

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 4C433-19971030

Date de publication : 30/10/1997

SECTION 3 DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔT ET TAXES

Sommaire :

SECTION 3

Dégrèvements d'impôt et taxes

SECTION 3

Dégrèvements d'impôt et taxes

1Du point de vue comptable, les dégrèvements sur impôts déductibles constituent un produit exceptionnel de l'exercice en cours.

A. DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS ET TAXES DÉDUCTIBLES

2L'article 39-1-4° du CGI prévoit que le montant des dégrèvements accordés sur les impôts dont la déduction est autorisée entre dans les recettes imposables de l'exercice au cours duquel le contribuable est avisé de leur ordonnancement. Il en est ainsi, même si la décision accordant le dégrèvement est intervenue au cours d'un exercice antérieur (CE, arrêt du 23 mai 1958, req. n° 38438, RO, p. 143).

Cette mesure s'applique aussi bien aux dégrèvements accordés à titre gracieux (remises et modérations) qu'aux dégrèvements revenant de droit aux contribuables.

Le Conseil d'État a ainsi jugé, conformément aux dispositions susvisées, que le montant des dégrèvements accordés sur des impôts précédemment déduits par un contribuable doit -alors même que, s'agissant de taxes sur le chiffre d'affaires, l'intéressé serait tenu de reverser les sommes correspondantes à des tiers- être inscrit parmi les recettes de l'exercice au cours duquel le bénéficiaire desdits dégrèvements a été avisé de leur ordonnancement (CE, arrêt du 8 mai 1968, req. n° 70557, RJCD, 1re partie, p. 151).

B. DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS ET TAXES NON DÉDUCTIBLES

3 En revanche, il n'y a pas lieu de comprendre dans les bases imposables le montant des dégrèvements portant sur des impôts, taxes, contributions ou prélèvements exclus des charges déductibles.

ANNEXE I

Impôts et taxes déductibles

(liste non exhaustive)

1 Rappel. - Il s'agit des contributions, cotisations, droits, prélèvements, redevances, taxes, versements à la charge de l'entreprise dont la déduction n'est pas expressément interdite par la loi.

2- La contribution sociale généralisée (fraction déductible). À compter du 1^{er} janvier 1997, la contribution sociale généralisée (CSG) a été portée de 2,4 % à 3,4 %. La fraction correspondant au taux de 1 % est déductible du bénéfice imposable au titre duquel elle a été acquittée (article 154 quinquies I du CGI).

3- La contribution sociale de solidarité (CGI, art. 39-1-6°). La contribution de solidarité constitue une charge déductible du résultat fiscal de l'exercice en cours au premier jour de l'année civile au titre de laquelle elle est effectivement due.

Les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile ne peuvent pas déduire du résultat imposable de cet exercice, par voie de provisions ou de charges à payer, le montant de la contribution qui sera due au titre de l'année suivante.

Pour les entreprises qui arrêtent leur exercice en cours d'année, la contribution due au titre de l'année de clôture de l'exercice peut être déduite des résultats de cet exercice sous forme de frais à payer si elle n'a pas été effectivement acquittée au cours de cet exercice. Tel est le cas des entreprises qui clôturent leur exercice entre le 1^{er} janvier et la date de paiement de la contribution.

4 - Les contributions exceptionnelles des industries pharmaceutiques (à l'exception de la contribution sur les frais d'information et de prospection) instituées par l'article 12 de l'ordonnance n° 96-51 du 24 janvier 1996.

5- Les contributions indirectes.

6 - La cotisation de 2 % perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction (CGI, art. 235 bis ; DB 5 L 261). Cette cotisation est déductible au titre de l'année à la fin de laquelle a expiré le délai d'un an prévu à l'article 235 bis (CGI, ann. II, art. 162, 3^e al.).

7- Les droits de douane acquittés par l'entreprise à l'occasion de l'importation ou de l'exportation de marchandises. Toutefois, les droits de douane payés à l'occasion de l'acquisition d'une immobilisation sont à comprendre dans la valeur d'origine pour laquelle cette immobilisation doit être inscrite au bilan (art. 38 quinquies de l'annexe III). Ils ne peuvent, dès lors, que faire l'objet d'un amortissement dans les mêmes conditions que le prix d'achat proprement dit.

Il est observé d'autre part que les droits de douane ne figurent pas au compte « Impôts, taxes et versements assimilés », mais viennent en addition des achats.

8 - Les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière.

Il s'agit des divers droits de mutation (vente, donation, succession) perçus lors de l'acquisition des immobilisations. Il en est ainsi également des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière

perçus à l'occasion des divers actes de l'existence des sociétés : constitution, augmentation du capital, prorogation, dissolution, etc.

Ces droits peuvent être déduits sur plusieurs exercices, selon le régime des frais d'établissement, cf. [4 C 231](#) .

Toutefois, en cas de dissolution d'une société de personnes ou de capitaux, le droit proportionnel de partage visé à l'article 746 du CGI constitue une charge personnelle des coassociés et ne peut pas, dès lors, être admis des bénéfices sociaux pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Concernant la déduction des droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la transmission d'une entreprise individuelle, cf. [4 C 235](#) .

9 - Les droits de timbre.

10 - Le prélèvement opéré au titre de l'article 4 modifié de la loi n° 51-675 du 24 mai 1951 relative à la construction navale et faisant l'objet d'un ordre de versement émis au cours de l'exercice (CGI, art. 39-1-4° bis) ;

11 - Le prélèvement spécial sur les bénéfices réalisés à l'occasion de la création d'une force de dissuasion (CGI, art. 235 ter) ;

12- La redevance communale et départementale des mines, ainsi que la **redevance fixe des mines** perçue au profit de l'État (CGI, art. 234).

À compter de 1992, la redevance fixe des mines est supprimée (loi de finances rectificative pour 1991, article 32).

13 - La taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue dans la région Ile de France (CGI, art. 231 ter).

14 - La taxe annuelle sur les spécialités pharmaceutiques. (article 97 de la loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977 modifié par l'article 16 de la loi n° 93-5 du 4 janvier 1993 ; articles L 602-1 à L 602-4 du Code de la santé publique).

15- La taxe d'apprentissage et les cotisations complémentaires à cette taxe ;

16 - La taxe spéciale sur les contributions patronales de prévoyance (article 8 de l'ordonnance n° 96-51 du 24 janvier 1996 ; articles L 137-1 à L 137-4 du Code de la sécurité sociale).

17- Les taxes sur le chiffre d'affaires : TVA, taxes spéciales ou parafiscales perçues comme les taxes sur le chiffre d'affaires.

En ce qui concerne spécialement la TVA cf. ci-avant [4 C 432](#) , les développements consacrés à cette taxe.

18 - La taxe différentielle sur les véhicules à moteur ainsi que l'ancienne taxe spéciale sur les voitures particulières d'une puissance fiscale supérieure à 16 CV afférentes aux voitures appartenant à l'entreprise peuvent être comprises parmi les charges déductibles dans la mesure où les véhicules sont utilisés pour des besoins professionnels ;

19 - La taxe sur les encours de crédits qui ne peut être déduite du bénéfice qu'au titre de l'exercice clos après son paiement :

Cette taxe est abrogée à compter du 1er janvier 1989.

20 - La taxe d'entraide et la taxe additionnelle.

La loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 qui prévoit des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans, a institué simultanément la taxe d'entraide, qui est constituée par une fraction de

la contribution sociale de solidarité, et la taxe additionnelle à la taxe d'entraide qui est devenue la taxe sur les grandes surfaces lorsque la taxe d'entraide a été supprimée par l'article 113 de la loi de finances pour 1985.

21 - La taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance de dommages prévue par l'article 235 ter X du CGI ;

22 - Les taxes foncières afférentes aux immeubles figurant à l'actif de l'entreprise ainsi que les taxes annexes à ces taxes, à l'exclusion, pour les exploitants individuels, des taxes d'enlèvement des ordures ménagères et de balayage concernant l'immeuble ou la portion d'immeuble qu'ils utilisent pour leurs besoins personnels ;

23 - La taxe sur les grandes surfaces.

La taxe additionnelle à la taxe d'entraide, devenue la taxe sur les grandes surfaces lors de la suppression de la taxe d'entraide, est destinée à financer des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés.

L'article 47 de la loi de finances pour 1993 complète l'article 39-1-6° du code général des impôts relatif à la contribution sociale de solidarité, confirme le principe de déductibilité de la taxe sur les grandes surfaces et précise que son fait générateur est constitué, comme pour la contribution sociale de solidarité, par l'existence juridique de l'entreprise débitrice au 1er janvier de l'année au titre de laquelle elle est due (cf. 4 E 2311, n°s 31 à 37).

24- La taxe professionnelle, les taxes annexes à cette taxe (y compris la taxe spéciale d'équipement de la région d'Ile-de-France, ou instituée au profit de l'établissement public d'aménagement de la Basse Seine ou des établissements publics fonciers de la métropole lorraine et du Nord-Pas-de-Calais), la cotisation nationale ¹ et la cotisation de péréquation de la taxe professionnelle ² .

Remarque. - Plafonnement.

Depuis l'instauration de la taxe professionnelle, diverses mesures de plafonnement de cette taxe sont intervenues : plafonnement par rapport à la cotisation de patente de 1975, remplacé par un allègement transitoire, plafonnement par rapport à la valeur ajoutée.

Lorsque le plafonnement, n'est pas appliqué directement dans l'avis d'imposition (cas des contribuables imposés en plusieurs lieux, plafonnement par rapport à la valeur ajoutée), ou lorsqu'il n'est pas appliqué correctement, les contribuables calculent eux-mêmes la déduction correspondante sur les imprimés prévus à cet effet.

Seul le montant de la cotisation plafonnée est admis en déduction des résultats imposables de l'exercice en cours. L'excédent du montant figurant sur l'avis d'imposition par rapport au plafond de cotisation ne peut être déduit, ni provisionné, dès lors qu'il ne correspond plus à une dette d'impôt.

25 - La taxe sur les salaires.

26 - La taxe unique et la redevance annuelle sur les installations classées instituées par l'article 17 de la loi n° 76-663 du 19 juillet 1976 (JO du 20, p. 4320) ;

27 - La taxe sur les voitures particulières des sociétés lorsqu'elle est due par une société non assujettie à l'impôt sur les sociétés ; cette taxe est déductible du bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu au nom de chacun des membres de la société. En revanche, elle n'est pas déductible pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1010) ;

28- le versement au Trésor public au titre de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue (y compris la majoration de 50 % applicable lorsque le comité d'entreprise n'a pas été consulté).

Les employeurs occupant au minimum 10 salariés ont l'obligation de concourir au développement de la formation professionnelle continue en participant chaque année au financement d'actions de formation (cf. [5 L 3](#)).

Ils peuvent se libérer de cette obligation en effectuant des dépenses de formation dont la nature est fixée par la loi et le contrôle assuré par les services préfectoraux spécialisés. À défaut, ils effectuent un versement au Trésor.

La loi n° 91-1405 du 31 décembre 1991 a élargi, à compter du 1er janvier 1992, le champ d'application de la contribution légale aux entreprises de moins de dix salariés.

29 - Le versement destiné aux transports en commun, institué par la loi n° 71-559 du 12 juillet 1971.

ANNEXE II

Impôts et taxes non déductibles

Rappel. - Il s'agit des contributions, impôts, participations, prélèvements, redevances, taxes, versements à la charge de l'entreprise dont la déduction est expressément interdite par la loi.

1 - La contribution annuelle des institutions financières instituée par l'article 21 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 (CGI, art. 235 ter Y) ;

2 - La contribution exceptionnelle sur les frais d'information et de prospection des industries pharmaceutiques (article 12 de l'ordonnance n° 96-51 du 24 janvier 1966).

3 - La contribution due par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (article 1er de la loi de finances rectificative pour 1995 n° 95-885 du 4 août 1995 ; article 235 ter ZA du CGI).

Pour les exercices clos, ou les périodes d'imposition arrêtées, à compter du 1er janvier 1995, l'article 1er de la loi de finances rectificative pour 1995 n° 95-885 du 4 août 1995 met à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés une contribution, juridiquement distincte de cet impôt, égale à 10 % d'un impôt de référence correspondant à l'impôt sur les sociétés calculé avant toute imputation d'avoirs fiscaux ou crédits d'impôt, sur leurs résultats imposables au taux normal (33,1/3 %) ou au taux réduit (19 %) de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel la contribution est due.

En application des dispositions de l'article 213 du CGI, la contribution n'est pas admise parmi les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Il en va de même de la provision destinée à faire face à son paiement et de la majoration de 10 % pour défaut ou insuffisance de versement de la contribution ou de l'acompte.

4 - La contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS).

L'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 instituée au 1er février 1996 au 31 janvier 2009 une contribution sur les revenus d'activité et de remplacement mentionnés aux articles L 136-2 à L 136-4 du Code de la sécurité sociale. Cette contribution au taux de 0,5 % n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal.

5 - La contribution sociale généralisée.

À compter du 1er février 1991, les bénéfices industriels et commerciaux supportent la contribution sociale généralisée (CSG) de 1,1 % (loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990, art. 127 à 131) qui frappe les revenus d'activité et les revenus de remplacement et qui est recouvrée par les organismes de sécurité sociale. Son taux a été porté à 2,4 % à compter du 1er juillet 1993, puis à 3,4 % à compter du 1er janvier 1997.

Cette contribution n'est pas déductible à l'exception d'une fraction de 1 % à compter du 1er janvier 1997.

6 - L'impôt sur le revenu. En application des dispositions combinées des articles 39-1-4° et 153 du CGI, l'impôt sur le revenu n'est pas admis en déduction du bénéfice imposable.

7 - L'impôt sur les sociétés (CGI, Art. 213).

8 - L'imposition forfaitaire annuelle des sociétés (CGI, art. 223 septies ; cf. [4 L 6](#)). Cette taxe constitue une avance sur le montant de l'impôt sur les sociétés. En application de l'article 213 du CGI, elle ne peut jamais être retranchée des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés. Il en va de même de la provision destinée à faire face à son paiement et de la majoration pour défaut ou insuffisance de versement de cette imposition (cf. [4 E 231](#), n° [7](#)).

9 - La participation en cas de dépassement du coefficient d'occupation du sol prévue par l'article 1635 quater du CGI ³ .

10 - La participation à la diversité de l'habitat instituée par l'article 16 de la loi n° 91-662 du 13 juillet 1991 (loi d'orientation pour la ville) et destinée à faciliter la construction de logements sociaux à usage locatif ³ .

11 - Le précompte mobilier (CGI, art. 223 sexies).

Le précompte représente la contrepartie de l'avoir fiscal accordé aux bénéficiaires des revenus auxquels il s'applique. Le plan comptable général ne précise pas son traitement comptable mais son montant est prélevé sur le montant du bénéfice distribuable par le débit du compte 12 « résultat de l'exercice » par le crédit du compte 447 « autres impôts, taxes et versements assimilés ». Il ne peut dès lors être admis en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par les sociétés distributrices.

Il est rappelé que les articles 1672 bis et 1678 quater du CGI font interdiction aux sociétés débitrices de certaines sommes constituant pour les bénéficiaires des revenus de capitaux mobiliers de prendre en charge **la retenue à la source** ou **le prélèvement** frappant ces revenus (cf. [4 J 2133](#)).

12 - Le prélèvement (CGI, art. 235 ter L) **et la taxe** (CGI, art. 238 B) **sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence.**

13 - le prélèvement sur les représentations théâtrales à caractère pornographique (CGI, art. 235 ter M).

14 Le prélèvement exceptionnel dû par les entreprises exploitant en France des gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux institué au titre de 1985 (loi de finances pour 1985, art. 25) et prorogé par les lois de finances successives au titre de 1986 à 1995 (article 235 ter Z du CGI).

15 La redevance pour construction de locaux à usage de bureaux ou de locaux de recherche dans la région parisienne ⁴ .

L'entreprise qui a effectué sur un terrain dont elle n'est que locataire des travaux d'agrandissement des locaux destinés à revenir gratuitement au propriétaire en fin de bail ne peut inclure le montant de la redevance dont elle est redevable dans le prix de revient d'un terrain qui ne fait pas partie de son actif.

Elle ne saurait pour autant être autorisée à comprendre la redevance en cause dans ses charges d'exploitation, rien ne s'opposant à ce qu'elle en inscrive le montant à un compte d'actif d'attente, tel que « immobilisation non amortissable » (CE, arrêt du 13 décembre 1972, req. n°s 81107 et 81108, RJ, II, p. 162).

16- la taxe annuelle de 3 % de la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales n'y ayant pas leur siège social prévue par l'article 990 D du CGI (CGI, art. 990 G).

17 La taxe départementale d'espaces verts remplacée par **la taxe départementale des espaces naturels sensibles** (loi n° 85-729 du 18 juillet 1985) ⁵ .

18 La taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement prévue par l'article 1599 B du CGI ⁵ .

19- la taxe forfaitaire de 15 % prévue par l'article 239 bis B du même Code et perçue lors des liquidations ou transformations agréées de certaines sociétés inactives ;

20 La taxe locale d'équipement visée à l'article 1585 A du CGI, instituée au profit des communes ⁶ .

21 La taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie prévue par l'article 1599-OB du CGI ⁶ .

22 La taxe de défrichement des bois et forêts (CGI, art. 1011) ⁷ .

23 - La taxe spéciale de 6 % ou 8 % prévue par l'article 238 quater du CGI et perçue sur la valeur nette des actifs transférés à un groupement forestier dans le cadre des dispositions de l'article 823 ;

24- était également exclue **la taxe sur certains frais généraux** instituée par l'article 235 ter T du CGI ; cette taxe a été abrogée à compter du 1er janvier 1988.

25 - La taxe sur les voitures particulières des sociétés visée à l'article 1010.

26 Le versement pour dépassement du plafond légal de densité (loi n° 75-1328 du 31 décembre 1975, art. 3) ⁷ .

1 De 1977 à 1982.

2 À compter de 1983.

3 Cette participation est considérée comme un élément du prix de revient du terrain sur lequel est édifiée la construction (CGI, art. 302 septies B-I) : elle n'est donc déductible du bénéfice imposable ni directement, ni par voie d'amortissement.

4 Cette redevance constitue un élément du prix de revient du terrain ; elle ne peut donc être ni déduite, ni amortie en franchise d'impôt (CGI, art. 302 septies B-I).

5 Dès lors qu'elles constituent un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier (CGI, art. 302 septies, B-II) : Par ensemble immobilier, il convient d'entendre uniquement les bâtiments dont l'édification doit faire l'objet de l'autorisation de construire, à l'exclusion des terrains nécessaires à la construction. Par suite, si elles ne sont pas immédiatement déductibles, ces taxes font néanmoins l'objet d'une déduction échelonnée par le biais de l'amortissement.

6 Dès lors qu'elles constituent un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier (CGI, art. 302 septies, B-II) : Par ensemble immobilier, il convient d'entendre uniquement les bâtiments dont l'édification doit faire l'objet de l'autorisation de construire, à l'exclusion des terrains nécessaires à la construction. Par suite, si elles ne sont pas immédiatement déductibles, ces taxes font néanmoins l'objet d'une déduction échelonnée par le biais de l'amortissement.

7 Il s'agit d'un élément du prix de revient du terrain, donc non déductible du bénéfice imposable ni directement, ni par voie d'amortissement (art. 302 septies B-I du CGI).