

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CVAE-BASE-20-20-07/07/2021

Date de publication : 07/07/2021

Date de fin de publication : 22/12/2021

CVAE - Base d'imposition - Règles de détermination du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée - Régime de droit commun - Calcul de la valeur ajoutée et plafonnement

Positionnement du document dans le plan :

CVAE - Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises

Base d'imposition

Titre 2 : Régime de droit commun

Chapitre 2 : Calcul de la valeur ajoutée et plafonnement

Sommaire :

I. Calcul de la valeur ajoutée

A. Entreprises autres que les titulaires de bénéfices non commerciaux n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI et les titulaires de revenus fonciers

1. Produits à retenir pour le calcul de la valeur ajoutée

a. Le chiffre d'affaires

b. Les autres produits de gestion courante, à l'exception des produits déjà pris en compte dans le chiffre d'affaires et des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

c. La production immobilisée

1° Cas général

2° Cas particulier des entreprises de production audiovisuelle ou cinématographique

3° Cas particulier des entreprises de distribution cinématographique

d. Les subventions d'exploitation et, pour partie, les abandons de créances à caractère autre que commercial rattachés à un exercice clos avant le 4 juillet 2012

e. La variation positive des stocks

f. Les transferts de charges déductibles de la valeur ajoutée, autres que ceux déjà pris en compte dans le chiffre d'affaires

g. Les rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation

2. Charges à retenir pour le calcul de la valeur ajoutée

a. Les achats

b. La variation négative des stocks

c. Les services extérieurs, à l'exception de certains loyers

d. Les taxes déductibles de la valeur ajoutée

e. Les autres charges de gestion courante

f. Les abandons de créances à caractère autre que commercial rattachés à un exercice clos avant le 4 juillet 2012

g. Les dotations aux amortissements pour dépréciation afférentes à des biens donnés en location plus de six mois ou en crédit-bail ou faisant l'objet d'un contrat de location-gérance

h. Les moins-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles

i. Les charges de personnel

j. Les dépenses de mécénat

B. Titulaires de bénéfices non commerciaux n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI

C. Titulaires de revenus fonciers

D. Cas particulier des plus-values de cession constatées l'année de création de l'entreprise

E. Entreprises soumises au régime d'imposition des micro-entreprises (ou micro-BIC)

II. Plafonnement du montant de la valeur ajoutée

Actualité liée : 07/07/2021 : IF - CVAE - Baisse des impôts de production - Réduction de moitié du taux de CVAE et abaissement du taux de plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée - Jurisprudences - Collectivités territoriales et EPCI - Nouveau schéma de financement (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 16 ; loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, art. 8 et 29)

I. Calcul de la valeur ajoutée

1

Le montant de la valeur ajoutée obtenue peut, le cas échéant, être plafonné (II § 350 à 370).

A. Entreprises autres que les titulaires de bénéfices non commerciaux n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI et les titulaires de revenus fonciers

10

La valeur ajoutée des entreprises relevant du régime de droit commun est égale à la somme du chiffre d'affaires et de certains produits diminuée de certaines charges.

1. Produits à retenir pour le calcul de la valeur ajoutée

a. Le chiffre d'affaires

20

Le chiffre d'affaires à retenir est celui calculé aux II-A-1 à 4 § 20 à 50 du BOI-CVAE-BASE-20-10.

b. Les autres produits de gestion courante, à l'exception des produits déjà pris en compte dans le chiffre d'affaires et des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

30

Les autres produits de gestion courante à retenir dans la valeur ajoutée s'entendent de l'ensemble des produits à comptabiliser dans les comptes 752 à 758 du PCG, à l'exception du compte 755 Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

Le compte 751 Redevances pour concession n'a pas à être retenu dès lors qu'il fait partie des produits qui

Dans l'hypothèse où les produits à comptabiliser au compte 752 « Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles » sont déjà pris en compte par ailleurs dans le chiffre d'affaires, il n'y a pas lieu de les prendre en compte deux fois.

c. La production immobilisée

1° Cas général

40

La production immobilisée est comptabilisée dans les comptes 721 (Immobilisations incorporelles) et 722 (immobilisations corporelles) du [PCG](#).

Pour la généralité des redevables, la production immobilisée n'est incluse dans le calcul de la valeur ajoutée qu'à hauteur des charges qui, ayant servi à déterminer le montant de la production immobilisée, peuvent être déduites de la valeur ajoutée.

Exemple : Une production immobilisée de 800 est composée pour 500 de dépenses de personnel, non déductibles de la valeur ajoutée, et pour 300 de prestations externes déductibles de la valeur ajoutée. Elle sera retenue pour 300 dans la valeur ajoutée.

Toutefois, les entreprises de production audiovisuelle ou cinématographique et de distribution cinématographique bénéficient d'un régime spécifique.

2° Cas particulier des entreprises de production audiovisuelle ou cinématographique

50

La production immobilisée afférente à des œuvres audiovisuelles ou cinématographiques est intégralement exclue du calcul de la valeur ajoutée dès lors qu'elle se rapporte à des immobilisations incorporelles remplissant simultanément les deux conditions suivantes :

- les œuvres sont inscrites à l'actif du bilan de l'entreprise de production ;
- elles sont susceptibles de bénéficier du régime dérogatoire d'amortissement ; ne sont par conséquent pas concernées par la présente mesure les entreprises qui ne sont pas autorisées à pratiquer l'amortissement fiscal susvisé telles que les négociants qui achètent les droits d'exploitation d'œuvres audiovisuelles sans participer au risque de production.

L'exclusion de la production immobilisée du calcul de la valeur ajoutée ne concerne pas la fraction de production immobilisée qui constitue la part des coproducteurs perçue par un producteur principal dans le cadre d'un contrat de coproduction, cette fraction devant être prise en compte intégralement dans la valeur ajoutée du producteur principal.

3° Cas particulier des entreprises de distribution cinématographique

60

La production immobilisée afférente à des œuvres cinématographiques inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise de distribution cinématographique est exclue du calcul de la valeur ajoutée pour le montant correspondant au versement du minimum garanti au profit d'un producteur dès lors que ces dépenses :

- sont enregistrées dans les charges de l'exercice auquel elles se rapportent, préalablement à leur inscription à l'actif immobilisé en contrepartie d'un compte de production immobilisée ;

- se rapportent à des œuvres susceptibles de bénéficier du régime dérogatoire d'amortissement.

La production immobilisée exclue de la valeur ajoutée ne concerne pas la fraction qui se rapporte aux éventuelles dépenses de copie de l'œuvre cinématographique.

d. Les subventions d'exploitation et, pour partie, les abandons de créances à caractère autre que commercial rattachés à un exercice clos avant le 4 juillet 2012

70

Les subventions d'exploitation à prendre en compte dans la valeur ajoutée s'entendent de celles qui doivent être comptabilisées au compte 74 du [PCG](#).

Toutefois, sont également prises en compte dans la valeur ajoutée les subventions qui seraient comptabilisées dans un autre compte (par exemple, le compte 7715 « Subventions d'équilibre ») dès lors qu'elles permettent à l'entreprise de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Les subventions ayant le caractère de subventions d'investissement n'ont pas à être prises en compte dans le calcul de la valeur ajoutée.

80

Les abandons de créances à caractère autre que commercial dont bénéficie l'entreprise au cours d'un exercice clos à compter du 4 juillet 2012 ne sont pas à retenir dans la valeur ajoutée.

En revanche, les abandons de créances à caractère autre que commercial dont a bénéficié l'entreprise au cours d'un exercice clos avant le 4 juillet 2012 doivent être pris en compte dans la valeur ajoutée, quel que soit leur mode de comptabilisation, à hauteur du montant déductible des résultats imposables à l'impôt sur les bénéfices de l'entreprise qui les consent. S'agissant de la détermination de ce dernier montant, il convient de se reporter au [II-B-2-a § 63 du BOI-BIC-BASE-50-20-10](#).

Remarque : S'agissant du cas des abandons de créances consentis par une société française à une société étrangère, il convient de se reporter au [II-B-2-a-1°-d° § 120 du BOI-BIC-BASE-50-20-10](#).

Les abandons de créances à caractère commercial perçus constituent en règle générale des produits exceptionnels qui ne sont pas à prendre en compte dans la valeur ajoutée.

e. La variation positive des stocks

90

La variation positive des stocks à retenir dans la valeur ajoutée s'entend du solde créditeur, à l'issue de la période de référence, des comptes 603 et 713 (variations des stocks) du [PCG](#).

f. Les transferts de charges déductibles de la valeur ajoutée, autres que ceux déjà pris en compte dans le chiffre d'affaires

100

Les transferts de charges déductibles de la valeur ajoutée à ajouter au chiffre d'affaires s'entendent de l'ensemble des produits inscrits au compte 791 à 797 du PCG, à l'exception :

- des transferts de charges déjà pris en compte dans le chiffre d'affaires, c'est-à-dire ceux qui se rapportent à des refacturations de frais (II-A-4 § 50 du BOI-CVAE-BASE-20-10) ;
- lorsqu'ils ne sont pas pris en compte dans le chiffre d'affaires, des transferts de charges non déductibles de la valeur ajoutée (ex : transferts de charges financières figurant au compte 796 du PCG « Transferts de charges financières »).

Il est précisé, au regard des règles du droit comptable, que doivent être comptabilisés en transferts de charges les produits correspondant notamment aux opérations suivantes :

- remboursement par l'État ou toute autre entité de droit public de charges engagées par l'entreprise, dès lors que le remboursement est forfaitaire ;
- perception d'indemnités d'assurances à la suite d'un sinistre couvrant soit une immobilisation partiellement détruite (sont exclus les vols et les destructions totales, au titre desquels les indemnités d'assurances perçues constituent le prix de cession de l'immobilisation), soit un stock, soit un risque (exemples : assurance-vol et assurance obligatoire dommages construction) ;
- transferts d'une catégorie de charges à une autre catégorie de charges.

Toutefois, ne sont pas admises dans un compte de transferts de charges les annulations de charges concourant à la production d'une immobilisation (utilisation du compte 72) ou à l'acquisition d'une immobilisation (utilisation de comptes de charges correspondants crédités).

g. Les rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation

110

Lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation, les rentrées sur créances amorties sont ajoutées à la valeur ajoutée, même si elles sont comptabilisées en produit exceptionnel au compte 7714.

2. Charges à retenir pour le calcul de la valeur ajoutée

a. Les achats

120

Les achats s'entendent de l'ensemble des charges à comptabiliser dans les comptes 601 à 609 du PCG, à l'exception du compte 603 (Variation des stocks). Ces éléments s'apprécient pour leur montant net de rabais, remises et ristournes obtenus, d'où la prise en compte du compte 609 (Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats) du PCG.

b. La variation négative des stocks

130

La variation négative des stocks à retenir dans la valeur ajoutée s'entend du solde débiteur, à l'issue de la période de référence, des comptes 603 et 713 du PCG (Variations des stocks).

Les dons en nature consentis au profit d'organismes caritatifs, dont une société a comptabilisé l'effet sur le niveau des stocks de fin d'exercice par des écritures non contestées, doivent être pris en compte dans

le calcul de la production de l'exercice et de la valeur ajoutée, et ce alors même que le PCG prévoit l'enregistrement de tels dons dans d'autres catégories comptables.

c. Les services extérieurs, à l'exception de certains loyers

140

Les services extérieurs s'entendent de l'ensemble des charges à comptabiliser dans les comptes 611 et 613 à 629 du PCG. Sont par conséquent déductibles les frais enregistrés aux comptes :

- 611 Sous-traitance générale ;
- 613 Locations, sous réserve de l'application des règles prévues au **II-A-2-c § 150 à 170** ;
- 614 Charges locatives et de copropriété ;
- 615 Entretien et réparations ;
- 616 Primes d'assurances ;
- 617 Études et recherches ;
- 618 Divers (documentation générale, etc.) ;
- 621 Personnel extérieur à l'entreprise ;
- 622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires ;
- 623 Publicité, publications, relations publiques ;
- 624 Transport de biens et transports collectifs du personnel ;
- 625 Déplacements, missions et réceptions ;
- 626 Frais postaux et frais de télécommunication ;
- 627 Services bancaires et assimilés ;
- 628 Divers (frais de recrutement de personnel).

Ces éléments s'apprécient pour leur montant net de rabais, remises et ristournes obtenus (comptes 619 et 629).

Les frais constatés en charges financières et exceptionnelles et qui sont refacturés à l'euro l'euro par une autre entreprise sont assimilés, pour le calcul de la valeur ajoutée, à des services extérieurs, et sont par conséquent déductibles de cette dernière.

De même, en matière de calcul de la valeur ajoutée, les remboursements de charges communes effectués à une société civile de moyens (SCM) par ses associés constituent pour ces derniers, quelles que soient la catégorie d'imposition de leurs revenus et les modalités de détermination de leur résultat, des paiements de services extérieurs qui sont déductibles de leur valeur ajoutée.

150

Les loyers et redevances, qui doivent être comptabilisés dans les comptes 612 et 613 du PCG, afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail, ne sont pas admis en déduction de la valeur ajoutée.

Il en va de même des redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance.

Les loyers des contrats de location, de sous-location ou de location-gérance sont constitués par toute somme attribuée en vertu de la convention de location ou de sous-location en contrepartie de la mise à disposition. Il en est de même de toute contre-valeur en l'absence de flux financier qui y est assimilée. En effet, les parties peuvent convenir que la mise à disposition d'un bien par l'une d'entre elles a pour contrepartie :

- soit la mise à disposition d'un autre bien par le cocontractant (échange de biens) ;
- soit la réalisation par ce dernier d'une prestation de services (échange d'un bien contre un service).

Les dépenses incombant au propriétaire et mises à la charge du locataire, prévues au contrat de location, de sous-location ou de location-gérance, constituent des compléments de prix à inclure dans le montant du loyer. Il peut s'agir notamment des frais d'assurance ou du remboursement d'impôts (impôts fonciers, taxe sur les bureaux).

160

Pour que l'exclusion du droit à déduction des loyers et redevances de la valeur ajoutée de l'assujetti à la CVAE s'applique, il convient que les conditions cumulatives suivantes soient remplies :

- la convention conclue par l'assujetti doit être une convention de crédit-bail, de location, de sous-location ou de location-gérance ou toute autre convention de ce type (exemple : convention de gérance-mandat) ;
- elle doit porter au moins en partie sur la mise à disposition de biens corporels ;
- elle doit avoir une durée de plus de six mois, sauf s'il s'agit d'une convention de crédit-bail, pour laquelle aucune durée minimale n'est prévue.

Ne constituent pas des conventions de location, de sous-location ou de location-gérance :

- les conventions de mise à disposition gratuite de biens corporels ;
- les conventions de location ou de sous-location stipulant une option d'achat ; ces conventions sont, en revanche, assimilées à des conventions de crédit-bail, pour lesquelles les redevances ne sont pas non plus déductibles de la valeur ajoutée ;
- les conventions de concession de service public, d'affermage ;
- les conventions de régie intéressée ;
- les contrats de partenariat public privé.

Lorsqu'une convention de location, de sous-location ou de location-gérance porte à la fois sur des biens corporels et incorporels, il appartient à l'entreprise de répartir, sous sa propre responsabilité, la redevance entre la part afférente aux éléments corporels et celle afférente aux éléments incorporels. Tel est le cas en présence de la location d'un fonds de commerce comprenant la location de matériel et pour laquelle une redevance globale est prévue au contrat. Le cas échéant, si la convention porte également sur la location des murs et des équipements, le loyer s'y rapportant doit pouvoir être apprécié distinctement.

La durée de la période de location ou de sous-location des biens, qu'ils soient mobiliers ou immobiliers, s'apprécie d'après les termes du contrat. Sont considérés comme étant d'une durée supérieure à six mois les contrats dont la durée initiale est inférieure à six mois mais qui sont renouvelables par tacite reconduction. De même, les contrats dont la durée effective de location ou de sous-location est supérieure à six mois sont exclus de la déduction des loyers.

L'exclusion de la déduction des loyers s'applique quand bien même la convention de location, de sous-location ou de location-gérance n'est plus en cours à la fin de la période de référence.

170

Lorsque les biens pris en location par l'assujetti à la CVAE sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers dus sont admis en déduction de sa valeur ajoutée à concurrence du produit de cette sous-location, quelle que soit la situation du sous-locataire au regard de la cotisation foncière des entreprises (CFE) ou de la CVAE.

Pour apprécier la durée de sous-location, lorsqu'un même bien fait l'objet de plusieurs sous-locations au cours de l'année ou l'exercice de référence, il y a lieu de retenir la durée globale de sous-location de ce bien et non la durée propre à chaque sous-location (CE, décision du 23 novembre 2015, n° 377390, ECLI:FR:CESSR:2015:377390.20151123).

En revanche, aucune déduction n'est admise au profit de l'assujetti qui prend les biens en crédit-bail ou en location-gérance et les donne en sous-location.

d. Les taxes déductibles de la valeur ajoutée

180

Les impôts, taxes et versements assimilés, autres que les impôts sur les bénéfices et autres impôts assimilés, sont comptabilisés dans les comptes 631 à 638 du PCG.

Ces charges ne sont, en principe, pas déductibles de la valeur ajoutée.

Par exception, sont admises en déduction de la valeur ajoutée :

- les contributions indirectes ;
- les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées ;

Ces dernières désignent, non les taxes qui figurent au titre II de la première partie du livre premier du CGI, mais la taxe sur la valeur ajoutée et les taxes qui, en application des normes comptables, grèvent le prix des biens et services vendus par l'entreprise (CE, décision du 29 juin 2018, n° 416346, ECLI:FR:CECHR:2018:416346.20180629).

Au regard de la jurisprudence précitée, il s'agit des taxes qui s'ajoutent comptablement au prix de vente, c'est-à-dire que leur montant est comptabilisé dans le chiffre d'affaires de l'entreprise en sus du prix de vente net de chaque biens et services.

Notamment :

Les taxes prévues à l'article L.2333-49 du code général des collectivités territoriales (CGCT) et à l'article L.3333-4 du CGCT, qui sont dues par les entreprises exploitant des engins de remontée mécanique, constituent des taxes grevant le prix des biens et des services vendus par l'entreprise (CE, décision du 7 juillet 2004, n° 250761, Société d'Exploitation de la Vallée des Belleville).

La taxe prévue à l'article 22-1 de la loi n° 75-633 du 15 juillet 1975, perçue à l'occasion de la réception de certains déchets dans une installation de stockage ou d'élimination, constitue une taxe grevant le prix des biens et des services vendus par l'entreprise (CE, décision du 1^{er} avril 2005, n° 267946, Société anonyme Surca).

La taxe générale sur les activités polluantes due à l'occasion de la première livraison après fabrication nationale des lubrifiants susceptibles de produire des huiles usagées est au nombre des taxes qui doivent être regardées comme

grevant le prix des biens et des services vendus par l'entreprise (CE, décision du 23 juin 2014, n° 352610, SA Esso SAF, ECLI:FR:CESSR:2014:352610.20140623).

En revanche, la taxe spéciale sur certains véhicules routiers et les taxes afférentes aux certificats d'immatriculation ne sont pas au nombre des taxes qui doivent être regardées comme grevant le prix des biens et des services vendus par l'entreprise (CE, décision du 15 octobre 2015, n° 366351, SAS Paprec Ile-de-France, ECLI:FR:CESJS:2015:366351.20151015).

Il est précisé que le fait qu'une taxe soit assise sur le chiffre d'affaires ne rend pas celle-ci nécessairement déductible de la valeur ajoutée. En effet, les taxes assises sur le chiffre d'affaires qui ne grèvent pas directement le prix des biens et des services vendus par l'entreprise ne sont pas déductibles.

190

Ne constituent pas des impôts et taxes, mais des services extérieurs, les charges correspondant à des sommes versées en contrepartie directe d'un service rendu par une autre entreprise ou un organisme.

La contribution financière versée à un organisme agréé par l'Etat qui a pour objet de prendre en charge les emballages usagés, lorsqu'elle se rattache à l'exercice d'une mission d'intérêt général qui consiste à organiser sur le territoire national la collecte sélective, le tri, le recyclage et la valorisation énergétique des emballages ménagers, constitue la contrepartie directe du service qui lui est rendu par cet organisme, consistant à réaliser, pour son compte, les prestations ayant pour but d'éliminer les résidus d'emballages et ne saurait être regardée comme un versement assimilable à une imposition ou à une taxe instituée par l'autorité publique (CE, décision du 11 juillet 2011, n° 346698, Société Candia).

Lorsque les sommes versées par l'entreprise au titre de la formation professionnelle continue sur le fondement de l'article 235 ter C du code général des impôts ne sont pas constituées par des versements à fonds perdus ou des subventions et qu'en conséquence, elles comportent pour l'entreprise une contrepartie, ces sommes constituent non une "participation des employeurs à la formation professionnelle continue" mais une charge liée à une fourniture de service extérieur et par suite déductible de la valeur ajoutée, alors même qu'elles présentent un caractère libératoire de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue. En revanche, les sommes versées au titre de la formation professionnelle continue demeurent non déductibles de la valeur ajoutée lorsqu'elles présentent un caractère libératoire et qu'il s'agit de versements à fonds perdus ou de subventions (CE, décision du 30 décembre 2015, n° 366716, Société Randstad, ECLI:FR:CESSR:2015:366716.20151230 ; CE, décision du 30 décembre 2015, n° 366717, Société Select TT, ECLI:FR:CESSR:2015:366717.20151230).

e. Les autres charges de gestion courante

200

Les autres charges de gestion courante sont comptabilisées dans les comptes 651 à 658 du PCG. Elles sont admises en déduction de la valeur ajoutée, à l'exception des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun à comptabiliser au compte 655 du PCG.

f. Les abandons de créances à caractère autre que commercial rattachés à un exercice clos avant le 4 juillet 2012

210

Les abandons de créances à caractère autre que commercial versés par l'entreprise au cours d'un exercice clos à compter du 4 juillet 2012 ne sont pas admis en déduction de la valeur ajoutée.

En revanche, les abandons de créances à caractère autre que commercial versés par l'entreprise au cours d'un exercice clos avant le 4 juillet 2012 sont, quel que soit leur mode de comptabilisation, admis en déduction de la valeur ajoutée à hauteur du montant déductible des résultats imposables à l'impôt sur les bénéfices de l'entreprise. Il s'agit du corollaire des règles prévues s'agissant des produits ([I-A-1-d § 80](#)).

Les abandons de créances à caractère commercial versés constituent des charges exceptionnelles qui ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée.

g. Les dotations aux amortissements pour dépréciation afférentes à des biens donnés en location plus de six mois ou en crédit-bail ou faisant l'objet d'un contrat de location-gérance

220

La déduction des dotations aux amortissements pour dépréciation est autorisée uniquement lorsque les biens corporels auxquels les dotations se rapportent sont donnés en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois, sont donnés en crédit-bail ou font l'objet d'un contrat de location-gérance, et ce, quelle que soit la situation du locataire, du sous-locataire, du crédit-preneur ou du locataire-gérant au regard de la CFE.

La durée de sous-location s'apprécie conformément aux principes énoncés au [I-A-2-c § 170](#).

230

Le droit à déduction des dotations aux amortissements pour dépréciation ne s'applique qu'en proportion de la seule période de location, de sous-location, de crédit-bail ou de location-gérance. Ainsi, un prorata de déduction doit être retenu lorsque la période de location ne couvre pas l'intégralité de la période de référence.

Exemple : Une entreprise clôture en N un exercice qui coïncide avec l'année civile. Elle donne en location un bien entre le 1^{er} janvier N et le 31 octobre N. Le bien est temporairement non loué entre le 1^{er} novembre N et le 31 décembre N. Le montant de la dotation aux amortissements portant sur le bien au titre de N est de 1 200 €.

La dotation aux amortissements déductible de la valeur ajoutée correspond à la seule fraction afférente à la période effective de location, soit (en €) : $1\,200 \times (10/12) = 1\,000$.

240

Les dotations aux amortissements pour dépréciation s'entendent de celles qui doivent être comptabilisées au compte 681 du [PCG](#). Elles ne tiennent donc pas compte des dotations aux amortissements de nature fiscale (exemple : amortissement dégressif), lesquelles ne constatent pas une dépréciation des immobilisations corporelles et doivent être comptabilisés dans des comptes de dotations aux amortissements dérogatoires.

Remarque : Les dotations aux amortissements correspondant à l'option pour l'étalement des charges de commissions et de frais d'émission d'un emprunt comptabilisées au compte 6812 sont déductibles de la valeur ajoutée dès lors qu'elles ne traduisent pas la dépréciation d'un élément d'actif mais correspondent à l'étalement, sur la durée de l'emprunt, de charges

h. Les moins-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles

250

Les moins-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles qui se rapportent à une activité normale et courante ne donnent pas lieu à comptabilisation dans des comptes spécifiques. Elles sont, en principe, constituées, pour chaque cession d'immobilisation remplissant la condition précitée, par la différence positive entre le montant du compte 675 et celui du compte 775 du [PCG](#).

Il s'agit du corollaire des règles prévues s'agissant des plus-values ([I-A-3 § 40 du BOI-CVAE-BASE-20-10](#)).

i. Les charges de personnel

260

Les charges de personnel comptabilisées en comptes 641 à 649 du [PCG](#) ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée.

Les indemnités versées aux salariés d'une entreprise à l'occasion de leur départ à la retraite, qu'elles découlent d'une obligation législative ou réglementaire, d'engagements conventionnels ou d'une décision unilatérale de l'employeur, ont toujours, pour la société qui les verse, le caractère de dépenses de personnel. Est indifférent à cet égard la circonstance que l'entreprise confie à un prestataire extérieur le soin d'en assurer le préfinancement et la gestion de leur versement ([CE, décision du 28 novembre 2018, n° 413121, ECLI:FR:CECHR:2018:413121.20181128](#)).

S'agissant des avantages en nature :

- les avantages en nature sont des prestations (biens ou services) fournies par l'employeur au salarié pour son usage privé, à titre gratuit ou moyennant une participation du salarié inférieure à leur valeur. Ils constituent donc un élément de la rémunération ;

- s'agissant de charges de personnel, ils ne peuvent être déduits de la valeur ajoutée ;

- aussi, quand bien même l'entreprise n'aurait pas inscrit en comptabilité, sous une forme explicite, la nature et la valeur de l'avantage en nature mais aurait comptabilisé le montant de l'avantage dans un compte déductible de la valeur ajoutée (achat, charges externes, etc.), l'avantage accordé conserve son caractère de charge de personnel ; son montant doit, par conséquent, être compris dans la valeur ajoutée. Quel que soit son mode de comptabilisation, le produit correspondant à la participation du salarié est exclu de la valeur ajoutée.

j. Les dépenses de mécénat

270

Les dépenses de mécénat réalisées par une entreprise doivent être comptabilisées en charges exceptionnelles lorsqu'elles ne peuvent pas être regardées, compte tenu des circonstances de fait, notamment de leur absence de caractère récurrent, comme relevant de l'activité habituelle et ordinaire de l'entreprise et en charges d'exploitation dans le cas contraire ([CE, décision 28 novembre 2018, n° 413121, ECLI:FR:CECHR:2018:413121.20181128](#)).

).

B. Titulaires de bénéfices non commerciaux n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI

280

La valeur ajoutée des titulaires de bénéfices non commerciaux n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI est égale à la différence entre le chiffre d'affaires déterminé conformément aux dispositions du [II-B § 70 et 80 du BOI-CVAE-BASE-20-10](#) et les dépenses de même nature que les charges engagées par la généralité des redevables lorsqu'elles sont admises en déduction pour ces derniers.

290

Sont ainsi déductibles de la valeur ajoutée les dépenses suivantes, pour leur seul montant hors taxes, dès lors que les charges par nature correspondantes sont elles-mêmes déductibles de la valeur ajoutée des entreprises tenant une comptabilité d'engagement ou ayant exercé l'option pour les créances acquises et les dépenses engagées prévue à l'article 93 A du CGI :

- achats ;
- variation de stock ;
- travaux, fournitures et services extérieurs, dont remboursements de charges communes effectués à une SCM ([I-A-2-c § 140](#)) ;
- loyers et charges locatives, location de matériel et de mobilier ;
- frais de transports et de déplacements ;
- frais divers de gestion.

300

Est également déductible de la valeur ajoutée la fraction des dotations aux amortissements afférents à des immobilisations corporelles mises à la disposition d'une autre entreprise dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou d'une convention de location de plus de six mois.

310

La TVA payée par l'entreprise sur les dépenses engagées, c'est-à-dire la TVA déductible afférente aux dépenses mentionnées au **I-B § 290**, ainsi que la TVA décaissée au titre de la réalisation de son obligation de paiement de la TVA (y compris en cas de rappel de TVA) par l'entreprise ne constituent pas des dépenses déductibles de la valeur ajoutée.

C. Titulaires de revenus fonciers

320

La valeur ajoutée des titulaires de revenus fonciers est égale à la différence entre le chiffre d'affaires déterminé conformément aux dispositions du [II-C § 100 du BOI-CVAE-BASE-20-10](#) et les charges énumérées à l'[article 31 du CGI](#), c'est-à-dire les charges de la propriété urbaine ou rurale venant en déduction du revenu net foncier imposable à l'impôt sur le revenu, à l'exception des charges suivantes :

- impositions, autres que celles incombant normalement à l'occupant, perçues, à raison desdites propriétés, au profit notamment des collectivités locales ainsi que la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région Ile-de-France (CGI, art. 31, I-1°-c) ;

- intérêts des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés (CGI, art. 31, I-1°-d).

D. Cas particulier des plus-values de cession constatées l'année de création de l'entreprise

330

Les plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres de nature à être comprises dans le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée qui sont réalisées l'année de création de l'entreprise sont comprises dans le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée retenus au titre de l'année suivante.

E. Entreprises soumises au régime d'imposition des micro-entreprises (ou micro-BIC)

340

L'article 22 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a aménagé les conditions d'éligibilité aux régimes d'imposition réservés aux micro-entreprises. En raison du relèvement des seuils d'application de ces régimes (I-A § 1 du BOI-BIC-DECLA-10-10-10), des entreprises soumises au régime micro-BIC (celles dont le commerce principal est la vente ou la fourniture de logement et dont le chiffre d'affaires est compris entre 152 500 € et le seuil maximal du régime micro-BIC) se trouvent également assujetties à la CVAE, à compter des cotisations dues au titre de 2017.

Remarque : Pour l'assujettissement à la CVAE des entreprises soumises au régime micro-BIC, le chiffre d'affaires retenu correspond au chiffre d'affaires pris en considération pour l'application des seuils du régime micro-BIC (I§ 1 à 20 du BOI-BIC-DECLA-10-10-20), éventuellement corrigé conformément aux dispositions de l'article 1586 quinquies du CGI.

Si ces micro-entreprises sont assujetties à la CVAE, elles n'ont pas de cotisation à verser, car elles sont situées sous le seuil de 500 000 € de chiffres d'affaires. Toutefois, elles sont tenues de déclarer leur valeur ajoutée.

Remarque : Ces entreprises n'étant pas soumises au dépôt d'une déclaration de résultat, elles ne peuvent pas bénéficier de la procédure déclarative simplifiée des entreprises mono-établissement et doivent donc déposer la déclaration n° 1330-CVAE-SD (CERFA n° 14030) accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr. Il est admis, à titre dérogatoire, le dépôt d'une déclaration n° 1330-CVAE-SD sous format papier auprès du service des impôts des entreprises dont elles relèvent.

Conformément au II bis de l'article 1586 sexies du CGI, la valeur ajoutée des entreprises soumises au régime d'imposition des micro-entreprises défini au 1 de l'article 50-0 du CGI est calculée selon les mêmes modalités simplifiées que celles applicables aux micro-entreprises pour le calcul du plafonnement de la contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée (CGI, art. 1647 B sexies, I-a).

Ainsi, la valeur ajoutée des entreprises soumises au régime micro-BIC est égale à 80 % de la différence entre le montant des recettes et, le cas échéant, celui des achats réalisés au cours de l'année d'imposition.

Pour plus de précisions concernant le calcul de la valeur ajoutée selon les modalités prévues au a du I de l'article 1647 B sexies du CGI, il convient de se reporter au II-B-1-b-2° § 180 du BOI-IF-CFE-40-30-20-30.

II. Plafonnement du montant de la valeur ajoutée

350

Le montant de la valeur ajoutée imposable de l'entreprise assujettie à la CVAE relevant du régime de droit commun ne peut excéder un certain pourcentage de son chiffre d'affaires correspondant à son activité imposable, tel que défini au [II § 10 et suivants du BOI-CVAE-BASE-20-10](#) (le chiffre d'affaires à retenir comme base du plafonnement tient donc compte, le cas échéant, des exonérations prises en compte dans le calcul de la valeur ajoutée).

Cette mesure vise essentiellement les entreprises à forte intensité de main d'œuvre dès lors que les charges de personnel ne sont pas déductibles de la valeur ajoutée.

360

Ce pourcentage est fixé à :

- 80 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires (correspondant à leurs activités situées dans le champ d'application de la CVAE, exonérées ou non) est inférieur ou égal à 7,6 millions d'euros ;
- 85 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires (correspondant à leurs activités situées dans le champ d'application de la CVAE, exonérées ou non) est supérieur à 7,6 millions d'euros.

La période retenue pour le chiffre d'affaires est la même que celle retenue pour la valeur ajoutée.

Pour apprécier cette limitation, la correction du chiffre d'affaires prévue au II de l'[article 1586 quinquies du CGI](#) ne s'applique pas.

370

Deux cas de figure sont donc susceptibles de se présenter :

- le montant de la valeur ajoutée de l'entreprise n'excède pas plus de 80 % ou 85 %, selon le cas, du montant de son chiffre d'affaires : la valeur ajoutée imposable à la CVAE correspond à la valeur ajoutée réelle, c'est-à-dire celle obtenue selon les règles applicables aux entreprises relevant du régime de droit commun ;
- le montant de la valeur ajoutée de l'entreprise excède 80 % ou 85 %, selon le cas, du montant de son chiffre d'affaires : la valeur ajoutée imposable à la CVAE correspond à la valeur ajoutée réelle plafonnée à hauteur d'un montant égal à 80 % ou 85 % du montant du chiffre d'affaires.

Exemple : Une entreprise dont le chiffre d'affaires est égal à 5 millions d'euros réalise une valeur ajoutée de 4,5 millions d'euros. La valeur ajoutée à prendre en compte est plafonnée à 4 millions d'euros (5 x 80 %).