

Dernière mise à jour le 14 avril 2025

Le résultat fiscal imposable à l'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu est l'une des deux modalités d'imposition des bénéfices des entreprises. Le résultat de l'entreprise est dans ce cas intégré dans la déclaration de revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), ou bénéfices non commerciaux (BNC) ou bénéfices agricoles (BA), selon l'activité de l'entreprise.

Sommaire

- La notion de résultat fiscal
- Les produits imposables
- Les règles générales de déduction
- Véhicules de tourisme : les modifications issues de la loi de finances pour 2017
- Les charges décaissées
- Les redevances de crédit-bail et locations de véhicules de tourisme
- Les contrats d'assurance « homme clé »
- Les contrats d'assurance vie sur prêts
- Les cadeaux
- Les impôts et taxes
- La contribution sociale de solidarité (ex-ORGANIC)
- Les pénalités et amendes
- Les charges de personnel
- Les frais de déplacement, mission et réception
- Les intérêts des comptes courant d'associés
- Les intérêts d'emprunt et de découvert
- Les abandons de créance à caractère financier
- Les dons
- Les charges non décaissées
- Les amortissements
- Les dépréciations et provisions
- Les créances et dettes en monnaie étrangère
- Fin de la théorie du bilan
- La notion de théorie du bilan
- Les conséquences de la fin de la théorie du bilan
- Le régime des plus ou moins values
- Cas d'application du régime
- Détermination des plus ou moins values (PV/MV)
- Qualification fiscale des plus ou moins-values
- Le régime fiscal des PV-MV nettes
- Exemple
- Régimes particuliers
- Cession d'immobilisations : conséquences de la fin de la théorie du bilan

La notion de résultat fiscal

L'assiette de l'impôt sur les bénéfices est le résultat fiscal. Il est calculé à partir du résultat comptable de la manière

suivante :

Résultat comptable

(+) Réintégrations extra-comptables

(-) Déductions extra-comptables

Résultat fiscal

Réintégrations extra-comptables	Elles correspondent pour la plupart aux charges rejetées fiscalement par le code général des impôts. Ces réintégrations augmentent le résultat fiscal et donc le montant de l'impôt sur le revenu.
Déductions extra-comptables	Elles correspondent notamment aux produits rejetés fiscalement par le code général des impôts ou imposés à un taux d'IS plus favorable. Elles peuvent également être la conséquence de l'étalement sur plusieurs exercices d'un produit imposable.

Les produits imposables

ne font l'objet d'aucun retraitement extra-comptable.

La plupart des produits de l'entreprise sont imposables et

Néanmoins, certains produits font l'objet de mesures spécifiques :

Produits concernés	Traitement fiscal
Redevances des brevets et licences (compte 751)	De manière à encourager la recherche, ce type de produits bénéficie d'un régime d'imposition plus favorable, celui des PVNLT (plus-values nettes à long terme). Elles font l'objet d'une déduction extracomptable (imposition à 12,8%). Pour les exercices ouverts en 2019, le taux d'imposition de ces redevances est ramené à 10% sous condition et sur option.
Les dividendes	Même si les titres figurent au bilan, les dividendes perçus ne sont pas soumis à l'IR dans la catégorie des BIC mais imposés comme revenus mobiliers afin de profiter de l'abattement attaché à ce type de revenus. Ils font l'objet d'une déduction extra-comptable.
Les produits de titre à revenus fixes	Traitement identique aux dividendes. Imposition dans la catégorie des revenus mobiliers. Ils font l'objet d'une déduction extra-comptable.
Les produits nets sur cession de VMP	Les gains issus des cessions des valeurs mobilières de placement (VMP) bénéficient dans la plupart des cas du régime spécifique des plus-values (à court ou long terme). Ces produits intègrent le calcul pour déterminer le montant des plus-values ou moins values nettes à long terme et à court terme. Ce sont ces montants globaux qui feront l'objet d'une déduction extra-comptable (voir dernière partie).
Produits de cessions des éléments d'actif	Comme pour les produits nets de cession de VMP, la plupart des produits de cessions des éléments d'actif bénéficient du régime des plus ou moins values professionnelles.
Les subventions d'équipement	Les subventions d'équipement sont des subventions versées à une entreprise par l'Etat, les collectivités ou les organismes publics. Elles sont affectées à un équipement déterminé. La plupart du temps, la subvention fait l'objet d'un étalement dans le temps (compte 777 : quote-part des subventions virées au compte de résultat). Pour les immobilisations non amortissables (comme les terrains par exemple), sans clause d'inaliénabilité, la subvention est rapportée aux résultats des dix années suivant celle de l'attribution de la subvention, d'un point de vue fiscal. D'un point de vue comptable, ces subventions sont rapportées au résultat dès l'année de leur attribution. Il y a dans ce cas, un décalage d'un an entre chacun des 10 rapports comptables et fiscaux, ainsi : <ul style="list-style-type: none"> • L'année d'attribution de la subvention : on opère une déduction extra-comptable pour un dixième de la subvention, • La dixième année suivant l'attribution de la subvention : on opère une réintégration extra-comptable pour un dixième.

Les indemnités perçues en cas de vol, d'expropriation ou de sinistre

Si l'indemnité compense la disparition d'une immobilisation, elle suit le régime des plus ou moins-values professionnelles. En cas de plus-value, il est possible d'opter pour son étalement sur plusieurs exercices. On opère dans ce cas une réintégration extra-comptable.

Les règles générales de déduction

Les cinq conditions

Il existe 5 conditions générales pour qu'une charge soit déductible du résultat fiscal. Les charges doivent :

- 1) se rattacher à la gestion normale de l'exploitation de l'entreprise,
- 2) être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation,
- 3) se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise,
- 4) elles ne doivent pas être exclues du résultat fiscal par une disposition expresse de la loi (notamment sont visées, les dépenses somptuaires),
- 5) être comptabilisées au cours de l'exercice auquel elles se rapportent et s'appuyer sur des justificatifs (des factures par exemple).

3^{ème} condition : se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise

Cette condition signifie que la charge ne doit pas constituer une immobilisation. Par tolérance fiscale, les dépenses d'acquisition de petits matériels et outillages, de matériels et mobiliers de bureau et de logiciels, dont la valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500 € HT, peuvent être déduites immédiatement en charges.

4^{ème} condition : les dépenses somptuaires évoquées lors de la quatrième condition, donnent lieu à une réintégration extra-comptable. Les dépenses suivantes sont concernées :

- les dépenses liées à la chasse et à la pêche non professionnelle,

- les dépenses d'acquisition, d'entretien, et de location de résidences de plaisances,
- les dépenses de toute nature concernant les yachts et les bateaux de plaisance à voile et à moteur,
- les amortissements des voitures particulières pour la fraction de leur prix TTC d'acquisition dépassant 18.300 € (depuis le 01/11/1996) ou 9.900 € pour les véhicules les plus polluants acquis après le 01/01/2006 et dont la première mise en circulation est postérieure au 01/06/2004.

Une entreprise individuelle est propriétaire d'un véhicule non polluant acquis le 1^{er} septembre 2024 pour 30.000 € TTC. La société clôture son exercice comptable au 31/12/2024.

Réintégration extra-comptable = $(30.000 - 18.300) \times 1/5 \times 4/12 = 780 \text{ €}$.

Véhicules de tourisme : les modifications issues de la loi de finances pour 2017

L'article 70 de la loi de finances pour 2017 incite les entreprises à acquérir ou à louer des véhicules moins polluants. Le seuil de déduction fixé à 18.300 € est porté, pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1er janvier 2017 :

- à 30.000 € TTC pour les véhicules qui émettent moins de 20 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre (véhicules 100% électriques).
- à 20.300 € TTC pour les véhicules qui émettent entre 20 et 60 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre (véhicules hybrides).

La loi de finances pour 2017 prévoit également d'abaisser le seuil de qualification des véhicules polluants de 200g à 155g à compter du 1er janvier 2017, avec une réduction progressive de ce seuil jusqu'à atteindre 130g en 2021.

Année d'acquisition ou de location du véhicule de tourisme	Seuil d'émission de CO ₂ nécessitant une réintégration extra-comptable pour la fraction excédant le prix de 9.900 € (véhicules polluants)
2016	200 g
2017	155 g
2018	150 g

Exemple

2019	140 g
2020	135 g
2021	130 g

Pour les véhicules acquis depuis le 1er mars 2020 relevant de la nouvelle procédure d'immatriculation WLTP, les

limites en matière d'émission de CO2 sont modifiées :

Plafond de déduction en prix TTC	Véhicules acquis entre le 01/03/2020 et le 31/12/2020	Véhicules acquis depuis le 1er janvier 2021
9.900 €	> 165 g	> 160 g
18.300 €	de 50 à 165 g	de 50 à 160 g
20.300 €	de 20 à 49 g	de 20 à 49 g
30.000 €	de 0 à 19 g	de 0 à 19 g

Les charges décaissées

Les charges décaissées, c'est-à-dire faisant l'objet d'une sortie de trésorerie peuvent être l'objet d'une réintégration extra-comptable. Les principaux cas sont exposés ci-dessous.

Les redevances de crédit-bail et locations de véhicules de tourisme

Les entreprises locataires de leurs voitures sont soumises, du point de vue fiscal, aux mêmes limites de déduction que si elles en étaient propriétaires.

La part du loyer non déductible est égale au montant des amortissements qui ne seraient pas déductibles si l'entreprise était propriétaire.

Les contrats de crédit-bail inférieurs à trois mois ne sont pas concernés par cette limitation.

Exemple : si l'on reprend l'exemple précédent concernant le véhicule de 30.000 € TTC, même si l'entreprise individuelle l'avait loué, une réintégration extra-comptable de 780 € aurait été nécessaire. Le montant des loyers ou redevances payées n'interviennent pas dans le calcul.

Les contrats d'assurance « homme clé »

L'homme clé est une personne jouant un rôle déterminant dans la vie de l'entreprise (dirigeant, collaborateur). L'objectif de ces contrats est d'assurer l'entreprise contre les pertes d'exploitation liées à sa disparition. Les primes sont déductibles et l'indemnité perçue est normalement imposable. Le profit résultant du contrat, lors du décès de l'homme clé peut être étalé sur cinq ans.

Pour tout contrat portant sur des personnes ne répondant pas à la définition de l'homme clé, les primes versées ne sont pas déductibles. L'indemnité versée au décès ou à l'expiration du contrat étant imposable, les primes versées antérieurement deviennent alors déductibles globalement.

Les contrats d'assurance vie sur prêts

En cas de contrat d'assurance vie souscrit dans le cadre d'un emprunt au profit de l'entreprise, le traitement fiscal varie en fonction du caractère imposé ou non de l'assurance :

- si l'assurance est imposée par la banque, les primes versées sont déductibles,
- si l'assurance est souscrite volontairement par l'emprunteur, les primes ne seront déductibles qu'à l'échéance du contrat ou au décès de l'assuré.

L'indemnisation en cas de décès de l'assuré peut être étalée sur cinq ans, la reprise éventuelle des primes doit être également étalée sur cinq ans.

Les cadeaux

Les charges engagées pour offrir des cadeaux aux partenaires de l'entreprise sont déductibles s'ils sont faits « dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement de l'affaire ».

L'administration fiscale recherche si les cadeaux sont des charges déductibles en retenant les éléments suivants :

- la qualité du bénéficiaire (clients, fournisseurs),
- la valeur du cadeau en comparaison avec le chiffre d'affaires traité avec le bénéficiaire.

Les impôts et taxes

La plupart des impôts et taxes sont déductibles du résultat

fiscal. Sont néanmoins non déductibles l'impôt sur le revenu des dirigeants (ils ne doivent de toute manière pas être enregistrés en comptabilité).

Impôts déductibles	Impôts non déductibles
CFE et CVAE Taxe d'apprentissage Participation de l'employeur à la formation professionnelle continue Participation de l'employeur à l'effort à la construction Taxe foncière	Impôt sur les sociétés Taxe annuelle sur les émissions de CO2 et taxe sur les émissions de polluants atmosphériques (ex-TVS) depuis 2023 Contribution sociale sur les bénéfices Taxe sur les véhicules de société et taxes qui l'ont remplacé Taxe sur les bureaux en Ile-de-France (et en Provence)

La contribution sociale de solidarité (ex-Organic) est néanmoins déductible avec 1 an de décalage (voir ci-dessous).

La contribution sociale de solidarité (ex-ORGANIC)

La contribution sociale de solidarité (ex-Organic) est un impôt dont le traitement fiscal est spécifique. L'impôt est déductible avec un an de décalage.

Seules sont soumises à la C3S, les sociétés dont le chiffre d'affaires excède 19 millions €.

Contribution sociale de solidarité = (Chiffre d'affaires – 19 millions) x 0,16%

Elle est calculée sur la base de l'année civile, quelle que soit la date de clôture.

Au niveau de la détermination du résultat fiscal, la contribution sociale de solidarité est déductible l'année de son exigibilité. Calculée sur la base du chiffre d'affaires de l'année N, elle ne sera payée qu'en N+1 et donc déductible qu'en N+1.

À la clôture de l'année N, en comptabilité, une charge à payer doit être constatée pour le montant de la contribution assise sur le chiffre d'affaires de l'année N. En conséquence, pour la détermination du résultat fiscal, il est nécessaire de procéder aux opérations suivantes :

- en N : réintégration extra-comptable de la contribution calculée sur le chiffre d'affaires de N
- en N+1 : déduction extra-comptable de la contribution calculée sur le chiffre d'affaires de N

Les pénalités et amendes

La plupart des pénalités et amendes dont l'entreprise est redevable font l'objet d'une réintégration extra-comptable. On peut citer à titre d'exemples les pénalités d'assiette et de recouvrement de l'impôt, les amendes pour infractions

à la réglementation économique.

Exemple : une société a commis une erreur en établissant la déclaration de CVAE de l'année 2024.

Elle a reçu de l'administration fiscale les notifications de redressement suivantes :

- rappel d'impôt : 2.050 €
- majoration pour erreur dans la déclaration : 205 €
- pénalité pour retard de paiement : 110 €

Solution : La CVAE étant un impôt déductible, le rappel d'impôt est également déductible.

En revanche, les majorations et pénalités de retard sont non-déductibles. L'entreprise devra donc réintégrer la somme de 315 € (soit 205 € + 110 €).

Les charges de personnel

Rémunérations de l'exploitant individuel et des associés en nom des sociétés de personnes

Ces rémunérations ne sont pas déductibles des bénéfices et doivent faire l'objet de réintégrations extra-comptables.

Charges sociales personnelles de l'exploitant et des associés en nom des sociétés de personnes

Les cotisations versées dans le cadre du régime obligatoire de sécurité sociale et des régimes complémentaires obligatoires d'assurance vieillesse, invalidité et décès sont entièrement déductibles.

En revanche, les cotisations d'assurance des régimes facultatifs (maladie, décès, invalidité, perte d'emploi, etc.) sont déductibles dans la limite de plafonds fixés en fonction du bénéfice imposable ou de plafonds de déduction. Les cotisations dites « Loi Madelin » sont concernées. Depuis le 1er octobre 2019, un nouveau contrat peut être proposé aux indépendants, il s'agit du PER (plan épargne retraite). Il a vocation à remplacer à

terme les contrats Madelin et PERP. Les plafonds et limite de déduction sont identiques.

Le plafond de déduction fiscale Madelin (ou PER) pour un contrat de retraite est déterminé par :

- un forfait de 10 % du PASS (plafond annuel de Sécurité sociale)
- ou 10 % du revenu professionnel limité à 8 PASS augmenté de 15 % du revenu compris entre 1 et 8 PASS.

Le plafond de déduction fiscale des cotisations de prévoyance et de mutuelle Madelin est de 3,75 % du revenu professionnel (résultat fiscal) augmenté de 7 % du

PASS, le tout limité à 3 % de 8 PASS.

Les cotisations de garantie chômage Madelin sont déductibles dans la limite la plus favorable entre :

- 1,875 % du revenu professionnel plafonnée à 8 PASS
- Et 2,50 % du PASS.

Salaire du conjoint de l'exploitant individuel

Le conjoint de l'exploitant individuel peut choisir entre trois statuts différents : conjoint associé, conjoint collaborateur et conjoint salarié.

Statut social	Régime fiscal
Conjoint associé	Dans ce cas, les deux époux sont inscrits au RCS (registre du commerce et des sociétés). Les rémunérations prélevées par les deux époux ne sont pas déductibles.
Conjoint collaborateur	Pour bénéficier de ce statut, le conjoint collaborateur doit exercer une activité professionnelle régulière. Le conjoint collaborateur n'a juridiquement pas de salaire. Ce régime est applicable : <ul style="list-style-type: none"> • au conjoint de l'exploitant individuel, • au conjoint du gérant associé d'une EURL et au conjoint du gérant associé majoritaire d'une SARL de moins de 20 salariés. Le conjoint collaborateur a le statut de travailleur non salarié, et cotise à ce titre. Ces cotisations sont déductibles.
Conjoint salarié	Le conjoint bénéficie du statut salarié et toutes les conséquences sociales correspondantes (respect du droit du travail, cotisations sociales etc.) Le salaire doit comme pour tout salarié correspondre à un travail effectif.

Salaire des autres salariés

Les rémunérations et les charges sociales correspondantes, versées aux salariés sont normalement déductibles sous réserve du respect des conditions suivantes :

- elles doivent correspondre à un travail effectif,
- leur montant ne doit pas être excessif eu égard au service rendu.

La quote-part de rémunération considérée comme excessive fait l'objet d'une réintégration extra-comptable.

Les frais de déplacement, mission et réception

Les frais engagés pour les déplacements, missions, réceptions sont déductibles s'ils sont engagés pour des motifs réellement professionnels et si leur montant n'est pas exagéré par rapport à l'activité de l'entreprise.

Les frais de transport engagés par les exploitants individuels pour se rendre à leur travail et en revenir sont déductibles du résultat fiscal de l'entreprise si la distance parcourue n'excède pas 40 kilomètres (sauf en cas de

circonstances particulières).

Les frais supplémentaires de repas pris sur le lieu de travail sont pris en compte pour la différence entre la valeur forfaitaire d'un repas pris au domicile (5,35 € en 2024 et 5,45 € en 2025) et un plafond de 20,70 € en 2024 (21,10 € en 2025).

Les contribuables imposés dans la catégorie des BIC (bénéfices industriels et commerciaux) ou dans la catégorie des BNC (bénéfices non commerciaux) peuvent déduire les frais de repas supplémentaires nécessités par l'exercice de leur profession. Tel est le cas lorsque la distance qui sépare leur lieu de travail de leur domicile fait obstacle à ce que le repas soit pris à domicile et à condition que le montant de ces dépenses soit justifié.

En pratique, seule est admise en déduction la fraction du prix du repas comprise entre le montant forfaitaire représentatif du repas pris à domicile, fixée à 5,35 € pour 2024 (5,45 € pour 2025), et le seuil au-delà duquel la dépense est considérée comme exagérée, soit 20,70 € pour 2024 (21,10 € pour 2025). La déduction maximale s'élève donc à 15,35 € au titre de 2024 (15,65 € pour 2025).

La fraction des frais de repas qui excède cette limite n'est

déductible que si le contribuable peut justifier de circonstances exceptionnelles.

Les intérêts des comptes courant d'associés

Les comptes courant d'associés peuvent donner lieu à un versement d'intérêts. La déduction de ces intérêts est limitée au TMPV (taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux variables). Le TMPV pour les entreprises dont la clôture intervient au 31/12/2024 est de 5,75%.

En outre, pour que les intérêts soient déductibles, le capital doit être entièrement libéré.

Les intérêts d'emprunt et de découvert

Les intérêts d'un emprunt souscrit pour les besoins de l'entreprise et inscrits au bilan sont en principe déductibles. Le montant des intérêts déductibles correspond au montant des intérêts courus.

Néanmoins, l'administration fiscale considère qu'un emprunt ou un découvert est souscrit à titre privé et non au bénéfice de l'entreprise, si du fait des prélèvements de l'exploitant (solde du compte 108 - prélèvements de l'exploitant), son compte présente un solde débiteur.

Quote-part non déductible (intérêts et agios) =

**Solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant /
Montant moyen de prêts et avances de l'exercice**

Exemple

L'entreprise individuelle Max a bénéficié d'un découvert bancaire de 25.000 € pendant 9 mois de l'exercice. Les agios correspondants se montent à 2.900 €.

La situation du compte de l'exploitant de M. Max a évolué de la façon suivante au cours de l'exercice N :

- solde au 01.01.N (résultat N-1) : + 3.000 €,
- solde au 01.04.N : - 17.000 €,
- solde au 01.09.N : - 8.000 €,
- solde au 31.12.N : + 13 000 €,

Solde moyen du compte de l'exploitant au titre de l'année N :

$$[(3.000 \times 3) + (-17.000 \times 5) + (-8.000 \times 4)] / 12 = -9.000$$

Montant moyen des prêts et avances de l'exercice : 25 000 x 9/12 = 18.750 €.

Montant des charges financières non déductibles à réintégrer :

$$2.900 \times 9.000 / 18.750 = 1.392 \text{ €}$$

Les abandons de créance à caractère financier

Règlementation identique à celle des sociétés soumises à l'IS.

Régime applicable pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, les abandons de créances à caractère financier et, toutes les aides autres qu'à caractère commercial, sont des charges non déductibles pour la détermination du résultat imposable des entreprises qui les consent (CGI article 39 alinéa 13).

Régime applicable pour les exercices clos avant le 4 juillet 2012

Pour les exercices clos avant le 4 juillet 2012, les sociétés qui consentaient des abandons de créances à caractère financier faisaient l'objet d'une limitation de déduction.

L'abandon de créance est jugé à caractère financier s'il répond aux deux conditions suivantes :

- l'abandon est consenti par une société mère à une filiale,
- la nature de la créance (prêt, avance) n'est pas commerciale.

Chez la société mère, l'abandon de créance était une charge déductible à concurrence :

- du montant de la « situation nette » négative de la filiale,
- et de la fraction de « situation nette » positive après abandon de créance, qui était détenue par les associés ne participant pas à l'abandon de créance.

La situation nette de la filiale s'obtient en faisant la différence entre les capitaux propres et l'actif fictif.

La partie non déductible de l'abandon de créance faisait l'objet d'une réintégration extra-comptable.

Effet sur la plus-value de cession

Lors de la cession ultérieure des titres d'une société pour laquelle la société mère à procéder à un abandon de créance hors créance commerciale, la plus-value de cession est déterminée en prenant en compte pour le prix de revient, l'abandon de créance pour la quote-part relative à la situation nette positive à hauteur de la participation dans la filiale.

Cette règle continue de s'appliquer pour les exercices clos après le 4 juillet 2012.

Entreprises en difficulté

Lorsque l'abandon de créance présente un caractère autre que commercial, il constitue une charge partiellement déductible lorsque l'entreprise bénéficiaire de l'abandon est en difficulté. Cette exception s'applique y compris pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012 et la quote-part déductible est évaluée conformément à l'ancienne législation.

Pour être partiellement déductible, l'abandon doit être consenti :

- en application d'un accord constaté ou homologué,
- ou aux entreprises à l'encontre desquelles est ouverte une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire.

Traitement fiscal dans l'entreprise qui bénéficie de l'abandon de créance à caractère autre que commercial

ACTIF		PASSIF	
Frais d'établissement	10.000	Capital social	1.000.000
		Report à nouveau	-900.000
		Résultat de l'exercice	-230.000
		Total capitaux propres	-130 000

Situation nette avant abandon de créance = Capitaux propres – Actif fictif = $-130.000 - 10.000 = -140.000$ €

Situation nette après abandon de créance = $-140.000 + 200.000 = + 60.000$ €

Règles applicables pour les exercices clos avant le 4 juillet 2012

Abandon de créance déductible = $140.000 + 60.000 \times 40\% = 164.000$ €

Réintégration extra-comptable dans la société Alpha = $200.000 - 164.000 = 36.000$ €

Dans la société Bêta, cet abandon est imposable en totalité.

Néanmoins, si la société Bêta s'engage à procéder à une augmentation de capital par voie d'apport pour un montant au moins égal à 200.000 € (au plus tard à la clôture du second exercice suivant celui de l'abandon de créance), alors la fraction non déductible pour la société Alpha (36.000 €) est non imposable pour Bêta (déduction extra-comptable). Cette règle continue de s'appliquer pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

Chez la filiale, l'abandon de créance est un produit imposable en totalité.

Par exception, la fraction non déductible pour la société mère de l'abandon est non imposable pour la filiale à la condition que cette dernière s'engage à procéder à une augmentation de capital par voie d'apport pour un montant au moins égal au montant total de l'abandon de créance (au plus tard à la clôture du second exercice suivant celui de l'abandon de créance). Cette règle continue de s'appliquer pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

Exemple

La société Alpha détient 60% du capital de la société Bêta. La société Alpha avait prêté 200.000 € à la société Bêta. Compte tenu de la situation financière de sa filiale, Alpha décide d'abandonner cette créance.

Extrait du bilan de la société Bêta

Règles applicables pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012

L'abandon de créance est entièrement non déductible. Pour la détermination du résultat fiscal, une réintégration extra-comptable de 200.000 € devra être opérée.

Exception : si la société Bêta est qualifiée de société en difficulté, l'abandon de créance sera déductible dans les mêmes conditions que l'ancienne réglementation, soit à hauteur de 164.000 €. Une réintégration extra-comptable de 36.000 € devra être opérée.

Dans ces deux cas, pour la détermination de la plus-value réalisée lors de la cession des titres de la filiale, il faudra tenir compte dans le prix de revient, de l'abandon de créance pour la quote-part relative à la situation nette positive à hauteur de la participation dans la filiale à savoir $60.000 \times 60\% = 36.000$ €.

Notons que cette réforme a également des impacts sur le montant de la valeur ajoutée retenue pour le calcul de la CVAE.

Les dons

Les dons ne sont en général pas déductibles et doivent faire l'objet d'une réintégration extra-comptable. Néanmoins, certains dons permettent une réduction d'impôt. Il s'agit des dons réalisés auprès d'organismes d'intérêt général ou reconnu d'utilité public, établissements d'enseignements supérieurs, fondations etc.

Les versements pour des dons effectués sont pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires hors taxe.

Si cette limite est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent est reporté sur les 5 exercices suivants.

La réduction d'impôt est de 60 % du montant des versements pris dans la limite la plus élevée entre 5 pour mille du CAHT et 20.000 €.

Le taux de la réduction d'impôt est de 60% pour les versements n'excédant pas 2 millions € et 40% au-delà (pour les dons à des organismes venant en aide aux

personnes en difficulté, le taux est de 60% pour la totalité du versement).

: La société a réalisé un chiffre d'affaires de 1.700.000 € en 2024.

En 2024, elle a réalisé un don de 15.000 € à un organisme d'intérêt général.

Réintégration extra-comptable = 15.000 €

Base réduction d'impôt = 1.700.000 x 5/1000 = 8.500. On retiendra l'autre plafond de 20.000 € car ce montant est plus élevé.

Réduction d'impôt 2024 = 15.000 x 60% = 9.000 €.

Les charges non décaissées

Les amortissements

Pour être déductibles, les amortissements doivent respecter les conditions suivantes :

Conditions de fonds	Conditions de forme
<i>Exemple</i> Amortissements pratiqués seulement sur des immobilisations dépréciables dont l'entreprise est propriétaire. Les amortissements ne doivent pas être exclus par une disposition fiscale (exemple : biens somptuaires)	Amortissements constatés en comptabilité. Ils doivent être reportés sur un relevé de la liasse fiscale.

linéaire, dégressif et par unité d'œuvre

Détermination des dotations aux amortissements

- Base d'amortissement retenue : coût d'acquisition de l'immobilisation
- Durée d'amortissement retenue : durée d'usage (le code général des impôts propose un barème).
- Méthodes d'amortissement autorisées en fiscalité :

Les divergences entre les règles comptables et fiscales entraînent dans certains cas la constatation d'amortissements dérogatoires.

Durées d'usage proposées par l'Administration fiscale

Bâtiments commerciaux	20 à 50 ans
Bâtiments industriels	20 ans
Matériel	6 ans et 8 mois à 10 ans
Outillage et matériel de bureau	5 à 10 ans
Matériel de transport automobile	4 à 5 ans
Mobilier	10 ans
Micro-ordinateur	3 à 5 ans
Logiciels	1 à 3 ans

Les dépréciations et provisions

Pour être déductibles, les dépréciations et provisions doivent répondre à des conditions de fond et de forme.

Principes

Conditions de fonds	Conditions de forme
Etre déductibles par nature (exclusion des provisions pour amendes). Etre nettement précisées (statistiques autorisées si approximation suffisante). Etre probables et pas seulement éventuelles. Résulter d'évènements en cours à la clôture de l'exercice.	Etre enregistrées en comptabilité. Etre précisées dans la liasse fiscale.

Les dotations aux dépréciations répondant à ces conditions sont normalement déductibles et les reprises correspondantes sont imposables.

des plus ou moins values professionnelles. Les dotations et reprises correspondantes intègrent le calcul de la plus ou moins value à long terme qui fera l'objet d'un retraitements fiscal global.

Par exception, les dépréciations des titres de participation et des valeurs mobilières de placement relèvent du régime

Les provisions pour risques et charges

Provisions	Caractère déductible	Observations
Provisions pour litiges	Oui	Ces provisions sont déductibles seulement si les procédures concernant le litige sont engagées, et que le litige porte sur des charges déductibles.
Provisions pour garanties données aux clients	Oui	Les provisions correspondant aux garanties légales ou contractuelles (extensions de garanties) sont déductibles si elles sont déterminées avec une précision suffisante. Le calcul statistique est autorisé.
Provisions de propre assureur	Non	Ces provisions sont non déductibles car le risque n'est qu'éventuel.
Dettes provisionnées pour congés payés	Oui	Ces provisions sont déductibles sauf si l'entreprise a opté avant le 31 décembre 1987 pour la déduction des congés payés l'année du paiement des congés.
Provisions pour indemnités de départ à la retraite	Non	Ces provisions sont non déductibles. Les indemnités de départ à la retraite réellement versées par l'entreprise sont en revanche normalement déductibles.
Provisions pour licenciement	Oui/Non	Provisions pour licenciements personnel déductibles (indemnités de licenciement, de préavis et de congés payés). Provisions pour licenciement économique non déductibles.
Provisions pour impôt	Oui/Non	Les dotations aux provisions pour impôt sont déductibles si l'impôt est lui-même déductible.
Provisions pour amendes et pénalités	Non	La provision n'est pas déductible car les amendes et pénalités sont non déductibles.
Provisions pour perte de change	Non	En revanche, les écarts de conversion actifs font l'objet d'une déduction extra-comptable.

Les créances et dettes en monnaie étrangère

Les créances devront être converties en euros au cours du jour de l'opération et évaluées à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change.

Les écarts de conversion passifs (compte 477) sont imposables (réintégrations extra-comptables).

Les écarts de conversion actifs (compte 476) sont déductibles (déductions extra-comptables).

En cas d'écart de conversion actif, comptablement une provision pour perte de change doit être enregistrée. Celle-ci n'est pas déductible.

A l'ouverture de l'exercice suivant, les écarts sont extournés en comptabilité. Ils doivent ainsi faire l'objet d'une déduction extra-comptable (pour l'extourne des écarts de conversion passifs) et d'une réintégration extra-comptable (pour l'extourne des écarts de conversion actifs).

Fin de la théorie du bilan

A compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2012, les charges et produits issus des biens inscrits au bilan des entreprises relevant des BIC et BA mais non utilisés pour l'activité professionnelle sont exclus du calcul du résultat imposable.

La notion de théorie du bilan

Les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2011 des entreprises individuelles et sociétés de personnes relevant des BIC (bénéfices industriels et commerciaux) et BA (bénéfices agricoles) et soumis à un régime réel d'imposition bénéficiaient du principe de liberté d'affectation comptable. Ce principe, souvent appelé « théorie du bilan » permettait aux entreprises concernées d'intégrer dans leur bilan les biens qu'elles souhaitaient. Même les biens non affectés à l'exercice de l'activité professionnelle pouvaient intégrer le bilan. Les charges et produits liés à cette inscription étaient pris en compte pour la détermination du résultat fiscal.

Cet ancien principe était issu d'une jurisprudence constante du Conseil d'Etat (24 mai 1967).

Les conséquences de la fin de la théorie du bilan

Les nouveaux principes

L'article 13 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 (loi de finances rectificative pour 2010) a mis fin aux conséquences fiscales de la théorie du bilan.

Selon le nouveau principe, les charges et produits issus des biens inscrits à l'actif du bilan, qui ne sont pas nécessaires ou qui ne sont pas utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle sont exclus du résultat imposable de l'entreprise. Sous réserve de l'application d'une tolérance de 5 ou 10%, ces produits et charges sont intégrés au revenu catégoriel d'IR concerné.

Des précisions sur les conséquences de la réforme sont disponibles sur le site internet du BOFiP (bulletin officiel des finances publiques – 09/01/2013). Ils font l'objet d'une consultation publique du 9 janvier au 22 février 2013 pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration.

Les contribuables concernés

Sont concernées par la suppression des conséquences fiscales de la théorie du bilan, les entreprises relevant des BIC et BA et soumises à un régime réel d'imposition. En conséquence, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou relevant des BNC (bénéfices non commerciaux) sont exclues du champ de la mesure.

Concernant les sociétés de personnes relevant des BIC ou BA, l'application du nouveau principe n'est pas systématique. En effet, le nouveau principe ne s'applique à l'associé personne morale qui serait soumis à l'impôt sur les sociétés.

Les produits et charges exclus du résultat fiscal

Sur le plan comptable, l'exploitant individuel relevant des BIC ou BA dispose d'une liberté d'inscription à l'actif du bilan de son entreprise, qu'il s'agisse de biens à usage professionnel ou non. En revanche, sur le plan fiscal, les produits et charges relatifs à l'activité non professionnelle sont exclus du résultat imposable (sauf tolérance de 5 ou 10%).

En conséquence, les produits inscrits en comptabilité, liés à l'activité non professionnelle font l'objet d'une déduction extra-comptable (ligne XG – déductions diverses, sur le formulaire 2058-A), et les charges liées à l'activité non professionnelle font l'objet d'une réintégration extra-comptable (ligne WQ – réintégrations diverses, sur le formulaire 2058-A).

En application de ce nouveau principe, les produits suivants font l'objet d'une exclusion du résultat fiscal :

Produits issus des placements de trésorerie de l'activité professionnelle	Ces produits sont exclus du bénéfice imposable quelle que soit leur forme (compte courant, dépôt, achats de titres...). En revanche, les intérêts issus de l'activité commerciale et industrielle ne font l'objet d'aucun retraitement extra-comptable (exemple : intérêts de retard versés par un débiteur, intérêts issus d'une clause contractuelle en raison d'un retard de livraison).
Revenus des immeubles	Les revenus issus d'immeubles inscrits à l'actif du bilan mais non utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle sont exclus du bénéfice imposable. Ainsi, les produits et charges liés à l'habitation d'un exploitant individuel et de sa famille ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat fiscal même si l'immeuble est inscrit au bilan.

La tolérance de 5 ou 10%

BOFiP 9 janvier 2013 (BOI - BIC-BASE paragraphe 250 et 260)

« Les produits d'une activité non professionnelle sont considérés comme marginaux si ils n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice, hors ceux pris en compte pour la détermination de la plus ou moins-value de cession d'un élément d'actif immobilisé, .

Un dépassement du seuil est autorisé jusqu'à 10 % à condition que le seuil de 5 % ait été respecté au titre de l'exercice précédent.

Les produits de l'activité non professionnelle d'une entreprise nouvelle sont considérés comme marginaux s'ils ne dépassent pas le seuil de 5 % de l'ensemble des produits du premier exercice.

Pour l'appréciation du seuil, l'ensemble des produits de l'exercice comprend :

- les produits tirés de l'exercice de l'activité

professionnelle principale ;

- le cas échéant, les produits de toute activité professionnelle accessoire ;
- et les produits issus de l'activité non professionnelle.

En revanche, le produit des plus-values de cession constatées au titre de l'exercice n'est pas pris en compte. »

Le régime des plus ou moins values

Lors de la cession d'une immobilisation, on constate une plus ou moins-value. Certaines immobilisations bénéficient d'un régime de faveur.

Le régime applicable aux entreprises et sociétés fiscalement transparentes est très différent de celui des entreprises soumises à l'IS.

Cas d'application du régime

Le régime fiscal des plus ou moins-values professionnelles ne s'appliquent qu'à certaines immobilisations :

Eléments d'actif	Postes	Application du régime des PV-MV
Immobilisations incorporelles	Frais d'établissement Frais de Recherche et Développement Cession et concession de brevets Droit au bail/Fonds commercial	non non régime particulier oui
Immobilisations corporelles	Terrains, constructions Matériel et outillage industriel, autres immobilisations corporelles	oui oui
Immobilisations financières, VMP	Obligations/Parts ou actions de sociétés Créances rattachées à des participations Prêts, dépôts et cautionnements versés	régime particulier non non

Détermination des plus ou moins values (PV/MV)

PV/MV = Prix de cession – Prix de revient

Le prix de revient correspond à la VNC (valeur nette comptable) du bien.

Le prix de cession est retenu sous déduction des frais éventuels de courtage ou de commission supportés à

l'occasion de la cession du bien.

Le régime d'imposition est différent pour les PV/MVCT et PV/MVLT.

Qualification fiscale des plus ou moins-values

La qualification fiscale des plus ou moins-values est présentée dans le tableau suivant :

	Biens détenus depuis moins de 2 ans		Biens détenus depuis 2 ans et plus	
	MV	PV	MV	PV
Biens non amortissables	CT	CT	LT	LT
Biens amortissables	CT	CT	CT	CT à hauteur des amortissements
				LT pour le surplus

MV : moins values PV : Plus-values

On opère une compensation entre la plus-value et la moins-value pour le court terme et le long terme.

CT : Court terme LT : Long terme

$$PV \text{ nette à CT} = \text{PVCT} - \text{MVCT}$$

Le régime fiscal des PV-MV nettes

$$PVNLT = \text{PVLT} - \text{MVLT}$$

PV-MV nettes	Régime fiscal	Incidence sur le passage du résultat comptable au résultat fiscal
PVNCT	Au choix de l'entreprise (l'exploitant choisit la solution la plus avantageuse en fonction de ses autres revenus et de sa position par rapport au barème de l'IR) : <ul style="list-style-type: none"> imposée normalement dans les BIC étalement sur 3 ans : <ul style="list-style-type: none"> 1/3 l'exercice de réalisation 1/3 l'exercice N+1 1/3 l'exercice N+2 	En cas d'option pour l'étalement : <ul style="list-style-type: none"> Année N : déduction des 2/3 de la PVNCT Année N+1 et N+2 : réintégration extracomptable de 1/3 de la PVNCT de l'année N
MVNCT	Présente dans le résultat fiscal (BIC)	Aucune opération extra-comptable à effectuer
PVNLT	Entreprise bénéficiaire : Imposition au taux de 12,8 % (plus 17,2 % de prélèvements sociaux, non déductibles)	À déduire extracomptablement
	Entreprise déficitaire : <ul style="list-style-type: none"> soit imposition au taux de 12,8% (plus 17,2 % de prélèvements sociaux, non déductibles) soit compensation avec le déficit 	À déduire extracomptablement Aucune opération extra-comptable n'est à effectuer
MVNLT	Elles s'imputent sur les PVNLT éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants, même si elles relèvent d'un taux différent	À réintégrer pour déterminer le résultat fiscal

Les plus-values sur cessions d'immeubles

Les PVLT sur les cessions d'immeubles, affectés à l'exploitation (à l'exception des terrains à bâtir) sont imposés après application d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année (exonération complète après 15 ans de détention).

Exemple

Une entreprise individuelle (ne pouvant bénéficier d'une exonération des plus-values) réalise une cession d'un matériel au cours de l'exercice N.

- Date d'acquisition : 01.04.N-3
- Date de cession : 01.09.N
- Prix d'acquisition : 50.000 € HT
- Durée d'amortissement : 10 ans
- Prix de cession : 60.000 € HT

Valeur nette fiscale = $50.000 - 50.000 \times 3,5/10 = 50.000 - 17.500 = 32.500$ €

Plus-value = $60.000 - 32.500 = 27.500$ €

Cette plus-value constitue une PVCT à hauteur des amortissements soit 17.500 € et une PVLT pour le solde soit 10.000 €.

En l'absence d'autres cessions ou mises au rebut au cours de l'exercice, on constate à la clôture de l'exercice N, une PVNCT de 17.500 € et une PVNLT de 10.000 €.

La PVNCT peut être étalée sur 3 ans. Dans ce cas, on procèdera à une déduction extra-comptable de $17.500 \times 2/3$ soit 11.667 € en N. On procèdera également à une réintégration extra-comptable de $17.500 \times 1/3$ soit 5.833 € en N+1 et N+2.

La PVNLT fait l'objet d'une déduction extra-comptable pour 10.000 €. Elle fera l'objet d'une imposition dans une catégorie spécifique de l'impôt sur le revenu de l'exploitant individuel. Elle sera imposée au taux proportionnel de 12,8% soit une imposition de 1.600 €. Cette PVNLT sera également soumise aux prélèvements sociaux (17,2%).

Régimes particuliers

Le régime des titres en portefeuille

Le régime des PV/MV s'applique aux cessions des titres en portefeuille à condition que ces titres soient considérés comme immobilisés du point de vue fiscal. Sont concernés :

- les titres détenus depuis au moins 2 ans,
- les titres détenus depuis moins de 2 ans, à condition que le portefeuille comprenne également des titres de

même nature détenus depuis au moins 2 ans.

Seule la durée de détention du titre le plus ancien confère la qualité d'immobilisation.

Si la détention du titre le plus ancien est inférieure à 2 ans, il s'agit d'une plus-value imposable normalement, et non une PV/MVCT.

La PV/MV résultant de la cession des titres acquis depuis moins de 2 ans est à court terme.

La PV/MV résultant de la cession des titres acquis depuis plus de 2 ans est à long terme.

Les dotations aux dépréciations sont considérées comme des MVLT. Les reprises sont considérées comme des PVLT.

Le régime des produits de la propriété industrielle

Les produits de la propriété industrielle (brevets) bénéficient sous certaines conditions du régime des PVLT.

Sont exclus de ce dispositif, les logiciels, les marques, dessins ou modèles.

Pour bénéficier de ce régime, les brevets doivent avoir été acquis depuis 2 ans au moins.

Aucun délai n'est exigé si l'entreprise a mis au point elle-même les droits cédés ou concédés ou si elle les a acquis à titre gratuit.

Le profit tiré d'une cession de brevet bénéficie du régime des PVLT, y compris pour les amortissements pratiqués.

Le résultat net de concession de brevet bénéficie également du régime des PV/MVLT.

Résultat net de gestion de la concession =

Redevances issues de la concession - les dépenses de gestion de la concession

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, le taux d'imposition des gains relatifs aux brevets est abaissé à 10% au lieu de 12,8% sous condition et sur option (article 37 de la loi de finances pour 2019). Il s'agit d'une réforme d'ensemble du régime d'imposition des produits de la propriété industrielle.

Régime des indemnités d'expropriation ou d'assurance

L'indemnité perçue est considérée comme le prix de cession.

Le code général des impôts permet à l'entreprise d'étaler sur une période plus longue que celle prévue la PVCT et

de différer le paiement de l'impôt sur la PVLT.

Durée d'étalement PVCT =

- durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les biens faisant l'objet de l'indemnité d'expropriation ou de sinistre (avec le prorata en jours)
- pondérée en fonction du coût d'acquisition des différents biens.
- Cette durée exprimée en années est arrondie par excès.
- La durée de l'étalement est plafonnée à 15 années.
- Le montant de l'étalement est plafonné à la PVNCT de l'exercice.
- La PVNCT est répartie sur la durée de réintégration par parts égales, à compter de l'exercice suivant celui de sa réalisation (année où l'indemnité est devenue certaine).

La PVLT bénéficie d'un report de taxation de 2 ans. Il s'agit d'un paiement différé.

Cession d'immobilisations : conséquences de la fin de la théorie du bilan

L'article 13 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 (loi de finances rectificative pour 2010) a mis fin aux conséquences fiscales de la théorie du bilan. A compter

des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2012, les charges et produits issus des biens inscrits au bilan des entreprises relevant des BIC et BA mais non utilisés pour l'activité professionnelle sont exclus du calcul du résultat imposable. Les produits et charges liés à une activité non professionnelle à titre marginale (5 ou 10%) restent pris en compte pour la détermination du BIC ou BA.

La fin de la théorie du bilan a en outre des conséquences pour la détermination des plus ou moins-value de cession des immobilisations.

Détermination de la plus ou moins value professionnelle

BOFiP du 9 janvier 2013 (BOI-BIC-PVMV-10-20-30-20)

En cas d'utilisation de l'élément d'actif immobilisé :

- exclusivement à titre professionnel, la totalité de la plus-value réalisée lors de sa cession est soumise au régime des plus et moins-values professionnelles ;
- exclusivement à titre privé : la cession du bien pourra néanmoins donner lieu à la constatation d'une plus-value professionnelle à hauteur des éventuels amortissements qui ont été déduits du résultat professionnel sans être réintégrés ; pour le surplus, la plus ou moins-value dégagée relèvera du régime des plus-values des

particuliers.

En outre, en cas de cession d'une immobilisation inscrite au bilan, qui n'a pas uniquement été utilisée pour les besoins de l'activité professionnelle, le résultat de cession doit être ventilé entre une composante professionnelle et une composante privée.

Ainsi la plus ou moins value professionnelle est calculée en retenant le prix de vente et le prix d'acquisition au prorata de la durée d'utilisation du bien dans le cadre de l'activité professionnelle. Les amortissements relatifs à la période d'utilisation du bien en dehors de l'activité professionnelle ne sont pas pris en compte pour déterminer la valeur nette fiscale.

Exemple

Situation : M. X est exploitant individuel d'une entreprise relevant de la catégorie des BIC. Il clôture ses exercices comptables au 31 décembre.

Le 1^{er} janvier 2012, il fait l'acquisition d'un immeuble qu'il inscrit à l'actif du bilan :

- Valeur d'acquisition : 2.000.000 €
- Durée d'amortissement comptable et fiscale : 20 ans
- Date de cession : 31 décembre 2021
- Prix de cession : 3.000.000 €

Cet immeuble est utilisé pour l'activité professionnelle de l'entreprise jusqu'au 31 décembre 2019. A cette date, M. X décide de déménager dans un local plus grand dont il a fait l'acquisition. L'ancien immeuble qu'il utilisait est reloué. Le montant des loyers perçus représentent 8% des produits d'exploitation de l'entreprise.

Conséquences fiscales :

De 2012 à 2019

L'immeuble est entièrement affecté à l'activité professionnelle du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2019. Les charges afférentes à l'immeuble sont entièrement déductibles (amortissements, taxe foncière...).

De 2020 à 2021

A compter du 1^{er} janvier 2020, l'immeuble n'est plus affecté à l'activité professionnelle. Les produits issus de l'immeuble (les loyers) sont exclus du résultat imposable car ils représentent plus de 5% des produits d'exploitation de l'entreprise. Les loyers correspondants, ainsi que les charges de l'immeuble seront intégrés dans la catégorie des revenus fonciers pour la détermination de l'impôt sur le revenu. Les charges de l'immeuble à compter de 2020 sont non déductibles.

Ainsi, la dotation annuelle de 100.000 € (soit 2.000.000 / 20 ans) n'est plus déductible à compter de 2020.

Plus-value de cession

Détermination de la plus-value professionnelle :

- Valeur d'origine (composante professionnelle) = $2.000.000 \times 8/10 = 1.600.000 \text{ €}$
- Amortissements déductibles = $100.000 \text{ €} \times 8 \text{ ans} = 800.000 \text{ €}$
- Valeur nette fiscale retenue = $1.600.000 \text{ €} - 800.000 \text{ €} = 800.000 \text{ €}$
- Prix de cession (composante professionnelle) = $3.000.000 \times 8/10 = 2.400.000 \text{ €}$
- Plus-value professionnelle = $2.400.000 - 800.000 = 1.600.000 \text{ €}$

Détermination de la plus-value privée :

- Valeur d'origine (composante privée) = $2.000.000 \times 2/10 = 400.000 \text{ €}$
- Prix de cession (composante privée) = $3.000.000 \times 2/10 = 600.000 \text{ €}$
- Plus-value privée = $600.000 - 400.000 = 200.000 \text{ €}$

Remarque

Le BOFiP du 9/01/2013 indique une autre méthodologie pour déterminer le montant de la plus-value professionnelle :

Prix de cession retraité = prix de cession x (durée d'utilisation professionnelle / durée d'inscription à l'actif) + valeur d'origine x (durée d'utilisation non professionnelle / durée d'inscription à l'actif)

Prix de cession retraité = $3.000.000 \times 8/10 + 2.000.000 \times 2/10 = 2.800.000 \text{ €}$

Et valeur nette comptable retraitée = VNC + amortissements ayant fait l'objet d'une réintégration extra-comptable pour les exercices au cours desquels le bien n'était plus utilisé à des fins professionnelles.

VNC retraitée = $(2.000.000 - 10 \times 100.000) + 100.000 \times 2 = 1.200.000$

On retrouve ainsi la même plus-value professionnelle ($2.800.000 - 1.200.000 = 1.600.000 \text{ €}$).