

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Avis n°2005-A du 2 février 2005 du Comité d'urgence

**relatif au traitement comptable
de la taxe exceptionnelle de 2,5 % sur les réserves spéciales des
plus-values à long terme
(Article 39 de la Loi de finances rectificative n°2004-1485
du 30 décembre 2004)**

Sommaire :

[1. - Nouvelles dispositions fiscales introduites par l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004](#)

[2. - Questions soumises au Comité d'urgence](#)

[3.- Fait générateur de la comptabilisation de la taxe](#)

[3-1 Taxe exceptionnelle obligatoire](#)

[3-2 Taxe exceptionnelle facultative](#)

[4. - Comptabilisation de la taxe dans les comptes des entreprises](#)

[4-1 Comptabilisation dans les comptes individuels](#)

[4-2 Comptabilisation dans les comptes consolidés établis selon les règles françaises](#)

[4-3 Comptabilisation dans les comptes établis selon les normes IFRS](#)

[5. - Informations](#)

Annexe

[Article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 \(publiée au JO du 31 décembre 2004\)](#)

1. - Nouvelles dispositions fiscales introduites par l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004

L'article 39 de la loi de finances rectificative n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 (publiée au JO du 31 décembre 2004), figurant en annexe, réforme le régime des plus-values à long terme (concernant les cessions de titres de participation ou titres assimilés) régi par l'article 219-I du CGI. Le nouveau régime prévoit la diminution progressive de la taxation des plus-values à long terme et la création d'une taxe exceptionnelle sur la réserve spéciale des plus-values à long terme (RSPVLT).

- Le nouveau régime prévoit :
- pour les exercices ouverts à compter de 2005, une réduction à 15% (au lieu de 19 %) du taux réduit dont bénéficient les plus-values (art. 39 I A de la loi précitée) ;
- pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, un régime d'imposition séparé pour les plus-values de cession de titres de participation au taux de 8 %. Les plus-values seront exonérées pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, exception faite d'une quote-part de frais et charges de 5% (Art. 39 I B de la loi précitée).
- L'obligation de doter une réserve spéciale (RSPVLT) est supprimée pour les plus-values imposées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004 (art.39 II A de la loi précitée).
- Pour financer ce régime, une taxe exceptionnelle de 2,5 % est créée. Elle est assise sur les sommes virées de la réserve spéciale des plus-values à long terme à un compte de réserve ordinaire dans les conditions prévues par l'article 39-IV de la loi précitée. Les sommes ainsi transférées seront distribuables sans imposition complémentaire. Ce transfert doit intervenir avant le 31 décembre 2005, sous peine d'un doublement de la taxe (soit 5 %).

La taxe exceptionnelle de 2,5 % s'applique aux sommes figurant à la RSPVLT, retenue dans la limite de 200 M€ sous déduction d'un abattement en base de 500 000 €. Cette taxe est exclue des taxes déductibles de l'IS. Les entreprises qui disposent de réserves excédant 200 M€ ont l'obligation de transférer la somme de 200 M€ à une réserve ordinaire et d'acquitter cette taxe exceptionnelle sur ce montant. Pour les sommes qui excèdent ce montant, l'entreprise pourra choisir soit de les maintenir dans le compte de RSPVLT avec l'obligation d'acquitter le complément d'imposition en cas de distribution, soit de les transférer à un compte de réserve ordinaire avant le 31 décembre 2006 et de verser la taxe de 2,5%.

2. -Questions soumises au Comité d'urgence

Le traitement comptable de cette taxe exceptionnelle conduit à évoquer les quatre points suivants :

- Quel est le fait générateur de la comptabilisation de cette taxe ?
- Quel est le traitement :
 - dans les comptes individuels,
 - dans les comptes consolidés établis selon les règlements n° 99-02, 99-07 et 2000-05,
 - et dans les comptes consolidés établis selon les normes IFRS ?

3.- Fait générateur de la comptabilisation de la taxe

Le traitement est différent pour la taxe exceptionnelle obligatoire et la taxe exceptionnelle facultative.

3-1 *Taxe exceptionnelle obligatoire*

La loi a été votée le 30 décembre 2004 et publiée au journal officiel du 31 décembre 2004. Les entreprises ont l'obligation de procéder au virement de la RSPVLT à un autre compte de réserve avant le 31 décembre 2005 et à ce titre acquitteront la taxe de 2,5%. A défaut, la fraction de la RSPVLT correspondante (199,5 M €) supportera la taxe au taux de 5%.

L'obligation vis-à-vis de l'État existe dès la publication de la loi et ne dépend pas de la date de virement comptable qu'il soit fait ou non avant le 31 décembre 2005. Un passif doit donc être constaté dans les comptes des exercices clos le 31 décembre 2004 pour son montant minimum

obligatoire, c'est-à-dire au taux de 2,5%.

Cette obligation a le caractère d'une dette envers l'État, et non d'une simple provision pour impôt car le montant et la date d'échéance de la taxe exceptionnelle sont certains.

3-2 Taxe exceptionnelle facultative

Le fait générateur de la taxe exceptionnelle facultative résulte de l'écriture de virement du compte de RSVPLT à un autre compte de réserve, qui peut être effectuée jusqu'au 31 décembre 2006. L'entreprise n'a donc aucune obligation vis-à-vis de l'État tant que l'écriture comptable de virement n'a pas été enregistrée.

En conséquence, aucune dette d'impôt ne doit être constatée au titre de la taxe exceptionnelle facultative à la clôture de l'exercice 2004.

4. - Comptabilisation de la taxe dans les comptes des entreprises

Les nouvelles dispositions sont à envisager à trois niveaux, dans les comptes individuels, dans les comptes consolidés établis selon les règles françaises et dans les comptes consolidés établis selon les normes IFRS.

4-1 Comptabilisation dans les comptes individuels

L'article 39-IV 2^{ème} alinéa de la loi précitée prévoit que " Cette taxe est prélevée en priorité sur l'autre compte de réserve mentionné au même alinéa. " Par application de la loi fiscale, cette taxe exceptionnelle doit, en tant que contrepartie de la dette vis-à-vis de l'État mentionnée au § 3-1, être comptabilisée en diminution des capitaux propres dès le 31 décembre 2004 et non en charge.

En l'absence d'enregistrement de l'écriture de virement de la RSPVLT au 31 décembre 2004, la taxe exceptionnelle doit être comptabilisée au débit du compte de report à nouveau ⁽¹⁾, dans l'attente de la décision de virement qui interviendra avant le 31 décembre 2005 pour la partie obligatoire, ou au plus tard le 31 décembre 2006 pour la partie facultative.

Lors de l'écriture de virement, au cours de l'exercice 2005, le compte de réserve sera débité du montant de la taxe par le crédit du compte report à nouveau.

Dans les cas où il ne peut être procédé à l'écriture de virement car les réserves sont insuffisantes, par exemple dans le cas où la RSPVLT a été dotée par la réserve légale ou a été incorporée au capital et à défaut ou en cas d'insuffisance des autres réserves, l'imputation sur les capitaux propres prévue par l'article 39-IV précité ne peut s'appliquer. Dans ce cas, en l'absence de réserve, la taxe exceptionnelle doit être comptabilisée en charges totalement ou partiellement selon le cas.

¹ Pour les organismes coopératifs ou assimilés qui, en raison de contraintes réglementaires ne peuvent pas appliquer ces dispositions, la contrepartie du passif est comptabilisée à un compte d'attente débiteur qui s'imputera sur un compte de réserves lors du virement.

4-2 Comptabilisation dans les comptes consolidés établis selon les règles françaises

Les caractéristiques de cette taxe exceptionnelle sont précisées comme suit :

- La taxe exceptionnelle est due indépendamment de toute distribution. Ainsi, les mutuelles qui ont une interdiction légale de distribution de leurs réserves sont soumises à cette taxe

exceptionnelle. Cette dernière est due à raison du virement des sommes de la RSPVLT à un autre compte de réserves, qu'elles soient par la suite distribuées ou non, à la différence du précompte dont le fait générateur résulte de la mise en paiement des dividendes.

- La taxe exceptionnelle est en fait un complément d'impôt sur une base imposable taxée antérieurement à taux réduit.
- La taxe n'a pas été créée pour se substituer au précompte (c'est le rôle du prélèvement exceptionnel de 25% dû en 2005), mais pour financer la réduction du taux d'imposition des plus-values à long terme.
- Avant la publication de la loi de finances rectificative pour 2004, dans les cas où la RSPVLT était virée à un compte de réserves libres avant d'être distribuée, la base imposable devait être réintégrée au résultat pour être soumise au taux normal d'imposition (pour la différence de taux).

Le Comité d'urgence estime que le traitement prévu par l'article 39-IV ne peut être retenu pour les comptes consolidés, s'agissant d'une écriture enregistrée dans les comptes individuels pour la seule application d'une législation fiscale, conformément aux dispositions du paragraphe 303 des différents règlements précités.

Vu les caractéristiques précitées, l'impôt comptabilisé en diminution des capitaux propres dans les comptes individuels des entreprises doit être retraité en charges dans les comptes consolidés.

Cette comptabilisation en charges doit être effectuée dans les comptes consolidés de l'exercice 2004 pour la taxe exceptionnelle obligatoire. Pour la taxe exceptionnelle facultative, ce retraitement interviendra lors de la date de décision de virement de la RSPVLT à un compte de réserve.

L'éventuelle concomitance entre la date de virement et la distribution de cette réserve serait sans effet sur le traitement comptable de cet impôt. En effet, le paiement de la taxe exceptionnelle n'est pas lié à une distribution, le fait générateur du paiement étant le virement de compte à compte et pas la distribution.

4-3 Comptabilisation dans les comptes établis selon les normes IFRS

En application des dispositions combinées des paragraphes 52B et 58 a) et b) de la norme IAS 12 publiée dans le règlement (CE) N°1725/2003 de la Commission du 29 septembre 2003, " *...Les conséquences fiscales des dividendes sont plus directement liées aux événements ou transactions passées, qu'aux distributions aux propriétaires. Aussi les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées dans le résultat net de l'exercice, comme exigé par le paragraphe 58, sauf dans la mesure où les conséquences fiscales des dividendes résultent des circonstances décrites dans le paragraphe 58(a) et (b) "*

La norme renvoie à la transaction passée, en l'espèce la taxe exceptionnelle correspond à un complément d'impôt résultant de l'application antérieure d'un taux réduit à la base taxable des plus-values à long terme (et non pas d'un élément ayant été directement comptabilisé au niveau des capitaux propres).

Cette taxe est due, indépendamment de toute décision de distribution de dividendes. A la différence du précompte, elle n'est pas payée pour le compte des actionnaires car elle n'a pas de contrepartie fiscale : avoir fiscal ou crédit d'impôt. Ainsi, même si cette taxe permet une distribution ultérieure en franchise d'impôt, et même si elle augmente la base distribuable pour les actionnaires, elle ne constitue pas un impôt de distribution. En conséquence les dispositions du paragraphe 65A selon lesquelles " *... la partie des dividendes payée par l'entreprise aux administrations fiscales pour le compte des actionnaires... doit être imputée sur les capitaux propres "* ne sont pas applicables.

La taxe exceptionnelle, tant obligatoire que facultative doit être comptabilisée en charge.

Il est précisé que cette comptabilisation n'a pas d'incidence sur les écritures du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2004 au titre de la première application des IFRS. En effet, elle résulte d'un élément nouveau, la publication de la loi au 31 décembre 2004, et les plus-values à long terme concernées auraient également été comptabilisées en résultat si lors de leur réalisation, les comptes avaient été établis selon les normes IAS/IFRS.

5. -Informations

Dans les comptes individuels comme dans les comptes consolidés, une note explicative précisera dans l'annexe le traitement appliqué dans les comptes.

Annexe**Article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du
30 décembre 2004
(publiée au JO du 31 décembre 2004)**

I. - Le I de l'article 219 du code général des impôts est ainsi modifié :

A. - Après le premier alinéa du a, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

" Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, le taux d'imposition visé à l'alinéa précédent est fixé à 15 % . "

B. - Après le a quater, il est inséré un a quinquies ainsi rédigé :

" a quinquies. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

" Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, une quote-part de frais et charges égale à 5 % du résultat net des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable.

" Les titres de participation mentionnés au premier alinéa sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière.

" La fraction des moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006 afférente à des éléments exclus du bénéfice des taux définis au premier alinéa demeure imputable sur les plus-values à long terme imposées au taux visé au a, sous réserve de justifier la ou les cessions de ces éléments. Elle est majorée, le cas échéant, des provisions dotées au titre de ces mêmes éléments et non réintégrées à cette date, dans la limite des moins-values à long terme reportables à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006.

" La fraction des moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, non imputable en vertu des dispositions de l'alinéa précédent, peut être déduite des plus-values à long terme afférentes aux titres de participation définis au troisième alinéa

imposables au titre des seuls exercices ouverts en 2006. Le solde de cette fraction et l'excédent éventuel des moins-values à long terme afférentes aux titres de participation définis au troisième alinéa constaté au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006 ne sont plus imputables ou reportables à partir des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. "

C. - La dernière phrase du premier alinéa du b est supprimée.

II. - L'article 209 quater du même code est ainsi modifié :

A. - Le 1 est complété par un alinéa ainsi rédigé :

" L'inscription à cette réserve spéciale cesse pour les plus-values imposées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. "

B. - Le b du 3 est complété par les mots : " intervenue avant le 1er janvier 2005 ; ".

C. - Au début du c du 3, les mots : " en cas d'imputation de pertes sur la réserve spéciale ; " sont remplacés par les mots : " en cas d'imputation de pertes sur la réserve spéciale avant le 1er janvier 2005 ; ".

III. - Avant le dernier alinéa de l'article 223 D du même code, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

" L'inscription à cette réserve spéciale cesse pour les plus-values imposées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. "

IV - Les sommes portées à la réserve spéciale mentionnée au 1 de l'article 209 quater du code général des impôts inscrite au bilan à la clôture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2004 sont virées à un autre compte de réserve avant le 31 décembre 2005 dans la limite de 200 millions d'euros.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont soumises à une taxe exceptionnelle de 2,5 % assise sur le montant des sommes virées dans les conditions mentionnées au premier alinéa, augmentées de celles incorporées au capital et des pertes imputées sur la réserve spéciale depuis le 1er septembre 2004, sous déduction d'un abattement de 500 000 EUR. Cette taxe est prélevée en priorité sur l'autre compte de réserve mentionné au même alinéa.

Jusqu'au 31 décembre 2006, les entreprises peuvent opter pour le virement de tout ou partie de la fraction de la réserve spéciale qui excède le plafond de 200 millions d'euros à l'autre compte de réserve mentionné au premier alinéa. Ces sommes sont alors assujetties, dans leur intégralité, à la taxe exceptionnelle prévue à l'alinéa précédent.

Les sommes virées dans les conditions prévues aux premier et troisième alinéas ne donnent pas lieu à application des dispositions du 2 de l'article 209 quater du code général des impôts.

Pour l'appréciation du plafond de 200 millions d'euros mentionné au premier alinéa, il est tenu compte du total de la réserve spéciale inscrit au bilan de chaque société.

En cas de non-respect des dispositions prévues au premier alinéa, la fraction de la réserve spéciale correspondante supporte la taxe exceptionnelle mentionnée au deuxième alinéa au taux de 5 %.

Les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts sont soumises à cette taxe exceptionnelle dans les conditions prévues aux deux premiers alinéas au titre de leur propre réserve spéciale. La société mère est redevable de la taxe due par les sociétés filiales du groupe. Chaque société filiale du groupe est tenue solidairement au paiement de cette taxe et, le

cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondantes, dont la société mère est redevable, à hauteur de la taxe et des pénalités qui seraient dues par la société si celle-ci n'était pas membre du groupe.

La taxe due par les sociétés agréées au régime du bénéfice consolidé prévu à l'article 209 quinquies du code général des impôts n'est ni imputable ni restituable.

Cette taxe est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

La taxe exceptionnelle est payée spontanément au comptable de la direction générale des impôts. Elle est acquittée pour moitié à la date du 15 mars 2006. Le solde est acquitté à la date du 15 mars 2007.

La taxe n'est pas admise dans les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés.

Les avoirs fiscaux ou crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance visée à l'article 220 quinquies du code général des impôts et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies du même code ne sont pas imputables sur cette taxe. Il en est de même de la créance résultant du prélèvement prévu à l'article 95 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003).

V - Un décret précise les obligations déclaratives et la définition des sociétés à prépondérance immobilière.
