

Corrigé exercice 14.01 : Cas CMA

Les règles du régime fiscal des sociétés de personnes doivent être connues et maîtrisées, il n'est pas rare qu'elles soient proposées dans les épreuves du DCG.

Remarque préalable : il est clairement précisé dans l'énoncé que CMA n'a pas opté pour l'IS : ce sont les règles des BIC qui lui sont applicables.

I - FRAIS ET CHARGES.

A - FRAIS GENERAUX.

1) Loyers des véhicules de tourisme.

Les entreprises qui prennent en location des voitures, neuves ou d'occasion, sont soumises, du point de vue de la déduction des loyers correspondants, à un plafonnement analogue à celui qui s'applique à l'amortissement des véhicules dont les entreprises sont propriétaires.

Ce plafonnement concerne le loyer des voitures de tourisme prises soit en crédit-bail, soit en location d'une durée supérieure à trois mois (ou d'une durée inférieure à trois mois renouvelable). Les voitures prises en location de courte durée (c'est-à-dire n'excédant pas trois mois, non renouvelable) n'y sont pas assujetties.

Soit le calcul suivant :

Amortissement excédentaire : $(22\,000 \times 1.200 - 18\,300) \times 20\% = 1\,620 \text{ €}$

Loyers annuels = $686 \times 12 = 8\,232 \text{ TTC}$

Loyer non déductible = **1 620 €** réintégrer

2) Charges à étaler

Dans le cadre de la réglementation comptable relative aux actifs introduite dans notre législation en 2005, les charges à répartir (charges différées et charges à étaler) ne sont en principe plus admises. Il convient désormais, soit d'activer les dépenses en cause, si elles répondent aux critères de définition des actifs prévus par le plan comptable général, soit de les déduire immédiatement en charges à défaut de respecter ces critères.

La charge de 18 300 € étant intégralement déductible en N-2, il convient de réintégrer en N = **6.100 €**

3) Dépenses de parrainage

La loi admet expressément la déduction des dépenses de parrainage, qualifié aussi de « sponsoring », engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

Elles doivent être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise, ce qui implique, selon l'administration, que l'identification de l'entreprise qui entend promouvoir son image de marque de cette façon soit assurée et que les dépenses engagées soient en rapport avec l'avantage attendu.

Les dépenses de parrainage engagées par CMA sont déductibles puisque l'identification de l'entreprise est assurée et car les dépenses engagées sont en rapport avec l'avantage attendu.

1 525 € déductibles comptablement et fiscalement.

4) Frais de déplacement

Les allocations forfaitaires qu'une société verse à un dirigeant ou un cadre pour l'indemniser de ses frais de déplacement sont exclues des charges déductibles, lorsque, parmi les charges du même exercice, figurent déjà des remboursements de frais réels de même nature versés à l'intéressé.

La portée pratique de cette règle est en principe limitée puisque l'administration ne l'applique pas aux indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants salariés et personnes assimilées visés à l'article 80 ter du CGI, dès lors que ces indemnités sont, pour ces personnes, imposables comme des salaires (art 80.ter du CGI).

Elle demeure applicable dans les sociétés de personnes aux associés en nom. La règle du non-cumul est applicable en l'espèce, soit une réintégration de 305×12 , soit **3 660 €**

5) Sanctions fiscales

L'article 39-2 du CGI interdit la déduction des sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales. Les 2 927 € constituent une pénalité d'assiette qui correspond à la souscription hors délai de la déclaration de TVA. Les 2 927 € sont à réintégrer fiscalement.

6) Rémunérations

Associés :

Les rémunérations versées aux associés des sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour l'IS ne sont pas déductibles des bénéfices sociaux et doivent être analysées comme une modalité particulière de répartition des bénéfices sociaux. Les salaires non déductibles sont rapportés aux bénéfices de l'exercice au cours duquel ils ont été payés et soumis à l'impôt sur le revenu au nom de chaque bénéficiaire dans la catégorie correspondant à la nature de l'activité de la société (ici, BIC).

Si le gérant est un tiers non associé, sa rémunération obéit en revanche au régime des traitements et salaires.

Les rémunérations versées aux associés de la SNC sont assimilées à des prélèvements anticipés sur les bénéfices et non déductibles fiscalement.

99 000 € à réintégrer fiscalement pour Marine Colin et **82 000 €** pour Martin Margiolo.

Conjoints :

Le salaire du conjoint de l'exploitant individuel adhérent à un centre de gestion agréée est intégralement déductible du résultat. Cette déduction intervient quel que soit le régime matrimonial choisi par les époux. En revanche, la déduction du salaire du conjoint de l'exploitant non adhérent est fiscalement limitée à 13 800 € lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts. Ces règles sont également applicables aux salaires versés aux conjoints d'associés de sociétés de personnes. La limite de déduction est appliquée à la rémunération allouée au conjoint de chaque associé, dans les mêmes conditions que pour les entreprises individuelles.

Le salaire de 53 000 versé à Gabrielle CAMEL est fiscalement déductible, les époux Margiello étant mariés sous un régime séparatiste. En revanche, le salaire versé à Jean-Paul Colin est déductible fiscalement dans la limite de 13 800 €, soit une réintégration fiscale de **31 200 à réintégrer**.

Les autres rémunérations sont normalement déductibles dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et où elles ne sont pas exagérées.

7) Prime de bilan

Le principe du versement et ses modalités de calcul doivent résulter d'un engagement ferme et irrévocable pris avant la clôture de l'exercice : sous cette double condition, l'entreprise est admise à déduire ces sommes immédiatement, sans attendre leur versement effectif. Ici, un accord a été signé avec les représentants du personnel concernant les modalités de calcul de la prime.

22 000 € déductibles comptablement et fiscalement.

8) Amortissement de l'appartement

Le montant déductible de l'amortissement des biens loués, ou mis à disposition par une personne physique ou une société soumise au régime des sociétés de personnes (SNC notamment) est limité. Il ne peut pas excéder, au titre d'un même exercice, la différence entre le montant du loyer acquis et celui de l'ensemble des autres charges afférentes aux biens loués (telles que les frais d'entretien, de réparation, d'assurances, intérêts, impôts et taxes supportés par le propriétaire).

Cette restriction est appliquée, exercice par exercice, non pas pour chacun des biens loués, mais en prenant en compte l'ensemble des loyers et charges afférents à tous les biens amortissables loués.

La perte du droit à déduction n'est que provisoire : la fraction d'amortissement exclue au titre d'un exercice peut être déduite ultérieurement, en plus de l'annuité normale ou après la durée normale d'utilisation, dans le respect de la limitation (CGI ann. II art. 31 A).

L'amortissement est déductible en l'espèce dans la limite de la différence entre le montant du loyer majoré des avantages en nature et les charges afférentes au bien, soit :

$$3\,000 + 1\,950 - 580 = 4\,370 \text{ €}$$

$$\text{Amortissement comptabilisé : } 122\,000 \times 5\% = 6\,100$$

$$\text{Réintégration : } 6\,100 - 4\,370 = \mathbf{1\,730 \text{ €}}$$

9) Apports en compte courant

Les sommes mises à la disposition de CMA s'analysent en des avances en compte courant.

Quel que soit le régime fiscal de la société, lorsque les apports sont consentis par des personnes physiques, la déductibilité des intérêts de comptes courants d'associés est soumise à deux conditions cumulatives :

- Le capital social doit être entièrement libéré ;
- La rémunération accordée ne doit pas excéder le taux maximal autorisé par l'administration fiscale (taux effectif moyen) qui s'élève à **2,03 %** pour N.

Au cas présent, le capital est intégralement libéré mais le taux d'intérêt servi excède le taux plafond, d'où la réintégration suivante :

Marine :

Intérêts déduits = 4 200

Intérêts déductibles = $60\,000 \times 2,03\% = 1\,218 \text{ €}$

Réintégration = **2 982 €**

Martin : déduit = 1 050 €

Déductible = $30\,000 \times 2,03\% \times 6/12 = 304,50$

Réintégration = **745,50 €**

SA LWNH : déduit = 805 €

Déductible : $23\,000 \times 2,03\% \times 6/12 = 233,45 \text{ €}$

Réintégration = **571,55 €**

Total 4 299 € à réintégrer.

10) Contraventions

Les amendes pénales ne peuvent donner lieu à déduction. Les contraventions sont des peines personnelles qui ne peuvent être admises en déduction des résultats de l'entreprise.

1 800 € à réintégrer fiscalement.

B - Dotations aux amortissements.

1) Amortissement des véhicules suivants :

Camionnette de livraison : il ne s'agit pas d'un véhicule de tourisme. De ce fait, l'amortissement n'est pas limité, et la dotation pour N de 2 800 € a été correctement déterminée.

Véhicule particulier break : Le break est un véhicule de tourisme pour lequel la limite fiscale de déductibilité de l'amortissement s'applique.

Limite fiscale:

$$18\,300 \times 20\% = 3\,660$$

Amortissement déduit comptablement : $36\,000 \times 20\% = 7\,200$ (pas de prorata car acquisition en N-1)

3 540 € à réintégrer.

2) Biens amortis en dégressif

L'article 39 B du CGI stipule qu'à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de respecter cette prescription, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée.

L'amortissement de N-1 n'a pas été comptabilisé.

Somme des amortissements cumulés à la clôture de N-1:

Années	Amortissements comptabilisés			Amts linéaires théoriques cumulés		AID
	VNC	Dotations	Cumul	Dotations	Cumul	
N-2	9 000,00	3 150,00	3 150,00	1 705,00*	1 705	355,00
N-1	5 850,00	-	3 150,00	1 800,00	3 505	
N	5 850,00	2 047,50	5 197,50	1 800,00	3 505	

*Prorata 1^{ère} annuité N-2 : $9\,000 \times 20\% \times 341/360 = 1\,705$ €

Le montant des amortissements comptabilisé à la clôture de l'exercice 2012 (3 150) étant inférieur au cumul des amortissements linéaires à la clôture du même exercice (3 505), l'annuité de N-1 est irrégulièrement différée à concurrence de 355 €

355 € à réintégrer fiscalement en N.

II - PRODUITS

Gains de change

Les avoirs en devises ainsi que les créances et dettes libellées en monnaies étrangères doivent être évalués à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change. Les écarts de change et de conversion (perte ou profit) qui ressortent de ces évaluations par rapport aux montants initialement comptabilisés sont pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice.

En comptabilité, les gains potentiels de change ne sont pas compris dans le résultat et les pertes latentes donnent lieu à constitution d'une provision. Cette divergence conduit les entreprises à procéder à des rectifications extra-comptables de leur résultat (CGI art. 38, 4)

Le gain de change imposable s'élève à $35\,200 - 34\,000 = 1\,200$ €, qui fait l'objet d'une réintégration fiscale.

1) Redevances de concession de licence d'exploitation.

Le régime des plus-values à long terme est applicable aux produits de la propriété industrielle qui proviennent des cessions ainsi que des concessions de licences d'exploitation portant sur des brevets, des inventions brevetables ou des procédés de fabrication industriels qui sont l'accessoire de ces derniers.

L'application du régime des plus-values à long terme est subordonnée à la condition que les brevets et autres éléments visés ci-dessus, cédés ou concédés, aient le caractère d'éléments de l'actif immobilisé.

Pour le concédant, le taux réduit des PVLTL est applicable même s'il existe entre le concédant et le concessionnaire des liens de dépendance. On entend par lien de dépendance la détention par le concédant de la majorité du capital du concessionnaire, ou lorsque le concédant exerce chez le concessionnaire un pouvoir de décision.

Si les droits de propriété industrielle ou assimilés ont été acquis à titre onéreux, il faut que l'acquisition remonte à deux ans au moins

S'agissant d'une plus-value à long terme, il convient de procéder à une déduction extra-comptable de **- 9 900 €**.

2) Cession du local

La distinction des plus-values et moins-values à court terme ou à long terme est fondée sur un double critère :

- la durée de détention dans l'entreprise des éléments générateurs des plus-values ou moins-values ;
- la nature de ces éléments (caractère amortissable ou non).

Constituent des plus-values à court terme :

- d'une part, celles qui sont réalisées à l'occasion de la cession d'immobilisations de toute nature acquises ou créées par l'entreprise depuis moins de deux ans ;
- d'autre part, celles qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements comptablement déduits pour l'assiette de l'impôt.

Ces plus-values sont majorées le cas échéant du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles (amortissements des biens « somptuaires ») ainsi que de ceux qui ont été irrégulièrement différés.

Amortissements : $[(76\,200 \times 5\% \times 329/360) + (76\,200 \times 5\% \times 12)] = 49\,202$

Valeur nette comptable = $76\,200 - 49\,202 = 26\,998$

Plus - value = $137\,200 - 26\,998 = 110\,202 \text{ €}$

La plus - value sur éléments amortissable détenu depuis plus de 2 ans est à court terme à concurrence des amortissements pratiqués et à long terme au delà.

Ici, la plus - value est à court terme pour 49 202 et à long terme pour 61 000.

Les entreprises soumises à l'IR ont la possibilité d'étaler la plus - value à court terme sur trois ans, soit une déduction extra-comptable de $49\,202 \times 2/3 = 32\,801 \text{ €}$

3) Dividendes

Les titres ne se rattachent pas à l'exploitation de l'entreprise, ils doivent être extournés du résultat fiscal pour être imposé en RCM **6000 €** à déduire fiscalement.

Détermination du résultat fiscal :

	Réintégrations	Déductions
Résultat comptable	120 000,00 €	
I - CHARGES		
A - Frais généraux		
Véhicule de tourisme	2 900,00 €	
Charges à répartir	6 100,00 €	
Frais de déplacement	3 660,00 €	
Pénalités TVA	2 927,00 €	
Rémunérations:		
Rémunérations des associés SNC	181 000,00 €	
Rémunérations des conjoints des associés	31 200,00 €	
Amortissement logement Martin Margiello:	1 730,00 €	
Rémunérations des avances :	4 299,00 €	
Contraventions	1 800,00 €	
B - DOTATION AUX AMORTISSEMENTS		
Amortissements des véhicules	3 540,00 €	

Amortissement irrégulièrement différé	355,00 €	
II - PRODUITS		
Écart de change	1 200,00 €	
Concession licence d'exploitation:		9 900,00 €
PV sur cession du local:		
Etalement sur 3 ans:		32 801,00 €
PVLT:		61 000,00 €
Dividendes:		6 000,00 €
TOTAL	360 711,00 €	109 701,00 €
RESULTAT FISCAL	251 010,00 €	

2. Détermination de la quote-part de résultat imposable de chaque associé

La détermination de la quote-part brute peut se résumer ainsi :

$QP = [(RF-R) \times A/B] + PP$ <p>QP = quote-part brute de l'associé</p> <p>RF = résultat fiscal de la société</p> <p>R = réintégrations afférentes aux <u>seuls</u> associés</p> <p>A/B = clé de répartition, statutaire ou conventionnelle.</p> <p>PP = prélèvements personnels de l'associé dont on détermine la quote-part.</p>
--

Montant à répartir entre les associés au prorata des parts sociales (résultat fiscal diminué des prélèvements anticipés des associés):

$$251\,010 - (99\,000 + 82\,000 + 31\,200 + 4\,299) = 34\,511$$

BIC imposable pour le foyer Colin :

$$(26/45 \times 34\,511) + 99\,000 + 31\,200 + 2\,982 = \mathbf{153\,122\,€}, \text{ majoré de 25\% pour défaut d'adhésion à un CGA}$$

BIC imposable Martin Margielo :

$$(13/45 \times 34\,511) + 82\,000 + 745 = \mathbf{92\,715€}, \text{ majoré de 25\% pour défaut d'adhésion à un CGA}$$

Résultat pour SA LWNH :

$$(6/45 \times 34\,511) + 572 = \mathbf{5\,173\,€}$$

$$\text{Vérification : } 153\,122 + 92\,715 + 5\,173 = \mathbf{\underline{251\,010\,€}}.$$