

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 38 DU 29 MARS 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 L-3-12

INSTRUCTION DU 27 MARS 2012

TAXES DIVERSES DUES PAR LES ENTREPRISES. CONTRIBUTION EXCEPTIONNELLE DUE PAR LES REDEVABLES DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES. ARTICLE 30 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011 (LOI N° 2011-1978 DU 28 DECEMBRE 2011).

(C.G.I., art. 235 ter ZAA)

NOR : ECE L 12 10024 J

Bureau B 2

PRESENTATION

L'article 30 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 assujettit les redevables de l'impôt sur les sociétés qui réalisent plus de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires à une contribution exceptionnelle égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés calculé sur leurs résultats imposables aux taux mentionnés à l'article 219 du code général des impôts.

Cette contribution est due au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2013.

Elle est acquittée spontanément et pour son intégralité auprès du comptable de la direction générale des finances publiques compétent au plus tard à la date limite de paiement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Elle est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions.

•

- 1 -

29 mars 2012

3 507038 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.
Direction générale des finances publiques

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

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 : Champ d'application de la contribution exceptionnelle	4
Sous-section 1 : Personnes morales assujetties	5
Sous-section 2 : Personnes morales non assujetties	6
A. PERSONNES MORALES EXCLUES DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES	6
B. PERSONNES MORALES BENEFICIANT D'UNE EXONERATION OU D'UN REGIME PARTICULIER EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES	8
Sous-section 3 : Condition tenant au montant du chiffre d'affaires	11
A. DEFINITION DU CHIFFRE D'AFFAIRES A RETENIR	13
B. CAS PARTICULIER DES GROUPES FISCAUX	22
Section 2 : Modalités de détermination de la contribution exceptionnelle	23
Sous-section 1 : Assiette	23
Sous-section 2 : Taux	28
Sous-section 3 : Calcul	29
Sous-section 4 : Entrée en vigueur et périodicité	30
Section 3 : Modalités de paiement de la contribution exceptionnelle	35
Sous-section 1 : Liquidation	35
Sous-section 2 : Lieu et procédure de versement	39
Section 4 : Contrôle et contentieux de la contribution exceptionnelle	42
Section 5 : Sanctions	46
Section 6 : Cas particulier des entreprises placées sous le régime prévu à l'article 223 A	53
Section 7 : Précisions diverses	56

Sous-section 1 : Régime fiscal de la contribution exceptionnelle	56
Sous-section 2 : Distributions	57
Sous-section 3 : Participation des salariés	58

Annexe : Article 30 de la loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011)

INTRODUCTION

1. Afin de contribuer à l'objectif de réduction du déficit public, l'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011) assujettit les redevables de l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires excède un certain seuil à une contribution exceptionnelle égale à 5 % de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables aux taux prévus à l'article 219 du code général des impôts (CGI).
2. Cette contribution exceptionnelle est juridiquement distincte de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale prévue à l'article 235 ter ZC du CGI. Elle est codifiée sous l'article 235 ter ZAA du CGI.
3. La présente instruction a pour objet de commenter ce nouveau dispositif. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

Section 1 : Champ d'application de la contribution exceptionnelle

4. Il résulte du I de l'article 235 ter ZAA que les personnes morales assujetties à la contribution exceptionnelle sont celles qui réalisent des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés aux taux mentionnés à l'article 219 et un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

Sous-section 1 : Personnes morales assujetties

5. Les personnes morales redevables de la contribution exceptionnelle sont celles qui réalisent des résultats imposables, pour tout ou partie, à l'impôt sur les sociétés aux taux mentionnés à l'article 219, c'est-à-dire au taux normal de 33, 1/3 % ou aux taux réduits de 25 %, 19 %, 15 % et 0 % prévus par ce même article notamment sur certains profits ou plus-values nettes soumis au régime des plus ou moins-values à long terme.

Il est rappelé que les personnes morales sont assujetties à l'impôt sur les sociétés en France en application du I de l'article 209 à raison des bénéfices qu'elles réalisent dans les entreprises exploitées en France, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Sous-section 2 : Personnes morales non assujetties

A. PERSONNES MORALES EXCLUES DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

6. Les personnes morales exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés par une disposition légale générale ou particulière ne sont pas assujetties à la contribution exceptionnelle. Il en va ainsi par exemple des personnes morales qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif au sens du 1 de l'article 206 (exemple : association, fondation, collectivité publique...) ou de certains groupements, organismes ou sociétés expressément placés hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés (exemple : groupement d'intérêt économique ou groupement d'intérêt public, etc.), sauf option possible et formulée pour cette imposition. Cependant, les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés associées de ces groupements ou sociétés exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à la contribution et redevables de cette dernière, y compris sur la quote-part de résultat leur revenant.
7. Les personnes morales qui ne sont pas ou plus dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés en raison de leur option pour le régime fiscal des sociétés de personnes ne sont pas non plus assujetties à la contribution exceptionnelle.

B. PERSONNES MORALES BENEFICIANT D'UNE EXONERATION OU D'UN REGIME PARTICULIER EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES

8. La contribution exceptionnelle ne s'applique pas aux personnes morales qui bénéficient d'une exonération pour l'ensemble de leurs résultats ou d'un régime particulier en matière d'impôt sur les sociétés.

9. Ainsi, la contribution ne s'applique pas aux établissements publics, associations et collectivités sans but lucratif mentionnés au 5 de l'article 206, dès lors qu'ils sont imposables à l'impôt sur les sociétés à raison de taux autres que ceux mentionnés à l'article 219.

10. Le non-assujettissement à la contribution exceptionnelle dont bénéficient les personnes morales n'est applicable que dans la mesure où elles sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des résultats de l'exercice au titre duquel la contribution exceptionnelle est due. Si tel n'est pas le cas, elles sont redevables de la contribution exceptionnelle qui est alors calculée d'après l'impôt sur les sociétés résultant de la taxation des seules opérations passibles de cet impôt aux taux mentionnés à l'article 219.

Ainsi, à titre d'exemple, une société d'investissements immobiliers cotée (SIIC) qui a opté pour le régime d'exonération d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 208 C, applicable seulement à certains de ses bénéficiaires, est donc assujettie à la contribution si elle dispose par ailleurs d'un secteur taxable.

Sous-section 3 : Condition tenant au montant du chiffre d'affaires

11. Sont redevables de la contribution exceptionnelle les personnes morales redevables de l'impôt sur les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

12. Cette contribution ne s'applique donc pas aux redevables de l'impôt sur les sociétés qui ont un chiffre d'affaires inférieur ou égal à ce seuil et notamment aux personnes morales soumises au taux réduit de 15 % en faveur des PME, en vertu du b du I de l'article 209, dès lors que ce taux réduit est conditionné, notamment, à la réalisation d'un chiffre d'affaires inférieur à 7 630 000 d'euros.

A. DEFINITION DU CHIFFRE D'AFFAIRES A RETENIR

13. Le chiffre d'affaires à prendre en compte s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé. Il est précisé que les dividendes reçus par les redevables dont l'activité consiste en la gestion de leur patrimoine mobilier ne sont pas pris en compte pour la détermination de leur chiffre d'affaires.

14. Les refacturations de frais effectuées entre sociétés ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires lorsqu'elles présentent le caractère de débours au sens du 2° du II de l'article 267.

15. La condition tenant au chiffre d'affaires ayant pour objet d'apprécier l'importance de l'entreprise, la limite de 250 millions d'euros s'apprécie par référence aux recettes retirées de l'ensemble des opérations réalisées par le redevable dans le cadre de son activité professionnelle, quel que soit le régime fiscal applicable au résultat de ces opérations. Ainsi, il doit être tenu compte non seulement du produit des opérations, définies ci-dessus au n° 13, imposables aux taux de droit commun ou, le cas échéant, au taux réduit sur les produits soumis au régime des plus ou moins-values à long terme, mais également du chiffre d'affaires réalisé dans le cadre d'opérations dont le résultat bénéficie d'un régime d'imposition particulier, d'une exonération ou est placé hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

16. Il en résulte notamment que les sociétés, françaises ou étrangères, exerçant leur activité en France et hors de France sont visées par la présente mesure si le chiffre d'affaires qu'elles retirent de l'ensemble de leurs opérations atteint plus de 250 millions d'euros au titre de l'exercice ou de la période d'imposition considéré.

En outre, une société partiellement exonérée d'impôt sur les sociétés, telle qu'une société d'investissement immobiliers cotée (SIIC) disposant d'un secteur taxable (cf n° 10 ci-dessus), est assujettie à la contribution exceptionnelle si le chiffre d'affaires qu'elle retire de l'ensemble des opérations qu'elle réalise (secteur taxable et secteur exonéré) est supérieur à 250 millions d'euros.

17. Le chiffre d'affaires ainsi défini à retenir pour l'appréciation de la limite de 250 millions d'euros est celui réalisé par le redevable au titre de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené, le cas échéant, à douze mois au titre duquel le montant de l'impôt sur les sociétés est déterminé.

18. **Exercices dont la durée n'est pas égale à douze mois.** La limite de 250 millions d'euros s'apprécie par référence à un chiffre d'affaires réalisé au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition d'une durée égale à douze mois. Lorsque l'exercice au titre duquel l'impôt sur les sociétés est établi a une durée différente de douze mois, le chiffre d'affaires de cet exercice est ajusté prorata temporis.

19. En pratique, le chiffre d'affaires à retenir pour l'appréciation de la limite de 250 millions d'euros est obtenu en multipliant le montant du chiffre d'affaires effectivement réalisé au titre de l'exercice considéré par un coefficient égal au rapport existant entre 12 et le nombre de mois compris dans l'exercice. En cas d'exercice ouvert ou arrêté en cours de mois calendaire, le nombre de jours résiduels concourt à la détermination du coefficient pour un montant égal au rapport existant entre ce nombre et 30.

Ainsi, une entreprise ayant réalisé, au titre de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2012 et clos le 15 juillet de la même année, des recettes d'un montant de 170 millions d'euros, satisfait à la condition tenant au chiffre d'affaires, ce dernier, ramené à douze mois, s'établissant à 313,8 millions d'euros (170 x 12/6,5).

20. **Cas où aucun exercice n'a été clos au cours de l'année civile.** Dans le cas général où une déclaration provisoire est souscrite en application du deuxième alinéa de l'article 37, le chiffre d'affaires à retenir est celui, déterminé dans les conditions décrites ci-dessus (n^{os} 13 à 19), effectivement réalisé au titre de la période d'imposition. Pour la période d'imposition suivante, arrêtée à la clôture de l'exercice, la limite de 250 millions d'euros s'apprécie par référence au chiffre d'affaires réalisé pendant la période résiduelle comprise entre le 1^{er} janvier et la date de clôture de cet exercice ajusté au prorata temporis en fonction de la durée de cette période. Le chiffre d'affaires réalisé au titre de cette période résiduelle est égal à la différence entre le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice et le chiffre d'affaires apparaissant dans la déclaration provisoire.

21. S'agissant des entreprises nouvelles, la condition tenant au chiffre d'affaires s'apprécie par référence au chiffre d'affaires, ajusté prorata temporis (cf. ci-dessus n° 18), réalisé au titre, selon le cas, du premier exercice d'activité ou de la période d'imposition correspondant à la période écoulée entre la date du début d'activité et le 31 décembre de l'année suivante. Dans ce dernier cas, l'appréciation de la condition tenant au chiffre d'affaires pour la période résiduelle comprise entre le 31 décembre et la clôture de l'exercice s'effectue ainsi qu'il est précisé ci-dessus au n° 20.

B. CAS PARTICULIER DES GROUPES FISCAUX

22. Pour la société mère d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A, la limite de 250 millions d'euros s'apprécie par référence à la somme des chiffres d'affaires, déterminés dans les conditions décrites ci-dessus n° 13 à 21, réalisés par chacune des sociétés membres de ce groupe au titre de l'exercice ou de la période d'imposition considéré.

Section 2 : Modalités de détermination de la contribution exceptionnelle

Sous-section 1 : Assiette

23. La contribution exceptionnelle due au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est assise sur l'impôt sur les sociétés calculé sur les résultats réalisés au titre de cet exercice ou de cette période d'imposition imposables aux taux mentionnés à l'article 219 du CGI.

24. Les taux mentionnés à l'article 219 sont :

- le taux normal de l'impôt sur les sociétés fixé à 33 1/3 % ;
- les taux réduits de 25 %, 19 %, 15 % et 0 % relatifs à certains profits et plus-values professionnelles.

25. L'impôt servant au calcul de la contribution exceptionnelle s'entend donc de l'impôt sur les sociétés résultant de la taxation aux taux précédemment mentionnés des résultats déterminés dans les conditions de droit commun, notamment après imputation des déficits et des moins-values à long terme reportables, et application des abattements prévus par des régimes particuliers (notamment, art. 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, 44 duodecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies, 44 quindecies, 217 undecies, etc.) ou des dispositions prévoyant des reports ou sursis d'imposition (art. 38-7, 38-7 bis, 210 A, 210 B etc.).

26. Aux termes du I de l'article 235 ter ZAA, l'impôt de référence servant de base au calcul de la contribution s'entend donc de l'impôt sur les sociétés déterminé dans les conditions indiquées ci-avant avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature telle que la créance née du report en arrière des déficits.

27. Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, cette personne morale est, en application de l'article 209 B, soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de l'entité étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient.

Ces bénéfices font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur les sociétés et à la contribution mentionnée à l'article 235 ter ZC ainsi qu'à la contribution exceptionnelle.

Cette dernière contribution est calculée dans les conditions de droit commun.

Sous-section 2 : Taux

28. Conformément au deuxième alinéa du I de l'article 235 ter ZAA, le taux de la contribution exceptionnelle est fixé à 5 %.

Sous-section 3 : Calcul

29. Le montant de la contribution exceptionnelle due au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est déterminé en appliquant à la base imposable définie au n° 23 le taux de 5 %. La base imposable et la contribution exceptionnelle sont arrondies à l'euro le plus proche, la fraction d'euro égale à 0,5 étant comptée pour 1.

Exemple : Soit une société passible de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011. Celle-ci est bénéficiaire en outre d'un montant de crédit d'impôt recherche de 300 000 € au titre de cet exercice.

Le résultat imposable de l'entreprise à la clôture de l'exercice s'élève à 21 000 000 €, soit un impôt sur les sociétés égal à 7 000 000 €. Elle détermine une plus-value nette à long terme de 890 000 € imposable au taux réduit de 19 %, soit un impôt sur les sociétés de 169 100 €.

La société est redevable d'une contribution exceptionnelle égale à 358 455 € [(7 000 000 € + 169 100 €) x 5 %].

Précision : la contribution est calculée sur la base de l'impôt sur les sociétés dû, avant imputation du crédit d'impôt dont la société est bénéficiaire (cf. paragraphe 26).

Sous-section 4 : Entrée en vigueur et périodicité

30. La contribution exceptionnelle est due pour chaque exercice clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2013, quelle que soit sa durée.

31. Si plusieurs exercices sont clos au cours de la même année, l'entreprise doit procéder à la liquidation de la contribution exceptionnelle pour chacun de ces exercices.

32. Si aucun exercice n'a été clôturé au cours d'une année donnée, une contribution exceptionnelle est due au titre de la période écoulée depuis la clôture de l'exercice précédent jusqu'au 31 décembre de l'année considérée, conformément au deuxième alinéa de l'article 37. Une contribution exceptionnelle est ensuite due au titre de l'exercice qui englobe cette période, étant observé que l'imposition afférente à celle-ci revêt un caractère définitif. Les règles définies aux n° 23 à 27 s'appliquent distinctement à chacune des contributions exceptionnelles.

33. Exemple : Soit une société assujettie à l'impôt sur les sociétés qui réalise un chiffre d'affaire annuel supérieur à 250 millions d'euros et qui arrête le 30 juin 2012 un exercice de 18 mois ouvert le 1^{er} janvier 2011.

Au titre de la période d'imposition arrêtée le 31 décembre 2011, cette société a réalisé un résultat imposable au taux normal s'élevant à 1 500 000 €. Au titre de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2011 et clos le 30 juin 2012, elle a réalisé un résultat imposable au taux normal s'élevant à 3 200 000 €.

Pour la période arrêtée le 31 décembre 2011, le montant d'impôt sur les sociétés afférent au résultat imposable de 1 500 000 € s'élève à 500 000 € ($1\,500\,000\text{ €} \times 33,1/3\%$). La contribution exceptionnelle due au titre de cette période arrêtée au 31 décembre 2011 est égale à 25 000 € ($500\,000\text{ €} \times 5\%$).

L'impôt sur les sociétés afférent à la période allant du 1^{er} janvier 2012 au 30 juin 2012 s'élève à : $(3\,200\,000\text{ €} - 1\,500\,000\text{ €}) \times 33,1/3\% = 566\,667\text{ €}$. La contribution exceptionnelle due au titre de cette période est égale à 28 333 € ($566\,667\text{ €} \times 5\%$).

34. Cas particulier des entreprises nouvelles : la première contribution exceptionnelle due par les entreprises nouvelles passibles de l'impôt sur les sociétés porte sur la période écoulée depuis leur début d'activité jusqu'à la date de clôture du premier exercice ou, au plus tard jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création¹. La contribution suivante est due dans ce dernier cas pour la période écoulée du 1^{er} janvier de l'année suivante jusqu'à la date de clôture du premier exercice et celle-ci est déterminée dans les mêmes conditions que celles indiquées aux paragraphes n° 32 et 33.

Les entreprises concernées sont ainsi dispensées, en l'absence de clôture d'un exercice au cours de leur première année d'activité, d'acquitter la contribution exceptionnelle au titre cette année.

Section 3 : Modalités de paiement de la contribution exceptionnelle

Sous-section 1 : Liquidation

35. En application du deuxième alinéa du III de l'article 235 ter ZAA, la contribution exceptionnelle doit être versée spontanément pour son intégralité au comptable public compétent au plus tard à la date prévue au 2 de l'article 1668 pour le versement du solde de l'impôt sur les sociétés. Aucun dispositif d'acompte n'est donc prévu.

36. Par conséquent, le paiement de la totalité de la contribution exceptionnelle doit intervenir au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice ou, si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le 15 mai de l'année suivante.

37. Aux termes du II de l'article 235 ter ZAA, les redevables de la contribution exceptionnelle ne peuvent pas s'en acquitter par imputation de crédits d'impôt de toute nature ou par emploi de la créance née du report en arrière des déficits et de l'imposition forfaitaire annuelle.

38. Toutefois, lorsqu'une convention fiscale d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus conclue par la France dispose que des crédits d'impôt attachés à des revenus qui ont leur source dans l'Etat ou le territoire cocontractant de la France, sont imputables sur l'impôt sur les sociétés et les impôts de même nature calculés en France sur ces revenus, il est admis que le montant des crédits d'impôt qui n'a pu être imputé sur l'impôt sur les sociétés soit imputable sur le montant de la contribution sociale prévue à l'article 235 ter ZC puis éventuellement sur la contribution exceptionnelle prévue à l'article 235 ter ZAA, dans les conditions et limites fixées par la convention.

¹ Cf. deuxième alinéa du I de l'article 209.

Sous-section 2 : Lieu et procédure de versement

39. La contribution exceptionnelle est recouvrée dans les mêmes conditions et auprès du même comptable que l'impôt sur les sociétés. Ainsi, sous réserve du cas particulier des redevables relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises, la contribution doit être payée auprès du comptable public chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés du lieu d'imposition défini à l'article 218 A.

40. Le paiement de la contribution exceptionnelle doit être effectué spontanément et ne nécessite pas l'émission préalable d'un avis de mise en recouvrement (cf. cependant n° 44). Les assujettis à la contribution exceptionnelle liquident celle-ci sur le même formulaire que celui utilisé pour la liquidation de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale de 3,3 % (formulaire n° 2572).

41. Les entreprises répondant aux conditions définies à l'article 1681 septies doivent acquitter la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés par télèglement comme en matière d'impôt sur les sociétés et de contributions recouvrées dans les mêmes conditions.

Section 4 : Contrôle et contentieux de la contribution exceptionnelle

42. Le III de l'article 235 ter ZAA précise que la contribution exceptionnelle est contrôlée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

43. En conséquence, en application des dispositions de l'article L.169 du livre des procédures fiscales, le droit de reprise de l'administration au regard de la contribution exceptionnelle s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle elle est due, dans le cadre des procédures identiques à celles applicables à l'impôt sur les sociétés.

44. Dans le cadre d'une procédure de contrôle, les rehaussements proposés peuvent entraîner un complément d'impôt sur les sociétés dû et donc une modification de l'assiette de la contribution exceptionnelle qui doit, par voie de conséquence, faire l'objet d'une rectification recouvrée par un avis de mise en recouvrement. A ce titre, il convient de mentionner et motiver le rappel de contribution exceptionnelle sur la proposition de rectification relative à l'impôt sur les sociétés.

45. De même, pour la présentation et l'instruction des réclamations, ainsi que pour la procédure à suivre devant le tribunal administratif, il y a lieu de se conformer aux dispositions des articles L. 190 à L. 211 du livre des procédures fiscales.

Section 5 : Sanctions

46. Aux termes du III de l'article 235 ter ZAA, la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés est établie et contrôlée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

47. En conséquence, les défauts ou retards de déclaration d'impôt sur les sociétés - qui comportent les éléments à retenir pour l'assiette de la contribution exceptionnelle - ainsi que les inexactitudes ou omissions relevées dans ces déclarations entraînent l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et, le cas échéant, des majorations prévues aux articles 1728, 1729 ou 1732.

48. En cas de contrôle, l'intérêt de retard court à compter du premier jour du mois suivant la date à laquelle la contribution était due, à savoir la date limite de versement du solde d'impôt sur les sociétés prévue au 2 de l'article 1668, et son décompte s'arrête au dernier jour du mois de la proposition de rectification.

49. Il court de nouveau à compter du premier jour suivant la réception de l'avis de mise en recouvrement faisant suite au contrôle, sous déduction le cas échéant des droits acquittés entre le jour de réception de l'avis et le premier jour du mois suivant, jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

50. Même en l'absence de contrôle, l'intérêt de retard est applicable dès lors que la contribution due n'a pas été intégralement payée à la date limite de versement du solde d'impôt sur les sociétés. Son décompte commence au premier jour du mois suivant la date à laquelle la contribution était due et s'arrête au dernier jour du mois de son paiement.

51. La tolérance légale prévue au 4 du II de l'article 1727 en matière d'intérêt de retard s'applique à la contribution.

52. Par ailleurs, tout retard dans le paiement de la contribution est également passible de la majoration prévue à l'article 1731, sous réserve des cas dans lesquels le dépôt tardif de la déclaration d'impôt sur les sociétés servant de base à la contribution est accompagné du paiement des droits correspondants.

Section 6 : Cas particulier des entreprises placées sous le régime prévu à l'article 223 A

53. Aux termes du troisième alinéa du I du 235 ter ZAA, la contribution exceptionnelle est due par la société mère et assise sur l'impôt sur les sociétés calculé sur le résultat d'ensemble et sur la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D. L'impôt de référence retenu pour le calcul de la contribution est déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

54. Les entreprises qui deviennent membres d'un groupe cessent d'être redevables de la contribution exceptionnelle à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel elles entrent dans le groupe. Par ailleurs, les sociétés qui cessent de faire partie du groupe doivent acquitter la contribution au titre de l'exercice au cours duquel elles sont sorties du groupe.

55. La répartition de la charge de la contribution exceptionnelle entre les sociétés du groupe suit les mêmes règles que celles prévues pour la répartition de la charge de l'impôt sur les sociétés, issues notamment de la jurisprudence du Conseil d'Etat (« Société Wolseley Centers France » du 12 mars 2010, n° 328424). Il y a lieu de se reporter à ce titre aux indications mentionnées au n° 7 de l'instruction fiscale du 2 mars 2012 publiée sous la référence 4 H-3-12.

Section 7 : Précisions diverses

Sous-section 1 : Régime fiscal de la contribution exceptionnelle

56. En application des dispositions de l'article 213, la contribution exceptionnelle n'est pas admise parmi les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés.

Sous-section 2 : Distributions

57. La contribution a pour seule conséquence de réduire la somme distribuable dès lors qu'elle diminue le résultat comptable des personnes assujetties.

Sous-section 3 : Participation des salariés

58. Les sociétés soumises aux dispositions des articles L. 3321-1 et suivants du code du travail relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise doivent constituer une réserve spéciale de participation. La formule légale prévue à l'article L. 3324-1 de ce code prend en compte notamment le bénéfice net de l'entreprise qui, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, est le bénéfice soumis à l'impôt au taux de droit commun, diminué de cet impôt.

59. La contribution exceptionnelle, comme la contribution sociale à l'impôt sur les sociétés prévue à l'article 235 ter ZC, constitue un impôt juridiquement distinct de l'impôt sur les sociétés et ne vient donc pas en diminution du bénéfice net retenu pour l'application de cette formule légale.

La Directrice de la législation fiscale

Véronique BIED-CHARRETON

•

Annexe

Article 30 de la loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011)

I. – Après l'article 235 ter ZA du code général des impôts, il est inséré un article 235 ter ZAA ainsi rédigé :

« Art. 235 ter ZAA. – I. – Les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros sont assujettis à une contribution exceptionnelle égale à une fraction de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables, aux taux mentionnés à l'article 219, des exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2013.

« Cette contribution est égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

« Pour les redevables qui sont placés sous le régime prévu à l'article 223 A, la contribution est due par la société mère. Elle est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

« Le chiffre d'affaires mentionné au premier alinéa du présent I s'entend du chiffre d'affaires réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené à douze mois le cas échéant, et pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

« II. – Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance visée à l'article 220 quinquies et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies ne sont pas imputables sur la contribution.

« III. – La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

« Elle est payée spontanément au comptable public compétent, au plus tard à la date prévue au 2 de l'article 1668 pour le versement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés. »

II – Au premier alinéa de l'article 213 du même code, après la référence : « 235 ter ZC », sont insérés les mots : « , la contribution exceptionnelle mentionnée à l'article 235 ter ZAA ».