2.3 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^e et 9^e 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 quinquies 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](#)).

2.4 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 un 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](#)).

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.

■ **Sur le 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](#)).

■ 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 pouvait, jusqu'à une date récente, être **réputé** du point de vue fiscal **différé en période déficitaire (on parle d'ARD¹⁰)** et faire, en conséquence, l'objet d'un report sans limitation de durée ([cf. Doc. adm., série 4 C-232 n° 10](#)).

Toutefois, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, les ARD n'existent plus, les charges d'amortissement étant intégrées au déficit désormais indéfiniment reportable (Loi de finances pour 2004, art. 89 ; cf. l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-5-04) .

■ 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 pouvait être placé sous le

¹⁰ La notion d'amortissements réputés différés (ARD) correspond à un dispositif purement fiscal qui permettait 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 devaient :

- 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^{er} 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, la distinction entre un déficit ordinaire et les ARD ne présentant plus aucun intérêt.





régime des amortissements réputés différés (ARD). Cependant, comme indiqué ci-dessus, depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, les ARD n'ont plus d'existence.

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.](#)

3. 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° 40s, 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.

3.1 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 4 C-232 n° 4](#)).

3.2 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 (cf. supra, « L'amortissement des logiciels »)¹¹.

Il est à noter que le déficit provenant de la comptabilisation de l'amortissement exceptionnel était expressément exclu du régime des amortissements réputés différés. **Toutefois, cette règle est désormais inopérante puisque le régime des ARD n'existe plus pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004 (Loi de finances pour 2004, art. 89 ; cf. l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-5-04)**.

¹¹ 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 4 D-2472 n° 8](#)).

En cas de renonciation à l'application de ce régime, les logiciels acquis sont amortis sur leur durée normale d'utilisation.





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](#))¹².

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.

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.](#)

¹² 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^{er} janvier 2002, le prix d'acquisition des biens suivants : matériels et outillages, matériels et mobiliers de bureau, logiciels ([Doc. adm., série 4 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 €.



ANNEXE 7 : Précisions sur les charges à répartir

En comptabilité, les charges à répartir¹³ sur plusieurs exercices comprennent notamment les charges différées et certains frais affectant plusieurs exercices. 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 ;
- les frais d'acquisition d'immobilisation ;
- les frais d'émission d'emprunts ;
- les charges à étaler qui, selon la doctrine administrative comptable, correspondent à des charges de caractère général se rapportant à des exercices ultérieurs.

L'administration fiscale estime que les charges considérées, sur le plan comptable, comme des charges à répartir sur plusieurs exercices, ne peuvent être déduites, sous réserve des cas exposés ci-dessous, 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 (corrections négatives apportées au résultat comptable ; cf. supra le E du chapitre intitulé « Détermination du résultat fiscal »)** doit être opérée de manière **extra comptable** 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 extra comptable 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, 23/01/2002, n° 221437).

Toutefois, certaines charges à répartir sont traitées comme des frais d'établissement et peuvent ainsi être étalées sur une période maximale de cinq ans suivant un plan d'amortissement linéaire qui ne

¹³ Les charges à répartir, comptabilisées au compte 481 « charges à répartir sur plusieurs exercices », se subdivisent en :

- 4811 – Charges différées
- 4812 – Frais d'acquisition des immobilisations
- 4818 – Charges à étaler

Charges enregistrées en cours d'exercice dans un compte de classe 6 puis en fin d'exercice, débit de ces comptes de régularisation par le crédit du compte 791 « Transfert de charges d'exploitation » puis répartition de la charge sur plusieurs exercices par le procédé de l'amortissement à savoir débit du compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » par le crédit du compte 4811 ou 4818.





peut pas être modifié au cours de la période « d'amortissement » (doc. adm., série 4 C 231, n° 4). Ainsi, peuvent être notamment étalés sur les exercices à venir :

- les frais d'acquisition d'éléments d'actif (droit de mutation et honoraires du notaire en particulier). Il s'agit des frais supportés lors de l'acquisition des immobilisations inscrites à l'actif, non représentatifs de leur valeur vénale¹⁴ ;
- les frais de recherche et développement (cf. annexe 6 du présent cahier) ;
- les frais d'émission d'emprunts. Ces frais s'entendent des frais de publicité et de commissions versées aux établissements bancaires.

Nota : l'application, à compter du 1^{er} janvier 2005 (arrêté du 24 décembre 2004 publié au JO n° 1 du 1^{er} janvier 2005, p.79), du règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du conseil national de la comptabilité relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs réforme ces règles, en comptabilisant l'essentiel des charges anciennement éligibles à la répartition en charges immédiatement déductibles et en immobilisant certaines autres.

En application d'un avis du CNC 2004-15 du 23 juin 2004, les postes comptables de charges différées¹⁵ et de charges à étaler¹⁶ sont supprimées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005¹⁷ (Loi de finances rectificative pour 2004, art. 42-Ie).

Il s'ensuit que :

- *les dépenses engagées avant cette date qui répondent à la définition du coût de revient d'une immobilisation¹⁸ au sens de l'avis cité ci-dessus mais qui sont inscrites en compte de charges à répartir doivent, sur le plan comptable, être transférées à un compte d'immobilisation. Le transfert à un compte d'immobilisation de dépenses engagées avant l'année 2005 et inscrites à un compte de charges à répartir se traduit par une neutralité fiscale en application des dispositions de l'article 237 septies II du CGI.¹⁹ ;*

-
- ¹⁴ Ces frais doivent être distingués des frais accessoires, lesquels doivent être ajoutés au coût réel d'achat pour former la base d'amortissement. Cf. toutefois, le renvoi n° 27 du document de référence au sujet du règlement du Comité de la réglementation comptable permettant d'intégrer, sur option, les droits de mutation au prix de revient des immeubles et, partant, à les inclure dans la base de l'amortissement de ces derniers.

¹⁵ Charges se rapportant à des productions déterminées à venir. Ex. : frais engagés lors de la mise en route d'un matériel tels que matières premières, fluides, formation de la main-d'œuvre, frais généraux ou encore frais de démarrage d'une fabrication, etc.

¹⁶ Pas définies par les textes. Regardées, habituellement, comme des frais de caractère général concernant plusieurs exercices futurs, dont l'objectif est soit une économie de coût, soit une augmentation de rendement des activités ou des gains de productivité.

¹⁷ Sur le plan fiscal, ces notions n'étaient pas reconnues par la jurisprudence et la doctrine de l'administration. Corrélativement, il devait être procédé à des corrections de manière « extracomptable » sur le tableau 2058-A de la liasse fiscale. Seule une déduction étalée des frais d'acquisition d'immobilisations était admise par l'administration fiscale lorsque ces frais étaient portés en charges à répartir. L'avis du CNC du 23 juin 2004 maintient pour ces dépenses la possibilité de choisir entre leur inscription à l'actif ou leur déduction immédiate en charges.

¹⁸ Un règlement comptable à paraître redéfinira la définition et l'évaluation des actifs ainsi que leur coût d'entrée

¹⁹ Dans la mesure où les dépenses inscrites à l'origine en charges à répartir ont été intégralement déduites sur le plan fiscal lors de leur engagement, la fraction de la dotation aux amortissements qui résulte de leur incorporation au coût de revient de l'immobilisation est rapportée de manière extracomptable, au résultat fiscal., afin d'éviter une double déduction des sommes





- *dans le cas contraire c'est-à-dire lorsque la comptabilisation à l'actif n'est pas possible, les dépenses qui pouvaient antérieurement être comptabilisées sous les rubriques « charges différées » ou « charges à étaler » doivent désormais être obligatoirement comptabilisées en charges.*

correspondantes. De même, en cas de cession de l'élément concerné, la plus-value (ou la moins-value) doit être majorée (ou minorée) de la fraction de ces charges non encore amortie.





ANNEXE 8 : Ecritures comptables pour les en-cours de production

Le schéma d'écritures présenté ci-dessous correspond à la réalisation d'une prestation de services. Dans le cas de la production d'un bien les comptes correspondants devraient, bien entendu, être utilisés en lieu et place de ceux figurant dans cet exemple.

Schéma comptable de suivi d'un en-cours de production de services

Enoncé de l'exemple : Le contrat est signé avec un tiers pour un montant de 160.000 € tandis que les dépenses évaluées au coût complet par l'université représentent 130.000 €. La marge est donc de 30.000 €. Ce contrat se réalise au cours de 3 exercices (N, N+1 et N+2).

	5	4191	411	6	34	7134	706
	Trésorerie	Avances	Clients	Charges	Stock En-cours Services	Variation En-cours	Prestations services
N	Versement d'une avance par le client 50 000	50 000					
	Enregistrement des dépenses au cours de l'année (mandats) 30 000			30 000			
	Constitution du stock d'en-cours : valeur à la fin de N (titres de recettes)				30 000		
Résultat exercice = nul				30 000		30 000	
Bilan clôture	20 000	50 000			30 000		
Bilan d'entrée N+1	20 000	50 000			30 000		
	Contre-passation écriture de stock (annulation de titre de recette)						
	Enregistrement des dépenses au cours de l'année (mandats) 60 000			60 000	30 000	30 000	
	Versement d'une 2ème avance 40 000	40 000					
	Constitution du stock d'en-cours : valeur cumulée à la fin de N+1 (titres de recettes)				90 000		
Résultat exercice = nul				60 000		90 000	
Bilan clôture		90 000			90 000		
Bilan d'entrée N+2		90 000			90 000		
	Contre-passation écriture de stock (annulation de titre de recette)						
	Enregistrement des dépenses au cours de l'année (mandats) 40 000			40 000	90 000	90 000	
	Constatation recette (prestation de services réalisée : contrat achevé)						160 000
	Prise en compte des avances sur le compte client 90 000		90 000				
	Versement du solde par le client 70 000		70 000				
Résultat exercice = 30 000				40 000		90 000	160 000
Bilan clôture	30 000						





ANNEXE 9 : Détermination du résultat fiscal : éléments d'information pour établir la liasse fiscale et la déclaration de résultat

SOMMAIRE

1. La liasse fiscale et la détermination du résultat fiscal	43
1.1 Les imprimés propres au régime du réel normal.....	44
1.1.1 Les tableaux comptables	44
☐ Imprimé n° 2050 (Actif du bilan : retrace les mouvements de l'actif immobilisé, de l'actif circulant et des comptes de régularisation)	44
☐ Imprimé n° 2051 (Passif du bilan)	49
☐ Imprimés n° 2052 et 2053 : permettent de déterminer le résultat comptable de l'exercice (compte de résultat).....	52
☐ Imprimé n° 2052 (compte de résultat - première partie)	53
☐ Imprimé n° 2053 (compte de résultat - deuxième partie).....	67
☐ Imprimé n° 2054	70
☐ Imprimé n° 2055	74
☐ Imprimé n° 2056	79
☐ Imprimé n° 2057	81
1.1.2 Les tableaux fiscaux.....	83
☐ Imprimé 2058-A	84
1. Réintégrations à opérer	86
2. Déductions à opérer.....	89
3. Résultat fiscal.....	91
☐ Imprimé 2058-B	93
1 ^{ère} partie : suivi des déficits ordinaires et des amortissements réputés différés	94
2 ^{ème} partie : indemnités et charges pour congés à payer	97
3 ^{ème} partie : provisions et charges à payer non déductibles	97
Provisions diverses et charges à payer (lignes 8X à 9T).....	97
☐ Imprimé 2058-C.....	99
☐ Imprimé 2059-A	102
1. Détermination de la valeur résiduelle	103
2. Détermination des plus ou moins-values réalisées	105
☐ Imprimé 2059-B	108
1. Eléments assujettis au régime fiscal des plus-values à court	108
2. Plus-values réintégrées dans les résultats des sociétés bénéficiaires des apports.....	108
☐ Imprimé 2059-C	110



1.	Suivi des moins-values des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu	110
2.	Suivi des moins-values à long terme des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.....	110
☐	Imprimé 2059-D	111
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	111
2.	Situation du compte affecté à l'enregistrement de la réserve spéciale pour l'exercice N.....	112
3.	Inscription des plus-values à long terme à la réserve spéciale (exercice N).....	112
4.	Réserve spéciale des provisions pour fluctuations des cours	114
☐	Imprimé 2059-E	115
1.	Production de l'entreprise	115
2.	Consommations de biens et services en provenance de tiers	115
3.	Valeur produite.....	116
☐	Imprimé 2059-F	117
☐	Imprimé 2059-G.....	118
2.	Les imprimés propres au régime du réel simplifié.....	119
☐	Imprimé 2033 A (bilan simplifié)	120
1.	L'actif.....	120
2.	Le passif.....	121
☐	Imprimé 2033 B (compte de résultat simplifié + détermination du résultat fiscal)	124
1.	Résultat comptable	124
2.	Résultat fiscal.....	128
☐	Imprimé 2033 C (indications relatives aux immobilisations, amortissements et plus-values).....	130
1.	Immobilisations	130
2.	Amortissements	130
3.	Plus-values – moins-values	130
☐	Imprimé 2033 D	131
1.	Provisions et amortissements dérogatoires.....	131
2.	Déficits reportables	131
☐	Imprimé 2033 E	132
1.	Production de l'entreprise	132
2.	Consommations de biens et services en provenance des tiers	132
3.	Valeur ajoutée produite.....	133
☐	Imprimé 2033 F (composition du capital social).....	133
☐	Imprimé 2033 G (liste des filiales et participations).....	133
2.	La déclaration de résultat (imprimés 2065, 2065 bis, 2065 ter)	137



2.1	Une déclaration commune aux différents régimes d'imposition prévus en matière d'IS	137
2.2	Les modalités pratiques du dépôt de la déclaration de résultat.....	139
3.	Le dépôt de documents annexes	141
	☒ Relevé de frais généraux (imprimé n° 2067).....	141
	1. Production du relevé n° 2067	141
	2. Établissement du relevé n° 2067	143
	☒ Crédit d'impôt recherche (établissement des déclarations n° 2069 A et n° 2069 bis).....	147



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 fiscale²⁰.

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 tard²¹.

Corrélativement, en raison de leur assujettissement à l'IS depuis le 1^{er} janvier 2003, il revenait 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°) nécessité 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, établissement de la déclaration de résultat proprement dite;
- 3°) enfin, le cas échéant, rédaction de divers documents ou déclarations annexes de résultat et accomplissement de 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).

²⁰ 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.

²¹ 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.



1. La liasse fiscale et la détermination du résultat fiscal

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 dans le document de référence au chapitre intitulé « Détermination du résultat fiscal »)²².

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, dont une copie figure dans le cahier des annexes appellent les observations suivantes.

²² 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 ». Les liens hypertexte se rapportent, par conséquent, aux imprimés concernés, millésime 2003.





1.1 Les imprimés propres au régime du réel normal

Deux types de tableaux sont à distinguer.

1.1.1 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**²³ : 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**²⁴ (ligne AD correspondant au **compte 203**).

²³ Le bilan à produire s'entend avant répartition du bénéfice de l'exercice.

²⁴ 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**.





- **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 logiciels²⁵ (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).

3. les immobilisations financières

- **Les participations et créances rattachées à des participations²⁶ (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 5.
- Les avances et acomptes versés sur commande²⁷ (ligne BV correspondant au compte 4091).

²⁵ Cf. l'annexe 1.

²⁶ 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.

²⁷ 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 7 D 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 *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 WI](#).
- **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° quater du CGI, les **frais d'émission des emprunts** contractés au cours des exercices ouverts depuis le 1^{er} 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 extra-comptable 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 extra comptable ([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 montant²⁸.

²⁸ 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.



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 » (**cette position comptable conduit, pour les immeubles acquis avec une clause de réserve de propriété, à une distorsion avec la position fiscale exprimée dans la réponse Delahais, JOAN du 11 février 1991, p 488, qui n'admet aucune dotation aux amortissements ou aux provisions chez l'acquéreur avant la date de clôture de l'exercice du transfert de propriété**) 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](#)).



☞ 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 c'est-à-dire du 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, **lesquelles ne sont pas déductibles fiscalement si les impôts auxquelles elles se rattachent ne sont pas déductibles**. 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 » (**pour mémoire : les dotations à de tels fonds ne sont pas non plus déductibles fiscalement**).

- **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 425²⁹ + 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.

■ **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/icd03047.htm, instituant 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
-------	------	------------------

²⁹ Ce compte figure à la ligne BZ du tableau 2050 (cf. [ci-dessus](#)).





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.

■ Ecart 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 extra comptable ([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.

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 (toutefois, cela ne veut pas dire que ces opérations ne sont pas imposables).

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 FQ)**

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](#)).

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 d'ouverture** des marchandises et le stock de **clôture** 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 positive) vient en augmentation des charges d'exploitation ; au contraire, l'**augmentation** du niveau du stock (variation négative) 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 d'ouverture** des matières premières et approvisionnements et le stock de **clôture** 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 . 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. Il y a lieu de les **réintégrer ligne WK**).



- **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^{ème} 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 charges³⁰.

³⁰ Un état des provisions est également prévu par l'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 (chapitre 9).





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 et dont le rattachement comptable est acquis au titre de l'exercice (livraison ou au moins individualisation du bien acquis, achèvement de la prestation de services ou exécution partielle pour les prestations continues ou discontinues à échéance successive)**.

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 (ligne GD)**³¹, sur **immobilisations financières** (cf. [ligne GQ](#)) ainsi que les dotations aux **provisions réglementées** (cf. [ligne HG du tableau 2053](#)).

³¹ L'avis du Conseil national de la comptabilité 00-01 du 20-4-2000 (adopté par le règlement 00-06 du 7-12-2000 du Comité de la réglementation comptable reproduit à l'annexe 11) applicable à titre obligatoire aux exercices clos ouverts à compter du 1^{er} 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](#)).





- **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, 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 6).

- **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 extra-comptable ([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 exonération³². 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.

³² 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, déduction faite d'une quote-part de frais et charges de 5 % du montant total du produit perçu, crédit d'impôt compris. Corrélativement, les **avoirs 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).



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 extra comptable ([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.

- **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^{er} 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 extra comptable 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) :

- **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](#)) ;
- 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 extra comptables nécessaires sur le [tableau n° 2058 A](#) ;
- **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'exercice³³ 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](#) (Bilan-passif).

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 extra comptable, des corrections (réintégrations ou déductions).

Imprimé n° 2054

Il retrace le mouvement des immobilisations au cours de l'exercice (cf. notice 2032)³⁴.

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)³⁵.

³³ Ce résultat comptable est celui du seul exercice arrêté à la date d'établissement du bilan.

³⁴ A noter que l'instruction codificatrice n°00-076-M93 du 21 septembre 2000 (chapitre 9) précise qu'un état de l'actif doit être fourni obligatoirement au titre des documents de synthèse immobilisé, en indiquant pour chaque poste : les entrées, sorties et virements de poste à poste.

³⁵ 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.





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.

▪ **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

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.
-





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](#)³⁶.

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.

NOTA : 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 publique 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 mis en service ainsi qu'au titre de la fraction résiduelle excédant la date anniversaire de sa 1^{ère} utilisation lors de la dernière année d'amortissement.

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 biens³⁷, suivant un plan préétabli, d'après leur durée de vie probable. Sur le plan

³⁶ 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.

³⁷ La notion d'amortissement résulte d'une triple approche :





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 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 mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

*Enfin, jusqu'à une date récente, les **amortissements comptabilisés en période déficitaire** (sur le plan fiscal) pouvaient être, en principe, retranchés de façon extra-comptable 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](#). **Toutefois, cette solution n'est plus valide pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, le stock d'anciens ARD non encore utilisé étant assimilé à un déficit « ordinaire » désormais indéfiniment reportables** (Loi de finances pour 2004, art. 89 ; cf. l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence [4 H-5-04](#)) .*

■ 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.

-
- 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.
-





- Colonne 1**
Montant des amortissements au début de l'exercice. - Le montant à inscrire est celui 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 (**règle devenue obsolète avec la suppression des ARD** ; loi de finances pour 2004, art. 89 ; cf. l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence [4 H-5-04](#)) .*

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^{er} 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 fabrication³⁸.

- **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.

- **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.

³⁸ 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 1er janvier 2004.**





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)³⁹.**

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.

³⁹ 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 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.

■ 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.





1.1.2 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 extra comptables** 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.

NOTA : 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 correspondante⁴⁰.

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

Cette taxe doit être réintégrée 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 bénéficiaires des sociétés prévue à l'article 235 ter ZC du CGI doivent être réintégrées à la ligne WK.

Régimes particuliers et impositions différées

⁴⁰ Il résulte de l'article 38 quinquiés 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.. **Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive (art. 321-5 du règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du Conseil national de la comptabilité relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs homologué par [arrêté du 24 décembre 2004](#) du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie publié au JO du 1^{er} janvier 2005, p. 79).**
Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.





- **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.
- **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 7](#)) ;
- 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 extra-comptable⁴¹ ;

⁴¹ 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





- 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'établissement⁴² ;
- 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).

des corrections extra-comptables 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.

⁴² 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).





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](#).

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), 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.

NOTA :

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.

Majoration d'amortissement (ligne XD)

Il s'agit du « suramortissement » des biens financés par des primes d'équipement.





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)⁴³. 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 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 du point de vue comptable compris dans le coût de revient de ses stocks la **taxe professionnelle**, il doit l'extourner de manière extra-comptable 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** ;

⁴³ 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.





- 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 si elles n'ont pas déjà été déduites sur le plan comptable** ;
- 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 (règle devenue **obsolète pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004**).





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](#)). Cette procédure est devenue **obsolète pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004** puisqu'à partir de cette date les ARD n'ont plus d'existence.

En effet, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} 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, la distinction entre un déficit ordinaire et les ARD ne présentant plus aucun intérêt.



☞ 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 différés⁴⁴ (**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^{er} du CGI ;
- la troisième (III) a trait aux provisions et aux charges à payer non déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

⁴⁴ L'article 89 de la loi de finances pour 2004 prévoit que les déficits subis au titre d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 ainsi que les déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} 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^{ère} 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).

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).

■ Cadre B : amortissements réputés différés

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} 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, la distinction entre un déficit ordinaire et les ARD ne présentant plus aucun intérêt.

Par suite, les précisions qui suivent ne peuvent que concerner l'exercice comptable ouvert par les EPSCP le 1^{er} janvier 2003 et clos le 31 décembre de la même année.

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

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





Il y avait 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 réintégrées 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 réintégrée au résultat imposable. **Ceci n'est vrai que pour les entreprises ayant exercé l'option pour le régime prévu à l'article 39-1-1bis du CGI avant le 1^{er} janvier 1987, pour les autres, les règles fiscales et comptables coïncident.**

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 10.



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^{er} 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.

1.2 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'IR 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^{er} 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 effectuées de manière extra-comptable.
- **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 servi⁴⁶.

⁴⁶ 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 ». 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 assujetti 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.

1. L'actif

Il 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](#)).

2. 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 bénéfice 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 (lorsque les parties se sont préalablement entendu sur un paiement anticipé sinon il s'agit d'une charge financière) 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 bénéfices)**

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 bénéficiaire 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 mentionnés 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'exercice⁴⁷.

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.

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](#)).

⁴⁷ L'article 89 de la loi de finances pour 2004 ([cf. l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-5-04](#)) prévoit que les déficits subis au titre d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 ainsi que les déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} 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.





☒ **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.**
- Toutefois, pour établir la base d'imposition, il convient d'apporter à ce résultat comptable certaines **corrections dites extra-comptables**. Ces modifications extra-comptables 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 extra-comptables 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.

A. 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 :

- **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.) ;
- **la taxe sur les voitures particulières des sociétés** (CGI, art. 1010) ;





- **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°) ;
- **les amendes et les pénalités** ;
- **l'impôt sur les sociétés et l'imposition forfaitaire annuelle** ;
- **les moins-values nettes à long terme**⁴⁸ ;
- **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).

B. 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 :

- **les charges comptabilisées en charges à répartir** ([cf. l'annexe 7](#)) 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 engagées⁴⁹ ;
- **les plus-values nettes à long terme** qui sont soit imposées (au taux de 15 % ou 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).

4. A compter des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, de nouvelles règles comptables seront applicables avec, pour corollaire, une nouvelle approche fiscale le cas échéant.

Il convient donc de consulter régulièrement le site internet du

⁴⁸ Une moins value ne peut être imputée que sur les plus-values à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants.

⁴⁹ 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.





Conseil national de la comptabilité :
<http://www.finances.gouv.fr/CNCompta/>





2. 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 [2.2 Les modalités pratiques du dépôt de la déclaration de résultat](#)), d'entraîner l'imposition d'office⁵⁰ 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'une première mise en demeure ;
- 80 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours d'une seconde mise en demeure.

2.1 Une déclaration commune aux différents régimes d'imposition prévus en matière d'IS

Au regard de l'IS, il existe deux régimes d'imposition :

- 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) ;
- le **régime du réel normal** si ces seuils sont dépassés.

⁵⁰ 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 (Livres des procédures fiscales, art. L. 65 et suivants ; cf. doc. adm., [série 4 G 3343](#), n°s et suivants).





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 »).

Dans ces conditions, **s'agissant du secteur lucratif ainsi créé par un établissement**, les limites énoncées ci-dessus s'apprécient de la manière suivante.

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, ...).

2.2 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 devait être en tout état de cause payé au plus tard le 15 avril 2004.

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.

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.



3. 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).

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 extra-comptables 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'impôt⁵¹ 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)⁵².

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^{er} 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^{er} janvier 2004, la loi de finances précitée prévoit une extension des dépenses éligibles au crédit d'impôt et modifie le mode de calcul en prenant en compte désormais 5% des dépenses de recherche exposées au cours de l'année et 45% 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 (le plafond étant lui même rehaussé à 8 000 000 €) :

⁵¹ 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.

⁵² A cet égard, des commentaires sont apportés par les instructions fiscales n° 25 du 8 février 2005, n° 29 du 14 février 2005 et n° 47 du 10 mars 2005 publiées au bulletin officiel des impôts respectivement sous les [références 4 A-4-05, 4 A-5-05 et 4 A-7-05](#) auxquelles il convient de se reporter en tant que de besoin. Des commentaires sont également disponibles sur le site de l'AMUE ([note d'information du 2 mars 2005](#) dans le dossier « GEINOME » valorisation) à propos de l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2004 suivant lequel les dépenses de recherche peuvent, pour être éligibles au crédit d'impôt recherche, être engagées en France ou à l'étranger.





- 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 CGI⁵³ entre ces établissements et ces organismes (LF 2004, art. 87-C-2° a).

⁵³ 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.





ANNEXE 10 : Imposition des plus et moins-values des organismes passibles de l'IS

Les plus-values ou les moins-values sont prises en compte pour la détermination du résultat fiscal dès qu'elles sont réalisées. En revanche, les plus et moins-values latentes ne sont pas prises en compte. Seule une provision peut être constatée.

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. **Cette règle est devenue obsolète du fait de la suppression, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, de la limitation dans le temps du report en avant des déficits** (Loi de finances pour 2004, art. 89 ; cf. l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence [4 H-5-04](#)) .*

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 % dégagées par les établissements bénéficiant du régime des PME et comprises 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^e 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.

Attention appelée

Dès lors qu'un élément d'actif cédé a donné lieu à déduction de la TVA y afférente, il convient d'articuler l'application des règles prévues pour la régularisation de cet impôt (cf. le dossier de l'AMUE « La TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE : éléments de compréhension ») avec celles qui sont propres à l'IS.

A cet égard, deux situations sont à distinguer (cf. respectivement les points 1.5 et 1.6 du II. « Corrections de la déduction antérieure » de la deuxième partie « Calcul de la TVA déductible » du dossier précité) :

- la cession se traduit, sur le fondement de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts, par un reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite (cas en particulier de la cession d'un immeuble soumise aux droits de mutation à titre onéreux). Il s'ensuit que, au regard de l'IS, la TVA reversée vient en augmentation du prix de revient de l'élément cédé pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession (doc. adm., série 3 D 1411 n° 51) ;
- la cession se traduit, en matière de TVA, par l'ouverture d'une déduction ou par une déduction complémentaire (cas notamment de la cession, intervenant dans le délai de régularisation prévue par la réglementation, d'un bien mobilier ayant ouvert droit à déduction partielle). Il en résulte que c'est le prix de cession HT qui est retenu pour le calcul de la plus-value. Sur un plan comptable, la déduction complémentaire entraîne la constatation d'un produit. Quant au régime fiscal applicable à ce produit, l'administration ne s'est pas prononcée. Néanmoins, en raisonnant par analogie par rapport à ce qui est prévu en cas de cession donnant lieu à reversement de la TVA, il ne paraît pas déraisonnable de penser que le prix de





revient en question pourrait être diminué du montant de la déduction complémentaire.



ANNEXE 11 : Règlements du Comité de la réglementation comptable



COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE Règlement n° 2000-06 du 7 décembre 2000

Relatif aux passifs

Le Comité de la réglementation comptable ;

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière et le décret n°98-939 du 14 octobre 1998 relatif au Comité de la réglementation comptable, pris pour son application ;

Vu l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général ;

Vu les articles 212-1; 311-1 à 311-7; 312-1 à 312-3; 322-2; 335-1; 432-1 (15); 441 (15); 531-2-4; du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu l'avis n°00.01 du 20 avril 2000 du Conseil national de la comptabilité relatif aux passifs ;

Décide :

Article 1.1 - Titre II - Chapitre I - Section 2 - L'article 212-1 est modifié comme suit :

212-1.- 1.- " Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2.- Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3.- Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

4.- L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5.- La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation. "

Article 1.2 2-

Il est inséré un article 212.2 ainsi rédigé :

212-2.- " Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise ".

Article 1.3 - Il est inséré un article 212.3 ainsi rédigé :





212-3.- " Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ".

Article 1.4 - Il est inséré un article 212.4 ainsi rédigé :

212-4.- " Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ".

Article 2.1 - Titre III – Chapitre I - Dans le titre du chapitre I, les mots " *Date de* " sont supprimés.

Article 2.2 - Le titre de la section 1 est modifié comme suit : " Comptabilisation des actifs ".

Article 2.3 - L'article 311-1 est inséré en remplacement de l'article 311-4 et est modifié comme suit :

311-1.- " Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et aux provisions pour dépréciation nécessaires.

Les provisions pour dépréciation sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister ".

Article 2.4 - L'article 311-2 est inséré en remplacement de l'article 312-3.

311-2.- " Les créances non déclarées en cours de redressement judiciaire sont enregistrées ainsi qu'il suit.

Le produit chez le débiteur, et la charge chez le créancier, correspondant à la créance non déclarée, sont comptabilisés :

- si aucune demande en relevé de forclusion n'a été formée dans un délai d'un an à compter du jugement d'ouverture de la procédure : à l'expiration de ce délai ;
- si une demande en relevé de forclusion a été formée et rejetée : à la date de l'ordonnance de rejet. Tant que la décision n'est pas définitive, le débiteur constitue une provision.

Article 2.5 - Les articles 311-3 à 311-7 sont supprimés et reportés après modifications, respectivement aux articles 313-5, 312-2, 312-10, 314-1, 314-2 et 314-3.

Article 3.1 - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : " Comptabilisation des passifs ".

Article 3.2 - Il est créé une sous-section 1 ainsi intitulée : " Critères de première comptabilisation ".

Article 3.3 - à l'égard d'un L'article 312-1 est modifié comme suit :

312-1.- 1.- " A l'exception des cas prévus aux articles 312-3 et 312-4, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

2.- A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture ".

Article 3.4 - L'article 312-2 est modifié comme suit :

312-2. - " Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions pour risques et charges qui remplissent les conditions fixées à l'article 312-1.2. ".





Article 3.5 - L'article 312-3 est modifié comme suit :

312-3.- " Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante ".

Article 3.6 - Il est inséré un article 312-4 ainsi rédigé :

312-4.- " Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 335-1 relatif aux pensions, retraites et versements assimilés ".

Article 3.7 - Il est inséré un article 312-5 ainsi rédigé :

312-5.- " Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe ".

Article 3.8 - Il est inséré un article 312-6 ainsi rédigé :

312-6.- " En application de l'article 342-5 et par exception à l'article 312-1, les gains latents de change sur la conversion des dettes et créances en devise étrangère sont comptabilisés au passif du bilan ".

Article 4.1 - Il est créé une sous section 2 ainsi intitulée : " Applications ".

Article 4.2 - Il est inséré un article 312-7 ainsi rédigé :

312-7.- " En application de l'article 312-1, une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu ".

Article 4.3 - Il est inséré un article 312.8 ainsi rédigé :

312-8.- " Si elle satisfait aux conditions de l'article 312-1, une provision est comptabilisée pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise. Ainsi :

1- Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable.

2- Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'entité n'attende plus de contrepartie de ceux-ci. Les coûts d'une restructuration conditionnée par une opération financière telle qu'une cession d'activité ne peuvent être provisionnés tant que l'entité n'est pas engagée par un accord irrévocable.

3- Les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif de l'article 212-1, ne sont pas provisionnées ".

Article 4.4 - Il est inséré un article 312-9 ainsi rédigé :

312-9.- " Les produits constatés d'avance constituent des passifs ".

Article 5.1 - Il est créé une sous section 3 ainsi intitulée : " Comptabilisation ultérieure ".

Article 5.2 - Il est inséré un article 312-10 ainsi rédigé :

312-10.- " Les provisions pour risques et charges sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers ".

Article 6.1 - Il est créé une section 3 ainsi intitulée : " Comptabilisation des produits et des charges ".

Article 6.2 - L'article 313-1 est inséré en remplacement de l'article 311-1 :

313-1.- " Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

- les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ;



- les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ".

Article 6.3 - L'article 313-2 est inséré en remplacement de l'article 311-2 :

313-2. - " Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice ".

Article 6.4 - L'article 313-3 est inséré en remplacement de l'article 312-1 :

313-3. - " Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à celle du transfert de propriété ".

Article 6.5 - L'article 313-4 est inséré en remplacement de l'article 312-2 :

313-4. - " Les remises ou réductions accordées dans le cadre du règlement des difficultés d'entreprises sont enregistrées ainsi qu'il suit.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition résolutoire, les remises ou réductions sont comptabilisées dès l'accord des parties, s'il s'agit d'un règlement amiable ou dès la décision du tribunal arrêtant le plan de redressement, s'il s'agit d'un règlement judiciaire.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition suspensive, les remises ou réductions sont comptabilisées lorsque la condition est remplie ".

Article 6.6 - L'article 313-5 est inséré en remplacement du premier alinéa de l'article 311-3 :

313-5. - " Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels ".

Article 7.1 - Il est créé une section 4 ainsi intitulée : " Changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs ".

Article 7.2 - L'article 314-1 est inséré en remplacement de l'article 311-5 :

314-1. - " Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification ".

Article 7.3 - L'article 314-2 est inséré en remplacement de l'article 311-6 :

314-2.- I. - " Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

II. - L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice ".

Article 7.4 - L'article 314-3 est inséré en remplacement de l'article 311-7 :





314-3.- " Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres ".

Article 8.1 - Titre III - Chapitre II - Le titre du chapitre II est modifié comme suit : " Evaluation des actifs et des passifs ".

Article 8.2 – Au premier alinéa de l'article 322-2, les mots " et de passif " sont supprimés.

Article 8.3 - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : " Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée ".

Article 8.4 - L'article 322-4 est supprimé.

Article 9.1 - Il est créé une section 3 ainsi intitulée : " Evaluation des passifs à la date d'entrée ".

Article 9.2 - Il est inséré un article 323-1 ainsi rédigé :

323-1.- " Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux articles 341-1 à 342-7 ".

Article 9.3 - Il est inséré un article 323-2 ainsi rédigé :

323-2.- " Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :

1- Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple garantie sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considéré isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.

2- En cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable. Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe ".

Article 9.4 - Il est inséré un article 323-3 ainsi rédigé :

323-3.- " Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers ".

Article 9.5 - Il est inséré un article 323-4 ainsi rédigé :

323-4.- " Les provisions pour risques et charges sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéfices ".

Article 9.6 - Il est inséré un article 323-5 ainsi rédigé :

323-5.- " Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures ".

Article 9.7 - Il est inséré un article 323-6 ainsi rédigé :

323-6.- " Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation de la provision pour risques et charges lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ".

Article 9.8 - Il est inséré un article 323.7 ainsi rédigé :

323-7.- " Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour risques et charges ".



Article 9.9 - Il est inséré un article 323-8 ainsi rédigé :

323-8.- " En application de l'article 130-2 sur la non compensation entre les postes d'actif et de passif, un remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation provisionnée ne minore pas le montant d'une provision pour risques et charges ; il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif ".

Article 9.10 - Il est inséré un article 323-9 ainsi rédigé :

323-9.- " Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer ".

Article 10.1 - Il est créé une section 4 ainsi intitulée " Evaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée ".

Article 10.2 - Il est inséré un article 324-1 ainsi rédigé :

324.1.- " A la date de clôture, la valeur nette comptable des éléments de passif est comparée à leur valeur d'inventaire à la même date. Les provisions pour risques et charges sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l'évaluation des provisions pour risques et charges à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité s'appliquent à leur évaluation postérieure ".

Article 11 - Titre III - Chapitre III - L'article 335-1 est modifié comme suit :

335-1.- " Les passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provision pour risques et charges.

La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle ".

Article 12 - Titre III - Chapitre VI - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : " Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres ".

Article 13.1 - Titre IV - Chapitre III - A l'article 432-1. : Compte 15 " Provisions pour risques et charges ", il est inséré après le sous compte 1515, un sous compte 1516 ainsi intitulé : " Provisions pour pertes sur contrats ".

Article 13.2 - Après le sous compte 153, il est inséré un sous compte 154 ainsi intitulé : " Provisions pour restructurations ".

Article 13.3 - Après le sous compte 158, il est inséré un sous compte 1581 ainsi intitulé : " Provisions pour remises en état ".

Article 13.4 - Le sous compte 1582 " Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer " est supprimé.

Article 14 - Titre IV - Chapitre IV - A l'article 441/15 " Provisions pour risques et charges ", le deuxième alinéa " compte 153 " est complété par les mots " ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance vie, couverture médicale) ".

Il est inséré un troisième alinéa ainsi rédigé : " le compte 154 " Provisions pour restructurations " enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructurations telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site ".



Le cinquième alinéa est modifié comme suit : " le compte 156 " Provisions pour renouvellement (entreprises concessionnaires) " enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public ".

Article 15 - Titre V - Chapitre III - L'article 531-2-4 est modifié comme suit :

" Etat des provisions

- Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie sur :
 - la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
 - les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
 - les montants utilisés au cours de l'exercice ; et
 - les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.
- Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :
 - la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
 - les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
 - le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.
- A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :
 - description de la nature de ces passifs éventuels ;
 - estimation de leurs effets financiers ;
 - indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ; et
 - possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.
- Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes doivent être fournies :
 - description de la nature de ce passif ;
 - indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.
- S'il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ci avant, il doit en être fait mention.
- Dans des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision pour risques et charges ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.



- Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe si cet événement est susceptible, par son influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entité, de remettre en cause la continuité de l'exploitation ".

Article 16

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002. Toutefois, il peut être appliqué aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

Les changements résultant de l'application de ce règlement sont traités selon les dispositions de l'article 311.5 de l'annexe au règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général.

Toutefois, les provisions antérieurement constituées pour faire face aux coûts liés au passage à la monnaie unique, et qui ne correspondent pas aux dispositions du présent règlement, demeurent inscrites au bilan et sont reprises en résultat à concurrence des charges constatées qu'elles sont destinées à couvrir. Seuls, les excédents éventuels de provisions devenus sans objet sont repris directement en capitaux propres.

©Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, 01/2001

COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE

Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002

Relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

Le Comité de la réglementation comptable,

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière ;

Vu le règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général modifié par les règlements n°99-08 et n°99-09 du 24 novembre 1999 et n°00-06 du 7 décembre 2000 ;

Vu les articles 311-1, 321-5, 321-6, 322-1, 322-2, 322-3, 331-8, 331-9, 432-1, 442/29, 531-2/3, 532-2, 410-6 du règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu les avis n°2002-07 du 27 juin 2002 et n°2002-12 du 22 octobre 2002 du Conseil national de la comptabilité relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs,

Décide :

Article 1

Titre III - Règles de comptabilisation et d'évaluation

Chapitre I - Comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges

Section 1 - Comptabilisation des actifs

A l'article 311-1, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 2.1

Titre III

Chapitre II - Evaluation des actifs et des passifs





Section 1 - Evaluation des actifs à la date d'entrée

L'article 321-5 est supprimé et remplacé par l'article 322-1-9.

Article 2.2

L'article 321-6 devient l'article 321-5

Article 3.1

Titre III

Chapitre II

Section 2 - Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

Il est créé une sous-section 1 ainsi intitulée " Définitions "

Article 3.2

L'article 322-1 est modifié comme suit :

" Art.322-1

1. un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.
2. l'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs.

Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

3. Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable .

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

4. La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

5. La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par l'article 332-4 équivalence et de celles de l'article 350-1 relatives à la réévaluation.

6. La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

7. La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.



8. La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

9. La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

10. La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

11. La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus ".

Article 4.1

Il est créé une sous-section 2 ainsi intitulée " Règles générales applicables ".

Article 4.2

L'article 322-2 est modifié comme suit :

" Art.322-2

1. La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée, sous réserve des dispositions des articles 372-1 à 372-3 relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organisés.

2. Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation ".

Article 5.1

Il est créé une sous-section 3 ainsi intitulée : " Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles "

Article 5.2

L'article 322-3 est modifié comme suit :

" Art.322-3

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

- Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.



- Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes :
- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entreprise ;
- Le coût pour l'entreprise des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions.

Article 5.3

Il est créé un article 322-4 ainsi rédigé :

" Art.322-4

1. A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.
2. L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.
3. L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité.
4. Lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités à l'article 322-1.2, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.
5. Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.
Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.
6. Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable ".

Article 6.1

Il est créé une sous-section 4 ainsi intitulée : " Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles "

Article 6.2

Il est créé un article 322-5 ainsi rédigé :

" Art.322-5





1. L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

2. Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement ;
- Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

3. Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.

4. Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure ".

Article 7.1

Il est créé une sous-section 5 ainsi intitulée " Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles et corporelles ".

Article 7.2

Il est créé un article 322-6 ainsi rédigé :

" Art.322-6

A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif, autres que les immobilisations corporelles et incorporelles, est comparée à leur valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l'article 333-4 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

Dans les cas exceptionnels où il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou le coût de production des stocks et productions en cours à la date de clôture, l'évaluation s'effectue conformément à l'article 333-5.

L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle ou incorporelle, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation, sous réserve des dispositions de l'article 332-7 relatif aux titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, de l'article 342-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l'article 342-6 relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères, de l'article 371-1 relatif aux titres vendus à réméré, de l'article 372-2 et de l'article 372-3 relatifs aux variations de valeur des options de taux d'intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

Lorsque les effets sont irréversibles, la dépréciation est constatée comme une perte ".

Article 7.3

Il est créé un article 322-7 ainsi rédigé :

" Art.322-7





Pour l'application des articles 322-1 et 322-5, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré ".

Article 8.1

Chapitre III - Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation

Section I - Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous section 2 - A une date postérieure

L'article 331-8, dont les dispositions ont été reprises après modification aux articles 322-2 et 322-3, est ainsi rédigé :

" Art.331-8

Les définitions, conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles sont précisées aux articles 322-1 à 322-4 ".

Article 8.2

L'article 331-9, dont les dispositions ont été reprises après modification aux articles 322-3 et 322-4, est supprimé.

Article 9

Titre IV - Tenue, structure et fonctionnement des comptes

Chapitre III - Plan de comptes

Section 2 - Plan de comptes général

A l'article 431-1 : cadre comptable, classe 2, numéro 29, les termes " provisions pour dépréciations " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 10

A l'article 432-1 : liste des comptes, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations " pour les comptes suivants :

- classe 2 ; n° 29, 290, 291, 292 et 293
- classe 6 ; n° 6816 et 6876
- classe 7 ; n° 7816 et 7876.

Article 11

Chapitre IV - Fonctionnement des comptes

Section 2 - (classe 2)

Au compte 442/29, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 12

Titre V - Documents de synthèse

Chapitre III - Modèles de documents annuels - Annexe

Section 1 - Contenu de l'annexe

L'article 531-2/3 est modifié comme suit :

" L'annexe doit comporter les informations suivantes, dès lors qu'elles sont significatives :

1. Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;



- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements.
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs.
- En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

2. Dépréciations

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci,
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

3. Rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, doit faire apparaître :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice ;

En outre, pour chaque catégorie d'actifs, corporels et incorporels, une information est fournie sur la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des dépréciations) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ".

Article 13.1

Section II - Informations de l'annexe présentées sous forme de tableau

Sous section 1 - Système de base

Article 532-2. Tableau des amortissements

L'intitulé de l'article 532-2 est modifié comme suit " Tableau des amortissements et des dépréciations ".

Il est créé un article 532-2.1. Tableau des amortissements.

Article 13.2

Il est créé un article 532-2.2 inséré après l'article 532-2.1. Tableau des dépréciations.

"Art.532-2.2 Tableau des dépréciations

	<i>Situations et mouvements (b)</i>			
RUBRIQUES (a)	A	B	C	D





	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice (c)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Total				

(a) A développer si nécessaire.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin.

(c) Le montant des dépréciations à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes (A + B - C = D) ".

Article 14.

Titre IV

Chapitre I – Organisation de la comptabilité

A l'article 410-6, les termes " sont cotés et paraphés " sont remplacés par " peuvent être cotés et paraphés ".

Article 15. Date et conséquences de la première application. Mesures transitoires

Article 15.1 Date et conséquences de la première application

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

Tous les changements résultant de la première application de ce règlement, y compris les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 du règlement n°99.03 du CRC relatif au plan comptable général à savoir :

" Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective. Ainsi, les changements de méthodes conduisant à inscrire à l'actif des frais de recherche et de développement ne peuvent être appliqués que de manière prospective, c'est-à-dire aux nouveaux projets.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat ".

Dans ce cadre, il est considéré que l'effet à l'ouverture des changements, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, peut dans tous les cas, être estimé de façon objective. La méthode prospective ne peut donc pas être appliquée.

Pour l'application des dispositions de l'article 531-1 du règlement n°99-03 du CRC, stipulant de mentionner en annexe les effets sur le résultat et les capitaux propres des exercices précédents, il est





considéré, compte tenu des difficultés d'estimation au delà d'un exercice, que les informations comparatives ne sont pas obligatoires en ce qui concerne les nouvelles modalités de calcul de la valeur d'usage et leurs conséquences sur la dépréciation.

Article 15.2 - Mesures transitoires

Mesures transitoires relatives à la comptabilisation des actifs par composants pour les grosses réparations prévues par le règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs, applicables jusqu'à la date d'entrée en vigueur du présent règlement.

S'agissant :

- des dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des actifs,
- ainsi que des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, les entreprises doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003 :
- soit constituer des provisions pour grosses réparations,
- soit appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

Pour les exercices clos au 31 décembre 2002, les entreprises devront maintenir les traitements comptables antérieurs.

© *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 10/01/2003*

COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE
Règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004
relatif à la définition, la comptabilisation
et l'évaluation des actifs

Le Comité de la réglementation comptable,

Vu le code de commerce ;

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publication foncière ;

Vu le règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général modifié par les règlements n°99-08 et 99-09 du 24 novembre 1999, n°2000-06 du 7 décembre 2000, n°2002-10 du 12 décembre 2002, n°2003-01 et n°2003-04 du 2 octobre 2003, n° 2003-05 du 20 novembre 2003, n°2003-07 du 12 décembre 2003 et n°2004-01 du 4 mai 2004 ;

Vu l'avis n°2004-15 du 23 juin 2004 du Conseil national de la comptabilité relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

Décide de modifier le règlement n° 99-03 comme suit :

Article 1^{er}-1

Titre II : Définition des actifs, des passifs, des produits et des charges

Chapitre I : Actifs et passifs

Section 1 : Actifs

Les articles entourés des sigles [...] indiquent que ces derniers ont été déplacés sans





modification du texte

L'article 211-1 est modifié comme suit :

« **Article 211-1**

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

2- Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

3- Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

4- Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

5- Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

6- La définition générale d'un actif est complétée comme suit dans les deux situations suivantes :

- sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet ;

- sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.

Article 1^{er}-2

Il est créé un article 211-2 ainsi rédigé :

« **Article 211-2**

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité. Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission ».

Article 1^{er}-3

Il est créé un article 211-3 ainsi rédigé :

« **Article 211-3**

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;

- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations ».

Article 2-1

Titre III : Règles de comptabilisation et d'évaluation

Chapitre I : Comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges

Section 1 : Comptabilisation des actifs





Il est créé une sous-section 1 intitulée : « Critères généraux de comptabilisation d'un actif ».

Article 2-2

L'article 311-1 devient l'article 311-5 et il est créé un article 311-1 ainsi rédigé :

« Article 311-1

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants - ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public.
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d'exception lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, selon les dispositions de l'article 321-8.

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions sous réserve des dispositions de l'article 331-4 relatif aux éléments d'actif non significatifs ».

Article 2-3

Il est créé une sous-section 2 intitulée « Comptabilisation des composants ».

Article 2-4

L'article 311-2 devient l'article 311-6. Il est créé un article 311-2, qui reprend les dispositions de l'article 322-3 :

« Article 311-2

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au delà celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation de l'article 311-1.

La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions ».

Article 2-5

Il est créé une sous-section 3 intitulée : « Comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne ».

Article 2-6

Il est créé un article 311-3 ainsi rédigé :





« **Article 311-3**

1- Les dépenses engagées pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

2- Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale - ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs. Ceci implique, pour l'entité, de respecter l'ensemble des critères suivants :

- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- b) l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- c) la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- f) la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme la méthode préférée.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux logiciels dont le coût de production est déterminé conformément à l'article 331-3.2.

3- Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes.

4- Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite les dépenses au titre de ce projet comme si elles étaient encourues uniquement lors de la phase de recherche ».

Article 2-7

Il est créé un article 311-4 ainsi rédigé :

« **Article 311-4**

Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions cumulées de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis aux articles 211-1, 311-1 et suivants, doivent être comptabilisées en charges sous réserve des dispositions prévues aux articles 361-1 à 361-3 ».

Article 2-8

Il est créé une sous-section 4 intitulée : « Autres dispositions ».

Article 2-9

L'article 311-5 reprend les dispositions de l'ancien article 311-1 :

« **Article 311-5**

[Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéficiaire, il est procédé aux amortissements et



dépréciations nécessaires.

Les dépréciations sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister ».]

Article 3

Section 3 : Comptabilisation des produits et des charges

L'article 311-6 reprend les dispositions de l'ancien article 311-2 :

« Article 311-6

[Les créances non déclarées en cours de redressement judiciaire sont enregistrées ainsi qu'il suit :

Le produit chez le débiteur et la charge chez le créancier, correspondant à la créance non déclarée, sont comptabilisés :

- si aucune demande en relevé de forclusion n'a été formée dans un délai d'un an à compter du jugement d'ouverture de la procédure : à l'expiration de ce délai ;
- si une demande en relevé de forclusion a été formée et rejetée : à la date de l'ordonnance de rejet. Tant que la décision n'est pas définitive, le débiteur constitue une provision ».]

Article 4-1

Chapitre II : Evaluation des actifs et des passifs

Section 1 : Evaluation des actifs à la date d'entrée

Il est créé une sous-section 1 intitulée :

« Dispositions générales d'évaluation des actifs ».

Article 4-2

L'article 321-1 est modifié comme suit :

« Article 321-1

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et 311-1 et suivants, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale.

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux immobilisations corporelles constamment renouvelées visées à l'article 331-5 ».

Article 4-3

L'article 321-2 est modifié comme suit :

« Article 321-2

Le coût d'acquisition s'entend pour les biens et titres reçus à titre d'apports en nature par la société bénéficiaire, des valeurs figurant dans le traité d'apport, déterminées et évaluées selon les dispositions de l'annexe 1 du présent règlement.

Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés figurant dans le traité d'apport, sont assimilés à des échanges, et évalués selon les dispositions de l'article 321-3.

Article 4-4

L'article 321-3 est modifié comme suit :

« Article 321-3

Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock acquis en échange d'un ou plusieurs



actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évalué à la valeur vénale à moins que :

- la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou,
- la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ou si l'analyse de la transaction confirme de manière explicite la substance commerciale.

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé ».

Article 4-5

L'article 321-4 devient l'article 321-7 et il est créé un article 321-4 ainsi rédigé :

« Article 321-4

Les biens acquis à titre gratuit, c'est-à-dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale ».

Article 4-6

L'article 321-5 devient l'article 321-8 et il est créé un article 321-5 ainsi rédigé :

« Article 321-5

Coûts d'emprunt

1- Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Le traitement retenu doit être appliqué, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité. La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

2- Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

3- Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

- Coûts d'emprunt directement attribuables

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

- Coûts d'emprunt non directement attribuables

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans



le but d'obtenir un actif éligible ».

Article 4-7

L'article 321-6 devient l'article 321-9 et il est créé un article 321-6 ainsi rédigé :

« Article 321-6

Pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, le prix d'achat s'entend du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou à défaut d'une estimation ».

Article 4-8

L'article 321-7 reprend les dispositions de l'ancien article 321-4 :

« Article 321-7

[Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés ».]

Article 4-9

L'article 321-8 est créé en remplacement de l'article 321-5, et ainsi rédigé :

« Article 321-8

Lorsque les actifs sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux, conformément aux dispositions des articles 321-10 et suivants.

A défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué ».

Article 4-10

L'article 321-9 reprend les dispositions de l'ancien article 321-6 :

« Article 321-9

[Traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet

En cas de transaction d'échange dont au moins l'un des lots échangés concerne une prestation publicitaire effectuée sur Internet, le bien ou le service reçu dans l'échange est évalué :

- à la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus fiable ;
- augmentée ou diminuée de la soulte en espèce éventuellement versés ou reçue et, des frais accessoires d'achat.

Cette position est applicable que les biens ou services échangés soient ou non semblables.

Si la valeur vénale d'aucun des lots ne peut être estimée de façon fiable, les entités concernées doivent évaluer le bien ou le service acquis pour un montant égal à la valeur comptable de l'actif remis dans l'échange, qui peut être évalué au seul montant de la soulte. Si aucun actif ou soulte n'est remis, le bien ou le service reçu dans l'échange est comptabilisé pour une valeur nulle. Dans ce cas, les frais accessoires d'achat ne s'ajoutent pas au coût du bien ou du service reçu dans l'échange et affectent le résultat.

La valeur vénale d'un lot échangé ne peut être appréciée que par référence à des ventes normales. Sont considérées comme normales, les ventes équivalentes réalisées par la même entité, payée en espèces ou contre remise d'autres actifs, monétaires ou non, dont la valeur vénale peut être déterminée de façon fiable ».]

Article 5-1

Il est créé une sous-section 2 intitulée :

« Coût d'entrée des immobilisations corporelles ».

Article 5-2

Il est créé un article 321-10 ainsi rédigé :





« Article 321-10

Eléments du coût d'acquisition initial

1- Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

- de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

2- Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public. Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5.

Les coûts d'emprunts peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les dispositions prévues à l'article 321-5 ».

Article 5-3

Il est créé un article 321-11 ainsi rédigé :

« Article 321-11

Point de départ de l'attribution des coûts

Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction a pris - et justifie au plan technique et financier - la décision de l'acquérir ou de la produire pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.

Pour un actif acquis ou installé par un fournisseur externe, la notion d'utilisation prévue par la direction, visée ci-dessus, correspond généralement au niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial attendu à la date de réception. La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entité ».

Article 5-4

Il est créé un article 321-12 ainsi rédigé :

« Article 321-12

Coûts non attribuables au coût d'acquisition

1- Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisés en charges.

2- Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.





3- Les opérations qui interviennent avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle et qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges ».

Article 5-5

Il est créé un article 321-13 ainsi rédigé :

« Article 321-13

Coût de production

1- Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks (Article 321-21) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

2- Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût de production selon les dispositions prévues à l'article 321-5.

3- Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.

4- La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

Article 5-6

Il est créé un article 321-14 ainsi rédigé :

« Article 321-14

Coûts ultérieurs

1- Les dépenses ou les coûts, qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance sont comptabilisés en charges.

2- Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

3- Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le



matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles ».

Article 6-1

Il est créé une sous-section 3 intitulée :

« Coût d'entrée des immobilisations incorporelles ».

Article 6-2

Il est créé un article 321-15 ainsi rédigé :

« **Article 321-15**

Éléments du coût d'acquisition initial

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et
- de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges ».

Le point de départ d'attribution des coûts est déterminé conformément à l'article 321-11.

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 321-5.

Article 6-3

Il est créé un article 321-16 ainsi rédigé :

« **Article 321-16**

Coûts non attribuables au coût d'acquisition

1- Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation incorporelle est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

2- Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges au compte de résultat ».

Article 6-4

Il est créé un article 321-17 ainsi rédigé :

« **Article 321-17**

Coûts de développement

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues à l'article 311-3.2, comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction ».

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés aux coûts de développement selon les dispositions prévues à l'article 321-5.

Article 6-5

Il est créé un article 321-18 ainsi rédigé :

« **Article 321-18**

Autres dépenses

Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions générales de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de développement, prévus respectivement aux articles 311-



1 et 311-3.2 sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

Article 7-1

Il est créé une sous-section 4 intitulée :

« **Coût d'entrée des stocks** ».

Article 7-2

Il est créé un article 321-19, reprenant pour partie l'article 333-1, ainsi rédigé :

« Article 321-19

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

Les coûts d'emprunt peuvent être inclus dans le coût des stocks selon les dispositions prévues à l'article 321-5 ».

Article 7-3

Il est créé un article 321-20, ainsi rédigé :

« Article 321-20

Coûts d'acquisition

Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :

- prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services ».

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts des structures dédiées.

Article 7-4

Il est créé un article 321-21 ainsi rédigé :

« Article 321-21

Coût de production

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'oeuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'oeuvre indirecte.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de



production normale. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production ».

Article 7-5

Il est créé un article 321-22 ainsi rédigé :

« Article 321-22

Méthodes de détermination du coût

- Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.
- Pour les articles interchangeable qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

! le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;

! le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage selon la méthode du premier entré - premier sorti (**PEPS - FIFO**).

- Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.

- Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

! Méthode des coûts standards

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'oeuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

! Méthode du prix de détail

Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est le cas échéant appliqué.

Article 8-1

Section 2 : Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

L'intitulé du titre de la sous-section 3 est modifié comme suit :

« Modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles ».

Article 8-2

L'article 322-3 est supprimé, ses dispositions étant reprises par l'article 311-2.

Article 8-3

L'intitulé du titre de la sous-section 4 est modifié comme suit :





« Modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles ».

Article 8-4

La sous-section 5 devient la sous-section 6. La sous-section 5 est désormais intitulée :
« Modalités d'évaluation des stocks ».

Article 8-5

L'article 322-6 devient l'article 322-9. Il est créé un article 322-6 ainsi rédigé :

« **Article 322-6**

A la date de clôture de l'exercice, les stocks et les productions en cours sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 322-1 et 322-2, sous réserve des dispositions prévues aux articles 322-7 et 322-8.

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Le prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles provisions pour dépréciation des stocks ».

Article 8-6

L'article 322-7 devient l'article 322-10. Il est créé un article 322-7, ainsi rédigé :

« **Article 322-7**

A la date de clôture de l'exercice, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

La valeur d'entrée est également retenue pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat ».

Article 8-7

Il est créé un article 322-8, ainsi rédigé :

« **Article 322-8**

Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens.

Si la méthode précédente n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur d'inventaire à la date de clôture de l'exercice.

Si les méthodes précédentes entraînent des contraintes excessives pour la gestion de l'entité, les biens en stocks sont évalués en pratiquant la méthode du prix de détail mentionnée au dernier alinéa de l'article 321-22 ».

Article 9-1

La sous-section 6 issue de l'ancienne sous-section 5, est intitulée « Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks ».

Article 9-2

L'article 322-6 devient l'article 322-9 et l'article 322-9 est ainsi rédigé :

« **Article 322-9**

A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actifs, autres que les immobilisations



corporelles, incorporelles et les stocks, est comparée à leur valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l'article 322-7 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle, incorporelle et les stocks, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation, sous réserve des dispositions de l'article 332-7 relatif aux titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, de l'article 342-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l'article 342-6 relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères, de l'article 371-1 relatif aux titres vendus à réméré, de l'article 372-2 et de l'article 372-3 relatifs aux variations de valeur des options de taux d'intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

Article 9-3

L'article 322-10 reprend les dispositions de l'ancien article 322-7 :

« Article 322-10

[Pour l'application des articles 322-1 et 322-6, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.]

Article 10-1

Chapitre III – Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation

Section 1 : Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous-section 1 – A la date d'entrée

L'article 331-1 est modifié comme suit :

« Article 331-1

A la date d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et des stocks dans le patrimoine, les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1 à 321-22 s'appliquent sous réserve des dispositions des articles 331-3 à 331-8.

Le rattachement des coûts d'emprunt au coût d'acquisition et de production des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks est déterminé selon les dispositions de l'article 321-5.

Article 10-2

L'article 331-2 est supprimé.

Article 10-3

L'article 331-4 est modifié comme suit ;

« Article 331-4

Les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice ».

Article 11

Section 2 : Titres

Sous-section 1 : Titres immobilisés

L'article 332-1 est modifié comme suit :

« Article 332-1

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1, 321-2, 321-3, 321-4, 321-6 et 321-10.

Article 12

Section 3 : Stocks et productions en cours.





La section 3 « Stocks et productions en cours », remplacée par la sous-section 4 de la section 1 et la sous section 5 de la section 2 du chapitre II, est supprimée.

Les articles 333-1 à 333-5 sont supprimés.

Article 13

Chapitre IV : Evaluation des actifs et des passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères--

Section 2 : Règles spécifiques

L'article 342-1 est modifié comme suit :

« Article 342-1

Le coût d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et stocks exprimé en monnaie étrangère est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération.

En cas d'acquisition d'actif en monnaie étrangère, le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée ou, le cas échéant, celui de la couverture si celle-ci a été prise avant l'opération. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition.

Les amortissements et, s'il y a lieu, dépréciations sont calculées sur cette valeur ».

Article 14-1

Chapitre VI : Evaluation et comptabilisation des éléments d'actif et de passif de nature particulière

L'article 361-1 est modifié comme suit :

« Article 361-1

Frais d'établissement

Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminées, suivent le traitement comptable suivant :

- les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode préférentielle ;
- les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement. Leur imputation sur les primes d'émission et de fusion constitue néanmoins la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges.

Les frais d'établissement sont amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans.

Article 14-2

L'article 361-2 reprend les dispositions de l'ancien article 361-5.

« Article 361-2

[Le montant des primes de remboursement d'emprunt est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt soit au prorata des intérêts courus, soit par fractions égales. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée sont toujours amorties ».]

Article 14-3

L'article 361-3 reprend les dispositions de l'ancien article 361-6.

« Article 361-3

[Les frais d'émission d'emprunt peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Néanmoins, il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente ».]

Article 14-4





Les articles 361-4 à 361-7 sont supprimés.

Article 15-1

Titre IV : Tenue, structure et fonctionnement des comptes

Chapitre III : Plan de comptes

Section 2 : Plan de comptes général

L'article 432-1/48 « Comptes de régularisation » est modifié comme suit :

« **Article 432-1/48**

Les sous-comptes n°4811 « Charges différées », n°4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » et n°4818 « Charges à étaler » sont supprimés ».

Article 15-2

Chapitre IV : Fonctionnement des comptes

Section 4 : Comptes de tiers

L'article 444/48 « Comptes de régularisation » est modifié comme suit :

« **Article 444/48**

Au premier alinéa, les termes « les charges différées », « les frais d'acquisitions des immobilisations » et « les charges à étaler » sont supprimés ».

Article 16-1

Titre V : Documents de synthèse

Chapitre III : Modèles de comptes annuels- Annexe

Section 1 : Contenu de l'annexe

L'article 531-2/2 est modifié comme suit :

« **Article 531-2/2**

Etat de l'actif immobilisé

L'annexe doit comporter pour chaque catégorie d'immobilisation, les informations suivantes dès qu'elles sont significatives.

1- Méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur comptable brute, ainsi que :

- la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de sites ;
- le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production.
- la méthode de comptabilisation des coûts de développement. Si les coûts de développement ne sont pas activés, montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice.
- la liste et le montant des engagements financiers sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;

2- Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître :

- les entrées ;
- les sorties ou mises au rebut ;
- les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice.

3- Dans des cas exceptionnels et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés, des éléments d'actif entreront en comptabilité pour leur valeur en l'état à l'ouverture de l'exercice ».

Article 16-2

Le quatrième point du 1 de l'article 531-2/3 est modifié comme suit :





« Article 531-2/3

Etat des amortissements et dépréciations

1- Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs.

! durée de l'amortissement ;

! mode d'amortissement ;

! valeur résiduelle ;

! coût estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites ;

! durée d'utilité.

En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments ».

Article 16-3

L'article 531-2/6 est modifié comme suit :

« Article 531-2/6

Etat des stocks

- Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
- Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories ».

Article 16-4

L'article 531-2/13 est modifié comme suit :

« Article 531-2/13

Coûts d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks.

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs.
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement) ».

Article 17

Date d'application

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois, il peut être appliqué aux comptes des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

Modalités de première application

Les changements résultant de la première application du présent règlement sont traités de manière rétrospective en application des dispositions de l'article 314-1 du règlement n°99-03.





Par mesure de simplification, les entités peuvent procéder au seul reclassement des valeurs nettes comptables, au regard des nouvelles définitions et conditions de comptabilisation sans modifier leur valeur. Les montants qui ne répondent pas aux nouvelles définitions et conditions sont sortis de l'actif.

Dans les deux cas, la méthode retenue est appliquée à l'ensemble des actifs.

Dans les comptes consolidés, les parts de marché acquises lors d'un regroupement d'entreprises sont exclues du retraitement et feront l'objet de dispositions ultérieures.

©Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, janvier 2005

J.O n° 1 du 1 janvier 2005 page 79
texte n° 54

Décrets, arrêtés, circulaires

Textes généraux

Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie

Arrêté du 24 décembre 2004 portant homologation des règlements n° 2004-06, n° 2004-07, n° 2004-08, n° 2004-09, n° 2004-10, n° 2004-11, n° 2004-13, n° 2004-14, n° 2004-15, n° 2004-16, n° 2004-17, n° 2004-18, n° 2004-19

du Comité de la réglementation comptable

Le garde des sceaux, ministre de la justice, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire, porte-parole du Gouvernement,

Vu la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière, notamment son article 5,

Arrêtent :

Article 1

Les règlements du Comité de la réglementation comptable du 23 novembre 2004 :





- n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ;
- n° 2004-07 relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à objet sportif visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 ;
- n° 2004-08 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre (création de comptes) ;
- n° 2004-09 relatif au plan comptable des fonds communs de placement à risques ;
- n° 2004-10 modifiant le paragraphe 30013 (Provision pour risque d'exigibilité) du règlement n° 2000-05 du 7 décembre 2000 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural ;
- n° 2004-11 relatif aux opérations d'assurance réalisées dans le cadre d'un patrimoine d'affectation ;
- n° 2004-13 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées des banques sous statut coopératif ;
- n° 2004-14 modifiant le règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 et relatif à la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, et de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance pour ce qui concerne les informations à donner en annexe sur la juste valeur des instruments financiers dérivés et de certaines immobilisations financières ;
- n° 2004-15 modifiant le règlement n° 99-03 du 29 avril 1999, et relatif à la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, et de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises



d'assurance pour ce qui concerne les informations à donner en annexe sur la juste valeur des instruments financiers dérivés et de certaines immobilisations financières ;

- n° 2004-16 modifiant le règlement n° 2000-03 du 4 juillet 2000, et relatif à la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, et de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance pour ce qui concerne les informations à donner en annexe sur la juste valeur des instruments financiers dérivés et de certaines immobilisations financières ;

- n° 2004-17 modifiant le règlement n° 2000-05 du 7 décembre 2000 et relatif à la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, et de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance pour ce qui concerne les informations à donner en annexe sur la juste valeur des instruments financiers dérivés et de certaines immobilisations financières ;

- n° 2004-18 modifiant le règlement n° 2002-04 du 12 décembre 2002 et relatif à la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, et de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance pour ce qui concerne les informations à donner en annexe sur la juste valeur des instruments financiers dérivés et de certaines immobilisations financières ;

- n° 2004-19 modifiant l'arrêté du 27 mars 1998 relatif aux comptes individuels des institutions de prévoyance et relatif à la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation



applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers, et de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance pour ce qui concerne les informations à donner en annexe sur la juste valeur des instruments financiers dérivés et de certaines immobilisations financières, **sont homologués**.

Article 2

Le présent arrêté et les règlements qui lui sont annexés seront publiés au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 24 décembre 2004.

Le ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,

Hervé Gaymard

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Dominique Perben

Le ministre délégué au budget

et à la réforme budgétaire,

porte-parole du Gouvernement,

Jean-François Copé





ANNEXE 11 bis : Décret n° 2005-387 du 19 avril 2005

27 avril 2005 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Décret n° 2005-387 du 19 avril 2005 relatif aux délais de traitement des opérations de fin d'exercice et du compte financier dans les établissements publics nationaux, les établissements publics locaux d'enseignement, les établissements publics locaux d'enseignement agricole, les établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministre chargé de la mer et les fonds d'assurance formation régionaux du secteur des métiers

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, du ministre de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, du ministre de l'intérieur, de la sécurité intérieure et des libertés locales, du ministre de l'équipement, des transports, de l'aménagement du territoire, du tourisme et de la mer,

du ministre de l'agriculture, de l'alimentation, de la pêche et de la ruralité et de la ministre de l'outre-mer,

Vu les livres V et VIII du code rural, notamment ses articles R. 511-73, R. 511-82, R. 511-92, R. 513-27,

R. 811-64, R. 811-69 et R. 811-72 ;

Vu le livre III du code de l'urbanisme, notamment son article R. 321-8 ;

Vu le décret n°53-1227 du 10 décembre 1953 relatif à la réglementation comptable applicable aux établissements publics nationaux à caractère administratif, modifié par le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962, notamment son article 14 ;

Vu le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général de la comptabilité publique, notamment ses articles 163, 169, 185, 187, 200 et 207 ;

Vu le décret n°83-517 du 24 juin 1983 modifié fixant les conditions d'application de la loi n°82-1091 du 23 décembre 1982 relative à la formation professionnelle des artisans, notamment son article 15-4 ;

Vu le décret n°85-924 du 30 août 1985 modifié relatif aux établissements publics locaux d'enseignement, notamment ses articles 45 et 51 ;

Vu le décret n°85-1242 du 25 novembre 1985 relatif aux établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministre chargé de la mer, modifié par la loi n°92-125 du 6 février 1992, notamment ses articles 35, 41 et 45 ;

Vu le décret n°92-1180 du 30 octobre 1992 relatif à la création et à l'organisation de l'institut universitaire de formation des maîtres du Pacifique, modifié par le décret n°99-721 du 3 août 1999, notamment son article 22 ;

Vu le décret n°94-39 du 14 janvier 1994 modifié relatif au budget et au régime financier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, notamment ses articles 1^{er} et 46 ;

Vu le décret n°96-483 du 21 mai 1996 portant création du centre de documentation pédagogique de Nouvelle-Calédonie, notamment son article 12 ;

Vu le décret n°2001-1065 du 15 novembre 2001 relatif à l'organisation de l'agence de santé du territoire des îles Wallis-et-Futuna, notamment son article 27 ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu,

Décète :

Art. 1^{er}. – Le livre V du code rural (partie réglementaire) est modifié comme suit :

I. – A l'article R. 511-73 :

1. Le premier alinéa est abrogé.

2. Le deuxième alinéa est remplacé par les dispositions suivantes :





« Chaque année, au moins une décision modificative du budget est préparée, délibérée et approuvée dans les mêmes formes que ce dernier. »

II. – A l'article R. 511-82 :

1. Le deuxième alinéa est complété par les mots : « avant l'expiration du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice ».

2. Au troisième alinéa, les mots : « avant le 1^{er} juillet qui suit la clôture de l'exercice » sont remplacés par les mots : « au plus tard le 30 avril qui suit la clôture de l'exercice ».

3. Le quatrième alinéa est remplacé par les dispositions suivantes :

« Avant l'expiration du sixième mois qui suit la clôture de l'exercice, l'agent comptable remet le compte financier, après son adoption par la chambre d'agriculture, au trésorier-payeur général qui, après l'avoir mis en état d'examen, le transmet à la Cour des comptes avant l'expiration du dixième mois qui suit la clôture de l'exercice. »

III. – Les troisième et quatrième alinéas de l'article R. 511-92 sont supprimés.

IV. – L'article R. 513-27 est modifié comme suit :

1. Le deuxième alinéa est complété par les mots : « avant l'expiration du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice ».

2. Au troisième alinéa, les mots : « avant le 1^{er} juillet qui suit la clôture de l'exercice » sont remplacés par les mots : « au plus tard le 30 avril qui suit la clôture de l'exercice ».

3. Le quatrième alinéa est remplacé par les dispositions suivantes :

« Avant l'expiration du sixième mois qui suit la clôture de l'exercice, l'agent comptable remet le compte financier, après son adoption par l'assemblée permanente des chambres d'agriculture, au ministre chargé du budget qui, après l'avoir mis en état d'examen, le transmet à la Cour des comptes avant l'expiration du dixième mois qui suit la clôture de l'exercice. »

Art. 2. – Le livre VIII du code rural (partie réglementaire) est modifié comme suit :

I. – Le troisième alinéa de l'article R. 811-64 est supprimé.

II. – La deuxième phrase de l'article R. 811-69 est supprimée.

III. – Au neuvième alinéa de l'article R. 811-72, les mots : « du sixième mois » sont remplacés par les mots : « du quatrième mois ».

IV. – Le onzième alinéa de l'article R. 811-72 est remplacé par les dispositions suivantes :

« L'agent comptable adresse le compte financier susmentionné et les pièces annexes nécessaires, avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice, au comptable supérieur du Trésor territorialement compétent qui, après l'avoir mis en état d'examen, le transmet à la chambre régionale des comptes avant l'expiration du dixième mois suivant la clôture de l'exercice. »

Art. 3. – A l'article R. 321-8 du livre III du code de l'urbanisme (partie réglementaire), les mots : « dans les neuf mois qui suivent la clôture de l'exercice » sont remplacés par les mots : « dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice ».

Art. 4. – Les quatrième et cinquième alinéas de l'article 14 du décret du 10 décembre 1953 susvisé sont supprimés.

Art. 5. – Dans le décret du 29 décembre 1962 susvisé :

I. – Le troisième alinéa de l'article 163 est supprimé.

II. – La seconde phrase de l'article 169 est supprimée.

III. – A l'article 185 :

1. Au premier alinéa, les mots : « avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice » sont supprimés.

2. Le second alinéa est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le conseil d'administration arrête le compte financier, après avoir entendu l'agent comptable, avant l'expiration du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice. »

IV. – A l'article 187 :

1. Le premier alinéa est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le compte financier est adressé par l'agent comptable, avant l'expiration du sixième mois qui suit la



clôture de l'exercice, soit au ministre des finances qui le transmet au juge des comptes, soit au comptable supérieur du Trésor chargé du contrôle de la gestion de l'agent comptable ou habilité à arrêter .

2. Le second alinéa est complété par les mots : « avant l'expiration du dixième mois qui suit la clôture de l'exercice ».

V. – Au quatrième alinéa de l'article 200, les mots : « et au plus tard dans un délai de deux mois suivant sa clôture » sont supprimés.

VI. – La deuxième phrase du premier alinéa de l'article 207 est supprimée.

Art. 6. – Le dernier alinéa du II de l'article 15-4 du décret du 24 juin 1983 susvisé est remplacé par les dispositions suivantes :

« L'agent comptable adresse le compte financier susmentionné et les pièces annexes nécessaires, avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice, au trésorier-payeur général qui, après l'avoir mis en état d'examen, le transmet à la Cour des comptes avant l'expiration du dixième mois qui suit la clôture de l'exercice. »

Art. 7. – Dans le décret du 30 août 1985 susvisé :

I. – Le troisième alinéa de l'article 45 est supprimé.

II. – La deuxième phrase de l'article 51 est supprimée.

Art. 8. – Dans le décret du 25 novembre 1985 susvisé :

I. – Le troisième alinéa de l'article 35 est supprimé.

II. – La seconde phrase de l'article 41 est supprimée.

III. – Au neuvième alinéa de l'article 45, le mot : « sixième » est remplacé par le mot : « quatrième ».

IV. – Le onzième alinéa de l'article 45 est remplacé par les dispositions suivantes :

« L'agent comptable adresse le compte financier susmentionné et les pièces annexes nécessaires, avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice, au comptable supérieur du Trésor territorialement compétent qui, après l'avoir mis en état d'examen, le transmet à la chambre régionale des comptes avant l'expiration du dixième mois suivant la clôture de l'exercice. »

Art. 9. – Dans le décret du 14 janvier 1994 susvisé, au deuxième alinéa de l'article 46, les mots : « avant

l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice » sont remplacés par les mots : « avant l'expiration du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice. »

Art. 10. – I. – Les dispositions de l'article 4 du présent décret sont applicables en Polynésie française, aux îles Wallis-et-Futuna et en Nouvelle-Calédonie, pour l'application de l'article 22 du décret du 30 octobre 1992 susvisé, pour l'application de l'article 1^{er} du décret du 14 janvier 1994 susvisé, pour l'application de l'article 12 du décret du 21 mai 1996 susvisé et pour l'application de l'article 27 du décret du 15 novembre 2001 susvisé.

II. – Les dispositions de l'article 5 du présent décret sont applicables en Polynésie française, aux îles Wallis-et-Futuna, aux Terres australes et antarctiques françaises, en Nouvelle-Calédonie et à Mayotte.

III. – Les dispositions de l'article 5 du présent décret sont applicables pour l'application de l'article 27 du décret du 15 novembre 2001 susvisé.

IV. – L'article 9 du présent décret est applicable en Polynésie française, aux îles Wallis-et-Futuna et en Nouvelle-Calédonie.

Art. 11. – Le ministre de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, le ministre de l'intérieur, de la sécurité intérieure et des libertés locales, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le ministre de l'équipement, des transports, de l'aménagement du territoire, du tourisme et de la mer, le ministre de l'agriculture, de l'alimentation, de la pêche et de la ruralité, la ministre de l'outre-mer et le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire, porte-parole du Gouvernement, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 19 avril 2005.

JEAN-PIERRE RAFFARIN





Par le Premier ministre :

*Le ministre délégué au budget
et à la réforme budgétaire,
porte-parole du Gouvernement,*

JEAN-FRANÇOIS COPÉ

*Le ministre de l'éducation nationale,
de l'enseignement supérieur
et de la recherche,*

FRANÇOIS FILLON

*Le ministre de l'intérieur,
de la sécurité intérieure
et des libertés locales,*

DOMINIQUE DE VILLEPIN

*Le ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,*

THIERRY BRETON

*Le ministre de l'équipement, des transports,
de l'aménagement du territoire,
du tourisme et de la mer,*

GILLES DE ROBIEN

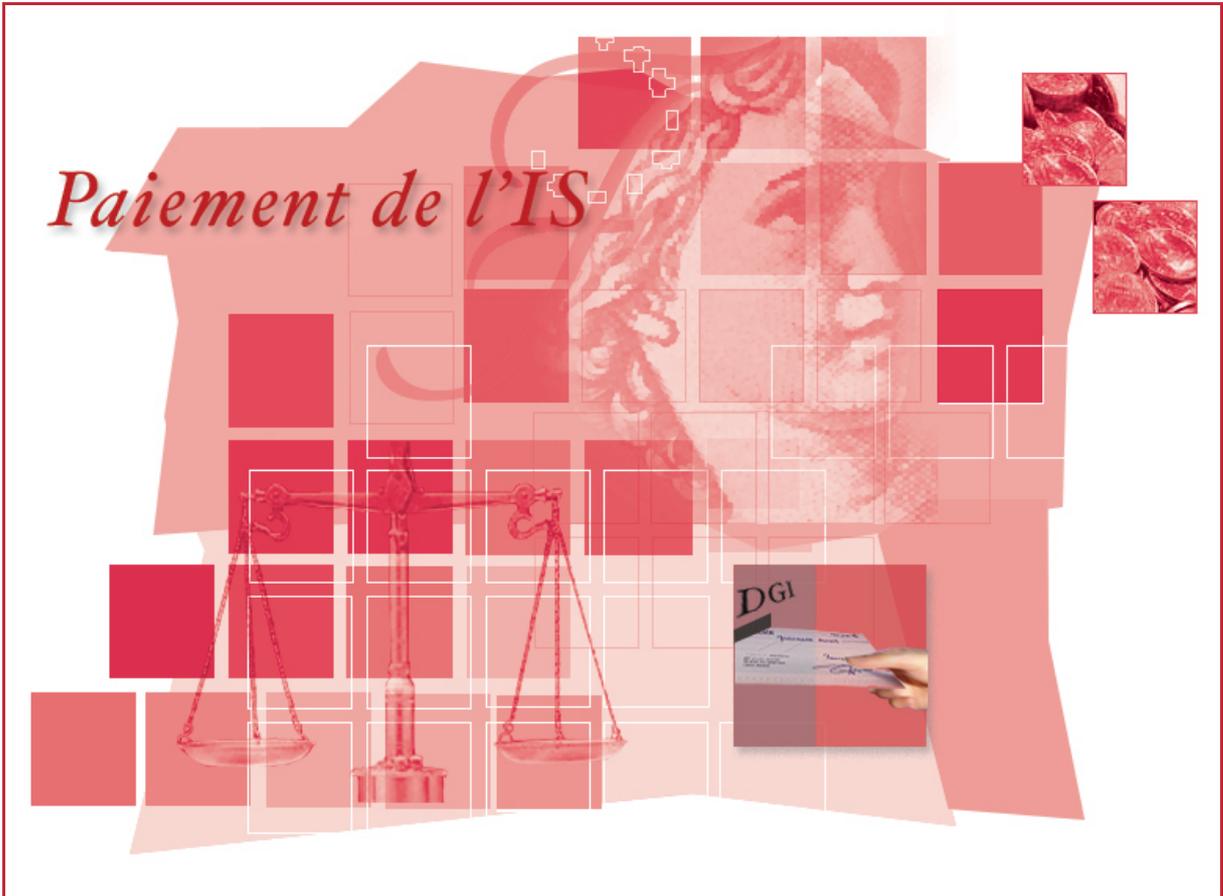
*Le ministre de l'agriculture, de l'alimentation,
de la pêche et de la ruralité,*

DOMINIQUE BUSSEREAU

La ministre de l'outre-mer,

BRIGITTE GIRARDIN





ANNEXE 12 : Relevé d'acompte 2571 et sa notice

L'accès électronique à l'imprimé n° 2571 et sa notice n° 2571-Not reproduits ci-après est possible sur le site « impots.gouv.fr » à l'adresse suivante :

http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation?paf_dm=full&paf_gm=content&paf_gear_id=100006&pageId=rch_formu&sfid=05&action=criteriaImprime&_DARGS=/portal/portlet/recherche/html/sharedPage.jsp.2_A& DAV=

AIDE AU CALCUL D'ACOMPTE - IS ET CONTRIBUTIONS ASSIMILÉES

Cette page constitue une aide au calcul du paiement de l'IS et des contributions assimilées. Les montants inscrits dans les cases 01 à 10 sont à reporter au recto de l'imprimé à retourner au service.

A – Impôt sur les Sociétés (IS)

Détermination des acomptes bruts		Base	Taux	Montant
A01	Acompte d'impôt sur les sociétés (au taux normal).....	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>
A02	Acompte d'impôt sur les sociétés (au taux réduit).....	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>
A03	Acompte sur résultat net de concession des licences d'exploitation et inventions brevetables..... <small>* En fonction de la date d'ouverture de l'exercice (cf. notice)</small>	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/> *	<input style="width: 90%;" type="text"/>
	A04 Total (lignes A01 à A03).....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
	A05 Régularisation du 1 ^{er} acompte.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
	A06 Montant d'acompte d'IS dû (ligne A04 ± A05).....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
Crédits à déduire		Montant		
A07	I.F.A. N-2.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
A08	I.F.A. N-1.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
A09	I.F.A. N.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
A10	Report en arrière des déficits.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
A11	Crédit d'impôt pour investissement en Corse.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
A12	Crédit impôt recherche.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
A13	Imputation de l'excédent du précédent exercice (ne concerne que le 1 ^{er} acompte de l'exercice en cours).....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
	A14 Total des imputations sur IS (lignes A07 à A13).....		01	<input style="width: 90%;" type="text"/>
	A15 Dont emploi d'IFA (lignes A07 à A09).....		02	<input style="width: 90%;" type="text"/>
Versement		Montant		
A16	Montant de l'IS à payer.....		03	<input style="width: 90%;" type="text"/>
A17	Si vous estimez que le montant des acomptes déjà versés (le présent acompte compris) est égal ou supérieur au montant de la cotisation totale dont vous serez redevable pour l'exercice concerné (article 1668 du CGI), cochez cette case.....		04	<input style="width: 90%;" type="text"/>

B – Imposition Forfaitaire Annuelle (IFA)

B01	Chiffre d'affaires TTC de N-1 et produits financiers.....	<input style="width: 90%;" type="text"/>
B02	Montant d'I.F.A. à verser au titre de N.....	05 <input style="width: 90%;" type="text"/>

C – Contributions assimilées

Contribution Additionnelle		Base	Taux	Montant
C01	Taxe brute.....	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>
C02	Montant de contribution additionnelle à payer.....			06 <input style="width: 90%;" type="text"/>
Contribution sur les Revenus Locatifs		Base	Taux	Montant
C03	Taxe brute.....	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>
C04	Montant de contribution sur les revenus locatifs à payer.....			07 <input style="width: 90%;" type="text"/>
Contribution Sociale		Base	Taux	Montant
C05	Taxe brute.....	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>	<input style="width: 90%;" type="text"/>
C06	Régularisation du 1 ^{er} acompte.....			<input style="width: 90%;" type="text"/>
C07	Montant de contribution sociale à payer.....			08 <input style="width: 90%;" type="text"/>
C08	Si vous estimez que le montant des acomptes déjà versés (le présent acompte compris) est égal ou supérieur au montant de la cotisation totale dont vous serez redevable pour l'exercice concerné (article 1668 du CGI), cochez cette case.....			09 <input style="width: 90%;" type="text"/>

D – Montant total du versement

D01	Montant total à payer (cases 03 + 05 + 06 + 07 + 08).....	10 <input style="width: 90%;" type="text"/>
-----	---	--



IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET CONTRIBUTIONS ASSIMILÉES RELEVÉ D'ACOMPTE

NOTICE

Ce document est à conserver :

- Il vous apporte des indications sur la façon de servir chaque ligne de l'imprimé ;
- Il répond à vos questions sur la manière de payer vos acomptes d'IS et des contributions assimilées.

Cette notice ne se substitue pas à la documentation officielle de l'Administration.

Le relevé d'acompte 2571 doit être utilisé par les personnes morales de droit public et de droit privé redevables de l'IS et/ou des contributions assimilées à l'IS.

Les filiales appartenant à un groupe intégré fiscalement qui ne paient pas l'impôt sur les sociétés à leur nom, doivent utiliser le relevé d'acompte 2571 et remplir uniquement les rubriques concernant la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) dont elles restent personnellement redevables.

IMPORTANT

Lorsque vous déclarez vos opérations sur un formulaire papier, vous devez utiliser uniquement l'imprimé 2571 qui vous est adressé, préidentifié, chaque trimestre. S'il ne vous est pas parvenu, vous pourrez vous procurer cet imprimé soit sur le site internet <http://www.impots.gouv.fr>, soit auprès du service des impôts.

I MODALITÉS DE PAIEMENT

Ne cumulez, en aucun cas, plusieurs acomptes correspondant à des échéances différentes sur un même imprimé.

Le complètement du recto de l'imprimé 2571 est obligatoire.

Les arrondis fiscaux

La base imposable et le montant de l'impôt sont arrondis à l'euro le plus proche. Les bases et cotisations strictement inférieures à 0,50 euro sont négligées et celles supérieures ou égales à 0,50 euros sont comptées pour 1.

Les moyens de paiement

Les moyens de paiement doivent être impérativement libellés à l'ordre du TRÉSOR PUBLIC.

Les redevables dont le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice précédent est supérieur à 760 000 € ont l'obligation de payer l'IS et les contributions assimilées à l'IS par virement sur le compte du Trésor à la Banque de France. Les coordonnées bancaires du compte sur lequel les virements doivent être opérés sont présentes sur le recto de l'imprimé 2571 à la rubrique « Recette : ; RIB : ... ; ». Dans le cas où cette information ne serait pas présente, il convient de contacter la Recette ou le CDI/Recette du lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

Veillez reporter en l'état les informations figurant à la rubrique "Référence" sur l'avis de virement transmis par votre banque.

Date limite de paiement

La date limite de paiement de l'acompte d'IS et de contributions assimilées figure en haut à gauche de l'imprimé préidentifié. Les acomptes doivent être payés au plus tard le 15 des mois de mars, juin, septembre et décembre.

Lieu de versement

Le versement doit être effectué auprès de la Recette ou du CDI/Recette du lieu du dépôt de la déclaration de résultats. Si vous avez reçu un imprimé préidentifié, cette adresse figure dans l'encart dénommé « Adresse du service ».

Cadre réservé à la correspondance :

Ce cadre permet la correspondance éventuelle avec les services fiscaux. Il convient d'y signaler notamment les erreurs ou les changements intervenus dans la situation de l'entreprise (dénomination, activité, adresse, siret ...).

IFA imputables sur l'IS (montants indicatifs) :

Il s'agit des montants d'IFA payés au cours des deux dernières années et non encore imputés.

Versements d'IS et contributions assimilées - montants indicatifs :

L'Administration vous indique les montants d'acomptes d'IS et de contributions assimilées calculés à partir des informations dont elle dispose à la date d'impression des relevés d'acompte. Ils n'ont qu'un caractère indicatif et ne vous dispensent pas de régler l'intégralité des sommes dues.

II DÉTERMINATION DU MONTANT À PAYER : « L'AIDE AU CALCUL »

Utilisation de « l'aide au calcul » :

Le verso de l'imprimé constitue un outil d'aide au calcul des acomptes dus. L'utilisation de cette aide est facultative. En revanche, il est obligatoire de servir le recto de l'imprimé, soit en reportant les montants des cases 01 à 10 de l'aide au calcul, soit en y mentionnant le résultat de calculs effectués par ailleurs.

Base de calcul pour les exercices d'une durée inférieure ou supérieure à un an :

En cas d'exercice d'une durée inférieure ou supérieure à un an, les acomptes sont calculés sur la base des bénéfices rapportés à une période de douze mois.

☒ **Précision** : le 1er acompte étant calculé sur la base des bénéfices de l'exercice N-2, il peut-être nécessaire de procéder à sa régularisation sur les acomptes suivants. Les lignes A05 et C06 permettent de distinguer cette régularisation (cf. « Cadre A » pour l'IS et « Cadre C » pour la contribution sociale).

CADRE A Calculer le montant d'acompte d'IS à payer

↳ Calcul du montant brut d'IS à payer (lignes A01 à A06) :

Le montant d'acompte d'IS dû est calculé à partir des résultats du dernier exercice clos (ou de l'avant dernier exercice dans le cas du calcul du premier acompte de l'exercice en cours).

☒ Les sociétés pour lesquelles le montant d'IS n'excède pas 3 000 €, sont dispensées du versement d'acompte.

Le montant total des acomptes est égal à la somme des éléments suivants :

Ligne A01 [bénéfice taxé au taux normal (33 1/3 %)] x [taux de l'acompte (8 1/3 %)].

Ligne A02 [bénéfice imposé au taux réduit (15 % du résultat soumis à ce taux diminué de la fraction correspondant à la plus-value nette provenant de la cession des éléments d'actif)] x [taux de l'acompte (3,75 %)].

Ligne A03 [résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets et inventions brevetables, pour sa fraction non imposée au taux réduit] x [taux de l'acompte].

Le taux de l'acompte est fonction de la date d'ouverture de l'exercice :

- 3,75 % pour les exercices ouverts à compter du 01.01.2005 ;
- 4,75 % pour les autres.

Ligne A04 Totalisez les 3 lignes A01, A02 et A03.

☒ **Cas particulier des sociétés nouvelles** : Les sociétés nouvellement créées sont dispensées de versement d'acomptes au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition.

Ligne A05 Le montant du premier acompte est calculé en fonction des bénéfices de l'avant dernier exercice clos. Il est ensuite régularisé à l'échéance des acomptes suivants. Indiquez sur la ligne A05 le montant de cette régularisation selon que le montant provisoirement calculé du premier acompte est inférieur ou supérieur au montant définitif de l'acompte.

Ligne A06 Indiquez le montant de l'IS dû en tenant compte de la régularisation portée en ligne A05.

↳ Montant des imputations (lignes A07 à A13) :

Lignes A07 et A08 Portez le montant d'IFA disponible imputé sur le présent acompte en fonction de son année de référence. L'année N correspond à l'année en cours.

☒ L'IFA est déductible dès son versement et jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle elle est versée.

Ligne A09 Portez le montant d'IFA de l'année en cours, imputé sur le présent acompte.

Pour l'acompte du 15 mars, vous pouvez immédiatement imputer l'IFA de l'année en cours payée en ligne B02, en la reportant sur la ligne A09.

Ligne A10 Portez le montant du report en arrière des déficits restant à imputer.

La créance née du report en arrière de déficit est déductible de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

Ligne A11 Portez le montant du crédit d'impôt pour investissement en Corse.

Le crédit d'impôt pour investissement en Corse est imputable sur l'impôt des neuf années suivant celle au titre de laquelle il est déterminé.

Ligne A12 Portez le montant du crédit d'impôt recherche restant à imputer.

Le crédit d'impôt recherche est imputable sur l'impôt des trois années suivant celle au titre de laquelle il est déterminé.

Ligne A13 Portez le montant de l'excédent du précédent exercice, imputé sur le 1er acompte de l'exercice en cours. Ce montant doit correspondre au montant porté à la ligne A16 du *relevé de solde d'IS et de contributions assimilées* du précédent exercice.

Ligne A14 Totalisez l'ensemble des lignes A07 à A13 et reportez la somme à la case 01 au recto de l'imprimé.

Ligne A15 Totalisez l'emploi des IFA (lignes A07, A08 et A09) et reportez la somme à la case 02 au recto de l'imprimé.

Montant d'IS à payer :

Ligne A16 Ce montant est égal au montant d'IS dû (ligne A06) diminué du montant total des imputations (ligne A14), compte tenu d'un éventuel plafonnement (cf. ligne A17).

Le montant porté en ligne A16 ne peut pas être négatif.

Ligne A17 Cochez cette case si vous estimez que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'exercice est égal ou supérieur à la cotisation totale d'IS due au titre de l'exercice concerné, avant imputation des crédits d'impôts et avoirs fiscaux (article 1668-4 bis du CGI). Si vous répondez à ces conditions, vous pouvez réduire le montant d'IS à payer.

Reportez les lignes A16 et A17 aux cases 03 et 04 au recto de l'imprimé.

CADRE B Déterminer le montant d'Imposition Forfaitaire Annuelle

Ligne B01 Indiquez le chiffre d'affaires TTC majoré des produits financiers, réalisé au titre du dernier exercice clos avant le 1er janvier de l'année d'exigibilité de l'IFA.

Ligne B02 Le montant d'IFA dû doit impérativement figurer en ligne B02 et être reporté au recto de l'imprimé (case 05).

Indiquez le montant d'IFA à payer au titre de l'année déterminé selon le barème suivant :

Chiffre d'affaires N-1	IFA à payer
Inférieur à 76 000 €	0 €
Compris entre 76 000 € et 150 000 €	750 €
Compris entre 150 000 € et 300 000 €	1 125 €
Compris entre 300 000 € et 750 000 €	1 575 €
Compris entre 750 000 € et 1 500 000 €	2 175 €
Compris entre 1 500 000 € et 7 500 000 €	3 750 €
Compris entre 7 500 000 € et 15 000 000 €	15 000 €
Compris entre 15 000 000 € et 75 000 000 €	18 750 €
Egal ou supérieur à 75 000 000 €	30 000 €

Le versement de cette imposition s'effectue le 15 mars de chaque année.

Paiement de l'IFA des filiales par la société mère.

L'IFA des filiales appartenant à un groupe intégré fiscalement est versée par la société mère qui cumule les IFA dues par chacune des sociétés intégrées au groupe ainsi que l'IFA due par la société mère. Le montant global d'IFA à payer est porté en case 05 au recto de l'imprimé 2571.

CADRE C Calculer les montants de contributions assimilées

↳ Contribution Additionnelle :

Ligne C01 Le montant de l'acompte de contribution est égal à 3 % du montant de l'impôt sur les sociétés calculé sur les résultats de l'exercice ou de la période qui précède, imposé au taux normal de l'IS comme aux taux réduits.

L'acompte de Contribution additionnelle est payé, en une seule fois, avec le dernier acompte d'IS de l'exercice ou de la période d'imposition (art. 1668B du CGI).

☒ Les sociétés dont la contribution n'excède pas 100 € sont dispensées du versement anticipé.

Ligne C02 Indiquez le montant de la Contribution Additionnelle à payer, compte tenu d'un éventuel plafonnement.

☒ En effet, si vous estimez que le montant d'acompte brut ainsi calculé sera supérieur à la cotisation due pour l'exercice en cours, vous pouvez limiter le montant de cet acompte à la cotisation dont vous pensez être redevable pour l'exercice en cours (article 1668 B du CGI).

Reportez le montant de la ligne C02 en case 06 au recto de l'imprimé.

↳ Contribution sur les Revenus Locatifs :

Ligne C03 Le montant de la contribution est égale à 2,5 % des recettes imposées à la contribution perçue au cours de l'exercice précédent.

☒ Si le montant calculé en ligne C03 n'excède pas 100 €, vous êtes dispensé du paiement de cet acompte.

La Contribution sur les Revenus Locatifs donne lieu au paiement d'un unique acompte avec le dernier acompte d'IS de l'exercice ou de la période d'imposition.

Ligne C04 Indiquez le montant de la Contribution sur les Revenus Locatifs à payer, compte tenu d'un éventuel plafonnement.

☒ En effet, si vous estimez que le montant d'acompte brut calculé sera supérieur à la cotisation due pour l'exercice en cours, vous pouvez limiter le montant de cet acompte à la cotisation dont vous pensez être redevable pour l'exercice en cours (article 234 du CGI).

Reportez le montant de la ligne C04 en case 07 au recto de l'imprimé.

↳ Contribution Sociale :

Ligne C05 L'acompte est égal à 0,825 % de l'impôt de référence (impôt sur les sociétés calculé sur les résultats de l'exercice ou de la période précédente, diminué d'un abattement annuel qui ne peut excéder 763 000 €).

☒ Si le montant de la contribution sociale n'excède pas 3 000 €, vous êtes dispensé du paiement de cet acompte.

Ligne C06 Le montant du premier acompte est calculé en fonction des bénéficiaires de l'avant dernier exercice clos. Il est ensuite régularisé à l'échéance des acomptes suivants. Indiquez sur la ligne C06 le montant de cette régularisation selon que le montant provisoirement calculé du premier acompte est inférieur ou supérieur au montant définitif de l'acompte.

Ligne C07 Indiquez le montant de la Contribution Sociale, compte tenu de la régularisation (cf. ligne C06) et d'un éventuel plafonnement (cf. ligne C08).

Ligne C08 Cochez cette case si vous estimez que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'exercice est égal ou supérieur à la cotisation totale de Contribution Sociale due au titre de l'exercice concerné (article 1668 D du CGI).

Reportez les lignes C07 et C08 aux cases 08 et 09 au recto de l'imprimé.

CADRE D Totaliser le montant du versement à effectuer

Ligne D01 Indiquez le montant total dû pour cet acompte, somme des montants des cases 03, 05, 06, 07 et 08.

Reportez au recto de l'imprimé les informations figurant dans les rubriques numérotées de 01 à 10.

N'hésitez pas à prendre contact avec votre service des impôts pour toute précision complémentaire.

ANNEXE 13 : Relevé de solde 2572 et sa notice

L'accès électronique à l'imprimé n° 2572 et sa notice n° 2572-Not reproduits ci-après est possible sur le site « impots.gouv.fr » à l'adresse suivante :

http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation?paf_dm=full&paf_gm=content&paf_gear_id=100006&pageId=rch_formu&sfid=05&action=criteriaImprime&DARGS=/portal/portlet/recherche/html/sharedPage.jsp.2_A&DAV=

I - CRÉANCES ET INFORMATIONS DE L'EXERCICE**I-A Impôt sur les Sociétés dû au titre de l'exercice**

Montant de l'impôt brut IS	15
----------------------------	-----------

I-B Montants des créances d'impôts constatées au cours de l'exercice**Créances non reportables et non restituables**

Avoirs fiscaux, crédits d'impôt sur valeurs mobilières ¹	16
Crédits d'impôt étrangers, autres que sur valeurs mobilières, imputés sur IS	17
Crédits d'impôt étrangers, autres que sur valeurs mobilières, imputés sur Contribution Additionnelle	18
Crédits d'impôt étrangers, autres que sur valeurs mobilières, imputés sur Contribution Sociale	19
Précompte acquitté lors de la distribution de réserve des plus-values à long terme ¹	20
Autres créances non reportables et non restituables	21

Créances non reportables et restituables

Crédit d'impôt formation	22
Crédit pour le rachat d'une entreprise par ses salariés	23
Crédit d'impôt famille	24
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvre cinématographique	25
Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage	26
Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale	27
Crédit en faveur des entreprises qui relocalisent leur activité en France	28
Crédit d'impôt PME sur dépenses d'équipement de nouvelles technologies	29
Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété	30

Créances reportables

Crédit impôt recherche	31
Crédit d'impôt en faveur des sociétés créées dans une zone d'investissement privilégié région NORD-PAS-DE-CALAIS	32
Crédit d'impôt pour investissement en CORSE	33
Report en arrière de déficits	34
Réduction d'impôt au titre du mécénat	35

I-C Montants des taxes assimilées à l'IS constatées au cours de l'exercice

Montant de la Contribution Sociale sur l'IS due au titre de l'exercice, avant toute déduction	36
Montant de la Contribution Annuelle sur les Revenus Locatifs due au titre de l'exercice, avant toute déduction	37

I-D Données utiles au calcul des acomptes de l'exercice suivant

Montant d'impôt exclu du calcul des acomptes IS	38
IFA imputée sur le solde	39

I-bis - DEMANDE DE REMBOURSEMENT DE CRÉANCES FISCALES

Nature de la créance	Année de constatation de la créance	Montant du remboursement demandé
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

CADRE RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION

Nature de la créance	Montant de la créance à rembourser	Date de saisie	N° opération m. à j. créance	N° opération remboursement	cachet et signature du poste comptable
_____	_____	_____	_____	_____	
_____	_____	_____	_____	_____	
_____	_____	_____	_____	_____	
_____	_____	_____	_____	_____	

¹ A servir pour les distributions effectuées avant le 01/01/2005

II - FICHE DE CALCUL POUR L'ENSEMBLE DE L'EXERCICE

II-A Détermination de l'impôt brut	Base	Taux	Montant
Impôt sur les sociétés (au taux normal)		33 1/3 %	40
Impôt sur les sociétés (au taux réduit)		15 %	41
Impôt sur les plus-values nettes			42
Autre impôt à taux particulier			43
		Impôt IS Brut (lignes 40 à 43)	15
		Montant d'impôt exclu du calcul des acomptes IS pour l'exercice suivant	38

II-B Imputation des créances fiscales de l'exercice, non restituables au titre de l'exercice (acomptes et solde)

Avoirs fiscaux, crédits d'impôt sur valeurs mobilières	44	
Crédits d'impôt étrangers autres que sur les valeurs mobilières	45	
Précompte acquitté lors de la distribution de réserve des plus-values à long terme	46	
Autres créances non reportables et non restituables	47	
	Sous total des lignes 44 à 47	48
	Montant de l'IS dû après imputation des créances non restituables (15 – 48)	49

II-C Imputation des créances fiscales reportables au titre de l'exercice (acomptes et solde) ²

IFA disponible N-3 ³	50	
IFA disponible N-2	51	
IFA disponible N-1	52	
IFA disponible N	53	
IFA disponible N + 1	54	
Réduction d'impôt au titre du mécénat N	55	
Réduction d'impôt au titre du mécénat N-5	56	
Réduction d'impôt au titre du mécénat N-4	57	
Réduction d'impôt au titre du mécénat N-3	58	
Réduction d'impôt au titre du mécénat N-2	59	
Réduction d'impôt au titre du mécénat N-1	60	
Crédit d'impôt en faveur des sociétés créées dans une zone d'investissement privilégié région NORD-PAS-DE-CALAIS	61	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N	62	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-9	63	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-8	64	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-7	65	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-6	66	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-5	67	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-4	68	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-3	69	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-2	70	
Crédit d'impôt pour investissement en Corse N-1	71	
Report en arrière de déficits N-5	72	
Report en arrière de déficits N-4	73	
Report en arrière de déficits N-3	74	
Report en arrière de déficits N-2	75	
Report en arrière de déficits N-1	76	
Crédit d'impôt recherche N	77	
Crédit d'impôt recherche N-3	78	
Crédit d'impôt recherche N-2	79	
Crédit d'impôt recherche N-1	80	
	Sous Total (total des lignes 50 à 80)	81
	dont Sous Total IFA (total des lignes 50 à 54)	82
	Montant de l'IS dû après imputation des créances reportables (49 – 81)	83

² N désigne l'année de clôture de l'exercice pour lequel le 2572 est déposé.

³ N désignant l'année de clôture de l'exercice, dans certains cas (en particulier, lorsque l'exercice ne correspond pas à l'année civile), il peut arriver qu'un montant d'IFA de l'année N-3 soit imputé sur le premier acompte de l'exercice. Il convient alors de rappeler cette imputation sur la ligne 50.

II-D Imputation des créances fiscales de l'exercice, restituables

Crédit d'impôt formation	84
Crédit pour le rachat d'une entreprise par ses salariés	85
Crédit d'impôt famille	86
Crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvre cinématographique	87
Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage	88
Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale	89
Crédit en faveur des entreprises qui relocalisent leur activité en France	90
Crédit d'impôt PME sur dépenses d'équipement de nouvelles technologies	91
Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété	92
Sous Total (total des lignes 84 à 92)	93
Montant de l'IS dû après imputation des créances restituables (83 – 93)	94

II-E Montant de l'IS dû au titre de l'exercice

Versements d'acomptes effectués	95
Solde d'IS à payer (lignes 94 – 95)	01
Montant des excédents IS constatés (lignes 95 – 94)	06

II-F Montant de la contribution additionnelle (art 235 ter ZA) due au titre de l'exercice

Montant de la contribution additionnelle	96
Crédits d'impôts étrangers, autres que sur valeurs mobilières, imputés sur la Contribution Additionnelle	97
Montant de contribution additionnelle due (lignes 96 – 97)	98
Versement d'acompte effectué	99
Solde de contribution additionnelle à payer (lignes 98 – 99)	02
Montant des excédents Contribution additionnelle constatés (lignes 99 – 98)	07

II-G Montant de la contribution sociale sur l'IS (art 235 ter ZC) due au titre de l'exercice

Montant de la contribution sociale	36
Crédits d'impôts étrangers, autres que sur valeurs mobilières, imputés sur la Contribution Sociale	100
Montant de contribution sociale due (lignes 36 – 100)	101
Versements d'acomptes effectués	102
Solde de Contribution sociale à payer (lignes 101 – 102)	03
Montant des excédents Contribution sociale constatés (lignes 102 – 101)	08

II-H Montant de la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) due au titre de l'exercice

Montant de la contribution annuelle sur les revenus locatifs	37
Versement d'acompte effectué	103
Solde de contribution annuelle sur les revenus locatifs à payer (lignes 37 – 103)	04
Montant des excédents contribution annuelle sur les revenus locatifs constatés (lignes 103 – 37)	09

II-I Montant total à payer ou Excédents constatés

Montant total à payer : lignes (01 + 02 + 03 + 04) – lignes (06 + 07 + 08 + 09)	11
Montant total de l'excédent : lignes (06 + 07 + 08 + 09) – lignes (01 + 02 + 03 + 04)	12

II-J Montants utiles à la détermination des acomptes de l'exercice suivant

Montant d'IFA imputé sur les acomptes	104
Montant d'IFA imputé sur le solde (lignes 82 – 104)	39

IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET CONTRIBUTIONS ASSIMILÉES RELEVÉ DE SOLDE

NOTICE

Ce document est à conserver :

- Il vous apporte des indications sur la façon de servir l'imprimé ;
- Il répond à vos questions sur la manière de payer le solde d'impôt sur les sociétés et des contributions assimilées.

Cette notice ne se substitue pas à la documentation officielle de l'Administration.

Le relevé de solde 2572 remplace le bordereau avis de liquidation (et le 2058-IS pour les entreprises DGE) à compter du 01/11/2004. Il doit être utilisé par les personnes morales de droit public et de droit privé redevables de l'impôt sur les sociétés et/ou des contributions assimilées à l'impôt sur les sociétés, notamment la contribution sur les revenus locatifs. Les filiales appartenant à un groupe intégré fiscalement qui ne paient pas l'impôt sur les sociétés à leur nom, doivent utiliser le relevé de solde 2572 et remplir uniquement les rubriques concernant la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) dont elles restent personnellement redevables.

IMPORTANT

Lorsque vous déclarez vos opérations sur un formulaire "papier" vous devez utiliser l'imprimé 2572 qui vous est adressé, préidentifié, à l'approche de la date de paiement. Cependant s'il ne vous est pas parvenu, vous pourrez vous procurer cet imprimé soit sur le site internet : <http://www.impots.gouv.fr>, soit auprès du service des impôts. Vous devez joindre au présent relevé de solde 2572, le cas échéant, les imprimés déclaratifs justifiant les crédits d'impôts constatés au titre de l'exercice.

Présentation générale de l'imprimé 2572, relevé de solde de l'impôt sur les sociétés et les contributions assimilées.

L'imprimé 2572 se présente en trois parties vous permettant :

Page 1 : de vérifier les éléments d'identification et d'indiquer les résultats de la liquidation de l'impôt sur les sociétés et des contributions assimilées en déterminant un montant à payer ou un excédent constaté.

Page 2 : de porter à la connaissance de l'administration le montant de l'impôt brut (avant imputation des créances) et les montants des créances nées au cours de l'exercice liquidé. Ces informations permettront à l'administration de vérifier, lors de la liquidation de cet exercice ou des exercices suivants, que vous avez bénéficié de toutes les imputations auxquelles vous avez droit.

Pages 3 et 4 : d'indiquer le détail de la liquidation de l'impôt au moyen d'une fiche de calcul conçue comme un outil d'aide. En pratique, les pages 3 et 4 devront utilement être complétées en premier lieu ; certaines lignes devant être reportées en page 1 ou 2 de l'imprimé.

Page
1

IDENTIFICATION - MODALITÉS DE PAIEMENT

Identification de l'entreprise

La première partie de la page 1 du relevé de solde 2572 rappelle les coordonnées de l'entreprise.

Il vous appartient de vérifier la pertinence des informations indiquées par l'administration et le cas échéant, de barrer et de rectifier en rouge les mentions qui s'avèreraient erronées.

En cas d'utilisation d'un relevé de solde qui ne serait pas préidentifié, une attention particulière doit être apportée à l'indication de la désignation de l'entreprise (nom et adresse de l'entreprise, n° SIRET, ...) ainsi qu'à la date d'ouverture et la date de clôture de l'exercice liquidé.

Les arrondis fiscaux

La base imposable et le montant de l'impôt sont arrondis à l'euro le plus proche. Les bases et cotisations strictement inférieures à 0,50 euro sont négligées et celles supérieures ou égales à 0,50 euro sont comptées pour 1.

Les moyens de paiement

Les moyens de paiement doivent être impérativement libellés à l'ordre du TRÉSOR PUBLIC.

Les redevables dont le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice précédent est supérieur à 760 000 € ont l'obligation de payer l'impôt sur les sociétés et les contributions assimilées par virement sur le compte du Trésor à la Banque de France. Les coordonnées bancaires du compte sur lequel les virements doivent être opérés sont présentées à la rubrique "recette ; RIB..."

Veillez reporter en l'état les informations figurant à la rubrique "Référence" sur l'avis de virement transmis par votre banque.

Dans le cas où cette information ne serait pas présente, il convient de contacter le service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

Date limite de paiement

La date limite de paiement du solde de l'impôt sur les sociétés et des contributions assimilées intervient en principe le 15 du 4^{ème} mois qui suit la clôture de l'exercice. Elle figure en haut à gauche de l'imprimé préidentifié.

Lieu de versement

Le versement doit être effectué auprès de la Recette ou du CDI/Recette du lieu de dépôt de la déclaration de résultats. Sur un imprimé préidentifié, cette adresse figure dans l'encart dénommé "adresse du service".

Cadre réservé à la correspondance

Ce cadre permet la correspondance éventuelle avec les services fiscaux. Il convient d'y signaler notamment les erreurs ou les changements intervenus dans la situation de l'entreprise (dénomination, activité, adresse, siret...).

Montant à payer ou excédent dégagé

Reportez aux lignes 01 à 04 les montants figurant page 4 (lignes 01 à 04) et portez le total de ces lignes ligne 05

Reportez aux lignes 06 à 09 les montants figurant page 4 (lignes 06 à 09) et portez le total de ces lignes ligne 10.

Si le montant porté ligne 05 est supérieur à celui porté ligne 10, indiquez le montant total à payer ligne 11 :

Si le montant porté ligne 05 est inférieur à celui porté ligne 10, indiquez le montant de l'excédent dégagé au titre de l'exercice, ligne 12 ;

Indiquez ligne 13 l'éventuel montant de l'excédent constaté ligne 12 que vous avez utilisé en paiement du premier acompte de l'exercice suivant ;

Indiquez ligne 14 le montant de l'excédent net dont vous demandez le remboursement. Ce montant est égal à la différence entre les lignes 12 et 13. Le relevé de solde tient lieu de demande de remboursement (joindre un RIB).

Page
2

CRÉANCES ET INFORMATIONS DE L'EXERCICE

I - A Impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice

Ligne 15 : montant de l'impôt brut : reportez le montant figurant page 3, ligne 15.

I - B Montants des créances fiscales constatées au cours de l'exercice

Les créances de l'exercice sont classées en fonction de l'utilisation dont elles peuvent faire l'objet :

Créances non reportables et non restituables :

Ces créances sont exclusivement imputables sur le solde de l'exercice. Elles ne peuvent ni être reportées sur un exercice ultérieur ni faire l'objet d'une restitution.

Ligne 16 : montant des avoirs fiscaux et des crédits d'impôt attachés à des revenus de valeurs mobilières étrangères, imputable sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice (joindre l'imprimé 2066).

À noter : l'avoir fiscal n'est imputable que pour les exercices clos avant le 01/01/2005.

Vous avez deux méthodes pour déterminer le montant des avoirs fiscaux imputables. L'exemple ci-dessous indique comment remplir la ligne 16 en fonction du choix opéré.

1) Hypothèse : bénéfice imposé à 33 1/3 avant la prise en compte de l'avoir fiscal : 60 et avoir fiscal 150.

Calcul du bénéfice imposable au taux de 33 1/3 et montant de l'IS brut :

	1^{ère} méthode Avoir fiscal inclus dans le bénéfice	2^{ème} méthode Avoir fiscal non compris dans le bénéfice
Base IS à 33 1/3	210 (60+150)	60
IS brut	70	20

2) Comment compléter la ligne 16 du relevé de solde 2572 :

Ligne 16 montant de l'avoir fiscal	150 (totalité de l'avoir fiscal)	100 (les 2/3 de l'avoir fiscal)
--	--	---

Ligne 17 : montant des crédits d'impôts étrangers autres que sur valeurs mobilières, imputé sur l'impôt sur les sociétés : modalité de remplissage identique à la ligne 16.

Ligne 18 : montant des crédits d'impôts étrangers autres que sur valeurs mobilières, imputé sur la Contribution Additionnelle de l'exercice.

Ligne 19 : montant des crédits d'impôts étrangers autres que sur valeurs mobilières, imputé sur la Contribution Sociale de l'exercice.

Ligne 20 : précompte acquitté lors de la distribution de réserve des plus-values à long terme, portez le montant figurant sur les imprimés déclaratifs 2750, 2750F, 2751, 2751F, 2751 MÈRE et joindre les imprimés

À noter : le précompte n'est imputable que pour les distributions effectuées avant le 01/01/2005.

Ligne 21 : autres créances non reportables et non restituables que celles figurant lignes 16, 17 ou 20, exemples : le crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé (art. 244 quater D du CGI), le prélèvement de 50 % sur certains profits immobiliers (art. 244 bis du CGI), le prélèvement imputable l'année de réalisation de plus-values de cession de biens (art. 244 bis A du CGI), la retenue à la source de certaines sommes versées à des sociétés n'ayant pas d'installations professionnelles en France (art. 182 bis du CGI)...(joindre les justificatifs).

Créances non reportables et restituables :

Ligne 22 : montant total du crédit d'impôt formation, portez le montant figurant sur l'imprimé déclaratif 2068 et joindre l'imprimé.

Ligne 23 : montant total du crédit pour le rachat d'une entreprise par ses salariés (joindre les justificatifs).

Ligne 24 : montant total du crédit d'impôt famille, portez le montant figurant sur l'imprimé 2069-FA.

Ligne 25 : montant total du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvre cinématographique, portez le montant figurant sur l'imprimé correspondant.

Ligne 26 : montant total du crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage, portez le montant figurant sur l'imprimé correspondant.

Ligne 27 : montant total du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, portez le montant figurant sur l'imprimé correspondant.

Ligne 28 : montant total du crédit d'impôt en faveur des entreprises qui relocalisent leur activité en France, portez le montant figurant sur l'imprimé correspondant.

Ligne 29 : montant total du crédit d'impôt PME sur dépenses d'équipement de nouvelles technologies, portez le montant figurant sur l'imprimé correspondant.

Ligne 30 : montant total du crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété, portez le montant figurant sur l'imprimé correspondant.

Créances reportables :

Ligne 31 : montant total du crédit d'impôt recherche, portez le montant figurant sur l'imprimé déclaratif 2069A et joindre l'imprimé.

Ligne 32 : montant total du crédit d'impôt en faveur des sociétés créées dans une zone d'investissement privilégié région Nord-Pas-de-Calais (art. 220 septies du CGI), (joindre les justificatifs).

Ligne 33 : montant total du crédit d'impôt pour investissement en Corse, portez le montant figurant sur l'imprimé 2069 D-SD et joindre l'imprimé.

Ligne 34 : montant du report en arrière de déficits, portez le montant figurant sur l'imprimé 2039 et joindre l'imprimé.

Ligne 35 : montant total de la réduction d'impôt au titre du mécénat, portez le montant figurant sur l'imprimé 2069 M-SD et joindre l'imprimé.

I - C Montants des taxes assimilées à l'impôt sur les sociétés constatées au cours de l'exercice

Ligne 36 : montant brut de la Contribution Sociale sur l'impôt sur les sociétés. Ce montant est nécessaire pour le calcul de l'impôt net dû au titre de l'exercice. Reportez le montant figurant page 4, ligne 36.

Ligne 37 : montant brut de la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL). Ce montant est nécessaire pour le calcul de l'impôt net dû au titre de l'exercice. Reportez le montant figurant page 4, ligne 37.

I - D Données utiles au calcul des acomptes de l'exercice suivant.

Les lignes 38 et 39 permettent à l'administration de disposer des informations nécessaires pour mentionner sur les relevés d'acompte préidentifiés un montant indicatif d'impôt à payer.

Ligne 38 : montant d'impôt exclu du calcul des acomptes d'impôt sur les sociétés, fraction correspondant à la plus-value nette provenant de la cession des éléments d'actif. Reportez le montant figurant page 3, ligne 38.

Ligne 39 : montant de l'IFA imputé sur le solde. Reportez le montant figurant page 4, ligne 39.

I-bis – demande de remboursement de créances fiscales

L'imprimé 2572 est désormais le support des demandes de remboursement de créances.

Il s'agit soit

- des créances non reportables et restituables (décrites au I-B),

l'année de constatation des créances = année d'ouverture de l'exercice au titre duquel ces créances ont été déclarées.

- des créances reportables et restituables venant à expiration ou dont le remboursement est demandé à titre anticipé par des entreprises en difficulté (Crédit d'impôt recherche et report en arrière de déficits : Art. 14 et 87 de la loi de finances pour 2004 CGI Art. 220 quinquies et 199 ter B)

1) Crédit d'impôt recherche,

2) Crédit d'impôt pour investissement en Corse

Pour ces 2 crédits,

l'année de constatation = année d'ouverture de l'exercice au titre duquel ces 2 créances ont été déclarées

le montant à rembourser = solde disponible après la liquidation de l'exercice du 2572 au titre duquel sa restitution est demandée.

3) Report en arrière de déficits

l'année de constatation = année de clôture de l'exercice au titre duquel cette créance a été déclarée.

Dans tous les cas le montant du remboursement demandé = solde disponible après la liquidation de l'exercice du 2572 au titre duquel la restitution des créances est demandée.

Pages 3 et 4 FICHE DE CALCUL POUR LA LIQUIDATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET DES CONTRIBUTIONS ASSIMILÉES

Cette fiche de calcul permet de porter à la connaissance de l'administration le détail de la liquidation de l'impôt dû au titre de l'exercice. Elle constitue en outre un outil d'aide à la liquidation. Les créances imputables y sont présentées dans l'ordre prévu par le Code général des impôts. (**attention** : l'imputation est limitée au montant de l'impôt dû.) Cette fiche de calcul permet également d'effectuer la liquidation des contributions assimilées à l'impôt sur les sociétés, la contribution additionnelle sur l'impôt sur les sociétés, la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés, la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL).

Rappel : les filiales appartenant à un groupe intégré fiscalement, qui ne paient pas l'impôt sur les sociétés à leur nom, doivent utiliser le relevé de solde 2572 et remplir uniquement les rubriques concernant la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) dont elles restent personnellement redevables.

II - A Détermination de l'impôt brut

Ligne 40 : impôt sur les sociétés au taux normal : l'impôt est calculé en appliquant le taux à 33 1/3 % au bénéfice imposable.

Ligne 41 : impôt sur les sociétés au taux réduit : l'impôt est calculé en appliquant le taux à 15 % au bénéfice imposable (dispositions réservées aux PME dans la limite de 38120 euros).

Ligne 42 : impôt sur les plus-values nettes à long terme : l'impôt est calculé en appliquant le taux à 19 % (15 % pour les exercices ouverts à compter du 01.01.2005).

Ligne 43 : autre impôt à taux particulier : cette rubrique permet de mentionner l'impôt bénéficiant d'un taux particulier (exemple taux à 16,5 %).

Ligne 15 : somme des montants indiqués lignes 40 à 43 correspondant à l'impôt brut. Cette somme est à reporter page 2, ligne 15.

Ligne 38 : montant d'impôt exclu du calcul des acomptes d'impôt sur les sociétés, fraction correspondant à la plus-value nette provenant de la cession des éléments d'actif. Ce montant est à reporter page 2, ligne 38.

II - B Imputation des créances fiscales de l'exercice, non restituables au titre de l'exercice (acomptes et solde)

Ligne 44 : montant des avoirs fiscaux et des crédits d'impôt attachés à des revenus de valeurs mobilières étrangères, imputé sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice.

À noter : ligne à servir pour les exercices clos avant le 01/01/2005.

Le montant imputé est fonction de la méthode de comptabilisation que vous avez choisie (cf. descriptif ligne 16).

L'exemple ci-dessous indique comment remplir la ligne 44 en fonction du choix opéré.

1) Hypothèse : bénéfice imposé à 33 1/3 avant la prise en compte de l'avoir fiscal : 60 et avoir fiscal 150.

Calcul du bénéfice imposable au taux de 33 1/3 et montant de l'IS brut :

	1^{ère} méthode Avoir fiscal inclus dans le bénéfice	2^{ème} méthode Avoir fiscal non compris dans le bénéfice
Base IS à 33 1/3	210 (60+150)	60
IS brut	70	20

2) Comment compléter la ligne 44 du relevé de solde 2572 :

Ligne 44 montant de l'avoir fiscal imputé	70 (avoir fiscal plafonné à l'IS brut figurant ligne 40)	20 (avoir fiscal plafonné à l'IS brut figurant ligne 40)
---	--	--

Ligne 45 : montant des crédits d'impôts étrangers autres que sur valeurs mobilières, imputé sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice : modalités de remplissage identiques à la ligne 44.

Ligne 46 : montant imputé sur l'impôt sur les sociétés au titre du précompte.

À noter : ligne à servir pour les exercices clos avant le 01/01/2005.

Ligne 47 : montant imputé sur l'IS au titre des autres créances non reportables et non restituables.

Ligne 48 : sous-total des lignes 44 à 47.

Ligne 49 : impôt sur les sociétés dû après imputation des créances non restituables (II B), lignes 15 - 48.

II - C Imputation des créances fiscales reportables au titre de l'exercice (acomptes et solde).

L'année N désigne l'année de clôture de l'exercice pour lequel le relevé de solde 2572 est déposé.

Ligne 50 à 80 : montant des différentes créances fiscales reportables imputé sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice liquidé (classées par ordre d'imputation légal).

Ligne 81 : sous-total (total des lignes 50 à 80).

Ligne 82 : sous-total IFA (total des lignes 50 à 54).

Ligne 83 : impôt sur les sociétés après imputation des créances reportables (II C), lignes 49 - 81.

II - D Imputation des créances fiscales de l'exercice, restituables

Ligne 84 à 92 : montant des différentes créances fiscales restituables constatées au cours de l'exercice, imputé sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice liquidé (classées par ordre d'imputation légal).

Ligne 93 : sous-total (lignes 84 à 92).

Ligne 94 : impôt sur les sociétés dû après imputation des créances restituables (II D), lignes 83 - 93.

II - E Montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice

Ligne 95 : montant des acomptes versés au cours de l'exercice.

Selon le résultat du calcul lignes 94 - 95, remplissez la ligne 01 ou la ligne 06.

Ligne 01 : solde de l'impôt sur les sociétés à payer au titre de l'exercice (lignes 94 - 95). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 01.

Ligne 06 : montant des excédents d'impôt sur les sociétés constatés au titre de l'exercice (lignes 95 - 94). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 06.

II - F Montant de la contribution additionnelle (art. 235 ter ZA) due au titre de l'exercice

Ligne 96 : montant brut de la contribution additionnelle (ligne 15 x 3 %).

Ligne 97 : montant des crédits d'impôt étrangers, autres que sur valeurs mobilières, imputés sur la contribution additionnelle.

Ligne 98 : montant de contribution additionnelle due (lignes 96 - 97).

Ligne 99 : versement d'acompte effectué.

Selon le résultat du calcul lignes 98 - 99, remplissez la ligne 02 ou la ligne 07.

Ligne 02 : solde de contribution additionnelle à payer (lignes 98 - 99). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 02.

Ligne 07 : montant des excédents contribution additionnelle constatés (lignes 99 - 98). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 07.

II - G Montant de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (art. 235 ter ZC) due au titre de l'exercice (Cette contribution est due pour les entreprises dont le CA HT \geq 7 630 000 euros).

Ligne 36 : montant de la contribution sociale (ligne 15 x 3,3 %. Abattement plafonné à 763 000 euros, limite annuelle). Ce montant doit être reporté page 2, ligne 36.

Ligne 100 : montant des crédits d'impôt étrangers, autres que sur valeurs mobilières, imputés sur la Contribution sociale.

Ligne 101 : montant de contribution sociale due (lignes 36 - 100).

Ligne 102 : versement d'acompte effectué.

Selon le résultat du calcul lignes 101 - 102, remplissez la ligne 03 ou la ligne 08.

Ligne 03 : solde de contribution sociale à payer (lignes 101 - 102). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 03.

Ligne 08 : montant des excédents contribution sociale constatés (lignes 102 - 101). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 08.

II - H Montant de la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) due au titre de l'exercice.

Ligne 37 : montant de la contribution annuelle sur les revenus locatifs (recettes locatives x 2,5 %). Ce montant doit être reporté page 2, ligne 37.

Ligne 103 : versement d'acompte effectué.

Selon le résultat du calcul lignes 37 - 103, remplissez la ligne 04 ou la ligne 09.

Ligne 04 : solde de contribution annuelle à payer (lignes 37 - 103). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 04.

Ligne 09 : montant des excédents contribution annuelle constatés (lignes 103 - 37). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 09.

II - I Montant total à payer ou excédent constaté

Ligne 11 : montant total à payer : lignes (01 + 02 + 03 + 04) - lignes (06 + 07 + 08 + 09). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 11.

ou

Ligne 12 : montant total de l'excédent : lignes (06 + 07 + 08 + 09) - lignes (01 + 02 + 03 + 04). Ce montant doit être reporté page 1, ligne 12.

II - J Montants utiles à la détermination des acomptes de l'exercice suivant

Ligne 104 : Montant d'IFA imputé sur les acomptes.

Ligne 39 : Montant d'IFA imputé sur le solde (lignes 82 - 104). Ce montant doit être reporté page 2, ligne 39.