



Centre de Ressources Comptabilité Finance

Lycée MARIE CURIE
Avenue du 8 mai 1945 - BP 348
38435 ECHIROLLES cedex
<http://crcf.ac-grenoble.fr/>

CAS : IS des clients du cabinet MOREL

(21 pages)

Auteur

Yanick DINH

Fonctions exercées :

Professeur affilié à Grenoble Ecole de Management.

Maître de conférences associé à l'Université Pierre Mendès France de Grenoble.

Professeur agrégé par le Conservatoire National des Arts et Métiers.

Consultant.

Relecture

Nathalie PERRON-BAILLY

Expert-comptable et Commissaire aux comptes

Après avoir été Directeur de Mission associée chez KPMG Meylan et Directrice associée au bureau de Grenoble chez Ernst and Young, elle consacre maintenant son activité à l'enseignement, principalement, à Grenoble Ecole de Management.

INTRODUCTION au Cas : IS des clients du cabinet MOREL

Ce Cas sur l'IS est composé de 5 dossiers destinés à illustrer les principales règles applicables en la matière.

Il pourra être traité comme devoir à faire en dehors des séances de cours par les étudiants qui préparent l'épreuve de l'UE 4 « Droit fiscal » du DCG, après la fin de l'étude de leur programme sur l'imposition des résultats des sociétés dans le cadre des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Son corrigé est à jour de la réglementation à appliquer pour l'épreuve de l'UE 4 « Droit Fiscal » du DCG de la session d'examen 2018, avec la loi de finances pour 2018 et les lois de finances rectificatives pour 2017.

Le temps estimé pour traiter ce cas par un étudiant est de 6 à 8 heures.

Il permet l'application de nombreuses règles techniques couvrant l'essentiel du programme et se propose aussi de donner du sens à certaines décisions prises en matière fiscale.

En fonction du temps disponible un choix pourra être réalisé pour ne traiter que certains dossiers.

DOSSIER 1 : IS – Epargne salariale (SAS IRAG)	2
DOSSIER 2 : IS – Plus et moins-values et cessions d'actifs (SA EPI)	3
DOSSIER 3 : IS – Crédit-bail (SA DW)	4
DOSSIER 4 : IS – Paiement de l'IS (Groupe RIE)	5
DOSSIER 5 : IS – Résultat fiscal (SAS 2E2D)	6
Annexe 1 : SAS IRAG	7
Annexe 2 : SA EPI	10
Annexe 3 : SA DW	12
Annexe 4 : Groupe RIE	14
Annexe 5 : SAS 2E2D	16

SUJET du CAS : IS des clients du cabinet MOREL

Vous venez d'être embauché(e) dans le cabinet d'expertise comptable MOREL implanté à Grenoble.

On vous confie, entre autres, 5 dossiers, tous relatifs à des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Chaque dossier traite d'un thème particulier.

N = 2017, pour tous les dossiers sauf indication contraire.

DOSSIER 1 : IS – Epargne salariale (SAS IRAG)

La SAS IRAG (Ingénierie Robotique Automatismes Grenobloise), implantée dans le quartier Europole de Grenoble, est une société de prestations de services et d'ingénierie, spécialisée en robotique, informatique industrielle et automatisme.

Vous êtes chargé de calculer le montant de l'intéressement et de la participation aux résultats de l'entreprise à attribuer aux salariés de la SAS IRAG au titre de l'exercice N.

Pour cela vous disposez d'informations contenues dans l'**annexe 1**.

Travail à faire

A l'aide de l'annexe 1 :

- 1. Calculer le montant de l'intéressement à attribuer aux salariés de la SAS IRAG au titre de l'exercice N.**
- 2. Calculer le montant de la participation aux résultats à attribuer aux salariés de la SAS IRAG au titre de l'exercice N.**
- 3. Calculer le montant de la CSG et de la CRDS dû par les salariés sur la prime d'intéressement et sur la participation aux résultats de l'exercice N.**
- 4. Quels sont les principaux avantages fiscaux de l'intéressement et de la participation aux résultats pour :**
 - l'entreprise ;
 - les salariés bénéficiaires.
- 5. L'activité de la SAS IRAG s'était bien développée au cours des dernières années et plutôt que d'augmenter les salaires bruts ou d'accorder des primes telles qu'une « prime de bilan » par exemple, il a été mis en place le présent accord d'intéressement. Pouvez-vous expliquer les principales raisons de ce choix ?**
- 6. Est-ce que les règles applicables à l'intéressement et à la participation aux résultats de l'entreprise concernent aussi les entreprises soumises ou relevant de l'impôt sur le revenu ? Répondre sans entrer dans détail technique.**

DOSSIER 2 : IS – Plus et moins-values et cessions d'actifs (SA EPI)

La SA EPI (Europe Process Industry) intervient auprès de grands donneurs d'ordre en France et aussi à l'étranger, en concevant et en réalisant des machines spéciales, notamment pour le secteur de l'énergie.

Elle est implantée à Saint-Martin-d'Hères, une commune proche de Grenoble.

Vous êtes chargé de déterminer les plus et moins-values réalisées par la SA EPI au cours de l'exercice N, ainsi que le montant son impôt sur les bénéfices.

Pour cela vous disposez d'informations contenues dans l'**annexe 2**.

Travail à faire

A l'aide de l'**annexe 2** :

- À l'aide du modèle de tableau, ci-dessous, présenter l'état récapitulatif de la détermination et la qualification des plus-values et moins-values réalisées par la SA EPI au cours de l'exercice N, après en avoir justifié le calcul détaillé.

Réf	Eléments	Valeur d'origine (y compris régul TVA)	Amortiss. pratiqués (déductibles)	Valeur résiduelle	Prix de vente	Résultat de cession	Plus et moins-values	
							Court terme	Long terme
a	Terrain A							

- À l'aide du modèle de tableau, ci-dessous, calculer le résultat fiscal de l'exercice N pour la SA EPI.

Réf	Eléments		
	Résultat comptable avant impôt		500 000
		Déductions	Réintégrations

- Calculer le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice N par la SA EPI avant déduction du CICE.

DOSSIER 3 : IS – Crédit-bail (SA DW)

La SA DW (DistriWeb) vend des articles démarqués à prix réduits par l'intermédiaire de son site internet dans toute l'Europe. Ses bureaux ainsi que ses bâtiments de stockage sont situés à Saint-Egrève, une commune, proche de Grenoble.

Cette société a commencé son activité par des ventes par correspondance sur catalogues papier, il y a plus de 30 ans. Puis elle est devenue une pionnière du commerce en ligne sur internet et a modifié sa dénomination sociale.

Pour financer ses investissements elle a souvent recours au crédit-bail.

Vous êtes chargé d'analyser d'un point de vue fiscal les opérations décrites dans l'**annexe 3**.

Travail à faire

A l'aide de l'annexe 3 :

1. Calculer pour l'immeuble A :

- 1.1. Le montant des réintégrations fiscales effectuées la 14^{ème} et la 15^{ème} année.
- 1.2. La valeur résiduelle théorique de l'immeuble A au moment de la levée de l'option d'achat le 01/01/N-2 (début de la 16^{ème} année). Cette valeur correspond à la valeur du terrain d'assiette A et à la valeur nette du bâtiment A (prix d'acquisition diminué des amortissements) identique à celle qui aurait été constatée si la SA DW avait acquis l'immeuble A à la date de début du contrat. La SA DW enregistre les frais d'acquisition de ses immobilisations en charges.
- 1.3. Le montant de la réintégration fiscale effectuée au titre de l'année N-2 et occasionnée par la levée de l'option d'achat le 01/01/N-2.
- 1.4. La valeur fiscale au 01/01/N-2 :
 - du terrain d'assiette A ;
 - du bâtiment A.
- 1.5. Le montant des amortissements fiscaux pratiqués pour le bâtiment A du 01/01/N-2 au 01/01/N et comptabilisés en amortissements dérogatoires.
- 1.6. La plus-value fiscale réalisée sur la vente du 01/01/N :
 - du terrain d'assiette A ;
 - du bâtiment A.
- 1.7. Le montant des retraitements fiscaux à effectuer au titre de l'année N et relatifs à la vente de l'immeuble A à l'aide du modèle de tableau, ci-dessous :

	Résultat comptable		Résultat fiscal		Retraitements fiscaux	
	Charges	Produits	VNC	Prix vente	Déduct.	Réintégr.
Terrain						
Prix de vente						
VNC						
Bâtiments						
Prix de vente						
VNC						
Reprises / amort. dérogatoires						

2. **Calculer pour les chariots élévateurs B :**
 - 2.1. **Le montant des redevances de crédit-bail déductibles fiscalement pour chacune des années N-5, N-4 et N-3 pour les 10 chariots élévateurs.**
 - 2.2. **Le montant des amortissements pratiqués par la SA DW sur les 10 chariots élévateurs à la date de leur vente le 01/01/N.**
 - 2.3. **Le montant de la plus ou moins-value réalisée par la SA DW sur la vente des chariots élévateurs.**
 - 2.4. **Les retraitements fiscaux éventuels qui devront être effectués pour l'année N par la SA DW suite à la vente des chariots élévateurs.**
3. **Calculer pour le véhicule de tourisme C**
 - 3.1. **Le montant des redevances enregistrées d'un point de vue comptable dans les charges de la SA DW au cours de l'année N.**
 - 3.2. **Le montant du retraitement fiscal éventuel à effectuer par la SA DW pour l'année N.**
 - 3.3. **Le montant des redevances de crédit-bail déductibles fiscalement au titre de l'année N.**

DOSSIER 4 : IS – Paiement de l'IS (Groupe RIE)

Le groupe RIE (Robotique Industrielle Européenne) est composé de 3 sociétés.

La SA RIE en est la société mère. Elle exerce une véritable activité industrielle en plus de la gestion des participations qu'elle possède dans le capital de ses 2 filiales :

- La SARL RIM (Robotique Industrielle Marseille).
- La SAS RIT (Robotique Industrielle Toulouse).

La SA RIE est implantée à Sassenage, une commune proche de Grenoble.

Vous êtes chargé de calculer les versements d'impôt sur les bénéfices de chacune des sociétés du petit groupe RIE ou de la gestion de leurs déficits selon les informations données dans l'**annexe 4**.

Le petit groupe RIE ne remplit pas les conditions qui lui permettrait d'opter pour le régime de l'intégration fiscale.

Chacune des sociétés du groupe est donc imposée séparément.

Travail à faire

A l'aide de l'annexe 4 :

1. **Indiquer les sociétés du groupe RIE qui peuvent bénéficier du taux réduit d'imposition de 15% pour les PME, en précisant les conditions à remplir et indiquer aussi les critères à remplir pour être qualifiée de PME communautaire.**
2. **Calculer, en indiquant les dates limites de paiement, tous les versements d'impôts sur les bénéfices (acomptes et solde) à effectuer au cours de l'année N par la SA RIE.**
3. **Calculer le montant du solde d'impôts sur les bénéfices de l'exercice N à verser en N+1 par la SA RIE.**
4. **Calculer, en indiquant les dates limites de paiement, tous les versements d'impôts sur les bénéfices (acomptes et solde) à effectuer au cours de l'année N par la SARL RIM.**
5. **Calculer le montant du déficit fiscal de l'exercice N qui peut être reporté en arrière et celui qui sera reporté en avant pour la SAS RIT.**
6. **Calculer le montant de la créance d'IS dont bénéficie la SAS RIT sur le report en arrière de son déficit N et préciser son sort.**
7. **Calculer le résultat prévisionnel imposable de la SAS RIT pour les exercices N+1 et N+2 et l'impôt sur les sociétés (hors contribution) dû pour chacun de ces exercices sachant que la créance d'IS a été conservée par la SAS RIT.**
8. **Est-ce que le montant de l'IS (hors contribution) à payer au titre de chaque année N+1 et N+2 par la SAS RIT aurait été différent si elle n'avait pas opté pour le report en arrière de ses déficits ?**
9. **Que pensez-vous de l'option de la SAS RIT pour le report en arrière de ses déficits ?**

DOSSIER 5 : IS – Résultat fiscal (SAS 2E2D)

La SAS 2E2D (Europe Environnement Développement Durable) intervient en faveur du développement durable pour des entreprises industrielles européennes.

Son siège social, ainsi que ses ateliers de production sont implantés au Pont de Claix, une commune limitrophe de Grenoble.

Vous êtes chargé de clôturer ses comptes sociaux au 31/12/N à l'aide des informations fournies dans l'**annexe 5**.

Travail à faire

A l'aide de l'annexe 5 :

1. Calculer le résultat comptable avant impôt de l'exercice N de la SAS 2E2D :

- en tenant compte, dans un premier temps, de tous les points des opérations restant à comptabiliser (de « a » à « i ») et en précisant les enregistrements comptables restant à effectuer, ainsi que les retraitements fiscaux éventuels correspondants ;
- puis, en dressant un état récapitulatif de détermination du résultat comptable avant impôt à l'aide du modèle de tableau, ci-dessous :

Réf	Eléments		
	Résultat comptable provisoire (bénéfice)		2 000 000
		Enregistrements comptables restant	
		Aucun	Charges Produits
a			
b			

2. Déterminer le résultat fiscal de l'année N de la SAS 2E2D :

- en analysant, dans un premier temps, tous les points des opérations déjà comptabilisées (de « j » à « z ») ;
- puis en dressant un état récapitulatif pour tous points de l'annexe 5 (de « a » à « z »), à l'aide du modèle de tableau, ci-dessous :

Réf	Eléments		
	Résultat comptable avant impôt		
		Retraitements fiscaux	
		Aucun	Déductions Réintégrations
a			
b			

3. Calculer le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice N par la SAS 2E2D sachant que le montant du crédit d'impôt recherche auquel elle a droit s'élève à 100 000 € et celui du CICE à 60 000 €.

Annexe 1 : SAS IRAG

La SAS IRAG emploie plus de 50 salariés.

Elle a conclu avec son personnel un accord prévoyant le versement, chaque année, d'une prime d'intéressement, si l'entreprise constate une augmentation de son excédent brut d'exploitation (EBE) sans tenir compte de la prime d'intéressement, supérieur à 2%. Le montant excédentaire (supérieur à 2%) sera attribué aux salariés pour la moitié de son montant plafonné au montant maximum déductible fiscalement.

L'intéressement est comptabilisé en charges de personnel par la SAS IRAG, mais il aurait pu être comptabilisé différemment.

L'EBE est égal à la production de l'exercice diminué des consommations intermédiaires, impôts, taxes et versements assimilés et des charges de personnel.

Le montant de l'EBE de N-1 s'élevait à : 1 800 000 €.

La formule légale de calcul de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise est la suivante :

$$R = \frac{1}{2} \times (B - 5\% C) \times \frac{S}{VA}$$

R = réserve spéciale de participation.

B = bénéfice net

C = capitaux propres

S = salaires

VA = valeur ajoutée

D'après l'article D3324-2 du code du travail :

La valeur ajoutée de l'entreprise (VA) est déterminée en faisant le total des postes du compte de résultats énumérés ci-après :

- les charges de personnel ;
- les impôts, taxes et versements assimilés ;
- les charges financières ;
- les dotations de l'exercice aux amortissements ;
- les dotations de l'exercice aux provisions (et aux dépréciations), à l'exclusion des dotations figurant dans les charges exceptionnelles ;
- le résultat courant avant impôts.

D'après l'article D3324-4 du code du travail :

Les capitaux propres (C) comprennent le capital, les primes liées au capital social, les réserves, le report à nouveau, les provisions qui ont supporté l'impôt ainsi que les provisions réglementées constituées en franchise d'impôts par application d'une disposition particulière du code général des impôts.

Leur montant est retenu d'après les valeurs figurant au bilan de clôture de l'exercice au titre duquel la réserve spéciale de participation est calculée.

La réserve spéciale de participation des salariés ne figure pas parmi les capitaux propres.

Remarque : les amortissements dérogatoires ne font pas partie des capitaux propres pour le calcul de la participation aux résultats.

Le montant de la participation aux résultats de l'exercice N-1 s'élevait à 80 000 €.

Il a été régulièrement porté à un compte de réserve spéciale de participation au cours de l'exercice N.

Les sommes attribuées au titre de l'intéressement et de la participation aux résultats sont versées sur des plans d'épargne d'entreprise (PEE) et bloquées pendant 5 ans.

Il sera fait abstraction par mesure de simplification de l'incidence fiscale du forfait social.

Vous disposez du compte de résultat provisoire de la SAS IRAG au 31/12/N avant intéressement, participation et impôt sur les bénéfices, ci-dessous :

COMPTE DE RESULTAT provisoire	31/12/N
PRODUITS D'EXPLOITATION	
Production vendue	6 000 000
Production stockée	300 000
CHARGES D'EXPLOITATION	
Achats de matières	334 000
Variation des stocks	-50 000
Charges externes	1 200 000
Impôts, taxes et versements assimilés	200 000
Salaires	1 800 000
Charges sociales	800 000
Dotations aux amortissements	1 516 000
RESULTAT D'EXPLOITATION	500 000
PRODUITS FINANCIERS	
Intérêts	5 000
CHARGES FINANCIERES	
Intérêts	120 000
Dotations aux provisions financières	10 000
RESULTAT FINANCIER	-125 000
RESULTAT COURANT AVANT IMPÔTS	375 000
PRODUITS EXCEPTIONNELS	60 000
CHARGES EXCEPTIONNELLES	35 000
RESULTAT EXCEPTIONNEL	25 000
RESULTAT avant intéressement, participation et avant impôt (IS)	400 000

Ainsi que de l'extrait de bilan de la SAS IRAG au 31/12/N correspondant, ci-dessous :

PASSIF	31/12/N
CAPITAUX PROPRES	
Capital	600 000
Primes d'émission	200 000
Réserves	2 090 000
Report à nouveau	10 000
Résultat provisoire	400 000
Provisions réglementées	
Amortissements dérogatoires	150 000
Provisions pour hausse des prix	50 000
Total des capitaux propres :	3 500 000
PROVISIONS	
Provisions pour litiges	50 000
Provisions pour pertes de change	40 000
Total des provisions :	90 000

La SAS IRAG ne remplit pas toutes les conditions pour bénéficier du taux réduit d'IS PME de 15%, ni tous les critères de la PME communautaire. Elle sera donc imposée au titre de l'année N au taux normal d'IS de 33 1/3%.

Le montant des réintégrations fiscales diminué des déductions fiscales, déterminé à partir du résultat comptable provisoire de 400 000 € sans tenir compte de l'intéressement, ni de la participation aux résultats de l'entreprise, donne un montant de réintégrations nettes égal à 120 000 €.

Les dotations suivantes ont été correctement calculées et comptabilisées au 31/12/N :

- Dotations aux amortissements dérogatoires 10 000 €.
- Dotations aux provisions pour hausse des prix : 5 000 € (concerne un stock de composants électroniques)
- Dotations aux provisions pour litiges : 15 000 € (litiges commerciaux courants).
- Dotations aux provisions pour pertes de change : 8 000 €.

Annexe 2 : SA EPI

La SA EPI a effectué de nombreuses cessions au cours de l'exercice N afin de répondre à un besoin important de trésorerie.

La décision de céder une partie de ses actifs a été prise au cours de l'exercice N.

La SA EPI a, en plus, subi un sinistre, heureusement bien couvert par sa compagnie d'assurance. Elle ne remplit pas toutes les conditions qui lui permettraient de bénéficier du taux réduit d'IS PME de 15%, ni tous les critères de la PME communautaire. Le résultat fiscal de la SA EPI sera donc soumis au taux normal d'IS de 33 1/3% au titre de l'année N. Par mesure de simplification, les éventuelles provisions pour IS seront calculées au taux de 33 1/3%.

Cette société a réalisé au 31/12/N un résultat comptable avant impôt égal à 500 000 €.

Ce résultat tient compte des cessions suivantes :

Dates		Éléments	Coût d'acquisition hors TVA	Amortissements pratiqués déductibles fiscalement	Prix de vente HT
Achat	Vente				
01/02/N-10	01/02/N	Terrain A	200 000		250 000
01/02/N-10	01/02/N	Bâtiment A	2 000 000	500 000	2 400 000
15/03/N-6	15/03/N	Bâtiment B	500 000	37 500	600 000
01/07/N-3	01/07/N	Machine C	1 500 000	1 007 867	1 550 000
01/07/N-6	01/07/N	Actions D	300 000		420 000
01/07/N-2	01/07/N	Actions E	264 000	9 600	280 000
01/09/N-6	01/08/N	Obligations F	50 000		52 000
01/04/N-4	01/08/N	Actions G	60 000		56 000
01/09/N-2	01/09/N	Véhicule H	20 000	7 320	12 000
01/09/N-8	01/09/N	Brevet I	100 000	40 000	110 000
01/12/N-2	01/10/N	Brevet J	150 000	13 750	160 000
01/03/N-6	01/10/N	Actions K	25 000		40 000

Vous disposez des informations suivantes sur les cessions :

- L'ensemble immobilier A (terrain et bâtiments) est affecté à l'activité. Lors de son acquisition, à sa date d'achèvement, la SA EPI a acquitté un montant de TVA de 431 200 € totalement déductible. Sa vente n'a pas été soumise à la TVA sur option.
- Les bâtiments B sont ceux d'un immeuble de placement. Les amortissements ont été correctement comptabilisés. Lors de son acquisition, à sa date d'achèvement, la SA EPI a acquitté un montant de TVA de 98 000 € totalement déductible. La vente a été soumise à la TVA sur option.
- La machine C a été amortie, mais des amortissements irrégulièrement différés ont été constatés pour un montant de 100 000 € à la suite d'une erreur qui a été corrigée comptablement en N-1 et qui a donné lieu à une réintégration de ces amortissements irrégulièrement différés.
- Les actions D sont des titres de participation d'une société à prépondérance immobilière cotée (SPI cotée), comptabilisés comme tels. Les frais d'acquisition avaient été comptabilisés en charges. Leur déduction a été correctement réalisée d'un point de vue fiscal.
- Les actions E sont des titres de participations ordinaires comptabilisés comme tels. Les frais d'acquisition ont été compris dans leur valeur d'entrée (changement de méthode comptable) et amortis sur 5 ans.
- Les obligations F étaient enregistrées en titres immobilisés.
- Les actions G sont cotées en Bourse au CAC 40.
- Le véhicule de tourisme H a été cédé à un négociant en véhicules d'occasion. La vente a été soumise à la TVA pour 2 400 €. Le montant de la TVA initiale s'élevait à 4 000 €. Le total des amortissements réintégrés fiscalement s'est élevé à : 2 280 € (déjà compris pour une partie de la

dotation N dans le montant des réintégrations nettes de 107 478 € du point « o » ci-après). Le véhicule était amorti sur 5 ans. Il émet moins de 200g de CO2 par km.

- i. Pour le brevet I, il n'existe pas de lien de dépendance entre la SA EPI et l'acquéreur. Il a été correctement amorti.
- j. Pour le brevet J, il n'existe pas de lien de dépendance entre la SA EPI et l'acquéreur. Il a été correctement amorti.
- k. Les actions K sont celles d'une SCR fiscale (Société de Capital-Risque) remplissant les conditions pour pouvoir bénéficier de l'imposition au taux réduit de la plus-value à long terme à l'exception du taux réduit de 0%.

Vous disposez, par ailleurs des informations suivantes :

- l. 100 titres L d'OPCVM ont été cédés pour un prix unitaire de 220 € en N. Ils avaient été acquis en totalité en N-2 pour un prix unitaire de 200 €. Leurs valeurs liquidatives unitaires ont été les suivantes :
 - 31/12/N-2 : 196 €
 - 31/12/N-1 : 212 €
- m. Un sinistre a détruit un matériel industriel M acquis 500 000 € HT il y a 2 ans et amorti sur 2 ans pour un montant de 288 750 €. Le montant de l'indemnité d'assurance perçue s'est élevé à 300 000 € :
 - 250 000 € pour le matériel détruit ;
 - 50 000 € pour compenser les pertes de bénéfices d'exploitation ;
- n. Le montant des résultats nets qui proviennent de la concession de licences d'exploitation de brevets acquis depuis plus de 2 ans s'élève à 180 000 €.
- o. Le montant des réintégrations nettes de déductions fiscales sur les autres éléments que les cessions et les indemnités d'assurances s'élève à un montant de réintégrations nettes de 107 478 €.

Annexe 3 : SA DW

Au cours de l'exercice N, la SA DW a réalisé, entre autres, les opérations suivantes :

a. Crédit-bail immobilier

Un immeuble A destiné au stockage des articles vendus a été cédé au début de l'année N pour un montant HT de 750 000 € (dont 120 000 € pour le terrain d'assiette), sans option pour soumettre la vente à la TVA.

Lors de la levée de l'option d'achat par la SA DW, il n'y a pas eu de régularisation globale de TVA d'effectuée par la société de crédit-bail immobilier comme le permet la réglementation en la matière (période de régularisation égale à la durée du contrat). Et la levée d'option n'a pas été soumise à la TVA sur option.

Considérer que :

- si le bâtiment A avait été acquis à l'origine par la SA DW, il aurait été amorti selon le mode linéaire sur une durée de 20 ans ;
- la durée de vie de la structure et des composants du bâtiment A est de 20 ans ;
- la SA DW a décidé de vendre l'immeuble A au dernier moment.

Vous disposez des informations suivantes concernant le contrat de crédit-bail souscrit le 01/01/N-17 pour une durée de 15 ans.

La levée de l'option d'achat a été réalisée le 01/01/N-2 et sa vente, le 01/01/N.

Le coût de l'immeuble (660 000 €), pour le bailleur (société de crédit-bail immobilier), est composé des éléments suivants :

- Frais d'acquisition hors TVA (droits d'enregistrement, honoraires, etc...)..... 60 000 €
- Bâtiments hors TVA..... 525 000 €
- Terrain hors TVA 75 000 €

Les redevances sont constantes et par mesure de simplification, annuelles et versées en fin d'année. Elles sont soumises à la TVA.

Le montant de la levée de l'option d'achat en fin de contrat est égal à 1 € symbolique.

La durée d'usage (fiscale) de l'immeuble est de 20 ans.

Le tableau de financement de l'opération se présente ainsi :

		Capital restant dû	Amortissement financier	intérêts 4%	Annuités constantes	Frais	Bâtiment	Terrain
					59 361	60 000	525 000	74 999
N-17	0	659 999						
	1	627 038	32 961	26 400	59 361	32 961		
N-16	2	592 758	34 280	25 082	59 361	27 039	7 241	
N-15	3	557 108	35 651	23 710	59 361		35 651	
N-14	4	520 031	37 077	22 284	59 361		37 077	
N-13	5	481 471	38 560	20 801	59 361		38 560	
N-12	6	441 369	40 102	19 259	59 361		40 102	
N-11	7	399 663	41 706	17 655	59 361		41 706	
N-10	8	356 288	43 375	15 987	59 361		43 375	
N-9	9	311 179	45 110	14 252	59 361		45 110	
N-8	10	264 265	46 914	12 447	59 361		46 914	
N-7	11	215 474	48 790	10 571	59 361		48 790	
N-6	12	164 732	50 742	8 619	59 361		50 742	
N-5	13	111 961	52 772	6 589	59 361		52 772	
N-4	14	57 078	54 883	4 478	59 361		36 962	17 921
N-3	15	0	57 078	2 283	59 361			57 078
			659 999			60 000	525 000	74 999

Dispositions fiscales

Vous disposez, ci-dessous, d'un extrait des dispositions applicables aux contrats de crédit-bail immobilier conclus à compter du 1^{er} janvier 1996 :

D'après le BOI-BIC-BASE-60-30-10-20131216 :

.....

Les sommes dues en application d'un contrat de location (redevances de crédit-bail immobilier) constituent, en principe, dans leur intégralité, des charges d'exploitation déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

....

Mais, le crédit-preneur ne peut pas déduire la fraction des loyers représentative du coût d'acquisition du terrain.

.....

Le loyer est réputé être affecté en premier lieu au financement des frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble..., puis aux éléments amortissables et enfin aux éléments non amortissables.

Cette règle conduit à reporter sur les dernières années de la période de location la quote-part non déductible des loyers.

D'après l'article 239 sexies C du CGI :

....

Le prix de revient des constructions est amorti sur la durée normale d'utilisation du bien restant à courir à cette date depuis son acquisition par le bailleur.

b. Crédit-bail mobilier chariots élévateurs B

La SA DW a souscrit un contrat de crédit-bail pour 10 chariots élévateurs B dont la durée normale d'utilisation est de 5 ans.

Le prix d'acquisition HT d'un chariot élévateur était de 20 000 € HT.

Le contrat a été conclu le 01/01/N-5 pour une durée de 3 ans.

Le montant des redevances annuelles (par mesure de simplification) constantes pour un chariot élévateur était de 7 050,40 € HT.

Le montant de la levée de l'option d'achat exercée le 01/01/N-2 s'élevait à : 800 € HT pour chaque chariot élévateur.

Les chariots élévateurs ont été correctement amortis par la SA DW selon le mode linéaire sur les 2 ans d'utilisation restant à courir (l'amortissement comptable étant égal à l'amortissement fiscal).

Les 10 chariots élévateurs ont été vendus par la SA DW (décision prise au dernier moment) pour un montant total de 10 000 € HT.

c. Crédit-bail mobilier véhicule de tourisme C

Un véhicule de tourisme C utilisé à titre professionnel pour le directeur général de la SA DW a fait l'objet d'un contrat de crédit-bail depuis le 01/01/N.

Son prix d'acquisition par le bailleur s'élève à : 30 000 € HT (TVA 20%).

La société de crédit-bail (le bailleur) n'ayant pas opté pour le régime de l'amortissement financier, amortit le véhicule sur sa durée d'usage de 5 ans. La durée du contrat étant de 4 ans.

Le véhicule émet 160 g de CO₂ par km.

Le montant des redevances annuelles (par mesure de simplification) constantes s'élèvent à 8 333,33 € HT (TVA 20%).

Annexe 4 : Groupe RIE

A. Vous disposez des informations suivantes pour la SA RIE :

La SA RIE réalise un chiffre d'affaires HT supérieur à 7 630 000 € et inférieur à 250 000 000 €.

Elle ne remplit pas tous les critères de la PME communautaire.

La croissance de son activité est très forte et repose sur le savoir-faire exceptionnel de ses salariés qui sont rémunérés en conséquence, mais dont les salaires très importants permettent tout de même d'obtenir de bonnes marges bénéficiaires.

La demande explose dans de nombreux pays et la SA RIE profite de la croissance de son marché, où elle est reconnue pour la fiabilité et la rentabilité de ses solutions.

Elle a constaté les éléments suivants pour ses 3 derniers exercices qui coïncident avec l'année civile :

	N-2	N-1	N
Résultat fiscal	3 000 000	3 800 000	4 200 000
Résultats nets provenant de la concession de licences d'exploitation de brevets : PVLT au taux de 15%	200 000	300 000	400 000
Plus-values sur cession de brevets : PVLT au taux de 15%		100 000	500 000
Plus-values sur cessions de titres de participation de SPI cotées : PVLT au taux de 19%			600 000
Crédit impôt recherche	50 000	60 000	40 000
Crédit impôt pour la compétitivité et l'emploi	100 000	150 000	160 000
Total des 4 acomptes de contribution sociale versés	non donné	8 811	non donné
Total des 4 acomptes d'IS au taux normal et au taux réduit versés	non donné	1 030 000	non donné

B. Vous disposez des informations suivantes pour la SARL RIM :

La SARL RIM, dont le capital entièrement libéré est détenu à 20% par la SA RIE et à 80% par des personnes physiques, réalise un chiffre d'affaires inférieur HT à 7 000 000 €.

Vous disposez, ci-dessous, de ses résultats fiscaux pour ses 3 derniers exercices qui coïncident avec l'année civile :

	N-2	N-1	N
Résultat fiscal	60 000	80 000	90 000

C. Vous disposez des informations suivantes pour la SAS RIT :

La SAS RIT, au capital entièrement libéré détenu à 80% par la SA RIE, réalise un chiffre d'affaires supérieur HT à 20 000 000 €. Elle ne remplit pas tous les critères de la PME communautaire.

Vous disposez des éléments suivants pour ses 3 derniers exercices et ses 2 prochains exercices :

	Réalisé			Prévisionnel	
	N-2	N-1	N	N+1	N+2
Résultat fiscal avant imputation des déficits	3 200 000	2 000 000	-2 800 000	2 500 000	2 800 000
Dividendes versés au cours de l'année sur bénéfices de l'année précédente	1 200 000	1 500 000	700 000		

D. Vous disposez des informations suivantes sur les taux d'IS applicables selon les sociétés et selon les années :

Taux d'IS pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017		
PME remplissant les conditions pour bénéficier du taux réduit d'IS de 15%	PME ne remplissant pas les conditions pour bénéficier du taux réduit d'IS de 15% mais remplissant les critères de la PME communautaire	Autres entreprises
15% jusqu'à 38120 € 28% de 38120 € à 75 000 € 33 1/3% au-delà de 75 000 €	28% jusqu'à 75 000 € 33 1/3 % au-delà de 75 000 €	33 1/3%
Exercices ouverts à compter du 1er janvier	PME remplissant les conditions pour bénéficier du taux réduit d'IS de 15%	Autres entreprises
2018	15% jusqu'à 38120 € 28% de 38120 € à 500 000 € 33 1/3% au delà de 500 000 €	28% jusqu'à 500 000 € 33 1/3% au delà de 500 000 €
2019	15% jusqu'à 38120 € 28% de 38120 € à 500 000 € 31 % au delà de 500 000 €	28% jusqu'à 500 000 € 31 % au delà de 500 000 €
2020	15% jusqu'à 38120 € 28% au-delà de 38120 €	28%
2021	15% jusqu'à 38120 € 26,50% au-delà de 38120 €	26,50%
2022	15% jusqu'à 38120 € 25% au-delà de 38120 €	25%

Annexe 5 : SAS 2E2D

La SAS 2E2D (Europe Environnement Développement Durable) emploie moins de 50 salariés. Son capital est entièrement libéré.

Elle ne remplit pas toutes les conditions pour pouvoir bénéficier du taux réduit d'IS PME de 15%, ni tous les critères de la PME au sens communautaire du terme.

La SAS 2E2D n'a effectué aucune option particulière en matière d'imposition de ses bénéfices, à l'exception des options qui réduisent son résultat imposable.

Le résultat comptable provisoire avant impôts sur les bénéfices de la SAS 2E2D s'élève à 2 000 000 € au 31/12/N.

Les amortissements d'un certain nombre de biens n'ont pas encore été comptabilisés, de même que certaines provisions réglementées, ainsi que d'autres opérations.

A. Amortissements et provisions et autres opérations non comptabilisées

La SAS 2E2D pratique toujours, sauf indication contraire, le montant des amortissements fiscaux le plus élevé possible.

L'amortissement linéaire est considéré comme celui qui correspond à l'amortissement économique en l'absence de méthode de calcul mieux adaptée.

Les matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique éligibles au crédit d'impôt recherche peuvent bénéficier, pour le calcul des amortissements dégressifs, de coefficients majorés de 0,25 point.

a. Véhicule « de tourisme » A :

Un véhicule de tourisme A a été acquis le 01/07/N pour un montant de 30 000 € TTC (dont TVA 20%). Il émet 170 g de CO₂ / km.

Sa durée d'utilisation prévue est de 5 ans, de même que sa durée d'usage.

L'annuité d'amortissement de l'exercice N n'a pas encore été comptabilisée.

b. Logiciels B :

La SAS 2E2D a fait l'acquisition d'un logiciel B le 01/07/N pour un montant HT de 6 000 €.

Sa durée d'utilisation prévue est de 3 ans de même que sa durée d'usage fiscale.

La dotation aux amortissements de l'année N n'a pas encore été comptabilisée.

c. Matériel C utilisé pour des opérations de recherche :

Un matériel C utilisé pour des opérations de recherche scientifique et technique, éligible au crédit impôt recherche a été acquis le 10 juin N. Il a fait l'objet d'une commande avant le 15 avril N (2017) avec le versement d'un acompte de 10%.

Son prix d'achat est de 580 000 € HT.

Des frais d'installation et de transport d'un montant de 20 000 € HT ont été nécessaires pour effectuer sa mise en service le 25 septembre N.

Sa durée d'utilisation prévue est de 8 ans, de même que sa durée d'usage fiscale.

Sa valeur résiduelle comptable ne peut pas être déterminée de manière fiable

Il est composé d'un moteur ayant un coût HT de 100 000 € HT et qui est destiné à être remplacé dans 4 ans.

Les matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique peuvent bénéficier d'un coefficient d'amortissement dégressif majoré et sont éligibles au « suramortissement de 40% » s'ils ont fait l'objet avant le 15 avril 2017 (N) d'une commande avec le versement d'un acompte d'au moins 10% et dont l'acquisition intervient dans un délai maximum de 24 mois.

Le suramortissement se calcule sur la structure d'une part et sur le composant d'autre part.

d. Matériel industriel D :

Un matériel industriel D a été acquis le 01/01/N-2 pour un montant HT de 5 000 000 €.

Tous les éléments qui le composent ont une durée d'utilisation de 5 ans égale à la valeur d'usage fiscale.

Vous disposez, ci-dessous, du plan d'amortissement prévisionnel du matériel D établi à l'origine, début N-2 :

	Amortissements économiques			Amortissements fiscaux			Amortiss. dérogatoires	
	Base	Taux	Montant	Base	Taux	Montant	Dotations	Reprises
N-2	5 000 000	20%	1 000 000	5 000 000	35%	1 750 000	750 000	
N-1	5 000 000	20%	1 000 000	3 250 000	35%	1 137 500	137 500	
N	5 000 000	20%	1 000 000	2 112 500	35%	739 375		260 625
N+1	5 000 000	20%	1 000 000	1 373 125	50%	686 563		313 438
N+2	5 000 000	20%	1 000 000	686 563	100%	686 563		313 438
			5 000 000			5 000 000	887 500	887 500

La SAS 2E2D avait souhaité maintenir, au titre de l'exercice N-1, sa distribution de dividendes, à peu près au même niveau que celui de l'exercice N-2. Mais son résultat comptable N-1 était légèrement insuffisant. Aussi avait-elle décidé, entre autres, de différer régulièrement une partie des amortissements du matériel industriel D pour l'exercice N-1.

Le matériel D n'a pas encore été amorti au titre de l'exercice N.

La SAS 2E2D a choisi de poursuivre le plan d'amortissement dégressif du matériel industriel D en répartissant les amortissements régulièrement différés sur les années restantes (amortissements calculés sur la valeur nette fiscale au 31/12/N-1).

Vous devez calculer le montant des amortissements à pratiquer pour ce matériel industriel D pour l'exercice N.

e. Fonds commercial E :

Les nouvelles règles comptables permettent d'amortir les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation est limitée. Si cette durée d'utilisation ne peut être déterminée de façon fiable, la durée d'amortissement est fixée à 10 ans.

Un fonds commercial E acquis au début de l'année N, pour 270 000 €, a une durée d'utilisation limitée pour des raisons contractuelles. Sa durée d'utilisation est de 9 ans.

Sa valeur vénale actuelle au 31/12/N est au moins égale à 270 000 €.

Les nouvelles règles comptables doivent être appliquées.

f. Matériel F :

Un matériel F acquis au début de l'année N pour 200 000 € HT a une durée d'utilisation par la SAS 2E2A de 4 ans. Il sera repris par le fournisseur, après 4 ans, pour un montant de 50 000 € HT.

Ce matériel ne peut pas bénéficier de l'amortissement dégressif.

La durée d'usage fiscale de ce matériel est de 8 ans.

Ce matériel devra être amorti d'un point de vue comptable sur sa durée d'utilisation par l'entreprise.

La base amortissable d'un point de vue comptable sera égale au prix d'acquisition diminué de sa valeur résiduelle.

g. Matériel G :

Un matériel G acquis en N pour 300 000 € HT a été correctement amorti, aussi bien sa structure (250 000 € HT) que ses composants de 1^{ère} catégorie (50 000 € HT). Les amortissements comptabilisés sont déductibles fiscalement.

Le matériel G ne peut pas bénéficier du suramortissement de 40%.

S'agissant de ses composants de 2^{ème} catégorie, étant donné qu'ils ne sont pas reconnus d'un point de vue fiscal, il a été jugé préférable de ne pas les comptabiliser et ne pas les amortir distinctement, mais de constituer une provision pour gros entretien déductible fiscalement comme le permet la réglementation comptable.

Les dépenses de gros entretien sont estimées à 40 000 € et doivent être réalisées tous les 2 ans.

La durée d'utilisation et la durée d'usage fiscale du matériel G est de 8 ans.

Seule la provision pour gros entretien n'a pas encore été enregistrée.

h. Stocks matières H :

Au 31/12/N-1 une provision pour hausse des prix de 20 000 € a été déduite pour le stock de matières H. Cette provision a été comptabilisée par inadvertance, car elle aurait pu ne pas l'être compte tenu du souci pour l'année N-1 d'améliorer régulièrement le résultat comptable.

Les coûts d'achats des stocks de matières H sont les suivants pour les 3 dernières années :

Dates de clôture des exercices	Matières H	
	Quantités en stock	Coût unitaire d'achat
31/12/N-2	15 000	11
31/12/N-1	20 000	12
31/12/N	30 000	22

Aucune dotation aux provisions réglementées concernant ce stock n'a encore été enregistrée en N.

Aucune dépréciation du stock de matière H n'a été constatée au cours de ces dernières années.

i. Subventions reçues en N :

La SAS 2E2D a encaissé trois subventions du conseil régional et une subvention de la commune. Ces subventions ont déjà été comptabilisées correctement. Elles se décomposent ainsi :

- subvention régionale de 15 000 € pour l'acquisition d'un premier terrain avec une clause d'inaliénabilité de 8 ans ;
- subvention régionale de 12 000 € pour l'acquisition d'un second terrain sans clause d'inaliénabilité ;
- subvention régionale de 100 000 € pour l'acquisition d'un matériel amortissable en dégressif sur 5 ans, d'un coût d'acquisition de 250 000 € et déjà correctement amortie en N pour un montant de 43 750 €. Elle sera rapportée aux résultats imposables proportionnellement aux amortissements pratiqués.

Le matériel en question ne peut pas bénéficier du « suramortissement » de 40%.

- subvention communale de 4 000 € HT pour aider la société à faire face à certaines charges d'exploitation. Un produit d'exploitation de 4 000 € a déjà été comptabilisé au titre de l'exercice N.

La SAS 2E2D opte systématiquement pour l'étalement des subventions d'investissement.

Aucun enregistrement comptable n'a encore été effectué pour étaler l'imposition de certaines subventions.

B. Autres informations concernant des produits et charges déjà comptabilisés**j. Abandon d'une créance financière :**

La SAS 2E2D détient 6 000 parts sociales de la SARL 2E (Eoliennes Européennes), soit 60 % de son capital social.

Les relations entre les deux sociétés sont exclusivement financières.

Le 1^{er} février N-1, la SAS 2E2D avait consenti un prêt de 100 000 € à sa filiale en difficulté qui vient d'être engagée dans une procédure collective.

Le 31 décembre N, la SAS 2E2D a avisé sa filiale par lettre recommandée de sa décision d'abandonner sa créance financière.

Une charge de 100 000 € a été enregistrée en contrepartie de l'annulation de la créance financière.

A la date du 31 décembre N, avant l'abandon de créance, la situation nette de la SARL 2E était négative pour 30 000 €.

k. Créances et dettes libellées en devises étrangères :

Vous disposez de l'extrait de bilan de la SAS 2E2D, ci-dessous, qui concerne les écarts de conversions des créances et des dettes libellées en devises étrangères :

Extrait du Bilan	31/12/N-1	31/12/N
Ecart de conversion- Actif	19 500	21 000
Ecart de conversion- Passif	30 000	27 000
Provisions pour pertes de change	19 500	21 000

l. Bénéfices perçus du GIE ED (Europe Développement)

La SAS 2E2D détient une participation de 80% dans le capital du GIE ED.

En N, la SAS 2E2D a encaissé 25 000 € de bénéfices versés par le GIE ED au titre de l'exercice N-1.

Au titre de l'exercice N, le résultat fiscal du GIE ED est un bénéfice de 36 000 €.

m. Dividendes perçus en N de :

- SA françaises détenues à 8% : 70 000 €.
- Sociétés de capitaux filiales étrangères détenues à 6% : 42 500 € plus un crédit d'impôt de 7 500 €.
- SA françaises détenues à moins de 5% : 18 000 €.
- SNC française détenues à 80% : 50 000 €. Le résultat fiscal de la SNC pour l'année N est un déficit de 60 000 €.

Lorsque cela est nécessaire, les autres conditions pour bénéficier du régime des sociétés mères sont remplies.

n. Charges financières :

- Le montant des charges financières nettes s'élève à : 200 000 €.

o. Bénéfices de succursales :

- Les bénéfices de succursales étrangères sont enregistrés en comptabilité pour 90 000 €
- Les bénéfices de succursales françaises sont enregistrés en comptabilité pour 80 000 €.

p. Provisions pour dépréciations :

- Une dotation aux dépréciations des titres de participations a été comptabilisée en N pour un montant de 45 000 €.
- Une dotation aux dépréciations d'actions du CAC 40 et enregistrées en titres immobilisés a été comptabilisée en N pour 12 000 €.
- Une dotation aux dépréciations des immeubles de placement a été correctement comptabilisée pour 170 000 €. Il existe sur d'autres immeubles de placement des plus-values latentes pour 50 000 €.

q. Frais d'acquisition des titres :

- Des frais d'acquisition de titres de participations ont été enregistrés en charges début N pour 22 000 €.
- Des frais d'acquisition de titres de placement immobilisés ont été enregistrés en charges début N pour 8 000 €.

r. Rémunérations du dirigeant actionnaire et de son conjoint :

- Le Président de la SAS 2E2D, Monsieur FOURNIER, actionnaire, a perçu en N une rémunération brute de 100 000 €.
- Le conjoint du Président, Madame FOURNIER, Directrice commerciale, a perçu en N une rémunération brute de 50 000 €.

s. Indemnités et remboursements de frais d'emploi :

- Un cadre salarié de l'entreprise a perçu en N des indemnités forfaitaires pour frais d'emploi d'un montant de 8 000 € et des remboursements de frais réels pouvant être considérés d'un point de vue fiscal comme étant de même nature pour 6 000 €, alors qu'ils n'avaient pas été prévus dans l'évaluation forfaitaire de 8 000 €.
- Le Président Monsieur FOURNIER a perçu en N des indemnités forfaitaires pour frais d'emploi d'un montant de 10 000 € et des remboursements de frais pouvant être considérés d'un point de vue fiscal comme étant même nature pour 12 000 €, alors qu'ils n'avaient pas été prévus dans l'évaluation forfaitaire des 10 000 €.

t. Taxe sur les voitures particulières des sociétés :

La taxe sur les voitures particulières des sociétés a été comptabilisée pour 7 500 € au titre de l'année N.

u. Comptes courants d'associés :

Monsieur FOURNIER a laissé en compte courant durant tout l'exercice N, 60 000 €, rémunérés au taux de 3%.

(Prendre un TMP_v au taux de 2%, par mesure de simplification)

v. Contrat à long terme :

La SAS 2E2D n'utilise pas la méthode préférentielle comptable pour l'enregistrement de ses contrats à long terme. Elle a constaté sur un contrat une dépréciation des stocks de travaux en cours de 40 000 € et une provision pour pertes sur contrat de 28 000 €.

w. Résultats nets provenant de brevets :

Le montant des redevances perçues en N, pour la concession de licences d'exploitation de brevets créés par la SAS 2E2D depuis moins de 2 ans, s'est élevé à 32 800 €. Les frais de gestion sont estimés à 800 € et la dotation aux amortissements des brevets concernés a été enregistrée pour 12 000 €.

x. Pénalités :

- Des pénalités pour paiement tardif de cotisations de sécurité sociale ont été enregistrées pour un montant de 5 000 €.
- Des pénalités pour retard de paiement des clients ont été enregistrées en produits à recevoir pour un montant de 8 000 €.

y. Provisions pour garanties données aux clients :

Une provision pour garanties données aux clients a été correctement enregistrée pour 150 000 € au titre de l'année N.

z. Réintégrations et déductions diverses :

Le montant des réintégrations fiscales diminuées des déductions fiscales sur d'autres éléments y compris la déduction du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) s'élève à une réintégration nette de 98 052 €.