

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-30-03/02/2016

Date de publication : 03/02/2016

BIC - Base d'imposition - Rectifications extra-comptables

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Base d'imposition

Titre 3 : Rectifications extra-comptables

Sommaire :

I. Réintégrations extra-comptables

II. Déductions extra-comptables

A. Déductions ordinaires

B. Cas particulier de l'exonération des dons reçus par des entreprises victimes de sinistres à la suite d'une catastrophe naturelle ou d'un événement à caractère dommageable

1. Entreprises concernées

2. Nature des dons non imposables

3. Nature des sinistres

4. Montant de l'exonération

5. Modalités d'application

III. Étalement de l'imposition du profit constaté à l'occasion du rachat par son débiteur d'une créance liée à une dette à moyen et long termes auprès d'un établissement de crédit pour un prix inférieur à son montant nominal

A. Champ d'application du régime d'étalement

B. Modalités d'application du régime d'étalement

C. Conditions d'application du régime d'étalement

D. Situation des entreprises liées

E. Sortie du dispositif d'étalement

1

Pour obtenir le résultat net fiscal, il convient parfois en raison de l'existence de certaines dispositions spécifiques, de faire subir au résultat net comptable des rectifications extra-comptables positives (réintégrations) ou négatives (déductions).

10

Il y a lieu également de tenir compte, pour la détermination du résultat fiscal, des abattements fiscaux et des déductions dont peuvent bénéficier certaines entreprises.

Ces rectifications et abattements apparaissent dans le tableau n° **2058 A** (CERFA n° 10951) de « détermination du résultat fiscal » qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime d'imposition du bénéfice réel normal ou dans le tableau n° **2033 B** (CERFA n° 10957) joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition.

Ces imprimés sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

20

Selon l'[article 1649 undecies du code général des impôts \(CGI\)](#) et l'[article 1724 du CGI](#), les bases des impositions de toute nature sont arrondies à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1. Cette règle d'arrondissement s'applique également au résultat de la liquidation desdites impositions.

Les bases et cotisations fiscales seront arrondies à l'euro le plus proche :

- la part des bases et cotisations inférieures strictement à 0,50 euro sera négligée ;
- la part des bases et cotisations égale ou supérieure à 0,50 euro sera arrondie à l'unité supérieure.

Tout élément venant modifier les bases (abattements etc.) ou les cotisations (décotes, crédits d'impôt, réductions d'impôt etc.) sera arrondi à l'unité la plus proche.

Cette règle s'apprécie impôt par impôt.

30

Les rectifications peuvent être positives (réintégrations) ou négatives (déductions). Les réintégrations ont essentiellement pour objet d'ajouter au résultat comptable des charges comptabilisées alors qu'elles ne sont pas déductibles du point de vue fiscal. Les déductions consistent à retrancher du résultat comptable des éléments non imposables ou déjà imposés, ou soumis à un régime spécial.

Enfin, certains dispositifs impliquent à la fois des réintégrations et des déductions extra-comptables.

I. Réintégrations extra-comptables

40

Le résultat net comptable doit être notamment majoré, s'il y a lieu, des éléments suivants (liste non exhaustive) :

- amortissements non déductibles fiscalement ;

- amortissements pratiqués au titre de l'exercice et réputés différés du point de vue fiscal ;

- impôt sur les bénéfices et autres impôts non déductibles (taxe sur les voitures particulières des sociétés, contribution sociale généralisée (CSG), contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), taxes d'urbanisme etc.) ;

- amendes et pénalités non déductibles ;

- intérêts excédentaires des comptes courants d'associés ;

- provisions et charges à payer non déductibles ;

- moins-values nettes à long terme de l'exercice ;

- provisions pour dépréciation du portefeuille-titres, pour la fraction de son montant relevant du régime fiscal des moins-values à long terme ;

- fraction devenant imposable de la provision pour hausse des prix (dans le cas où la provision n'est pas rapportée au résultat comptable de l'exercice) ;

- fraction imposable des plus-values à court terme réalisées au cours des exercices antérieurs par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu. Il s'agit du rattachement de ces plus-values de 1/3 en cas d'option pour l'étalement de leur imposition sur 3 ans ;

- fraction imposable des plus-values dégagées à l'occasion de fusions ([CGI, art. 210 A](#)) ou d'apports en société ([CGI, art. 151 octies](#)) ;

- charges somptuaires exclues expressément des charges déductibles ;

- rémunérations de l'exploitant individuel ou des associés en nom de sociétés de personnes ;

- fraction de la rémunération du conjoint de l'exploitant ou d'un associé d'une société de personnes excédant la limite de déduction ;

- avantages personnels non déductibles ;

- quote-part dans les bénéfices réalisés par une société de personnes ou un groupement d'intérêt économique ;
- écarts de conversion des créances et dettes libellées en monnaies étrangères ;
- montant des intérêts d'emprunt ayant servi de base au crédit d'impôt relatif au rachat d'une entreprise par ses salariés (CGI, art. 220 quater A) ;
- participation des salariés attribuée au titre de l'exercice ;
- perte subie sur le Matif à hauteur du gain non imposé sur une position symétrique ;
- frais d'acquisition de titres de participation exposés par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils ont été déduits dans les comptes ;
- dons faits aux organismes d'intérêt général qui ouvrent droit, non pas à une déduction, mais à une réduction d'impôt ;
- retraitements nécessités par la prise en compte de la dépréciation d'immobilisations amortissables ;
- charges et moins-values exclues des charges déductibles en raison de la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan.

II. Déductions extra-comptables

A. Déductions ordinaires

50

Les principales déductions imputées sur le résultat net comptable de l'exercice pour obtenir le résultat net fiscal sont les suivantes (liste non exhaustive) :

- provisions et charges à payer non déductibles qui, antérieurement taxées, sont réintégrées dans les résultats comptables de l'exercice ;
- fraction des plus-values nettes à court terme dont l'imposition est différée ;
- plus-values nettes à long terme de l'exercice ;

- revenus mobiliers, sous certaines conditions ;
- écarts de conversion des créances et dettes libellées en monnaies étrangères ;
- quote-part des pertes subies par une société de personnes ou un groupement d'intérêt économique ;
- moins-values fiscales subies en cas de levée d'options d'achat d'actions par les salariés ;
- suramortissement des immobilisations financées à l'aide de primes d'aménagement du territoire ;
- coût d'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants ;
- dépenses d'études et d'opérations archéologiques ;
- participation des salariés afférente à l'exercice n - 1, attribuée en n ;
- retraitements nécessités par la prise en compte de la dépréciation d'immobilisations amortissables ;
- produits et plus-values exclus du bénéfice imposable en raison de la neutralisation des effets fiscaux de la théorie du bilan.

60

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (liste non exhaustive) :

- déficits antérieurs ;
- produits de filiales déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, pour les sociétés ayant fiscalement la qualité de sociétés mères lorsqu'elles entendent exercer l'option pour l'exonération de ces produits sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais de charges ;
- montant de la créance dégagée par le report en arrière des déficits ;
- déduction au titre des investissements réalisés dans les DOM-TOM.

B. Cas particulier de l'exonération des dons reçus par des entreprises victimes de sinistres à la suite d'une catastrophe naturelle ou d'un événement à caractère dommageable

70

Il est rappelé que l'octroi d'aides (primes, aides, subventions, abandons de créances etc.) ou d'indemnités (assurance etc.) de toute nature à caractère définitif entraîne, pour l'entreprise qui en bénéficie une augmentation de son actif net. Dès lors, conformément aux dispositions de l'[article 38 du CGI](#), ces aides ou indemnités doivent être comprises pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises.

Toutefois, les indemnités d'assurance destinées à compenser la perte totale ou partielle d'éléments de l'actif immobilisé peuvent bénéficier des modalités particulières d'imposition prévues par le 1^{er} ter de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#) et le 1^{er} du I de l'[article 39 quindecies du CGI \(BOI-BIC-PDSTK\)](#). De même, l'[article 42 septies du CGI](#) prévoit un dispositif d'étalement des subventions d'équipement ([BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20](#)).

Les modalités d'imposition des indemnités diverses acquises à une entreprise sont indiquées au [BOI-BIC-PDSTK-10-30-20](#).

80

Afin d'encourager les actions de solidarité qui se sont manifestées à la suite de catastrophes naturelles ou technologiques, l'[article 237 quater du CGI](#) dispose que les dons reçus par des entreprises ayant subi un sinistre à la suite d'une catastrophe naturelle constatée par arrêté pris en application de l'[article L. 125-1 du code des assurances](#) ou d'un événement ayant des conséquences dommageables, mentionné par un arrêté contresigné par le ministre du budget, ne seront pas pris en compte pour la détermination de leurs résultats imposables.

1. Entreprises concernées

90

Sont concernées par le dispositif prévu à l'[article 237 quater du CGI](#), l'ensemble des entreprises sinistrées à la suite d'une catastrophe naturelle ou d'un événement ayant des conséquences dommageables.

Par entreprises, il faut entendre toutes les entreprises industrielles ou commerciales, celles qui exercent une activité non commerciale et les exploitations agricoles, quelle que soit leur forme (individuelle ou sociale).

2. Nature des dons non imposables

100

Les versements reçus doivent correspondre à des dons versés en numéraire et s'analyser comme de véritables dons. Ils doivent donc être effectués à titre gratuit, c'est à dire sans contrepartie directe ou

indirecte au profit de leur auteur.

Ne seront notamment pas compris pour la détermination du résultat imposable les dons reçus :

- de collectivités publiques, d'organismes privés ou de chambres consulaires (chambres de métier, chambres de commerce et d'industrie) lorsqu'ils ont collecté, dans un souci d'efficacité les dons versés par des particuliers ou des entreprises en vue de les reverser à des d'entreprises victimes de sinistres ;
- les aides de secours à caractère exceptionnel, non affectées, reçues d'organismes professionnels ou non professionnels ;
- de particuliers ;
- d'entreprises.

110

Ne peuvent en revanche ouvrir droit au bénéfice de ce dispositif les sommes reçues qui ont une contrepartie pour le donateur telle que, notamment, la mise à la disposition de services ou d'avantages ou l'acquisition de biens.

De même, ne peuvent être admises à ce titre les indemnités d'assurance reçues en contrepartie d'une prime déduite pour la détermination des résultats imposables de l'entreprise. Sont également exclues de cette mesure, les subventions et toutes sommes n'ayant pas la nature d'un don, versées par les collectivités publiques (Etat, collectivités territoriales etc.).

120

Toutefois, il sera admis que les sommes reçues par une entreprise sinistrée ne compensant pas la perte de chiffre d'affaires ou la perte d'un élément d'actif puissent bénéficier du régime d'exonération prévu à l'[article 237 quater du CGI](#), dès lors qu'elles sont versées par un tiers autre que l'assureur direct de l'entreprise sinistrée et qu'elles n'ont pas le caractère de subventions.

RES N°2011/21 (FE) du 26 juillet 2011 : aides versées par le fonds de calamités de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers et de l'artisanat aux professionnels sinistrés par la tempête Xynthia

Question : Les sommes versées par le fonds de calamités de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers et de l'Artisanat (APCMA) aux professionnels sinistrés par la tempête Xynthia peuvent-elles ne pas être prises en compte pour la détermination de leurs résultats imposables en application des dispositions de l'article 237 quater du code général des impôts ?

Réponse :

En principe, la perception d'aides ou d'indemnités de toute nature à caractère définitif entraîne, pour l'entreprise qui en bénéficie, une augmentation de son actif net. Dès lors, ces sommes sont imposables dans les conditions de droit commun,

au titre de l'exercice au cours duquel elles sont acquises. Elles viennent en général couvrir les dépenses exceptionnelles qui les ont suscitées et seul le solde net est réellement soumis à l'impôt.

L'article 237 quater du CGI permet de ne pas comprendre dans le résultat imposable d'une entreprise les dons qu'elle a reçus suite à un sinistre provenant d'une catastrophe naturelle. Le dispositif d'exonération prévu à l'article 237 quater précité s'applique à toutes les sommes reçues par une entreprise sinistrée qui correspondent à de véritables dons, c'est-à-dire sans contrepartie directe ou indirecte au profit du donateur.

Il s'agit notamment des dons reçus de collectivités publiques, d'organismes privés ou de chambres consulaires lorsqu'ils ont collecté, dans un souci d'efficacité, les dons versés par des particuliers ou des entreprises en vue de les reverser à des entreprises victimes de sinistres, ainsi que des aides de secours à caractère exceptionnel, non affectées, reçues d'organismes professionnels ou non professionnels.

Il est admis que les sommes reçues par une entreprise sinistrée ne compensant pas la perte de chiffre d'affaires ou n'étant pas affectées à la réalisation d'un investissement déterminé peuvent bénéficier de ce dispositif d'exonération dès lors qu'elles sont versées par un tiers autre que l'assureur direct de l'entreprise sinistrée et qu'elles n'ont pas le caractère de subventions.

Dans la mesure où les sommes versées par le fonds de calamités de l'APCMA aux professionnels sinistrés par la tempête Xynthia constituent une aide de secours globale n'ayant pas de contrepartie effective, elles pourront ne pas être prises en compte dans le résultat imposable des sociétés bénéficiaires en application des dispositions de l'article 237 quater du CGI.

3. Nature des sinistres

130

Les dons exonérés s'entendent de ceux reçus à la suite d'une catastrophe naturelle ou d'un événement ayant des conséquences dommageables :

- sont concernées par ce dispositif, les entreprises victimes de sinistre à la suite de catastrophes naturelles situées dans les zones délimitées par arrêté pris par le ministère de l'intérieur en application de la [loi n° 82-600 du 13 juillet 1982](#) relative à l'indemnisation des victimes de ces catastrophes et codifié à l'[article L. 125-1 du code des assurances](#). L'état de catastrophe naturelle est constaté par arrêté interministériel. Il s'agit notamment des inondations subies dans les départements du Grand sud de la France (1999), de Bretagne (2000) et de la Somme (2001) pour les événements compris entre le 1er janvier 1999 et le 31 décembre 2001.

La liste des arrêtés portants sur les catastrophes naturelles est consultable sur le site du ministère de l'intérieur « [@interieur.gouv.fr](http://interieur.gouv.fr) » ou bien sur le site "[Légifrance](#)" au [titre du recensement des arrêtés relatifs à la reconnaissance de l'état de catastrophe naturelle](#) ;

- sont également concernées par cette mesure les entreprises victimes d'un sinistre à la suite d'un événement ayant des conséquences dommageables qui ne constituent pas une catastrophe naturelle au sens de l'article L. 125-1 du code des assurances. Sont visés les sinistres liés à des catastrophes industrielles ou technologiques qui, en principe, ont une ampleur de nature à affecter sévèrement et durablement les acteurs économiques. Ces catastrophes technologiques ou industrielles sont constatées par arrêté ministériel, contresigné par le ministre du budget. Il s'agit, pour les événements intervenus entre le 1er janvier 1999 et le 31 décembre 2002, du naufrage de l'Erika, du Prestige ou de l'explosion de l'usine AZF à Toulouse ([Arrêté du 21 mars 2003](#)).

140

Cette liste a été complétée par un [arrêté du 2 décembre 2003](#).

Sont désormais également concernées par le dispositif d'exonération, les entreprises ayant subi les sinistres suivants :

- d'une part, les accidents mentionnés dans un état de catastrophe technologique constaté par une décision de l'autorité administrative prise en application de l'[article L. 128-1 du code des assurances](#) issu de l'[article 17 de la loi du 30 juillet 2003](#) relative à la prévention des risques technologiques et naturels et à la réparation des dommages ;

- et, d'autre part, les feux de forêts ; il s'agit des incendies qui se déclarent et se propagent dans des forêts ou des formations subforestières (maquis, garrigue), d'une surface minimale d'un hectare. Sont notamment visés les sinistres survenus dans les départements du Grand sud de la France au cours de l'été 2003.

4. Montant de l'exonération

150

Les dons visés par la mesure sont exonérés sans limitation de plafond.

5. Modalités d'application

160

Les dons reçus seront déduits extra comptablement (déclaration n°**2058 A** - CERFA 10951 à la ligne XG «déductions diverses ») du résultat de l'exercice au cours duquel ils sont perçus.

S'agissant des entreprises soumises au régime des micro-entreprises, les dons ne constituent pas, en principe, un élément du chiffre d'affaires. Toutefois, si l'entreprise les a comptabilisés en tant que tel, il conviendra de les retrancher du montant du chiffre d'affaires ou des recettes déclarées (déclaration n° **2042 C PRO**, CERFA n° 11222).

Ces déclarations sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

III. Étalement de l'imposition du profit constaté à l'occasion du rachat par son débiteur d'une créance liée à une dette à moyen et long termes auprès d'un établissement de crédit pour un prix inférieur à son montant nominal

170

En application du 1^{er} quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#), le profit constaté à l'occasion du rachat par son débiteur d'une créance liée à une dette à moyen et long termes auprès d'un établissement de crédit pour un prix inférieur à son montant nominal peut, sous certaines conditions et à concurrence de la partie du profit excédant celui lié à l'actualisation de la créance, être réparti par fractions égales, sur les cinq exercices suivant celui du rachat de la créance.

180

Ce régime s'applique aux rachats de créances intervenus entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2010.

A. Champ d'application du régime d'étalement

190

Peuvent prétendre au dispositif d'étalement prévu au 1^{er} quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#), sous réserve du respect des conditions décrites au **III-C § 250**, les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, lorsqu'ils relèvent d'un régime réel d'imposition (réel normal ou simplifié). En revanche, en sont exclues les entreprises imposées selon un régime forfaitaire (forfait agricole, régime des microentreprises, régime déclaratif spécial), dont le résultat établi forfaitairement est réputé prendre en compte, hors plus-values, l'ensemble des profits qu'elles réalisent.

En sont également exclus, par disposition expresse du 1^{er} quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#), les établissements de crédit et, sous réserve des précisions apportées au ci-après, les entreprises liées à leur créancier au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#).

Remarque : C'est-à-dire, quelle qu'en soit la nationalité, les personnes morales qui satisfont à la définition posée à l'[article L. 511-1 du code monétaire et financier](#).

200

Le 1^{er} quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#) s'applique en cas de rachat par son débiteur d'une créance liée à une dette à moyen et long termes auprès d'un établissement de crédit. Sont visées les dettes initialement contractées auprès d'un établissement de crédit, quelle que soit la qualité du créancier à la date du rachat. Par analogie avec la classification établie au cadre B de la déclaration n° **2057-SD** (CERFA n° 10950 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "[Recherche de formulaires](#)"), les dettes à moyen et long termes s'entendent de celles dont la durée restant à courir jusqu'à l'échéance est supérieure à un an.

Remarque : Correspondant, pour le débiteur qui y est soumis, à des emprunts auprès des établissements de crédits au sens du plan comptable général.

210

En revanche, le 1 quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#) n'est pas applicable au profit constaté par un débiteur qui bénéficie d'un abandon de créances de la part de son créancier, au rachat de créances commerciales, au rachat d'obligations, etc.

B. Modalités d'application du régime d'étalement

220

Le profit constaté à l'occasion du rachat d'une créance par le débiteur à un prix inférieur à son montant nominal, égal, comptablement, à la différence entre le montant nominal de la créance et son prix de rachat, est normalement imposable dans les conditions de droit commun. Le 1 quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#), permet néanmoins aux entreprises, dans le cadre d'une option qui leur est ouverte par créance rachetée et dont l'exercice constitue une décision de gestion qui leur est opposable, de répartir ce profit sur l'exercice de rachat et les cinq exercices suivants, selon des modalités précisées infra.

L'option se matérialise par la déduction extra-comptable qu'elle implique ; elle entraîne des réintégrations extra-comptables sur la période d'étalement, à porter dans les lignes « réintégrations diverses » ou « déductions diverses », ainsi que la production, sur papier libre, d'un état de suivi, par créance rachetée, des fractions restantes, à joindre aux déclarations de résultats.

230

Même lorsque le contribuable souhaite bénéficier des dispositions du 1 quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#), la partie du profit correspondant à la différence entre le montant nominal de la créance et la valeur actualisée du capital et des intérêts restant dus à la date de rachat de la créance est toujours imposée dans les conditions de droit commun au titre de l'exercice de rachat. L'actualisation se fait au vu du nombre de jours séparant le rachat de chaque échéance, au taux de l'échéance constante (TEC) dont la maturité est la plus proche de cette échéance. Lorsque la créance est rémunérée à taux variable, l'actualisation est effectuée sur la base du dernier taux d'intérêt connu. Lorsque cette valeur actualisée est supérieure à la valeur nominale de la créance, la part du profit qui ne peut être étalée est nulle.

Remarque : Les taux de l'échéance constante à 1, 2, 3, 5, 7, 10, 15, 20, 25 ou 30 ans sont diffusés sur le site de la [Banque de France](#).

240

La part résiduelle du profit, qui correspond à la différence entre la valeur ainsi actualisée de la créance, ou sa valeur nominale si elle est inférieure, et son prix de rachat, est prise en compte, par fractions égales, dans le résultat imposable des cinq exercices suivant le rachat, quelle qu'en soit leur durée, chacune de ces fractions étant majorée au taux d'une fois et demie le taux de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#). La période écoulée du fait de l'étalement et à raison de laquelle est appliqué l'intérêt de retard est décomptée dans les conditions habituelles, prévues au IV de cet article.

C. Conditions d'application du régime d'étalement

250

L'étalement est conditionné au respect de deux conditions, qui doivent être cumulativement satisfaites.

En premier lieu, le capital social à la clôture de l'exercice de rachat doit être supérieur à celui constaté à l'ouverture du même exercice. Cette condition n'est jamais satisfaite par les débiteurs dépourvus de capital (entreprises individuelles, sociétés en participation, groupements d'intérêt économique constitués sans capital etc.) qui ne peuvent en conséquence recourir à ce dispositif.

En second lieu, le rapport entre le montant des dettes à moyen et long termes et le montant formé par le total de l'actif brut calculé à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient le rachat doit être inférieur d'au moins 10 % - en points de pourcentage - à ce même rapport calculé à l'ouverture du même exercice. Pour le calcul de ce rapport à la clôture de l'exercice, l'actif brut, entendu au sens comptable, est diminué de la perte comptable de l'exercice : en d'autres termes, si le résultat de l'exercice est bénéficiaire, aucune correction n'est apportée au montant de l'actif brut retenu dans le calcul de ce ratio ; en revanche, si le résultat est déficitaire, la perte, prise en compte de manière algébrique (i.e. pour un montant négatif), vient rehausser le montant retenu au dénominateur du ratio d'endettement.

260

Les dettes à moyen et long termes s'entendent de toutes celles dont la durée restant à courir jusqu'à l'échéance est supérieure à un an, la qualité du créancier ou le support juridique auquel est attachée cette dette étant sans incidence. En revanche, les instruments qui relèveraient de la catégorie des autres fonds propres et non de celle des dettes ne doivent pas être retenus pour ce calcul. Ne doivent pas non plus être pris en compte les avances et acomptes reçus sur commandes, les dettes fournisseurs et comptes rattachés, les dettes fiscales et sociales ou les dettes sur immobilisations et comptes rattachés.

Remarque : Sont ainsi à prendre en compte, par exemple, les emprunts obligataires, primes de remboursement incluses, convertibles ou non, les emprunts et dettes auprès des établissements de crédit, à l'exclusion des concours bancaires courants, les emprunts et dettes financières divers, à l'exclusion de la participation des salariés aux résultats, des rentes viagères capitalisées et des dépôts et cautionnements reçus ou les avances et comptes courants d'associés et prêts intragroupe.

D. Situation des entreprises liées

270

Lorsque le créancier est lié à son débiteur au sens du 12 de l'article 39 du CGI, ce dernier ne peut, en principe, bénéficier des dispositions du 1 quinquies de l'article 39 quaterdecies du CGI. Toutefois, lorsque le créancier, auprès duquel s'effectue le rachat, a préalablement acquis la créance auprès d'une personne à laquelle il n'est pas lié, le profit constaté par le débiteur lors du rachat peut bénéficier du mécanisme d'étalement pour un montant égal à la différence entre la valeur actualisée de la créance et son prix d'acquisition par le créancier. En d'autres termes, des trois composantes du profit constaté par le débiteur (tout d'abord, la différence entre le nominal de la créance et sa valeur actualisée au jour du rachat, ensuite, la différence entre la valeur actualisée de la créance au jour du rachat et son prix d'acquisition par le créancier lié, enfin, la différence entre le prix d'acquisition de la créance par le créancier lié et le prix de rachat par le débiteur), seule la seconde (différence entre la valeur actualisée de la créance au jour du rachat et son prix d'acquisition par le créancier lié) peut bénéficier de la mesure d'étalement.

Remarque : Bien que la date d'acquisition de la créance par le créancier lié soit antérieure à son rachat par le débiteur, l'actualisation de la valeur de la créance doit être effectuée à la date du rachat, sans qu'il y ait lieu d'actualiser le prix d'acquisition payé par le créancier.

E. Sortie du dispositif d'étalement

280

Lorsqu'à la clôture de l'un des cinq exercices suivant celui du rachat de la créance, le rapport entre le montant des dettes à moyen et long termes et le montant formé par le total de l'actif brut, calculé ainsi qu'il est dit au **III-C § 250**, est supérieur à ce même rapport constaté à l'ouverture de l'exercice de rachat de la créance, les fractions de profit non encore imposées doivent être comprises dans le résultat imposable de l'exercice du dépassement, majorées au taux d'une fois et demie le taux de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#).

290

Aux termes du 2 de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#), les fractions de profit non encore imposées doivent également être comprises dans le résultat imposable de l'exercice de cession ou de cessation de l'entreprise, au sens de l'[article 201 du CGI](#) et de l'[article 221 du CGI](#), majorées dans les mêmes conditions au taux d'une fois et demie le taux de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#). Toutefois, ces profits ne sont pas réintégrés lors de la cessation si les conséquences fiscales qui y sont normalement attachées peuvent bénéficier des mesures d'atténuation prévues au deuxième alinéa du I de l'[article 202 ter du CGI](#) et à l'[article 221 bis du CGI](#).

300

De même, il n'est pas procédé à réintégration en cas de fusion ou d'opérations assimilées (scission, apport partiel d'actif ou dissolution sans liquidation) bénéficiant des dispositions de l'[article 210 A du CGI](#), de l'[article 210 B du CGI](#) et de l'[article 210 C du CGI](#). Dans ces situations, l'entreprise bénéficiaire de l'apport ou de la transmission, considérée du point de vue fiscal comme continuant l'exploitation, est substituée à l'entreprise apporteuse et doit réintégrer les fractions de profit non encore imposées, majorées dans les conditions définies précédemment, comme cette dernière y eût été tenue.

De la même manière, les ratios restant à déterminer dans les conditions rappelées au ci-dessus sont calculés au vu de l'actif brut de la société bénéficiaire de l'apport.

Remarque : L'actif brut à la clôture de l'exercice doit être corrigé de la perte comptable de l'exercice. En revanche, il ne doit pas être corrigé des pertes comptables d'exercices antérieurs, quand bien même elles auraient été prises en compte dans le calcul de ratios similaires aux clôtures précédentes.

310

Exemple : La société S, soumise à l'impôt sur les sociétés et clôturant à l'année civile, a contracté le 1er janvier 2005 un emprunt bancaire de 10 M€ remboursable à dix ans, à échéances constantes et au taux fixe annuel de 2 %, selon le tableau d'amortissement suivant :

	Capital restant dû au 31/12	Intérêts payés au 01/01	Principal remboursé au 01/01	Annuité payée au 01/01

2005	10 000 000,00 €			
2006	9 086 734,72 €	200 000,00 €	913 265,28 €	1 113 265,28 €
2007	8 155 204,14 €	181 734,69 €	931 530,58 €	1 113 265,28 €
2008	7 205 042,94 €	163 104,08 €	950 161,20 €	1 113 265,28 €
2009	6 235 878,52 €	144 100,86 €	969 164,42 €	1 113 265,28 €
2010	5 247 330,81 €	124 717,57 €	988 547,71 €	1 113 265,28 €
2011	4 239 012,15 €	104 946,62 €	1 008 318,66 €	1 113 265,28 €
2012	3 210 527,12 €	84 780,24 €	1 028 485,04 €	1 113 265,28 €
2013	2 161 472,38 €	64 210,54 €	1 049 054,74 €	1 113 265,28 €
2014	1 091 436,55 €	43 229,45 €	1 070 035,83 €	1 113 265,28 €
2015	0,00 €	21 828,73 €	1 091 436,55 €	1 113 265,28 €

Le 15 juin 2009, la société S rachète la créance dont elle est débitrice, avec une décote de 40 % sur le principal et décide d'opter pour le dispositif d'étalement du profit. La valeur nominale de la créance, qui correspond au montant du capital restant dû, s'élève à 6 235 878,52 € et le prix de rachat s'élève à 3 741 527,11 €. Le profit comptabilisé par la société S au titre de l'exercice 2009 se monte ainsi à 2 494 351,41 €. La valeur actualisée de la créance est égale à l'actualisation de la somme du capital et des intérêts restant dus à cette date, actualisés au TEC dont la maturité est la plus proche de la durée restant à courir de la date de rachat jusqu'à la date de chaque échéance.

Date du rachat : 15/06/2009					
	Flux	Durée en jours	Durée en année	TEC retenu	Flux actualisé
01/01/10	1 113 265,28 €	200	0,55	0,98%	1 107 332,17 €
01/01/11	1 113 265,28 €	565	1,55	1,68%	1 084 921,83 €
01/01/12	1 113 265,28 €	930	2,55	2,19%	1 053 480,69 €
01/01/13	1 113 265,28 €	1296	3,55	2,19%	1 030 842,71 €
01/01/14	1 113 265,28 €	1661	4,55	2,99%	973 581,66 €
01/01/15	1 113 265,28 €	2026	5,55	2,99%	945 316,69 €
Valeur actualisée de la créance : 6 195 475,75 €					

La valeur actualisée de la créance est inférieure à sa valeur nominale : la partie du profit liée à la différence entre ces deux valeurs, en l'occurrence 40 402,77 €, est imposable au titre de l'exercice 2009. Le surplus, à savoir 2 453 948,64 €, est réparti par fractions égales sur les cinq exercices suivant celui du rachat : un montant de 490 789,73 €, actualisé au taux d'une fois et demie le taux de l'intérêt prévu à l'article 1727 du CGI, est ainsi imposé au titre des exercices 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014. En résumé, l'impôt acquitté par la société S tiendra compte des montants suivants :

Taux annuel de l'intérêt de retard : 4,80%			
Exercice	Fraction étalée	Majoration	Montant imposable
2009			40 402,77 €
2010	490 789,73 €	35 336,86 €	526 126,59 €
2011	490 789,73 €	70 673,72 €	561 463,45 €
2012	490 789,73 €	106 010,58 €	596 800,31 €
2013	490 789,73 €	141 347,44 €	632 137,17 €
2014	490 789,73 €	176 684,30 €	667 474,03 €