

## Corrigé exercice 16.01 : Cas SMP

Le cas SMP est un exercice de synthèse très complet sur l'IS. **Attention de ne pas commettre de confusion avec les règles applicables en BIC.**

### 1. Analyse des différentes questions

#### 1. Il s'agit de transferts de titres

Le régime fiscal des transferts des titres de compte à compte est assimilable aux régimes applicables aux cessions de titres. Si un titre sort du compte « Titres de participation », il génère une plus ou moins-value. Si un titre sort d'un autre compte de bilan, il génère un profit ou une perte imposable. Le fait générateur de l'opération de transfert est la date du virement, mais l'imposition est reportée à l'exercice au cours duquel les titres sont effectivement cédés.

Moins-value latente sur les titres transférés au 25.03.N :  $6\,800 \times (25 - 24) = - 6\,800 \text{ €}$ .

Cette moins-value sera déductible du résultat imposable au taux normal en cas de cession des titres mais n'a aucune influence sur le résultat fiscal N : il s'agit d'une **opération intercalaire**.

S'agissant de la provision fiscale sur titres de participation :

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.

Le comptable a enregistré une provision de 26 300 calculée par rapport à la valeur historique des titres.

- Titres acquis en janvier N-2 :  $25 \times 6\,800 = 170\,000$
- Titres acquis en mars N :  $24 \times 12\,700 = 304\,800$
- Valeur d'acquisition des titres : 474 800
- Valeur des titres au 31.12.N :  $23 \times 19\,500 = 448\,500$

Provision comptable pour dépréciation des titres : **26 300**

La provision comptable est à réintégrer totalement pour le calcul du bénéfice imposable au taux normal : elle suit le régime fiscal des **moins-values à long terme**.

#### 2. Titres d'OPCVM

Les plus-values latentes constatées en fin d'exercice sur les titres d'OPCVM sont immédiatement imposables au taux normal dès lors que l'actif des OPCVM n'est pas composé d'actions à concurrence au moins de 90 %. Il convient donc de réintégrer de façon extracomptable :

$18\,250 - 15\,000 = 3\,250 \text{ €}$ .

3. Il convient de déterminer l'amortissement dérogatoire de la manière suivante:

	Années	Amort. Fiscal	Amort. Éco.	Amort. Dérogatoire	
				DAP	RAP
1	N-1	6 202,00	3 544,00	2 658,00	
2	N	7 132,30	5 316,00	1 816,30	
3	N+1	4 636,00	5 316,00		680,01
4	N+2	4 304,85	5 316,00		1 011,15
5	N+3	4 304,85	5 316,00		1 011,15
6	N+4	-	1 772,00		1 772,00
		-	-	<b>4 474,30</b>	<b>4 474,30</b>

Présentons le détail du calcul de l'amortissement dérogatoire pour N :

Annuité dégressive N :  $20\,378 \times 35\% (20\% \times 1.75) = 7\,132,30$

Annuité linéaire N :  $26\,580 \times 20\% = 5\,316$

Amortissement dérogatoire N =  $7\,132,30 - 5\,316 = \mathbf{1\,816,30\,€}$

#### 4. Plus ou moins-value résultant d'un sinistre

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. Cette règle s'applique également pour les sociétés passibles de l'IS selon les modalités suivantes :

##### Bâtiment :

- Indemnité perçue : 54 000
- Prix d'acquisition : 50 000
- Amortissements pratiqués : 20 843 (fin des amortissements au 1<sup>er</sup> avril N, date de destruction du bâtiment).

Amortissements :  $50\,000 \times 6.67\% \times 6 + 50\,000 \times 6.67\% \times 91/360 = 20\,843$

- Valeur comptable nette :  $50\,000 - 20\,843 = 29\,157\,€$

Plus-value :  $54\,000 - 29\,157 = \mathbf{24\,843\,€}$

La plus-value est intégralement à court terme dans une société relevant de l'IS

##### Machine-outil:

- Indemnité perçue : 17 500

- Prix d'acquisition : 21 000
- Amortissements :  $(21\,000 \times 20\% \times 194/360) + (21\,000 \times 20\% \times 91/360) = 3\,325 \text{ €}$
- Valeur comptable nette :  $21\,000 - 3\,325 = 17\,675$

Moins-value :  $17\,500 - 17\,675 = -175 \text{ €}$  à court terme

L'indemnisation du bâtiment et de la machine donne lieu à une plus-value d'un montant de :  $24\,843 + (-175) = 24\,668 \text{ €}$ .

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

Bâtiment :  $82 \text{ mois} \times 50\,000 / 71\,000 = 57,74 \text{ mois}$

Machine :  $17 \times 21\,000 / 71\,000 = 5 \text{ mois}$

La durée moyenne des amortissements est de  $57,74 + 5 = 62,74 \text{ mois}$ , soit 5,22 années arrondies à 5 ans.

La plus-value de 24 668 € sera étalée sur 5 années à compter de N+1.

L'entreprise devra procéder en N à la déduction extracomptable de la plus-value totale sur son tableau n° 2058-A, soit **24 668 €**

Elle constituera une provision pour IS (non déductible) d'un montant de  $24\,668 \times 33,1 / 3 \% = 8\,223 \text{ €}$

5. Les rémunérations versées au personnel salarié (dirigeants et autres) sont déductibles à la double condition de rémunérer un travail effectif et de ne pas être exagérées au regard du service rendu : tel est le cas en l'espèce puisqu'il est précisé dans l'énoncé que les rémunérations semblent normales.

En outre, les cadres salariés ne peuvent bénéficier à la fois de l'allocation forfaitaire et de remboursements des frais réels (règle dite du non cumul). M. Leman-lvelle, directeur technique, est un cadre salarié de l'entreprise. L'allocation forfaitaire n'est donc pas déductible fiscalement, et elle est analysée comme un revenu de capitaux mobiliers pour le bénéficiaire.

A réintégrer fiscalement : **5 500 €**.

6. La déduction fiscale des jetons de présence, ordinaires ou spéciaux, alloués au titre d'un exercice est limitée à 5 % de la somme obtenue en multipliant par le nombre d'administrateurs (ou de membres du conseil de surveillance) la rémunération moyenne déductible attribuée au cours de l'exercice aux cinq ou dix salariés les mieux rétribués, selon que l'effectif de l'entreprise excède ou non deux cents salariés. Ici, la société emploie 120 personnes.

Il s'ensuit la réintégration suivante :

$5\% \times [(97\,000 + 73\,000 + 56\,000 + 39\,000 + 38\,000) / 5] \times 5 = 15\,150$

A réintégrer fiscalement :  $34\,000 - 15\,150 = 18\,850 \text{ €}$

7. La déductibilité des rémunérations servies aux associés personnes physiques à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part de capital, est soumise à deux limitations.

Ces deux limitations sont communes à toutes les sociétés, quelle que soit leur forme. Elles concernent la libération du capital et le taux d'intérêt pratiqué. La fraction non déductible des intérêts, c'est-à-dire celle qui excède le taux plafond de **1,67 %**, est réintégrée de manière extra-comptable dans le bénéfice imposable.

Intérêts excédentaires totaux :

**- M. Piston :**

Période du 1/1 au 31/8 :  $25\,000 \times (5\% - 1,67\%) \times 8/12 = 555$

Période du 1/9 au 31/12 :  $10\,000 \times (5\% - 1,67\%) \times 4/12 = 111$

**- M. La Bielle :**

Période du 1/1 au 30/6 :  $14\,000 \times (5\% - 1,67\%) \times 6/12 = 233,10$

Période du 1/7 au 31/10 :  $30\,000 \times (5\% - 1,67\%) \times 4/12 = 333$

Période du 1/11 au 31/12 :  $10\,000 \times (5\% - 1,67\%) \times 2/12 = 55,50$

**- M. Lécrou :**

Période du 1/1 au 31/12 :  $5\,000 \times (5\% - 1,67\%) = 166,50$

Intérêts excédentaires totaux : 1 454,10 € arrondis à **1 454 €**

8. Il s'agit d'un abandon de créance caractère financier. L'abandon de créance n'est pas admis en déduction

Somme à réintégrer fiscalement : **12 600 €**

9. a) La société SMP peut opter pour le régime des sociétés mères et filiales :

Dividende déductible :  $38\,000 \times 60\% = 22\,800 \text{ €}$

Réintégrations extra comptables : quote-part de frais et charges :  $22\,800 \times 5\% = \mathbf{1\,140 \text{ €}}$

b) Crédit d'impôt attaché au dividende :  $37\,000 / 0.85 = 43\,529 \times 15\% = 6\,529 \text{ €}$

L'entreprise SMP peut opter pour le régime spécial des sociétés mères (elle détient 7% de sa filiale américaine) :

Les dividendes sont déduits extra-comptablement du bénéfice imposable pour 37 000 €, le crédit d'impôt n'est pas déductible de l'impôt sur les sociétés. Une quote-part de frais et charges d'un montant de :  $43\,529 \times 5\% = 2\,176 \text{ €}$  doit être réintégrée au bénéfice imposable.

c) Cette provision pour dépréciation des titres de la filiale étrangère suit le régime fiscal des moins-values à long terme. Dans ce cas, il conviendra de réintégrer la provision à concurrence de 120 000.

d) Le régime des sociétés mère filiale n'est pas applicable, puisque la société SMP détient moins de 5 % du capital de sa filiale.

Le dividende net de 60 000 € n'est pas retraité fiscalement

e) La société en nom collectif est une société de personnes qui relève de l'impôt sur le revenu. Les résultats sociaux sont déterminés par la société elle-même, mais l'imposition de ce résultat n'est pas établie au nom de la société. Ces résultats sont répartis pour être imposés chez les associés à la clôture de l'exercice en fonction de leur quote-part dans le capital social.

Le bénéfice de la société de personnes est imposé soit à l'impôt sur le revenu lorsque l'associé relève de cet impôt, soit à l'impôt sur les sociétés lorsque la société participante relève de cet impôt.

La part des bénéfices sociaux revenant aux associés doit être regardée comme acquise dès la clôture de chaque exercice. Il en est ainsi, même si à cette date, les bénéfices n'ont pas encore été appréhendés.

Au cas particulier, le bénéfice de la SNC Coton est imposable à l'IS pour la quote-part de la SA dans le capital social de cette SNC, soit 40 %, à la clôture de l'exercice N.

La SA doit donc intégrer dans son résultat fiscal (Tableau n° 2058-A) au titre de l'exercice N la somme de 22 000 €, soit 55 000 X 40 %.

En revanche, le dividende de 13 000 € doit être déduit fiscalement car il provient d'un résultat qui a déjà supporté l'impôt.

Il convient donc de réintégrer sur le 2058-A la somme de 22 000 € et de déduire **13 000 €**

## 10. Détermination des amortissements différés

Années	Amortissements comptabilisés			Amortissement minimal	
	Valeur comptable nette	Dotations	Cumul des amortissements	Dotations	Cumul amortissements
N-2	26 000	4 550	4 550	2 398	2 398
N-1	21 450		4 550	5 200	7 598

Dotation dégressive cumulée en N-1 : 4 550 €

Dotation linéaire cumulée pour N-1 : 7 598 €

Amortissements différés : 21 450 x 35 % = 7 507,50

Amortissements irrégulièrement différés = 7 598 – 5 200 = **3 048**

Amortissements régulièrement différés : 4 459,50

L'exercice de différé étant déficitaire, le comptable a le choix entre la méthode de la récupération immédiate et la méthode de l'étalement.

Conformément à l'énoncé et au plan comptable général, en comptabilité les dotations seront effectuées sans étalement.

**Méthode de la récupération immédiate :**

Années	Comptable	Fiscal	Réintégration ou Déduction
N	12 387,38	9 339	<b>3 048</b>
N+1	4 531,31	4 531,31	-
N+2	4 531,31	4 531,31	-

Dès N, l'entreprise déduit en comptabilité l'annuité N-1 pour  $(26\,000 - 4\,550) \times 35\% = 7\,507,50$  € et l'annuité N, soit  $(26\,000 - 4\,550 - 7\,507,50)$  soit  $13\,942,50 \times 35\% = 4\,879,88$ , soit un total de **12 387,38 €**.

Fiscalement, l'annuité déductible est diminuée de l'annuité irrégulièrement différée, soit 3 048 €.

2. Le résultat comptable provisoire à la clôture de l'exercice N s'élève à :

	SMP	
	Réintégrations	Déductions
Résultat comptable	150 000,00	
1. Titres de participation	26 300,00	
2. Ecart OPCVM	3 250,00	
3. PV sinistre		24 668,00
5. Règle du non-cumul	5 500,00	
6. Jetons de présence	18 850,00	
7. Intérêts excédentaires	1 454,00	
8. Abandon de créance	50 000,00	
9. Distributions diverses:		
a. Dividende Pistounette	1 140,00	22 800,00
b. Filiale américaine	2 176,00	37 000,00
c. Provision titres société norvégienne	120 000,00	
e. Participation SNC Coton	22 000,00	13 000,00
10. Amortissement différé	3 048,00	
TOTAL	366 318,00	97 468,00
RESULTAT FISCAL	<b>268 850,00</b>	

Montant de l'IS : la SA SMP n'est pas une PME pouvant bénéficier du taux d'IS réduit de 15% car son chiffre d'affaires excède 7 630 000 € HT.

En revanche, la société semble remplir les conditions requise pour l'IS réduit à 28%, applicable en 2017 aux sociétés dont l'effectif est inférieur à 250 salariés et dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 millions € ou dont le total du bilan est inférieur à 43 millions €.

Ce taux d'IS à 28% est applicable pour la quote-part des bénéfices qui n'excède pas 75 000 €, et 33,1/3% au-delà. Ce taux s'applique à compter des exercices ouverts au 1er janvier 2017.

Soit  $75\,000 \times 28\% = 21\,000 \text{ €}$

$(268\,850 - 75\,000) \times 33,1/3\% = 64\,616,67 \text{ €}$  arrondi à 64 617

Résultat net comptable :  $150\,000 - (21\,000 + 64\,617) = \mathbf{64\,383 \text{ €}}$