

## NANCY CP -Droit fiscal, colle du 21 avril 2004, cours de M Gosserez

Par **Visiteur**, le **27/09/2007** à **00:28**

Merci à M JF Remy qui nous a remis ce sujet pour publication

L'entreprise individuelle DUCHMOL, dont le siège social est 4, Impasse de la Carpe à RAON L'ETANG (88), a pour objet social la fabrication et la commercialisation de petits véhicules de transport adaptées aux conséquences de la loi Sarkozy sur les français (voiturettes sans permisâ€¦)

Son dirigeant, Monsieur DUCHMOL, n'est pas peu fier d'avoir repris en décembre 2002 l'activité de la société ZOUM SNC, consistant en la fabrication et la vente de mobylettes (cette dernière société, essentiellement axée sur le Moyen Orient, avait pour principaux clients le Gouvernement Afghan et son chef d'Etat ainsi que la Cour du Raïs Irakien. Elle a connu en cette fin d'année 2002 de graves difficultés financières liées à la perte de ces marchés et à son principal porte drapeau, le Mollah Oâ€¦ qui utilisait les produits de l'entreprise pour tous ses déplacements officiels).

Afin de relancer cette activité "deux roues" dont il espère beaucoup, Monsieur DUCHMOL consacre régulièrement ses dimanches après midi à circuler en trombe sur ses dernières créations dans les rues de la capitale vosgienne avec sa femme, avec laquelle il a convolé en juste noces il y a 20 ans, sous le régime de la séparation de biens.

Souhaitant améliorer encore la gestion et le dynamisme de entreprise, et connaissant vos talents de fiscaliste émérite, Monsieur DUCHMOL vient vous consulter.

L'entreprise n'a pas adhéré à un Centre de Gestion Agréé (la cotisation étant trop onéreuse et surtout non négociable, le dirigeant â€œ en bon vosgien non radin mais économe â€œ a estimé qu'il ferait de substantielles économies en s'abstenant d'adhérer).

Chaque exercice s'étend du 1er janvier au 31 décembre et â€œ sauf mention contraire â€œ toutes les opérations sont supposées être correctement passées en comptabilité.

Le Résultat Comptable 2003 s'établit à 205 000 â,-

Monsieur DUCHMOL vous demande d'étudier chacune des opérations suivantes afin d'établir son Résultat Fiscal pour 2003, vous étant précisé qu'il entend bénéficier de toutes les mesures fiscales favorables pouvant s'appliquer dans son cas.

1. Versement, le 23 janvier 2003, d'une somme de 5 600 â,- au profit d'une association

reconnue d'utilité publique ayant pour objet l'alphabétisation des populations vosgiennes situées dans les vallées reculées du département.

2. Versement le 12 février 2003 de la part disponible de la Taxe Professionnelle due par l'entreprise au DJCE, organisme de formation habilité par le Ministère à recevoir la produit de cette taxe.

3. Versement au cours de l'année 2003 de la rémunération de Madame DUCHMOL, comptable salariée et conjointe du chef d'entreprise : 15 000 €, annuels.

Le salaire perçu correspond à un travail effectif au sein de l'entreprise et n'est pas exagéré.

4. Constitution, le 15 novembre 2003 d'une provision de 20 000 € pour faire face au licenciement de Madame X, responsable exportation au Moyen Orient.

Cette mesure de suppression d'emploi est envisagée afin de faire face aux difficultés que connaît actuellement l'entreprise suite à la perte de ces marchés en 2002 et 2003. Selon toute vraisemblance, la lettre de licenciement devrait être expédiée au cours du mois de février 2004.

5. Cession, le 24 juillet 2003, d'un véhicule de type "combi wolkswagen" fabriqué par l'entreprise en 1968, entièrement décoré de marguerites et autres spécialités "sixties", à la société Espagnole LA FIESTA.

Ravi de cette aubaine liée au renouveau de la mode hippie en Espagne, Monsieur DUCHMOL vous précise que mises à part deux ou trois utilisations ponctuelles pour épater ses amis, le véhicule a été cédé en excellent état pour 20 000 €.

Méfiant malgré tout, Monsieur DUCHMOL a inséré au contrat une clause de réserve de propriété jusqu'au complet paiement du prix. Le prix est réglé en totalité par chèque remis le 2 janvier 2004 et encaissé le lendemain.

6. Perception, le 15 novembre 2003, d'une indemnité d'assurance de 252 000 € destinée à compenser la perte par incendie d'un hangar dans lequel était stockée la production de l'exercice.

Ledit hangar, construit en 1990, avait été inscrit au bilan pour son coût de revient et amorti en dégressif sur 20 ans. A l'époque, l'entreprise SAFONTE BTP avait facturé pour cette construction 270 000 € TTC.

N'écoutant que son courage, Monsieur DUCHMOL avait réussi in extremis à en sortir l'intégralité de ses chères mobylettes, si bien qu'aucun stock ne fut perdu.

7. Acquisition le 8 janvier 2003 pour 35 000 € d'un vieux Gréement, le Phocéus, que Monsieur DUCHMOL décide d'affecter à l'amélioration de l'image de marque de son entreprise.

Pour ce faire, il engage la restauration de ce vénérable navire qu'il confie aux bons soins de Monsieur Oscar GOT, ancien conchyliculteur de son état reconverti dans la menuiserie de marine. Ce dernier livre ledit navire flambant neuf, et portant sur la coque et les voiles les inscriptions publicitaires suivantes : "avec la mobylette DUCHMOL, mettez les voiles", ou

encore "en mobylette DUCHMOL je prends du large"â€¦ Monsieur GOT facture la remise à neuf et l'aménagement 20 000 â,- H.T.

N'ayant pas le pied marin, Monsieur DUCHMOL prête gratuitement le navire à un navigateur émérite qui prend part à de nombreuses courses tous les ans, portant ainsi haut et fort les couleurs de cette entreprise décidément "dans le vent".

L'usage du Code Général des Impôts â€“ non annoté â€“ et de la calculatrice sont seuls autorisés.

Proposition de résolution de l'épreuve du 21 avril 2004 (cette correction n'engage que juristudiant même si elle a été visée par M Remy !)

L'entreprise individuelle DUCHMOL a pour objet la fabrication et la commercialisation de petits véhicules de transport. Du point de vue fiscal, elle est soumise à une imposition de ses résultats à l'IRPP au titre du patrimoine de son dirigeant.

Il convient de s'intéresser aux différentes opérations réalisées par elle au titre de l'année 2003 afin de connaître leur incidence éventuelle sur le résultat fiscal de l'entreprise, dont le résultat comptable pour l'exercice 2003 s'établit à 205 000 â,-.

#### I. Versement d'une somme à une association reconnue d'utilité publique

On devait se demander si ce versement avait ou non le caractère d'une charge fiscalement déductible.

Pour cela, les conditions habituelles de déductibilité des charges devaient être vérifiées :

- Diminution d'actif net
- Dépense régulièrement enregistrée en comptabilité et justifiée
- Dépense engagée dans l'intérêt de l'entreprise et ne relevant pas d'un acte anormal de gestion.

Le problème était ici lié non pas aux deux premières conditions, mais bien à la question de la nature de don à des associations ou organismes reconnus d'utilité publique.

Dans cette hypothèse, l'article 238 bis 2 du CGI limite la déductibilité de tels dons à hauteur de 60% de leur montant dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires de la société à l'origine du don.

Ainsi, tout doit être réintégré. Seul le montant de 3 360 â,- correspondant à 60 % de la somme versée donnera droit à crédit d'impôt, imputable sur le montant dû après calcul de l'IR que devra acquitter l'entrepreneur.

#### II. Versement de la part disponible de taxe professionnelle au DJCE

Les sommes versées au titre de la taxe d'équarrissage constituent des impôts déductibles de la base imposable.

L'entreprise doit se libérer des sommes correspondantes entre les mains des chambres de

commerce ou d'organismes de formation déjà habilités à les recevoir.

Le DJCE faisant partie de ces formations, l'entreprise s'est bien libérée de la taxe professionnelle due, qui est déductible pour la détermination de son résultat fiscal.

Pas de rectification extra comptable à effectuer.

### III. Versement de la rémunération de Madame DUCHMOL

Madame DUCHMOL est la conjointe du chef d'entreprise et il est précisé dans l'énoncé qu'elle s'est mariée à Monsieur DUCHMOL sous le régime de la séparation de biens, ce qui revêtait ici une très grande importance.

Par ailleurs, il est précisé qu'elle bénéficie au sein de l'entreprise de son mari d'un contrat de travail pour un poste de comptable.

Il convenait donc de vérifier si le salaire qui lui a été versé était ou non déductible.

S'agissant d'un salaire versé à Madame DUCHMOL en exécution d'un contrat de travail, il s'agit ici indubitablement de frais de personnel.

La déductibilité fiscale de ces frais de personnel est soumise au respect des conditions prévues par l'article 39 1 1<sup>er</sup> du CGI :

- Le salaire versé doit correspondre à un travail effectif : il l'est ici par hypothèse ainsi que le précisait clairement l'énoncé.
- Le salaire versé ne doit pas être excessif eu égard aux fonctions exercées : là encore, l'énoncé précisait que la rémunération n'était pas exagérée et conforme à ce qui se pratique habituellement pour de tels postes.

Les conditions propres à la déductibilité des charges de personnel sont bien remplies.

Néanmoins, s'agissant de la conjointe salariée du chef d'entreprise employée dans l'entreprise individuelle de son mari, il convenait de s'intéresser à la situation matrimoniale des époux et à l'adhésion ou pas de l'entreprise à un Centre de Gestion Agréé.

Ici, il était précisé que l'entreprise n'avait pas adhéré à un Centre de Gestion Agréé.

Cette absence d'adhésion n'avait cependant aucune importance en l'espèce puisque, dans le cas des époux mariés sous régime de la séparation de biens uniquement, le fisc admet la déductibilité intégrale des salaires versés par l'entreprise individuelle au conjoint du chef d'entreprise.

En conclusion sur ce point, les salaires versés avaient été intégralement déduits par le comptable, les mêmes salaires sont intégralement déductibles au plan fiscal, il n'y avait donc

aucune rectification extra-comptable à effectuer au titre de cette opération.

#### IV. Provision pour licenciement

Pour savoir si la provision est déductible fiscalement ou non, il convient de vérifier les diverses conditions de forme et de fond de déductibilité.

Les conditions de forme se caractérisent par une nécessité de comptabilisation de la provision et de publication de celle-ci sur un tableau des provisions annexé à la déclaration des résultats.

Quand aux conditions de fond, la charge ou la perte laquelle la provision est constituée doit être elle-même déductible, elle doit être nettement précisée, et enfin elle doit être probable et non pas certaine (elle ne doit donc pas s'être déjà réalisée).

En l'espèce, s'agissant des provisions pour indemnités de licenciement, le fisc refuse depuis 1997 d'accorder une prime fiscale aux entreprises qui programment des licenciements économiques, ce qui aboutit au refus de déduction des provisions du bénéfice imposable. En l'espèce, le licenciement envisagé est bien un licenciement économique et de ce fait la provision devra être réintégrée pour son montant intégral soit 20 000 €, -.

#### V. Cession du « Combi Volkswagen »

Ce véhicule a été fabriqué en 1968 et est cédé en 2003.

S'agit-il d'un bien d'immobilisation ou d'un produit de stock ?

Il fallait ici s'intéresser aux conditions d'amortissement des biens appartenant à l'entreprise :

- Le bien est-il la propriété de l'entreprise et est-il inscrit à son bilan ? Il y avait quelques précisions à ce sujet dans l'énoncé du cas : s'il semble logique de conclure qu'il appartenait bien à l'entreprise, il apparaissait peu vraisemblable qu'elle l'ait inscrit à son bilan étant donné qu'elle cherchait à vendre ce véhicule depuis 30 ans, et que d'autre part ledit véhicule avait été fabriqué par l'entreprise. Ceci laissait supposer qu'elle ne le considérait pas comme un bien d'immobilisation, mais comme un produit de stock (resté par accident longtemps dans les entrepôts de l'entreprise).

- Le bien est-il amené à se déprécier avec le temps ? Le problème pouvait ici être réglé rapidement car un tel véhicule, s'il est utilisé, s'use évidemment avec le temps (à moins que l'on ne considère que ce genre de véhicule "hippie" soit déjà un modèle de collection, et donc un bien précieux..)

- Le bien est-il utilisé de façon durable au service de l'entreprise ? Cette condition permettait d'écarter définitivement le caractère amortissable du bien, car il était précisé que le véhicule n'avait jamais été utilisé par l'entreprise, seul Monsieur GATOR s'en étant servi à titre privé afin d'épater ses amis.

- Le bien doit être utilisé dans l'intérêt de l'entreprise et ne doit pas avoir un caractère somptuaire.

N'étant pas inscrit au bilan et n'ayant pas le caractère d'un bien amortissable, mais rentrant au contraire dans le cadre de l'activité courante de l'entreprise (fabrication et

commercialisation de véhicules de transport), le véhicule constituait bien un produit de stock.

Par conséquent, sa cession en 2003 a dégagé un produit sur stock (excluant le déclenchement du régime des plus et moins values professionnelles), dont le régime est identique en comptabilité et en fiscalité.

NB : S'agissant d'une cession de stock, la clause de réserve de propriété n'avait ici aucune influence sur la détermination du résultat fiscal 2003.

Il n'y avait donc aucune rectification extra-comptable à apporter au résultat de l'exercice 2003 du fait de cette opération.

## VI. Sort de l'indemnité d'assurance

Il convient tout d'abord de s'intéresser à la nature comptable du bien détruit, afin de connaître le régime applicable.

On constate qu'il ne s'agit pas d'un stock puisque l'objet de l'entreprise n'est pas la vente de hangars. Le bien étant inscrit au bilan, il s'agit donc d'une immobilisation et sa sortie du bilan pour quelque cause que ce soit entraîne l'application du régime des PV/MV.

Il faut ensuite s'interroger pour savoir si les amortissements pratiqués sur ce bien sont effectivement déductibles. Quatre conditions sont à vérifier :

Le bien doit appartenir à l'entreprise et avoir fait l'objet d'une inscription régulière au bilan, il doit être affecté à l'usage de l'entreprise, être amené à se déprécier avec le temps et enfin être utilisé dans l'intérêt de l'entreprise et ne pas avoir un caractère somptuaire.

En l'espèce, le bien appartenait à l'entreprise et a été inscrit au bilan en tant qu'utilisé au service de l'entreprise de façon durable, puisqu'il accueillait la production de l'exercice (qui ne doit d'ailleurs son salut qu'à la témérité de M DUCHMOL), et il est utilisé uniquement dans le cadre de l'exploitation par l'entrepreneur, ce qui est bien conforme à l'intérêt de l'entreprise. Le bien est donc amortissable.

L'immeuble a été amorti en dégressif sur une durée de 20 ans. L'article 22 an II du CGI détermine la liste limitative des biens amortissables en dégressif. Il convient donc de vérifier que le hangar entre bien dans cette liste. En l'espèce, l'article 22 an II al 9 CGI dispose que les installations de magasinage et de stockage de l'entreprise sont bien amortissables en dégressif, et les annuités d'amortissement ont donc été effectivement convenablement déduites.

Il convient désormais de s'intéresser au calcul de la PV/MV dégagée par le versement de l'indemnité d'assurance.

- Calcul de la valeur nette comptable :

Calcul des amortissements :

Calcul du taux d'amortissement en dégressif

Les amortissements sont réalisés pour une durée supérieure à 6 ans. Compte tenu de la législation de 1990, le coefficient appliqué pour réaliser l'amortissement dégressif sera de 2,5.

Ainsi, le taux sera de

$$1/20 \times 2,5 = 0,125 \text{ soit } 12,5 \%$$

Annuité 1990 (on suppose le hangar acquis en janvier) :

= Base amortissable x taux d'amortissement

$$= 270\,000 \times 12,5 \% = 33\,750$$

$$\text{Annuité 1991} = (270\,000 - 33\,750) \times 12,5 \% = 29\,531 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1992} = (236\,250 - 29\,531) \times 12,5 \% = 25\,840 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1993} = (206\,719 \text{ â€“ } 25\,840) \times 12,5 \% = 22\,610 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1994} = (180\,879 \text{ â€“ } 22\,610) \times 12,5 \% = 19\,784 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1995} = (158\,269 - 19\,784) \times 12,5 \% = 17\,310 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1996} = (138\,485 \text{ â€“ } 17\,310) \times 12,5 \% = 15\,146 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1997} = (121\,175 \text{ â€“ } 15\,146) \times 12,5 \% = 13\,254 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1998} = (106\,029 \text{ â€“ } 13\,254) \times 12,5 \% = 11\,597 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 1999} = (92\,775 \text{ â€“ } 11\,597) \times 12,5 \% = 10\,147 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 2000} = (81\,178 \text{ â€“ } 10\,147) \times 12,5 \% = 8\,879 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 2001} = (71\,031 - 8\,879) \times 12,5 \% = 7\,769 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 2002} = (62\,152 \text{ â€“ } 7\,769 \text{ â,-}) \times 12,5 \% = 6\,798 \text{ â,-}$$

$$\text{Annuité 2003} = (54\,383 \text{ â€“ } 6\,798) \times 12,5 \% \times 11/12 = 5\,452 \text{ â,-}$$

$$\text{Total des amortissements pratiqués} = 194\,297 \text{ â,-}$$

$$\text{VNC} = \text{Prix d'achat â€“ Total des amortissements}$$

$$= 270\,000 \text{ â€“ } 194\,297 = 75\,703 \text{ â,-}$$

- Calcul de la PV/MV et qualification

$$\text{PV/MV} = \text{Prix de cession ou montant de l'indemnité â€“ VNC au bilan}$$

$$= 252\,000 \text{ â€“ } 75\,703$$

$$= 176\,297 \text{ â,-}$$

Le bien étant inscrit au bilan depuis plus de deux ans, la plus value sera à court terme à hauteur des amortissements pratiqués et à long terme pour le surplus en vertu de l'article 39 Duodecies 2 b CGI, soit ici :

$$\text{Plus value} = 176\,297$$

La plus value est à court terme dans sa totalité.

- Mesure d'exonération : l'article 151 septies du CGI concernant les petites entreprises et qui prévoit une exonération des plus values n'est pas applicable en l'espèce compte tenu du montant du bénéfice comptable réalisé (le plafond de 250 000 â,- est ici largement excédé)

- Mesure d'étalement de la plus value ; concernant les plus values réalisées suite au versement d'une indemnité d'expropriation ou d'assurance un régime dérogatoire est prévu et la plus value peut être étalée sur une durée égale à celle de l'amortissement pratiqué, à compter de l'exercice suivant celui lors duquel elle est constatée. Ainsi la plus value réalisée sera imposée par tiers au titre des 13 exercices suivant l'exercice 2004 et aucune



régularisation ne sera à opérer au titre de l'année 2003.

## VII. Opérations relatives au navire

Il convient tout d'abord de déterminer la nature du bien acquis. Le bien est inscrit au bilan et sert à l'usage durable de l'entreprise dont il est la propriété. Il s'agit donc d'une immobilisation conformément aux conditions vues précédemment et est donc amortissable au point de vue comptable.

Au point de vue fiscal il nous faut vérifier la déductibilité des amortissements pratiqués. Le bien doit appartenir à l'entreprise et avoir fait l'objet d'une inscription régulière au bilan, il doit être affecté à l'usage de l'entreprise, être amené à se déprécier avec le temps et enfin être utilisé dans l'intérêt de l'entreprise et ne pas avoir un caractère somptuaire.

En l'espèce on peut s'interroger sur le caractère somptuaire de l'achat du navire. En effet en l'espèce compte tenu de la nature de l'activité et de la forme juridique de l'entreprise on peut douter qu'une telle dépense soit nécessaire à son activité, d'autant que ces secteurs viennent de perdre de nombreux marchés suite aux événements internationaux.

On retiendra donc ici la non déductibilité des amortissements réalisés et il faudra donc les réintégrer dans le bénéfice fiscal. A noter que le calcul de l'amortissement à réintégrer se ferait en linéaire puisque le bien en question n'entre pas dans la liste limitative de l'article 22 de l'annexe II.

Si on ne retenait pas ce caractère somptuaire les amortissements pratiqués seraient alors déductibles et aucune réintégration extra comptable ne serait à effectuer.

Concernant les travaux, ceux ci ont permis une augmentation de la valeur du bien immobilisé et prennent donc eux même la forme d'une immobilisation et devront donc être amortis au même titre que le navire selon les mêmes modalités que ci-dessus.