



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 54 DU 14 JUIN 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

6 E-5-11

INSTRUCTION DU 3 JUIN 2011

COTISATION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES. ACTUALISATION DES MODALITÉS DE CALCUL DU CHIFFRE D'AFFAIRES ET DE LA VALEUR AJOUTÉE (ARTICLE 108 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2011).

(C.G.I., art. 1586 sexies)

NOR : ECE L 11 10017 J

Bureau B 2

PRESENTATION

L'article 1586 sexies du code général des impôts issu de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 fixe les modalités de calcul du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée utiles à la détermination de l'imposition à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Ces règles ont été commentées dans l'instruction fiscale 6 E-1-10 n° 59 du 3 juin 2010.

La présente instruction a pour objet de commenter les modifications apportées à l'article 1586 sexies du code général des impôts par le D du II de l'article 108 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

•

- 1 -

14 juin 2011

3 507054 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : CDFIP

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime de droit commun	3
I. MAJORATION DU CHIFFRE D’AFFAIRES PAR DES RENTREES SUR CREANCES AMORTIES	4
II. DEDUCTION DES AMORTISSEMENTS DES BIENS DONNES EN SOUS-LOCATION : SUPPRESSION DE LA CONDITION D’ASSUJETTISSEMENT A LA CFE DU DERNIER SOUS-LOCATAIRE	6
III. AJUSTEMENT DE LA PERIODE RETENUE POUR LE CHIFFRE D’AFFAIRES UTILISE POUR LE CALCUL DE LA LIMITATION DE LA VALEUR AJOUTEE	7
Section 2 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime des établissements de crédit et entreprises assimilés	9
Section 3 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime des entreprises de gestion d’instruments financiers	11
I. EXCLUSION DU CHIFFRE D’AFFAIRES DE L’ENSEMBLE DES REPRISES SUR PROVISIONS	12
II. PRISE EN COMPTE DES CESSIONS DE TITRES AU NIVEAU DES PLUS OU MOINS-VALUES DE CESSION	14
III. DEDUCTION DES PERTES SUR CREANCES IRRECOUVRABLES	16
Section 4 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime des entreprises créées pour la réalisation d’une opération unique de financement	18
Section 5 : Entrée en vigueur	20
Annexe : Article 108 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 (extraits)	

INTRODUCTION

1. L'article 1586 sexies du code général des impôts, issu de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009, de finances pour 2010, fixe les modalités de calcul du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée utiles à la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Ces règles ont été commentées dans l'instruction fiscale 6 E-1-10 n° 59 du 3 juin 2010.

Le D du II de l'article 108 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 apporte des modifications à ces règles

La présente instruction a pour objet de commenter ces modifications.

2. Les modifications concernent les règles de calcul de la valeur ajoutée des redevables de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises relevant du régime :

- de droit commun (section 1 ; cf. n^{os} 3 à 8) ;
- des établissements de crédit et entreprises assimilées (section 2 ; cf. n^{os} 9 à 10) ;
- des entreprises de gestion d'instruments financiers (section 3 ; cf. n^{os} 11 à 17) ;
- des entreprises créées pour la réalisation d'une opération unique de financement (section 4 ; cf. n^{os} 18 à 19).

Par souci de simplification, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est dénommée « CVAE » dans le corps de l'instruction. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

Section 1 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime de droit commun

3. Les modifications des règles de calcul de la valeur ajoutée des redevables de la CVAE relevant du régime de droit commun portent sur :

- la majoration du chiffre d'affaires par les rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation ;
- la suppression de la condition d'assujettissement à la cotisation foncière des entreprises (CFE) du sous-locataire, pour la déductibilité des dotations aux amortissements du loueur intermédiaire ;
- l'ajustement de la période retenue pour le chiffre d'affaires utilisé pour le calcul de la limitation de la valeur ajoutée en fonction du chiffre d'affaires.

I. MAJORATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES PAR LES RENTREES SUR CREANCES AMORTIES

4. Lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation, les rentrées sur créances amorties sont ajoutées au chiffre d'affaires retenu pour le calcul de la valeur ajoutée, même si elles sont comptabilisées en produit exceptionnel au compte 7714.

5. Cette modification vise à traiter de façon symétrique les pertes sur créances irrécouvrables et les rentrées sur créances amorties. En effet, les pertes sur créances irrécouvrables sont comptabilisées au compte 654¹ et sont admises en déduction de la valeur ajoutée

¹ Le n° 36 de l'instruction fiscale 6 E-1-10 du 3 juin 2010 précise que : « Les autres charges de gestion courante sont comptabilisées dans les comptes 651 à 658 du PCG ».

II. DEDUCTION DES AMORTISSEMENTS DES BIENS DONNES EN SOUS-LOCATION : SUPPRESSION DE LA CONDITION D'ASSUJETTISSEMENT A LA CFE DU DERNIER SOUS-LOCATAIRE

6. La déduction des dotations aux amortissements pour dépréciation afférente aux biens donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois est désormais permise, quelle que soit la situation du dernier sous-locataire au regard de la CFE.

III. AJUSTEMENT DE LA PERIODE RETENUE POUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES UTILISE POUR LE CALCUL DE LA LIMITATION DE LA VALEUR AJOUTEE

7. Pour l'application de la limitation de la valeur ajoutée à 80 %² ou 85 %³ du chiffre d'affaires, la période retenue pour le chiffre d'affaires est la même que celle retenue pour la valeur ajoutée.

8. Pour apprécier cette limitation, la correction du chiffre d'affaires prévue au II de l'article 1586 quinquies ne s'applique pas.

Section 2 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime des établissements de crédit et entreprises assimilés

9. Les établissements de crédit peuvent déduire de leur valeur ajoutée le montant des pertes sur créances irrécouvrables, enregistrées aux comptes 675 et 676 du plan comptable des établissements de crédit (PCEC), lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaires.

10. Par symétrie, le montant des récupérations sur créances amorties enregistrés au compte 775 du PCEC sont à prendre en compte dans la valeur ajoutée, en majoration du chiffre d'affaires, lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaires.

Section 3 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime des entreprises de gestion d'instruments financiers

11. Les modifications concernant les entreprises relevant de ce régime portent sur :
- l'exclusion du chiffre d'affaires de l'ensemble des reprises sur provisions ;
 - la prise en compte des cessions de titres au niveau des plus et moins-values de cession ;
 - la déduction de la valeur ajoutée des pertes sur créances irrécouvrables.

I. EXCLUSION DU CHIFFRE D'AFFAIRES DE L'ENSEMBLE DES REPRISES SUR PROVISIONS

12. Le chiffre d'affaires des entreprises de gestion d'instruments financiers ne comprend désormais aucune reprise de provision, qu'il s'agisse de reprise de provision pour dépréciation ou pas.

La situation des entreprises de gestion d'instruments financiers est donc, de ce point de vue, identique à celle des autres secteurs d'activité.

13. De même, toutes les dotations aux provisions, et non plus seulement celles relatives aux dépréciations de titres, sont exclues des charges déductibles de la valeur ajoutée.

II. PRISE EN COMPTE DES CESSIONS DE TITRES AU NIVEAU DES PLUS OU MOINS-VALUES DE CESSION

14. Le chiffre d'affaires retenu pour le calcul de la valeur ajoutée n'est plus majoré des produits mais des plus-values sur cession de titres.

² Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 7,6 millions d'euros.

³ Pour celles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7,6 millions d'euros.

15. De même, les charges déductibles de la valeur ajoutée comprennent désormais les moins-values sur cession de titres, au lieu des charges sur cession de titres.

Cette modification vise à mettre en cohérence la solution retenue dans le régime visé dans la présente section avec celles adoptées dans les autres régimes de calcul de la valeur ajoutée.

III. DEDUCTION DES PERTES SUR CREANCES IRRECOUVRABLES

16. Les entreprises de gestion d'instruments financiers peuvent déduire de leur valeur ajoutée le montant des pertes sur créances irrécouvrables enregistrées aux comptes 675 et 676 du plan comptable des établissements de crédit (PCEC), lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 du IV de l'article 1586 sexies.

17. Par symétrie, le montant des récupérations sur créances amorties enregistrées au compte 775 du PCEC seront à prendre en compte dans la valeur ajoutée, lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 du IV de l'article 1586 sexies.

Cette modification est analogue à celle effectuée pour les entreprises relevant du régime des établissements de crédit (cf. supra section 2, n^{os} 9 à 10).

Section 4 : Modifications concernant le calcul de la valeur ajoutée des redevables relevant du régime des entreprises créées pour la réalisation d'une opération unique de financement

18. Les entreprises créées pour la réalisation d'une opération unique de financement peuvent déduire de leur valeur ajoutée le montant des pertes sur créances irrécouvrables enregistrées aux comptes 675 et 676 du plan comptable des établissements de crédit (PCEC), lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 du V de l'article 1586 sexies.

19. Par symétrie, le montant des récupérations sur créances amorties enregistrés au compte 775 du PCEC seront à prendre en compte dans la valeur ajoutée, lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 du V de l'article 1586 sexies.

Cette modification est analogue à celle prévue pour les entreprises relevant du régime des établissements de crédit et des entreprises de gestion d'instruments financiers (cf. supra section 2, n^{os} 9 à 10 et section 3, n^{os} 16 et 17).

Section 5 : Entrée en vigueur

20. Les modalités de calcul du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée fixées dans la présente instruction entrent en vigueur à compter des impositions de CVAE établies au titre de 2011.

21. Toutefois, la déduction de la valeur ajoutée des pertes sur créances irrécouvrables, pour les entreprises relevant des régimes mentionnés dans la section 2, 3 et 4 de la présente instruction, s'applique à compter du 1^{er} janvier 2010.

BOI lié : instruction 6 E-1-10.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe

Article 108 de la loi n° 2009-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 (extraits)

II. — Modifications relatives à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et à sa répartition entre les collectivités territoriales :

D. — L'article 1586 sexies du même code est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) A l'avant-dernier alinéa du 1, les mots : « d'éléments » sont supprimés ;

b) Au 3, après les mots : « les recettes brutes », sont insérés les mots : « hors taxes » ;

c) Le 4 est ainsi modifié :

— le a est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« — des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation ; » ;

— au b, le second membre de phrase du neuvième alinéa est supprimé ;

d) Le 7 est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Pour l'application du présent 7, la période retenue pour le chiffre d'affaires est la même que celle retenue pour la valeur ajoutée. » ;

2° Le 2 du III est ainsi modifié :

a) Le a est complété par les mots : « et des récupérations sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaire » ;

b) Le b est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« — les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaire. » ;

3° Le IV est ainsi modifié :

a) Le 1 est ainsi modifié :

— au troisième alinéa, les mots : « pour dépréciation de titres » sont supprimés ;

— au quatrième alinéa, le mot : « produits » est remplacé par les mots : « plus-values » ;

b) Le 2 est ainsi modifié :

— le deuxième alinéa est complété par les mots : « , majoré des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 » ;

— au troisième alinéa, les mots : « des provisions pour dépréciation de titres, et les charges sur » sont remplacés par les mots : « aux provisions ; les moins-values de » ;

— le troisième alinéa est complété par les mots : « ; les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 » ;

4° Le V est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, le mot : « créées » est remplacé par les mots : « et groupements créés » ;

b) Au a, le mot : « détenues » est remplacé par le mot : « détenus » ;

c) Au b, le mot : « soumises » est remplacé par le mot : « soumis » ;

d) Le 2 est ainsi modifié :

— le deuxième alinéa est complété par les mots : « , majoré des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 » ;

— le troisième alinéa est complété par les mots : « et les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ».