M3106

L’IMPOT SUR LES SOCIETES

THEME 3 : LES CHARGES DEDCUTIBLES

# Principes généraux

## Les conditions de déductibilité d’une charge - Des règles identiques à celles de l’entreprise individuelle (BIC)

* Charge engagée dans l’intérêt de l’exploitation
* Charge prouvée par une facture
* Charge qui concerne l’exercice fiscal
* Charge ne doit pas être considérée comme somptuaire

**La dépense somptuaire : Article 39 du CGI (charges devant être réintégrées fiscalement car non déductible)**

* Les dépenses et charges de toute nature ayant trait à **l'exercice de la chasse** ainsi qu'à l'exercice non professionnel **de la pêche** ;
* Les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition **de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien** ;
* Les charges à l'exception de celles ayant un caractère social (propriété affectée à une colonie de vacances par exemple), résultant de **l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément ainsi que de l'entretien de ces résidences**.
* **Les amortissements des biens somptuaires** autres que les véhicules de tourisme sont intégralement exclus des charges déductibles.
* L’amortissement des véhicules de tourisme pour une fraction de leur prix d'acquisition
* En cas de location de longue durée portant sur un véhicule de tourisme (+ 3 mois) , la part du loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour une fraction du prix d'acquisition dudit véhicule

**Exercice 1**

Le résultat comptable de la SAS Pinturault, pour l’année 2021, est le suivant :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **CHARGES** | | **PRODUITS** | | |
| Achats de marchandises | 200 000 € | Ventes de marchandises | | 425 000 € |
| Services extérieurs (\*) | 95 000 € | Redevances de brevets | | 41 000 € |
| Impôts et taxes (\*\*) | 19 600 € | Dividendes de filiales | | 17 000 € |
| Charges de personnels (\*\*\*) | 121 000 € |  | |  |
| TOTAL CHARGES | 435 600 € | TOTAL PRODUITS | | 483 000 € |
| Bénéfice comptable | 47 400 € |  |  | |

(\* ) Détail du poste « Services Extérieurs » :

* Sous-traitance : 41000€
* Location d’un bateau de plaisance : 8000€
* Publicité : 10000€
* Entretien et réparation : 23000€ (dont 4000€ pour l’entretien de la maison de vacances de M. Pinturault, gérant de la société)
* Personnel intérimaire : 13000€ (la facture du mois de décembre 2021, a été égarée : montant de la facture : 1500€)

(\*\*) Dans le poste « Impôts et taxes » apparait la taxe foncière de l’appartement de M. Pinturault Montant de la taxe : 2200€

(\*\*\*) Dans le poste « Charges de personnels », la rémunération de M. Pinturault a été enregistrée pour un montant de 45000€

La société peut bénéficier du régime des PME et a opter pour le régime des sociétés mères.

* Déterminer le résultat fiscal de 2021
* Déterminer l’impôt sur les sociétés de la SAS Pinturault

## Le cas particulier des véhicules de tourismes (loués ou achetés)

Les dispositions de l'[article 39 du CGI](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000033812873&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20170101) excluent des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices, l'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières pour la fraction du prix d'acquisition qui excède 18 300 euros, ou 9 900 euros pour les véhicules acquis ou loués (location supérieure à 3 mois) jusqu'au 31 décembre 2016 émettant plus de 200 grammes de dioxyde de carbone (CO2) par kilomètre.

Pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1er janvier 2017, le plafond de déductibilité

est porté à :

**- 30 000 euros** pour les véhicules dont le taux d'émission de CO2 est inférieur à 20 grammes par kilomètre ;

**- 20 300 euros** pour les véhicules dont le taux d'émission de CO2 est supérieur ou égal à 20 grammes et inférieur à 60 grammes par kilomètre ;

**-18 300 euros** pour les véhicules dont le taux d'émission de CO2 est supérieur ou égal à 60 grammes et inférieur à 155 grammes par kilomètre ;

**- 9 900 euros** pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2017 et le 31 décembre 2017 émettant plus de 155 grammes de CO2 par kilomètre (le taux de dioxyde diminuera de 5g par année à partir de 2018)

Une image contenant table

Description générée automatiquement

Exemple :

Contrat de location réalisé le 01/07/2018 (durée 3 ans) d’une Renault Safrane (144g/km de taux de dioxyde) – Amortissement sur 5 ans

Coût de la location mensuelle : 750€ HT

Valeur estimée du véhicule : 31000€ TTC

**Montant de la réintégration de 2018 : (31000/5\*6/12) – (18300/5 \* 6/12) = 1270€**

**Montant de la réintégration de 2019 : (31000/5) – (18300/5 ) = 2540€**

**Exercice 2**

**L**a société Worley a utilisé au cours de l’année 2021, 3 véhicules de tourisme.

* Un véhicule de tourisme a été acheté le 1er Mai 2021 pour un montant hors taxes de 35000€. Ce véhicule à un taux d’émission de 48 g de Co² par km.
* Un véhicule de tourisme a été loué du 1er juillet 2021 au 30 novembre 2021. Le coût de la location mensuelle TTC est de 600€. Le véhicule à un prix d’achat TTC de 33000€. Il émet 138g de Co² par km
* Un véhicule de tourisme a été loué du 1er mars au 30 avril 2021. Le coût de la location mensuelle TTC est de 800€. Le véhicule à un prix d’achat TTC de 54000€. Il émet 126g de Co² par km
* Sachant que la société Worley a réalisé un bénéfice comptable de 12000€, déterminer en fonction des éléments ci-dessus, son bénéfice fiscal.

# Les règles spécifiques aux sociétés

## Les intérêts de comptes courants d’associés

Les comptes courants correspondent à des sommes appartenant aux associés mais laissé à la disposition de la société.

Il s’agit en fait d’un prêt accordé par les associés à leur société.

Conditions de déductibilité :

* Capital de la société doit être entièrement libéré
* Respect du taux moyen bancaire de l’année pour rémunérer les comptes courants
* Taux moyen bancaire de 2021 : 1.17%

Exemple :

1 associé d’une société a laissés en comptes courants : 10000€ toute l’année 2021. La SA a rémunéré le compte courant à 2,50%.

* Intérêts versés : 10000\* 2,50% = 250€
* Limite fiscale : 10000 \* 1,17% = 117€
* **Montant de la réintégration : 250€ - 117€ = 133€**

**Exercice 3**

La SA « Tomba » a obtenu des prêts, au cours de l’année 2021, de la part de ses deux associés :

* Monsieur Miller a prêté à la société une somme de 20000€ du 1er février au 30 novembre 2021.

Pour ce prêt Monsieur Miller à perçu 666.67€ d’intérêt

* Monsieur Engen a prêté toute l’année une somme de 11000€. La SA Tomba à versé à M. Engen 550€ d’intérêts.
* Est-ce que la SA Tomba a rémunéré au même taux d’intérêt les prêts de M. Miller et de M. Engen ?
* Sachant que le résultat comptable 2021, de la SA Tomba est de 9000€, déterminer, en fonction des éléments ci-dessus le résultat fiscal de 2021

## Les jetons de présence versés aux administrateurs

L'**assemblée générale** peut allouer aux administrateurs en rémunération de leur **activité**, à titre de **jetons** de **présence**, une **somme fixe annuelle** que cette assemblée détermine sans être liée par des dispositions statutaires ou des décisions antérieures.

Il s'agit d'un dispositif à double détente :

* L’assemblée générale détermine tous les ans une somme fixe globale au titre de **jetons** de **présence** ;
* Puis le conseil d'administration répartit le **montant** des **jetons** de **présence** entre les administrateurs.

L'assemblée générale dispose d'une **liberté totale** dans la détermination du **montant** global des **jetons**. Le conseil d'administration dispose de la même liberté dans la répartition : il est donc en droit de répartir les **jetons** de **présence** sans tenir compte de l'assiduité des administrateurs ou encore d'arrêter une répartition inégalitaire.

Cette rémunération est limitée fiscalement, par administrateur, selon l’effectif de la société :

* **Pour les sociétés entre 5 et 200 salariés** : 5% de la moyenne des salaires des 5 personnes les mieux rémunérées dans la société
* **Pour les sociétés de plus de 200 salariés** : 5% de la moyenne des salaires des 10 personnes les mieux rémunérées dans la société

La limitation calculée s'applique à la rémunération collective allouée au conseil par l'assemblée générale sans qu'il y ait lieu de tenir compte, le cas échéant, ni de la répartition inégalitaire pratiquée par le conseil au profit de certains de ses membres,

Exemple :

Une société de 65 salariés à versé une somme globale de jetons de présence à ses 4 administrateurs de 21000€. Les 4 administrateurs ont été présents toute l’année. La moyenne de 5 meilleures rémunérations de la société est de 88000€ pour l’année

* Calcul de la limite fiscal 4 \* 5% \* 88000€ = 17600€
* **Montant de la réintégration : 21000€ – 17600€ = 3400€**

**Exercice 4**

La société Killy à 3 administrateurs. Cette société à versé les sommes suivantes pour l’année 2021 :

* Administrateur 1  : 4200€
* Administrateur 2 : 4700€
* Administrateur 3 : 2900€

L’administrateur à siégé uniquement pendant 9 mois au cours de l’année 2021.

La société Killy a un effectif de 210 salariés.

La somme des 10 meilleures rémunérations de la société est de 620 000€

* Sachant que la société a un résultat comptable de 29000€, déterminez, en fonction des indications ci-dessus le montant du résultat fiscal.

## Les abandons de créances

Une société mère peux réaliser deux types d’abandon de créance auprès d’une filiale :

* L’abandon de créance lié à une opération commerciale
* L’abandon de créance lié à une opération financière

Concernant l’abandon de créance lié à une opération financière, la déductibilité dépend de la situation nette de la filiale avant et après cet abandon.

La situation nette correspond à la différence entre les créances et les dettes de la filiale

3 possibilités :

* La situation nette de la filiale demeure négative après l’abandon de créance : Aucune réintégration fiscale
* La situation nette de la filiale **est positive** avant l’abandon de créance : L’abandon de créance n’est déductible pour la société mère que **dans la proportion du capital de la filiale détenu par les autres associés.**

Exemple :

Une société détient 60% d’une filiale. Elle réalise un abandon de créance de 40000€ :

Montant de la charge déductible fiscalement :

40000 \* 40% = 16000€

* La situation nette de la filiale **devient positive après l’abandon de créance :**

L’abandon de créance est **déductible intégralement jusqu’à l’annulation de la situation négative de la filiale.**

Le reste de l’abandon est déductible pour la société mère **que dans la proportion du capital de la filiale détenu par les autres associés.**

Exemple :

Une société détient 70% d’une filiale. Elle réalise un abandon de créance de 50000€ (la situation de la filiale est négative de 20000€) :

Montant de la charge déductible fiscalement :

20000€ + (50000€ – 20000€) \* 30% = 29000€

**Exercice 5**

La société MAIER a réalisé lors de l’année 2021, les abandons de créances suivants :

-Un abandon à sa filiale A, concernant une créance commerciale de 20000€

-Un abandon de prêt concernant sa filiale B de 35000€

-Un abandon de prêt concernant sa filiale C de 55000€.

-Un abandon de prêt concernant sa filiale D de 40000€

La filiale A est détenue à hauteur de 75% du capital, elle a une situation nette positive de 140000€

La filiale B est détenue à hauteur de 80% du capital, elle a une situation nette positive de 15000€

La filiale C est détenue à hauteur de 40% du capital, elle a une situation nette négative de 20000€

La filiale D est détenue à hauteur de 85% du capital, elle a une situation nette négative de 120000€

Le résultat comptable de la société MAIER est de 178000€

* Déterminez le montant de son résultat fiscal

# Les autres charges non déductibles

* Les amendes et pénalités
* Certains impôts (IS et TVS)
* La participation des salariés aux résultats de l’entreprise
  + Il s’agit d’une quote-part du bénéfice versé aux salariés. Le montant de la participation d’une année est versée l’année suivante. En fiscalité la participation est déductible l’année de son versement. Par conséquent la participation de l’année N est déductible en N+1. Elle doit donc être réintégrée en N
* Les assurances vie
  + Une société peut s’assurer contre le risque qu’un de ses salariés ne puisse plus (définitivement ou pendant une période plus ou moins longue) exercer son activité. Pour être autorisée fiscalement, il est nécessaire que le salarié assuré soit considéré « Homme clé » de l’entreprise.
  + Afin de se couvrir contre le risque de non-paiement d’un prêt, une société peux être amenée à souscrire ç une assurance. Cette assurance est autorisée fiscalement si elle est une condition indispensable à l’obtention du prêt (assurance exigée par la banque)
* Les dons aux associations (utilité publique ou intérêt général)
  + Les dons permettent de réduire son IS à payer d’un montant qui correspond à 60% du montant du don (dans la limite de 5/000 du CA HT). Par conséquent si les permettent de réduite le montant de l’IS ile ne peuvent être déductibles fiscalement (il est donc nécessaire de réintégrer le montant du don pour la détermination du résultat fiscal)

**Exercice 6**

La société MILLER a réalisé les dons suivants pour l’année 2021

-Don à la fondation de France : 5 000€

-Don à l’association sportive de la ville : 3 000€.

Le résultat comptable est de 62 900€.

Le CA HT de la société est de 1 200 000€.

* Déterminez le résultat fiscal
* Déterminez le montant de la réduction d’impôt concernant les dons effectués en 2021
* Déterminez l’IS à payer
* Que va devenir le montant du don non utilisé pour calculer la réduction d’impôt ?

**Exercice 7**

Monsieur STENMARK, président du conseil d’administration et salarié de la société anonyme ERIKSEN vous demande de déterminer **le résultat fiscal 2021.** L’analyse des charges et des produits comptabilisés fait apparaître les éléments suivants soumis à votre appréciation. Toutes les sommes, sauf indication contraire, sont données hors taxes.

* M. Stenmark a loué, pour sa famille et lui-même, un chalet dans la vallée de Chamonix pour les vacances d’hiver. Montant de la location 2024€ HT.
* Impôts :

-Amende pour erreur de déclaration de CET : 130€

-Rappel de taxe d’apprentissage : 640€

* Chaque administrateur a perçu 3000€ de jetons de présence au titre de l’exercice 2021.
* Un associé détenant 40% du capital a laissé en compte courant 30000€ toute l’année.
* Un associé détenant 5% du capital a laissé en compte courant 15000€ du 01/06/2021 au 30/11/2021
  + - La société ERIKSEN a comptabilisé 4880€ de taxe sur véhicule de société.
    - ERIKSEN a loué en 2021, trois véhicules (contrats conclus en 2021)

-Un Renault Espace du 10/03/21 au 10/07/2021 Montant de la location mensuelle 680€ TTC. Valeur d’acquisition du véhicule : 32500€ TTC. Taux d’émission 175g de CO²

-Un Renault Scénic du 01/04/21 au 31/12/21. Montant de la location mensuelle 550€

Valeur d’acquisition du véhicule : 21500€ TTC. Taux d’émission 124g de CO²

-Une camionnette Citroën du 01/04/2021 au 30/11/2021 Montant de la location mensuelle : 300€ HT. Valeur d’acquisition du véhicule : 15500€ HT. Taux d’émission 214g de CO²

* Prime d’assurance vie sur la tête de Monsieur Stenmark au profit de son épouse. Monsieur Stenmark n’est pas considéré « homme clé » de la société. Montant de la prime : 6000€
* Prime d’assurance vie au profit de la banque. Cette assurance a été exigée par la banque pour l’obtention d’un emprunt. Montant de la prime : 2300€
* Frais relatif à une partie de chasse avec les meilleurs clients de la société. Montant : 2980€ HT
* La participation des salariés pour l’année 2021 est de 18900€. Elle était pour 2020 de 16660€
* La société a versé un don à l’association « Médecins su Monde » pour un montant de 5000€

Remarques complémentaires :

-Le conseil d’administration est composé de 8 membres (dont un membre que n’a siégé que 6 mois)

-Le capital de la société est de 4000 00€ et n’est pas entièrement libéré

-Toutes les écritures comptables ont été correctement enregistrées.

-La société emploie 250 salariés

-La somme des rémunérations des 5 salariés les mieux rémunérés s’élève à 298 000€

-La somme des rémunérations des 10 salariés les mieux rémunérés s’élève à 490 000€

-Les comptes courant ont été rémunérés au taux de 3.50%

-Le taux d’intérêt moyen bancaire est de 1.17%.

-Le matériel de transport doit s’amortir selon le mode linéaire sur 5 ans.

-Le CA HT de l’année 2021 est de 3 000 000€

-Le résultat comptable définitif de 2021 est de 54 872€

* Déterminez le résultat fiscal en complétant le tableau ci-dessous
* Calculer le montant de l’IS à payer

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Eléments** | **Déduction** | **Réintégration** | **RAF** | **Justifications** |
| **Résultat comptable** |  | 54 872 |  |  |
| Location du chalet |  |  |  |  |
| Amende pour erreur de déclaration de CFE |  |  |  |  |
| Rappel de taxe d’apprentissage |  |  |  |  |
| Jetons de présence |  |  |  |  |
| Compte courant : Associé 40% |  |  |  |  |
| Compte courant : Associé 5% |  |  |  |  |
| Taxe sur véhicule de société |  |  |  |  |
| Location Renault Espace |  |  |  |  |
| Location Renault Scénic |  |  |  |  |
| Location camionnette Citroën |  |  |  |  |
| Assurance vie au profit de l’épouse |  |  |  |  |
| Assurance vie au profit de la banque |  |  |  |  |
| Frais relatif à une partie de chasse |  |  |  |  |
| Participation des salariés |  |  |  |  |
| Dons |  |  |  |  |
| TOTAL |  |  |  |  |
| **Résultat Fiscal** |  |  |  |  |

**Exercice 8**

La SAS KLAMMER est spécialisée dans la commercialisation de batteries portables pour téléphones mobiles. Pour l’année 2021, son chiffre d’affaires hors taxes est de 11 426 800€. Au cours de l’année sont enregistrées en comptabilité les opérations suivantes :

1- Location d’un véhicule de tourisme le 1er avril 2021. Ce véhicule d’une valeur de 31 000€ TTC émet 132 grammes ce CO² par km.

2- La société KLAMMER est aussi propriétaire d’un véhicule de tourisme. Ce véhicule acheté en 2019 pour un montant de 29 000€ TTC émet aussi 132 grammes de Co² par kilomètre.

3- La taxe sur les véhicules de société s’élève à 1 300€ pour 2021.

4- Le 1er Mars 2021, la société a emprunté 33 000€ à l’un de ses associés. L’emprunt sera remboursé intégralement en 2022. Pour l’année 2021, la société a enregistré en charge 1 100€ d’intérêts.

5- Le montant de la facture annuelle de l’entreprise de nettoyage est de 2 500€ HT.

6- Les charges de personnels de l’année 2021 sont de 356 900€ (dont 45 600€ pour la rémunération de M. Kaselic président associé de la SAS)

7- Une assurance vie a été souscrite en 2021. Cette assurance dont la cotisation annuelle s’élève à 3 500€ a pour objectif de verser une indemnité financière à l’entreprise si l’un de ses salariés (en l’occurrence Madame Kostelic) était dans l’incapacité de travailler.

8- La société a loué un bateau de plaisance pour que Mme. Vonn (directrice commerciale de l’entreprise) présente les nouveaux modèles de batteries aux meilleurs clients de la société. Le coût de la location du bateau de plaisance a été de 9 200€ HT.

9- La société facture tous les ans à une autre entreprise le droit d’utiliser un brevet qu’elle a développé. La redevance d’utilisation du brevet est facturée annuellement 5 300€ HT.

10- La société a encaissé au cours de l’année 2021, des dividendes provenant de la société PELEN. Le montant des dividendes reçu est de 4 000€. La société KLAMMER détient 4% de la société PELEN

11- Au cours de l’année 2021, la société a reçu pour 1 200€ de pénalité pour retard de paiement de la TVA.

12- Le crédit d’impôt apprentissage pour l’année 2021 a été de 1 500€ constaté en produit.

13- La société KLAMMER a réalisé un don de 2 000€ à une association sportive reconnue d’intérêt général.

14- M. Kaselic est parti à New York avec sa femme et ses enfants. Les billets d’avions ont été payés par la société KLAMMER. Le montant des billets d’avions a été de 3 680€ TTC.

Remarques :

* Taux moyen bancaire de 2021 : 1.17%
* Salariés considérés comme « homme clé » : Madame Kostelic et Mme Vonn
* La société KLAMMER a opté pour le régime des sociétés mères.
* Le bénéfice comptable de 2021 est de 35600€
* Déterminez le résultat fiscal de 2021 en complétant l’annexe A
* Calculez le montant de l’impôt à payer

ANNEXE A

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Montant des Déductions fiscales | Montant des Réintégrations fiscales | Aucune réintégration (à cocher) | Justifications |
| Bénéfice comptable |  | 35 600 € |  |  |
| 1 |  |  |  |  |
| 2 |  |  |  |  |
| 3 |  |  |  |  |
| 4 |  |  |  |  |
| 5 |  |  |  |  |
| 6 |  |  |  |  |
| 7 |  |  |  |  |
| 8 |  |  |  |  |
| 9 |  |  |  |  |
| 10 |  |  |  |  |
| 11 |  |  |  |  |
| 12 |  |  |  |  |
| 13 |  |  |  |  |
| 14 |  |  |  |  |
| TOTAUX |  |  |  |  |
| R. FISCAL |  | | |  |

**Exercice 9**

La société PARSON est une SA au capital de 250 000€. Cette société a été créée par 3 amis en 2012 et son capital est entièrement libéré. Depuis sa création, il n’y a jamais eu de cession d’action dans cette société.

Pour l’année 2021, le chiffre d’affaires hors taxes de la société est de 1 247 350€. Son bénéfice comptable est lui de 56 200€

Au cours de l’année 2021, la société PARSON a réalisé les opérations suivantes avec ses filiales :

* Elle a reçu 18 900€ de dividendes de la part de sa filiale, la SAS SEIZINGER
* Elle a accordé un abandon de créance commercial à sa filiale, la société WENZEL. Cet abandon de créance est d’un montant de 12 000€.
* Elle a accordé un abandon de créance financier à sa filiale, la société HESS. Cet abandon de créance est d’un montant de 21 200€.

Les situations nettes de filiales avant ces trois opérations sont les suivantes :

* Société SEIZINGER : Situation positive de 43 000€
* Société WENZEL : Situation positive de 15 000€
* Société HESS : Situation négative de 11 200€

Les % de détention de PARSON dans ses filiales sont les suivants :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | SEIZINGER | WENZEL | HESS |
| Années de prise de participation dans la filiale | 2017 | 2018 | 2018 |
| % de participation dans la filiale | 40% | 25% | 3% |

Pour l’imposition de ses dividendes, la société PARSON a décidé d’opter (si cela est possible) pour le régime des sociétés mères.

* Est-ce que la société PARSON peux bénéficier du régime des sociétés mères pour l’imposition des dividendes de ses filiales ? Justifiez votre réponse.
* Déterminez en fonction des éléments ci-dessus le résultat fiscal de la société PARSON pour l’année 2021.
* Est-ce que la société PARSON peux bénéficier du régime des PME en matière d’imposition de son bénéfice ? Justifiez votre réponse.
* Déterminez le montant de l’impôt sur les sociétés, dont est redevable la société PARSON, pour l’année 2021