

Chapitre 10

QCM

Réponse unique.

- 1. b.** Une charge calculée ne donne pas lieu à un décaissement.
- 2. b.** La base fiscale d'amortissement peut être identique à la base comptable.
- 3. c.** Un amortissement différé est à réintégrer s'il est irrégulièrement différé.
- 4. a.** La provision pour perte de change est à réintégrer.
- 5. a.** La provision pour hausse des prix est reprise en N+5.

Réponses multiples.

- 6. a. et c.** La déductibilité des amortissements des véhicules de tourisme dépend de la date d'acquisition du véhicule et de la quantité de dioxyde de carbone émise.
- 7. b. et c.** Les dépréciations sur titres sont à réintégrer et sont considérées comme des moins-values à long terme.
- 8. a. et c.** La provision pour licenciement peut être déductible, mais n'est pas déductible lorsque le licenciement est économique.
- 9. a. et b.** Le suramortissement pour les PME entraîne un complément de déduction et est un avantage fiscal.
- 10. b. et c.** La provision pour perte de change est une charge financière et doit être réintégrée.

Réponse à justifier.

- 11. c.** La dépréciation des créances clients n'est pas toujours déductible. Cette dépréciation est déductible si elle est calculée sur le montant HT. Néanmoins, il existe une exception, puisque si une entreprise souscrit un contrat d'assurance pour risques d'insolvabilité des clients, alors la provision pour dépréciation des comptes clients n'est pas déductible et doit être réintégrée.

12. b. Pour les immobilisations par composants, il y a divergence entre les règles comptables et fiscales pour les composants de deuxième catégorie. Au niveau fiscal, les règles convergent avec les règles comptables pour les composants de première catégorie. Cependant, il existe une divergence entre ces règles pour les composants de deuxième catégorie, puisqu'ils ne sont pas reconnus fiscalement. Ils sont donc amortis au même rythme que la structure.

13. b. Les provisions réglementées ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision. Une provision réglementée est comptabilisée en fonction de dispositions légales avantageuses pour l'entreprise. Elle s'enregistre en débitant le compte 687.

14. c. Un amortissement différé est déductible s'il est régulièrement différé. Lorsqu'une entreprise omet d'enregistrer des amortissements pour une immobilisation, elle est dans l'obligation de l'enregistrer à la date d'inventaire dès qu'elle s'en aperçoit. On parle alors d'amortissement différé. Au niveau fiscal, l'oubli de l'enregistrement peut entraîner des retraitements selon le cas : l'amortissement est régulièrement ou irrégulièrement différé. En effet, l'article 39 B du Code général des impôts exige qu'à la fin d'un exercice, le cumul des amortissements pratiqués soit au moins égal au montant des amortissements calculés selon le mode linéaire. Si le principe de cet article est respecté, les amortissements rattrapés sont régulièrement différés et déductibles. À défaut du respect du minimum ainsi défini, la déductibilité de l'amortissement est définitivement perdue, car ce sont des amortissements irrégulièrement différés.

15. b. La constatation d'un amortissement dérogatoire n'entraîne aucun retraitement. L'amortissement dérogatoire est constaté en comptabilité. C'est une charge déductible. Il n'y a donc aucun retraitement à effectuer.

EXERCICES

EXERCICE 1 – AMORTISSEMENT DES VÉHICULES DE TOURISME DE LA SNC DUBOIS [NIV 1] 15 MIN.

Pour chaque véhicule, déterminer le montant des amortissements à réintégrer pour l'année 2020.

a. Peugeot 406 HDI

Ce véhicule de tourisme a été acquis le 01/06/2018 et émet 147 g/km de dioxyde de carbone. De ce fait, le plafond de déductibilité au niveau fiscal est limité à 18 300 €. La différence sera donc à réintégrer.

L'année 2020 est une année pleine, puisque le véhicule a été acquis en 2018 : il n'y a aucun *prorata temporis* à prendre en compte dans le calcul.

Le montant à réintégrer sera de : $(28\ 000 - 18\ 300) / 5 = 1\ 940$ €.

b. Renault Laguna HDI

Ce véhicule de tourisme a été acquis le 01/02/2019 et émet 165 g/km de dioxyde de carbone. De ce fait, le plafond de déductibilité au niveau fiscal est limité à 9 900 €. La différence sera donc à réintégrer.

L'année 2020 est une année pleine, puisque le véhicule a été acquis en 2019 : il n'y a aucun *prorata temporis* à prendre en compte dans le calcul.

Le montant à réintégrer sera de : $(20\ 000 - 9\ 900) / 5 = 2\ 020$ €.

c. Citroën Xsara

Ce véhicule de tourisme a été acquis le 15/09/2020 et émet 190 g/km de dioxyde de carbone. De ce fait, le plafond de déductibilité au niveau fiscal est limité à 9 900 €. La différence sera donc à réintégrer.

Le véhicule a été acquis en cours d'année, il y a alors un *prorata temporis* à prendre en compte dans le calcul.

Le montant à réintégrer sera de : $(15\ 000 - 9\ 900) / 5 \times 3,5 / 12 = 297,50$ €.

d. Renault Kangoo (utilitaire)

Le plafond de déductibilité n'est pas applicable aux véhicules utilitaires. En effet, les amortissements pratiqués pour les véhicules utilitaires sont normalement déductibles. Cela n'occasionne donc aucun retraitement.

EXERCICE 2 – DÉDUCTIBILITÉ DES AMORTISSEMENTS CHEZ MIKO [NIV 2] 20 MIN.

1. Calculer l'amortissement économique et l'amortissement fiscal pour le matériel industriel, et en déduire le retraitement nécessaire.

Pour le matériel industriel, l'amortissement économique débute à partir de la date de mise en service, mais pour le dégressif, ce sera le premier jour du mois d'acquisition.

L'amortissement économique sera de : $8\,000 / 5 \times 10 / 12 = 1\,333,33 \text{ €}$.

L'amortissement fiscal sera de : $8\,000 \times 35 \% \times 10 / 12 = 2\,333,33 \text{ €}$.

La différence entraînera un amortissement dérogatoire de 1 000 €.

Il n'y aura aucun retraitement d'un point de vue fiscal, car les dotations dérogatoires sont enregistrées dans des comptes de charges, respectivement dans les comptes 681 et 687. Cela aura pour conséquence de diminuer le résultat.

2. Calculer l'amortissement économique et le suramortissement exceptionnel pour l'équipement robotique, et en déduire le retraitement nécessaire.

L'amortissement économique sera de : $9\,600 / 8 \times 7 / 12 = 700 \text{ €}$.

Le suramortissement sera de : $700 \times 40 \% = 280 \text{ €}$. Ce suramortissement n'est pas constaté d'un point de vue comptable. Il entraînera donc un complément de déduction de 280 €.

EXERCICE 3 – PROVISION POUR HAUSSE DES PRIX CHEZ FRANGEAC [NIV 3] 20 MIN.

1. Déterminer le montant des provisions pour hausse des prix et le retraitement fiscal correspondant.

Pour la **matière A**, la valeur unitaire N-1 étant supérieure à la valeur unitaire N-2, la provision en N doit être calculée à partir de la valeur unitaire N-2 et donc minorée de la provision dotée en N-1 :

$$\text{Provision N} = \text{quantité} \times [\text{prix N} - (110 \% \times \text{prix N-2})] - \text{Provision N-1} = 550 \times [14 - (110 \% \times 10)] - 800 = 850 \text{ €}.$$

L'augmentation du prix entre N-2 et N est de : $(14 - 10) / 10 \times 100 = 40 \%$.

Comme elle est supérieure à 10 %, la provision est déductible l'année de sa constatation. Elle sera reprise à la clôture du sixième exercice suivant (N+5). Cette reprise étant imposable, il n'y aura aucun retraitement à effectuer.

Pour la **matière B**, la valeur unitaire N-1 étant inférieure à la valeur unitaire N-2, la provision de N doit être calculée à partir de la valeur unitaire N-1 :

$$\text{Provision N} = \text{quantité} \times [\text{prix N} - (110 \% \times \text{prix N-1})] = 800 \times [9 - (110 \% \times 8,5)] = -280 \text{ €}.$$

Cependant, l'augmentation du prix de la matière B est inférieure à 10 % : $(9 - 8,5) / 8,5 \times 100 = 5,88 \%$, d'où une provision négative. De ce fait, aucune provision pour hausse de prix ne doit être constatée.

Pour la **matière C**, cette matière ayant été acquise en N-1, la provision pour hausse de prix sera calculée à partir de la valeur unitaire N-1 :

$$\text{Provision N} = \text{quantité} \times [\text{prix N} - (110 \% \times \text{prix N-1})] = 120 \times [27 - (110 \% \times 23)] = 204 \text{ €}.$$

Cette provision est déductible l'année de sa constatation. Elle sera reprise à la clôture du sixième exercice suivant (N+5). Cette reprise étant imposable, il n'y aura aucun retraitement à effectuer.

2. L'avantage fiscal de la provision pour hausse des prix est-il définitif ?

Lorsque le prix des matières premières augmente significativement, les entreprises peuvent éprouver des difficultés pour financer leurs achats. Le législateur a donc décidé de permettre aux entreprises de doter une provision pour hausse des prix afin de compenser cette hausse de valeur en leur permettant de faire une économie d'impôt temporaire.

Cas de synthèse

TRAITEMENTS FISCAUX DES AMORTISSEMENTS DIFFÉRÉS ET DES AMORTISSEMENTS PAR COMPOSANT DANS L'ENTREPRISE NEISSA [NIV 4] 40 MIN.

1. Évaluer les conséquences fiscales de cette omission dans les deux hypothèses suivantes :

a. L'entreprise choisit l'étalement sur la durée restante.

L'amortissement de la machine n'a pas été constaté en 2018 et 2019.

Lorsqu'une entreprise omet d'enregistrer des amortissements pour une immobilisation, elle est dans l'obligation de l'enregistrer à la date d'inventaire dès qu'elle s'en aperçoit. On parle alors d'amortissement différé.

Le coefficient de l'amortissement dégressif sur 4 ans est de 1,25. Le taux dégressif est donc de 31,25 % pour la première année et de 33,33 % pour la deuxième année.

L'article 39 B du Code général des impôts exige qu'à la fin d'un exercice, le cumul des amortissements pratiqués soit au moins égal au montant des amortissements calculés selon le mode linéaire.

Voici le tableau d'amortissement dégressif fictif sans omission :

Calculs préalables	Amortissements comptabilisés	
	DAP	Cumul
2018	$15\,000 \times 31,25\% \times 6 / 12 = 2\,343,75 \text{ €}$	2 343,75 €
2019	$(15\,000 - 2\,343,75) \times 33,33\% = 4\,218,33 \text{ €}$	6 562,08 €
2020	$(15\,000 - 6\,562,08) \times 50\% = 4\,218,96 \text{ €}$	10 781,04 €
2021	$(15\,000 - 10\,781,04) \times 100\% = 4\,218,96 \text{ €}$	15 000 €

Le tableau d'amortissement retenu en comptabilité est le suivant :

Calculs préalables	Amortissements comptabilisés		Amortissement minimum légal	
	DAP	Cumul	DAP	Cumul
2018	0	0	$15\,000 / 4 \times 6 / 12 = 1\,875 \text{ €}$	1 875 €
2019	0	0	$15\,000 / 4 = 3\,750 \text{ €}$	5 625 €

CORRIGÉ

La somme des deux dotations oubliées constitue l'amortissement différé qui se décompose en :

- un amortissement irrégulièrement différé (AID) qui est égal à la différence entre le cumul des amortissements minimums et le cumul des amortissements comptabilisés, soit : $5\,625 - 0 = 5\,625$ € qui devront être réintégrés ;
- un amortissement régulièrement différé (ARD) qui est égal à : $6\,562,08 - 5\,625 = 937,08$ €.

Voici le tableau des dotations fiscalement admises avec étalement :

Année	Dotations fiscalement admises	Cumul	Valeur nette
2018	0	0	15 000 €
2019	0	0	15 000 €
2020	$4\,218,96 + [(2\,343,75 + 4\,218,33 - 5\,625) / 2] = 4\,687,50$ €	4 687,50 €	10 312,50 €
2021	$4\,218,96 + [(2\,343,75 + 4\,218,33 - 5\,625) / 2] = 4\,687,50$ €	4 687,50 €	5 625 €

Les AID sont définitivement perdus, donc 5 625 € ne seront pas déductibles sur les amortissements cumulés constatés. Seule la différence sera déductible : $15\,000 - 5\,625 = 9\,375$ €.

b. L'entreprise additionne l'annuité à la suivante.

Voici le tableau des dotations fiscalement admises sans étalement :

Année	Dotations fiscalement admises	Cumul	Valeur nette
2018	0	0	15 000 €
2019	0	0	15 000 €
2020	$2\,343,75 + 4\,218,33 + 4\,218,96 - 5\,625 = 5\,156,04$ €	5 156,04 €	9 843,96 €
2021	4 218,96 €	9 375 €	5 625 €

Les AID sont définitivement perdus. C'est la raison pour laquelle la somme des amortissements (9 375 €) est inférieure à celle de la base amortissable (15 000 €). La différence correspond aux 5 625 € d'AID.

2. Évaluer les conséquences fiscales de la constatation des amortissements concernant le bâtiment industriel.

Pour la structure et la toiture (composant de première catégorie), les durées d'amortissement comptable et fiscale sont identiques ; il n'y a aucun retraitements à effectuer.

Le composant de deuxième catégorie n'est amortissable fiscalement que sur la durée d'usage de la structure, soit 20 ans. L'amortissement comptable est de 4 000 €, tandis que l'amortissement fiscal est de : $20\,000 / 20 = 1\,000$ €.

Il faudra donc réintégrer la différence, soit : $4\,000 - 1\,000 = 3\,000$ €.