RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CVAE-BASE-20-23/09/2014
Date de publication : 23/09/2014
Date de fin de publication : 07/09/2016

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

Positionnement du document dans le plan :

CVAE - Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises
Base d'imposition
Titre 2 : Régime de droit commun

Sommaire :

I. Personnes concernées
II. Calcul du chiffre d'affaires
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. Ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises
2. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
3. Plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante
4. Refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges
B. Titulaires de bénéfices non commerciaux n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI
C. Titulaires de revenus fonciers
III. 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 afférents 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
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. Mesure transitoire pour les années d'imposition de 2010 à 2018
E. Mesure transitoire concernant les mutuelles pour les années d'imposition 2013 et 2014
F. Cas particulier des plus-values de cession constatées l'année de création de l'entreprise
IV. Plafonnement du montant de la valeur ajoutée

1

Les éléments constituant le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée des entreprises relevant du régime de droit commun s'obtiennent à partir des règles du plan comptable général (PCG).

I. Personnes concernées

10

Pour la détermination du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée, sont concernées par le régime de droit commun les entreprises qui, d'une part, sont situées dans le champ d'application de la CVAE et n'en sont pas totalement exonérées de plein droit (code général des impôts [CGI], art. 1449 et suiv.) et, d'autre part, ne relèvent pas de l'un des régimes suivants :

- régime des établissements de crédit et entreprises assimilées ;

- régime des entreprises de gestion d'instruments financiers ;

- régime des sociétés et groupements créés pour la réalisation d'une opération unique de financement ;

- régime des entreprises d'assurance et de réassurance, des mutuelles et des institutions de prévoyance.

II. Calcul du chiffre d'affaires

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

20

Le chiffre d'affaires des entreprises relevant du régime de droit commun (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) est égal à la somme des produits suivants.

1. Ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises

30

Les ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises s'entendent de l'ensemble des produits à comptabiliser aux comptes 701 à 709 du PCG.

Sont donc pris en compte en diminution du chiffre d'affaires les rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise à ses clients (compte 709).

Remarque : Les opérations réalisées par les intermédiaires dits « opaques », qui agissent en leur nom propre ou sous un nom social pour le compte d'autrui (tels que les commissionnaires définis par l'article L. 132-1 du code de commerce) doivent, conformément au PCG, être comptabilisées pour la totalité de leur montant dans les comptes de produits de l'entreprise adaptés à la nature de ces opérations (comptes 701 à 708 du PCG), ces produits étant à retenir pour la détermination du chiffre d'affaires.

2. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

40

Les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires s'entendent de l'ensemble des produits à comptabiliser au compte 751 du PCG.

3. Plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante

50

Les plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles 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 775 (« produits des cessions d'éléments d'actifs ») et celui du compte 675 du PCG (« valeurs comptables des éléments d'actifs cédés »), à l'instar des autres plus-values réalisées sur cession d'immobilisations.

Sont prises en compte dans le chiffre d'affaires les cessions d'immobilisations présentant un caractère normal et courant, c'est-à-dire celles entrant dans le cycle de production de l'entreprise. Le caractère normal et courant d'une cession résulte de l'appréciation de chaque situation de fait.

> **Exemple :** Une entreprise a pour activité la location de véhicules. A l'issue de la période de location (d'environ 3 ans), la société cède systématiquement ces véhicules. Les plus-values de cession réalisées à l'occasion de la cession des véhicules doivent être prises en compte dans le chiffre d'affaires de la société.

En revanche, ne sont pas visées les cessions d'immobilisations réalisées par une entreprise parce qu'elle n'en a plus l'usage et n'entrant pas dans son cycle de production (exemples : cession d'une machine-outil devenue obsolète par une entreprise industrielle, cession du matériel informatique utilisé pour l'exercice de sa profession par une entreprise réalisant une activité d'achat-revente de biens).

De même, les critères tenant à l'importance des plus-values en valeur (exemple : rapport entre les plus-values de cession et le montant total des produits) ne sauraient être déterminants.

4. Refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges

60

Les refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges s'entendent de l'ensemble des produits enregistrés aux comptes 791 à 797 du PCG correspondant à des refacturations de frais préalablement engagés par l'entreprise.

Les frais pouvant donner lieu à refacturation sont constitués par les postes suivants du PCG :

- charges externes (charges comptabilisées dans les comptes 601 à 629) ;

- impôts, taxes et versements assimilés (charges comptabilisées dans les comptes 631 à 637) ;

- charges de personnel (charges comptabilisées dans les comptes 641 à 648) ;

- autres charges de gestion courante (charges comptabilisées dans les comptes 651 à 658) ;

- charges financières (charges comptabilisées dans les comptes 661 à 668) ;

- charges exceptionnelles (charges comptabilisées dans les comptes 671 à 678) ;

- participation des salariés et impôts sur les bénéfices et assimilés (charges comptabilisées dans les comptes 691 à 699).

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

70

Les titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC) n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI s'entendent des assujettis à la CVAE réalisant des bénéfices non commerciaux définis à l' article 92 du CGI déterminés en tenant compte des encaissements et des paiements, et non des créances acquises et des dépenses engagées.

Sont donc visés les titulaires de BNC soumis pour l'impôt sur le revenu au régime de droit commun, c'est-à-dire pour lesquels le bénéfice net commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (CGI, art. 93, 1).

80

Le chiffre d'affaires des BNC n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI comprend :

- le montant hors taxes des honoraires ou recettes encaissés en leur nom, diminué des rétrocessions ;

- les gains divers, telles que les recettes provenant d'opérations commerciales réalisées à titre accessoire et les aides et subventions de toute nature perçues.

85

Pour les praticiens libéraux exerçant leur activité dans le cadre d'un contrat de collaboration, les redevances de collaboration constituent des rétrocessions d'honoraires.

Le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession ainsi que, généralement, la clientèle attachée au cabinet moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.

Il convient donc pour la détermination du chiffre d'affaires du collaborateur, de déduire des honoraires qu'il perçoit, les redevances de collaboration versées.

> **Exemple :** Dans le cadre d'un contrat de collaboration, afin de favoriser son installation, un médecin Y (le collaborateur) s'engage à verser une redevance de 15 % de ses honoraires au médecin X (le praticien titulaire) en échange de la mise à sa disposition de l'ensemble des moyens de son lieu d'exercice et d'un accès à la clientèle de celui-ci.
>
> Pour déterminer son chiffre d'affaires en matière de CVAE, le collaborateur Y devra soustraire les redevances versées au médecin X de la totalité des honoraires qu'il a encaissés.
>
> Symétriquement, le praticien titulaire devra de son côté ajouter les redevances qu'il perçoit à ses autres recettes provenant d'opérations commerciales réalisées à titre accessoire.

C. Titulaires de revenus fonciers

90

Les titulaires de revenus fonciers s'entendent des personnes physiques ou morales qui :

- exercent une activité de location nue ;

- perçoivent des revenus fonciers susceptibles, en raison de leur nature, de relever de la catégorie des revenus fonciers à l'impôt sur le revenu. Ne sont pas concernées par ces dispositions particulières les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Il est rappelé que ne sont concernés par ce régime que les titulaires de revenus fonciers situés dans le champ d'application de la CVAE (BOI-CVAE-CHAMP-10).

S'agissant de la détermination du chiffre d'affaires (et de la valeur ajoutée) des sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés, il convient de distinguer selon que celles-ci sont détenues :

- uniquement par des associés à l'impôt sur le revenu : il convient d'appliquer les règles prévues à l' article 29 du CGI ;

- par des associés dont certains sont à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés ou uniquement par des associés à l'impôt sur les sociétés : il convient d'appliquer les mêmes règles que celles prévues pour les sociétés à l'impôt sur les sociétés (cf. notamment II-A-1 à 4 § 30 à 60 s'agissant du chiffre d'affaires).

100

Le chiffre d'affaires des titulaires de revenus fonciers comprend l'ensemble des recettes brutes hors taxes, au sens de l'article 29 du CGI.

Figurent donc dans les recettes brutes, pour leur montant hors taxes :

- le montant des loyers ;

- le montant des dépenses incombant normalement à l'assujetti mais mises par convention à la charge des locataires ;

- les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles de l'impôt sur le revenu ;

- les recettes provenant de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit.

III. Calcul de la valeur ajoutée

110

Le montant de la valeur ajoutée obtenue peut, le cas échéant, être plafonné (cf. IV § 450 à 470).

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

120

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

130

Le chiffre d'affaires à retenir est celui calculé aux II-A-1 à 4 § 30 à 60.

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

140

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 figurent dans le chiffre d'affaires (cf. II-A-2 § 40).

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

150

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

160

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

170

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

180

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.

190

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

200

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

210

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 (cf. II-A-4 § 60) ;

- 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

220

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

230

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

240

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).

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

250

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 **III-A-2-c § 260 à 280** ;

- 614 Charges locatives et de copropriété ;

- 615 Entretiens 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.

260

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).

270

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 6 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.

280

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.

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

290

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 taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées : celles-ci s'entendent exclusivement des taxes qui grèvent directement le prix des biens et services vendus par l'entreprise assujettie à la CVAE. Ne sont donc pas visées les taxes assises sur le chiffre d'affaires de l'entreprise mais qui ne rempliraient pas cette condition (par exemple : la contribution Organic) ;

- et les contributions indirectes.

e. Les autres charges de gestion courante

300

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.

Cas particulier 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.

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

310

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 (cf. III-A-1-d § 190).

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 afférents à des biens donnés en location plus de six mois ou en crédit-bail ou faisant l'objet d'un contrat de location-gérance

320

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.

330

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 1er janvier N et le 31 octobre N. Le bien est temporairement non loué entre le 1er 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 x (10/12) = 1 000.

340

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.

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

350

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 (cf. II-A-3 § 50).

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

360

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 § 80 et 85 et les dépenses de même nature que les charges engagées par la généralité des redevables lorsqu'elles sont admises en déduction pour ces derniers.

370

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 (cf. III-A-2-c § 250) ;

- loyers et charges locatives, location de matériel et de mobilier ;

- frais de transports et de déplacements ;

- frais divers de gestion.

380

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.

390

La TVA payée par l'entreprise sur les dépenses engagées, c'est-à-dire la TVA déductible afférente aux dépenses mentionnées au **III-B § 370**, 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

400

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 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. Mesure transitoire pour les années d'imposition de 2010 à 2018

410

Les produits et les charges se rapportant à une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus exercée par les loueurs, qu'ils soient à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de :

- 10 % de leur montant en 2010 ;

- 20 % de leur montant en 2011 ;

- 30 % de leur montant en 2012 ;

- 40 % de leur montant en 2013 ;

- 50 % de leur montant en 2014 ;

- 60 % de leur montant en 2015 ;

- 70 % de leur montant en 2016 ;

- 80 % de leur montant en 2017 ;

- 90 % de leur montant en 2018.

Cette prise en compte partielle et progressive des produits et des charges ne s'applique que pour le calcul de la valeur ajoutée et non pour la détermination du chiffre d'affaires permettant d'apprécier si l'entreprise est dans le champ de la CVAE et son taux effectif de CVAE.

Seule la partie imposable doit être portée sur la déclaration.

420

Lorsque l'entreprise exerce une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus et une autre activité, seuls les charges et produits se rapportant à l'activité de location ou de sous-location peuvent bénéficier de l'abattement.

E. Mesure transitoire concernant les mutuelles pour les années d'imposition 2013 et 2014

430

Pour les mutuelles et unions régies par le livre III du code de la mutualité (code de la mutualité, art. L. 310-1 et suiv.), dont l'entrée progressive dans l'imposition à la CVAE à compter de 2013 est prévue par l'article 65 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, les produits et les charges ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 40 % de leur montant en 2013 et de 60 % en 2014. Ils sont pris en compte en totalité à partir de 2015.

Lorsque les mutuelles et unions régies par le livre I du code de la mutualité (code de la mutualité, art. L. 111-1 et suiv.) exercent des activités lucratives dans le champ de la CFE et non exonérées, il est admis qu'elles bénéficient de la même progressivité d'entrée dans l'imposition à la CVAE que les mutuelles et unions régies par le livre III du code de la mutualité.

Il est également admis que les groupements de moyens comptant parmi leurs membres uniquement des mutuelles et/ou des institutions de prévoyance bénéficient de l'entrée progressive dans l'imposition à la CVAE.

En ce qui concerne l'entrée progressive dans l'imposition à la CVAE des mutuelles et unions régies par le livre II du code de la mutualité (code de la mutualité, art. L. 211-1 et suiv.) et les institutions de prévoyance régies par le titre 3 du livre 9 du code de la sécurité sociale (CSS, art. L. 931-1 et suiv.), il convient de se reporter au III-C § 130 du BOI-CVAE-BASE-60.

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

440

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.

IV. Plafonnement du montant de la valeur ajoutée

450

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 § 20 et suivants (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.

460

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.

470

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 %).