

### Corrigé exercice 11.01 : Cas Sacède

Les opérations sur plus et moins-values nécessitent une bonne maîtrise des techniques comptables et fiscales. Cet exercice a pour objet de mettre en lumière certaines difficultés de calcul que l'on retrouve classiquement dans les épreuves du DCG.

1. La mise au rebut d'un bien de l'actif du bilan est assimilée à une cession dont le prix de vente est nul. Le calcul de la moins value se détermine comme suit:

Prix de vente:	0€
Prix d'achat:	15 200€
Amortissements	11 187€
Valeur nette comptable:	4 013 €
Soit une moins value égale à	- 4 013 €

Il y a moins value car le bien n'est pas totalement amorti.

Comptablement, l'opération se traduit par une écriture affectant des comptes de la classe 2 à savoir le débit du compte amortissements pour 11 187€ et le crédit du compte d'immobilisations pour 15 200 €

Il s'agit d'une moins-value à court terme qui diminue à la fois le résultat comptable et le résultat fiscal.

2. Il s'agit d'une redevance perçue par une entreprise soumise à l'IR à raison de la concession d'une licence d'exploitation d'un droit de propriété industrielle. Le régime des plus-values à long terme est applicable (taux réduit de 16% pour les produits de concession de licence d'exploitation de brevets, puisque l'entreprise est à l'IR). Si le droit dont l'exploitation est concédée a été acquis à titre onéreux, ce régime s'applique à la condition que l'acquisition remonte à au moins deux ans. Cette condition de délai n'existe pas en cas d'acquisition à titre gratuit ou de mise au point du droit par l'entreprise elle-même.

En l'espèce, l'entreprise Sacède déduira fiscalement, sur le tableau n° 2058-A, la redevance de 12 000, diminuée des frais de concession de 2 000 euros : cette dernière sera imposée séparément au taux réduit des plus-values à long terme, soit une déduction de 10 000 €.

3. Pour les entreprises imposées à l'IR, la plus-value de cession d'un contrat de crédit bail mobilier est à long terme à la condition que le cédant soit titulaire du contrat depuis deux ans au moins. Si le contrat est détenu depuis moins de deux ans, la totalité de la plus-value est à court terme.

La plus-value à long terme est déterminée selon des règles spécifiques compte tenu du fait que le preneur ne pratique aucun amortissement sur le bien pris en crédit-bail.

Pour déterminer la plus-value à court terme consécutive à la cession du contrat, il faut se référer à une notion d'amortissement théorique du contrat. Son montant est censé correspondre à l'amortissement financier de l'investissement supporté par le preneur à travers le paiement des

loyers pendant la période de détention du contrat. La fraction de la plus-value qui excède l'amortissement théorique bénéficie du taux réduit des plus-values à long terme.

Cet amortissement théorique est calculé en linéaire sur le prix d'acquisition HT du bien par le bailleur diminué du prix prévu pour la levée d'option d'achat, sur une période égale à celle prévue dans le contrat.

Base d'amortissement théorique :  $75\,000 - 5\,000 = 70\,000$

N-2 : Annuité :  $70\,000 \times 20\% = 14\,000\text{ €}$

N-1 : 14 000

N : 14 000

Total = 42 000

Plus-value : 50 000 €

Elle est pour 42 000 € à court terme (déduction possible des 2/3, soit 28 000 €) et pour 8 000 € à long terme.

4. Les entreprises victimes de sinistres peuvent sur option bénéficier de l'étalement des plus-values afférentes aux éléments amortissables réalisées à l'occasion de la perception d'indemnités d'assurances ou d'expropriation.

Les amortissements seront calculés jusqu'au 1<sup>er</sup> avril N, date de destruction des biens.

**Bâtiment :**

- Indemnité perçue : 44 000
- Prix d'acquisition : 40 000
- Amortissements pratiqués : 18 564

Amortissements :  $(40\,000 \times 6.67\% \times 359/360) + (40\,000 \times 6.67\% \times 5) + (40\,000 \times 6.67 \times 91/360) = 16\,667$

- Valeur comptable nette :  $40\,000 - 16\,667 = 23\,333\text{€}$

Plus-value :  $44\,000 - 23\,333 = \mathbf{20\,667\text{ €}}$

La plus-value est à court terme pour 16 667 et à long terme pour 4 000.

**Machine:**

- Indemnité perçue : 8 500
- Prix d'acquisition : 11 000
- Amortissements :  $(11\,000 \times 20\% \times 196/360) + (11\,000 \times 20\% \times 91/360) = 1\,754\text{ €}$

- Valeur comptable nette :  $11\,000 - 1\,754 = 9\,246$

Moins-value :  $8\,500 - 9\,246 = -746 \text{ €}$  à court terme

L'indemnisation de la construction et du chariot élévateur donne lieu à une plus-value à court terme d'un montant de :  $16\,667 - 746 = 15\,921 \text{ €}$ .

Détermination de la durée d'étalement moyenne pondérée d'amortissement des biens détruits :

Construction :  $75 \text{ mois} \times 40\,000 / 51\,000 = 58,82 \text{ mois}$

Machine :  $10 \times 11\,000 / 51\,000 = 2,15 \text{ mois}$

La durée moyenne des amortissements est de  $58,82 + 2,15 = 60,97 \text{ mois}$ , soit 5,08 années arrondies à 5 ans.

La plus-value de 15 921 € sera étalée sur 5 années à compter de N+1.

La plus-value à long terme de 4 000 sera imposée en N+2 en totalité (différé de paiement de 2 ans)

L'entreprise devra procéder à la déduction extracomptable de la plus-value totale sur son tableau n° 2058-A, soit 19 921 €.

5. Les cessions de titres en portefeuille peuvent être soumises au régime des plus-values professionnelles. Pour bénéficier de ce régime, les titres doivent être :

- admis au bénéfice de ce régime (toutes les catégories de titres relèvent du régime des plus ou moins-values professionnelles dans les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés) ;

- considérés comme immobilisés du point de vue fiscal.

Sont considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé au sens fiscal :

- les titres en portefeuille détenus depuis au moins 2 ans,

- les titres détenus depuis moins de 2 ans, à condition que le portefeuille comprenne également des titres de même nature détenus depuis au moins 2 ans.

Pour apprécier la durée de détention des titres cédés, l'entreprise est réputée utiliser la règle du « premier entré, premier sorti » (PEPS).

Si la cession porte sur des titres identiques, mais acquis en plusieurs fractions à des dates différentes, c'est donc la fraction la plus ancienne qui est réputée cédée en premier.

- Cession des obligations Crédit commercial :  $50 \times (1\,100 - 980) = 6\,000 \text{ PVLT}$  (obligations détenues depuis plus de 2 ans)

- Cession des actions POLUX :

Actions acquises en N-3 :  $20 \times (209 - 245) = -720 \text{ MVLT}$  (titres acquis depuis plus de 2 ans)

Actions acquises en juin N-2 :  $90 \times (209 - 170) = 3\,510 \text{ € PVLT}$  (titres acquis depuis plus de 2 ans)

Actions acquises en novembre N-1 :  $20 \times (209-251) = - 840 \text{ € MVCT}$ , d'autres actions Polux étant détenues depuis plus de 2 ans, le résultat de la cession relève du régime des plus ou moins-values.

Le régime fiscal des plus-values s'applique également aux dotations et aux reprises de provisions pour dépréciation des titres entrant dans le champ d'application des plus ou moins-values.

Les dotations sont considérées comme des moins-values à long terme.

Les reprises sont considérées comme des plus-values à long terme.

Au 31 décembre N, il reste 20 actions Polux en portefeuille.

Une provision de  $20 \times (205 - 251) = - 920 \text{ €}$  doit être dotée comptablement. Fiscalement, elle suit le régime fiscal des MVLT, et doit être réintégrée sur le tableau n° 2058-A.

Désignation des titres	Acquisition				Cours			Moins Values	Plus Values
	Date	Quantité	PUHT	Valeur	Date	PUHT	Valeur		
CCF	30-sept.-09	50	980,00 €	49 000,00 €	30-oct.-13	1 100,00 €	55 000,00 €		6 000,00 €
Polux	30-janv.-10	20	245,00 €	4 900,00 €	18-nov.-13	209,00 €	4 180,00 €	720,00 €	
	13-juin-11	90	170,00 €	15 300,00 €	18-nov.-13	209,00 €	18 810,00 €		3 510,00 €
	15-nov.-12	20	251,00 €	5 020,00 €	18-nov.-13	209,00 €	4 180,00 €	840,00 €	
				0,00 €			- €	- €	- €
				0,00 €			- €	- €	- €
							Totaux	1 560,00 €	9 510,00 €

6. Les profits ou pertes dégagés par la cession des titres de participation sont soumis au régime spécial des plus ou moins-values à long terme sous les mêmes conditions que dans la question précédente.

Pour évaluer cette plus ou moins-value, l'entreprise a le choix entre la méthode «PEPS » (ou « FIFO ») ou la méthode du prix de revient moyen pondéré (CMP) :

#### - Méthode «PEPS» :

L'entreprise revend 400 titres ACTIFPLUS le 20 juin N ; par conséquent la cession est réputée porter sur les 150 titres achetés en juillet N-3 et sur 250 des 650 titres achetés en novembre N-1.

La cession des 150 titres achetés en juillet N-3 fait apparaître une plus-value à long terme (titres détenus depuis plus de 2 ans) de :  $(100 - 60) \times 150 = 6000 \text{ €}$ .

La cession des 250 titres achetés en novembre N-1 fait apparaître une plus-value à court terme (titres détenus depuis moins de 2 ans) de :  $(100 - 80) \times 250 = 5 000 \text{ €}$ .

#### -Méthode du prix de revient moyen pondéré :

Le prix de revient moyen pondéré est égal à :  $(150 \times 60) + (650 \times 80) / 800 = 76,25$ .

La cession est présumée porter sur les titres de N-3 à concurrence de :

$400 \times (150 / 800) = 75$ , et sur les titres de N-1 pour le surplus, soit 325.

Plus-value à long terme sur les titres de N-3 :  $(100 - 76.25) \times 75 = \mathbf{1\,781\,€}$ .

Plus-value à court terme sur les titres de N-1 :  $(100 - 76.25) \times 325 = \mathbf{7\,719\,€}$ .

Sort de la provision constituée sur les titres de la SA ACTIFMOINS :

Cette provision s'élève à  $(15-30) \times 50 = \mathbf{-\,750\,€}$ . La provision pour dépréciation des titres de participation suit le régime fiscal des moins-values à long terme ; par conséquent, la moins-value à long terme de 750 euros constatée suite à dépréciation des titres de la SA ACTIFMOINS viendra s'imputer sur les plus-values à long terme de l'exercice.

7. Diverses cessions :

**Terrain à bâtir :** En cédant un terrain à bâtir, l'entreprise Sacède cède un élément de son actif immobilisé. Le régime applicable en cas de cession d'immobilisation est celui des plus-values professionnelles. Le montant d'une plus-value se détermine en retranchant du prix de cession la valeur d'origine du bien, diminuée, le cas échéant, des amortissements pratiqués et admis en déduction du résultat imposable. S'agissant ici d'un bien non amortissable, la plus-value est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix d'acquisition : la plus-value s'élève à 21 000 € et elle est à long terme, le bien étant détenu depuis plus de deux ans.

**Entrepôt :** Cette cession comprend à la fois la cession d'un bien amortissable (bâtiment et d'un bien non amortissable (terrain) :

**PV sur le terrain :**  $70\,000 - 49\,000 = 21\,000\,€$  : c'est une plus-value à long terme

**PV sur le bâtiment :**

Amortissements pratiqués :  $(80\,000 \times 5\% \times 210/360) + (80\,000 \times 5\% \times 7) + (80\,000 \times 5\% \times 120/360) = 31\,667\,€$

VNC =  $80\,000 - 31\,667 = 48\,333$

PV sur le bâtiment =  $80\,000 - 48\,333 = \mathbf{31\,667\,€}$

Cette PV est à court terme puisqu'elle correspond en totalité aux amortissements.

**Véhicule particulier :**

Fiscalement, la déduction des amortissements sur les véhicules de tourisme non polluants dont le prix d'acquisition est supérieur à 18 300€ TTC (pour les véhicules achetés à compter du 01/11/96) est limitée. Cette règle explique la différence entre le montant des amortissements comptables pratiqués soit  $(38\,300\,€ \times 20\% \times 21/360) + (38\,300 \times 20\% \times 2) + (38\,300 \times 20\% \times 120/360) = 18\,320\,€$  et ceux admis en déduction du résultat fiscal, soit  $(18\,300 \times 20\% \times 21/360) + (18\,300 \times 20\% \times 2) + (18\,300 \times 20\% \times 120/360) = 8\,753,50$ . Lors de la cession de ce bien la plus ou moins value se calcule en tenant compte des **amortissements comptabilisés** à savoir:

Prix de cession: 9 000€

Prix d'achat: 38 300€

Amortissements comptabilisés : 18 320 €

Soit une valeur comptable de: 19 980 €

La cession dégage une moins value à court terme de **- 10 980 €**

Cette moins value à court terme constitue une charge comptablement et fiscalement déductible.

#### **Machine :**

Calcul de l'amortissement dégressif :

Coefficient applicable :  $10 \times 2.25 = 22,5\%$

**Annuité N-7** :  $15\,000 \times 22,5\% \times 11/12 = 3093,75$

Voici le plan d'amortissement dégressif sur la période complète :

Années	Taux linéaire	Taux dégressif	VNC début	Annuité	VNC fin
N-7	10,00%	22,50%	15 000,00	<b>3 093,75</b>	11 906,25
N-6	11,11%	22,50%	11 906,25	2 678,91	9 227,34
N-5	12,50%	22,50%	9 227,34	2 076,15	7 151,19
N-4	14,29%	22,50%	7 151,19	1 609,02	5 542,17
N-3	16,67%	22,50%	5 542,17	1 246,99	4 295,18
N-2	20,00%	22,50%	4 295,18	966,42	3 328,77
N-1	25,00%	22,50%	3 328,77	832,19	2 496,58
N	33,33%	22,50%	2 496,58	<b>832,19</b>	1 664,38
N+1	50,00%	22,50%	1 664,38	832,19	832,19
N+2	100,00%	22,50%	832,19	832,19	-

**Annuité N** :  $832,19 \times 7/12 = 485,44 \text{ €}$

Total des amortissements : 12 989 €

Valeur nette comptable :  $15\,000 - 12\,989 = 2\,011 \text{ €}$

Plus-value CT =  $8\,000 - 2011 = \mathbf{5\,989 \text{ €}}$

Il s'agit d'une plus-value à court terme.

**Brevet** : Le régime des plus-values à long terme s'applique, dans toutes les entreprises, aux plus-values de cession de brevets ou des inventions brevetables. Le brevet est amorti pour 1 307 €, et sa VNC = 3 693 €

Moins-value à long terme = **- 193 €**

## 2. Tableau de compensation des plus et moins-values

Il convient de faire la somme algébrique des plus et moins-values de même catégorie :

Eléments	Court terme		Long terme	
	PV	MV	PV	MV
1. Mise au rebut		4 013,00		
2. Concession licence			10 000,00	
3. Contrat de crédit-bail	42 000,00		8 000,00	
4. Indemnités bâtiment	16 667,00		4 000,00	
4. Indemnités machine		746,00		
5. Obligations Crédit commercial			6 000,00	
5. Actions Polux				
acquises en N-3				720,00
acquises en N-2			3 510,00	
acquises en N-1		840,00		
Provision titres Polux				920,00
6. Titres Actifplus				
acquis en N-3:			6 000,00	
acquis en N-1:	5 000,00			
Provision titres Actifmoins				750,00
7. Divers actifs				
TAB			21 000,00	
Entrepôt				
Terrain			10 000,00	
Bâtiment	31 667,00			
Véhicule particulier		10 980,00		
Machine	5 989,00			
Brevet				193,00
	101 323	16 579	68 510	2 583
	PVNCT =	84 744	PVNLT=	65 927

### **3. Qualification fiscale des plus et moins-values**

#### **- Pour la plus-value à court terme :**

La plus-value de l'opération 4 pour 15 921 peut être étalée sur 5 ans : elle sera déduite intégralement du résultat de l'exercice N pour être réintégrée par cinquième à partir de N+1.

Le solde de la plus-value à court terme, soit 68 823 peut être étalée sur 3 ans puisque l'entreprise est à l'IR.

Soit  $68\,823 \times 2/3 = 45\,882$  € déduits du résultat N.

#### **- Pour la plus-value à long terme :**

Elle est déduite en totalité du résultat de l'exercice N pour être imposée au taux global de 31,50 % (16% + 15,50%) à hauteur de 61 927 €.

La PVLTL de 4 000 € sur opération 4 est imposée avec un différé de 2 ans, soit en N+2.

### **4. Tableaux n° 2059 A et B**

Voir imprimés joints.