

## Autres services extérieurs (extrait Tome 1)

621	Personnel extérieur à l'entreprise.	6243	Transports entre établissements ou chantiers.
6211	Personnel intérimaire.	6244	Transports administratifs.
6214	Personnel détaché ou prêté à l'entreprise.	6247	Transports collectifs du personnel.
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires.	6248	Divers.
6221	Commissions et courtages sur achats.	625	Déplacements, missions et réceptions.
6222	Commissions et courtages sur ventes.	6251	Voyages et déplacements.
6224	Rémunérations des transitaires.	6255	Frais de déménagement.
6225	Rémunérations d'affacturage.	6256	Missions.
6226	Honoraires.	6257	Réceptions.
6227	Frais d'actes et de contentieux.	626	Frais postaux et frais de télécommunications.
6228	Divers.	627	Services bancaires et assimilés.
623	Publicité, publications, relations publiques.	6271	Frais sur titres (achat, vente, garde).
6231	Annonces et insertions.	6272	Commissions et frais sur émission d'emprunts.
6232	Échantillons.	6275	Frais sur effets.
6233	Foires et expositions.	6276	Location de coffres.
6234	Cadeaux à la clientèle.	6278	Autres frais et commissions sur prestations de services.
6235	Primes.	628	Divers.
6236	Catalogues et imprimés.	6281	Concours divers (cotisations...).
6237	Publications.	6284	Frais de recrutement de personnel.
6238	Divers (pourboires, dons courants...).	629	Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs.
624	Transports de biens et transports collectifs du personnel.		
6241	Transports sur achats.		
6242	Transports sur ventes.		

### Comptable

**Frais accessoires d'achat** – On se reportera au compte 60 « Achats ».

**Rémunérations d'intermédiaires et honoraires (compte 622)** – Les honoraires constituent la rémunération d'une prestation ou d'une collaboration réalisée par une personne en toute indépendance et pour laquelle la pratique personnelle d'un art ou d'une science est prépondérante.

En pratique, les honoraires consistent en des rémunérations, occasionnelles ou non, versées :

- à des personnes exerçant une profession libérale (commissaire aux comptes, expert comptable, architecte, avocat, conseil juridique, etc.) ;
- à des agents d'affaires, de contentieux, d'information, de publicité.

Les honoraires sont comptabilisés en charges au compte 622 (ex. : honoraires versés à l'expert comptable ou au commissaire aux comptes). Dans certains cas, les honoraires versés peuvent être compris dans le coût d'entrée d'une immo-

bilisation [ex. : honoraires d'architectes intervenant dans la construction d'un immeuble (voir compte 21)]. Enfin, certains honoraires peuvent répondre à la définition des « Frais d'établissement » (voir compte 20).

**Commissions d'affacturage** – La commission d'affacturage, qui rémunère les services de gestion comptable, de recouvrement et de garantie de bonne fin, doit être débitée au compte 6225 « Rémunérations d'affacturage ». En revanche, la rémunération perçue par le factor au titre du financement doit, en principe, être enregistrée au compte 668 « Autres charges financières ». Elle peut, exceptionnellement, être portée au compte 6225 (voir RF Comptable 299, octobre 2003 « L'affacturage : un outil de gestion du poste clients »).

### **Publicité, publications, relations publiques (compte 623)**

► *Lorsque les produits offerts* sont également ceux vendus par l'entreprise, il convient d'enregistrer la charge correspondante au compte 6234 lorsqu'il est possible d'individualiser ces produits dès leur acquisition. Dans le cas contraire (le plus fréquent), les produits achetés demeurent enregistrés au compte 60 « Achats » et il n'est pas nécessaire de les transférer par la suite au compte 6234 (CNC, bull. 34, avril 1978, p. 12).

► *Les frais de publicité* constituent en principe des charges à porter au compte 623. Certaines dépenses peuvent être immobilisées, selon leur nature, en frais de premier établissement (voir compte 201 « Frais d'établissement ») ou constituer une immobilisation au compte 218 « Autres immobilisations corporelles » lorsqu'elles ont pour effet de créer un support publicitaire utilisable sur plusieurs exercices.

► *Les dépenses de parrainage ou de mécénat* qui ont la nature de charge peuvent être portées au compte 623 ou au compte 6713 selon l'analyse du résultat courant et du résultat exceptionnel faite par l'entreprise.

Rappelons qu'entrent notamment dans le cadre du mécénat :

- les dons aux œuvres et autres organismes (voir compte 67) ;
- les dons pour l'achat de trésors nationaux par l'État (voir compte 67) ;
- l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants et d'instruments de musique (voir compte 106) ;
- l'acquisition de trésors nationaux.

### **Transports de biens et transports collectifs du personnel (compte 624)**

– Les frais de transport sur achats sont des frais accessoires d'achat que l'entreprise a la faculté de comptabiliser directement dans les achats ou au compte 6241 « Transports sur achats ». Les entreprises qui ont adopté le système développé sont tenues d'inclure les frais de transport sur achats qui peuvent être affectés de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements, au compte d'achats. Lorsqu'il s'agit de l'acquisition d'une immobilisation, les frais de transport sont compris dans le coût d'entrée de l'immobilisation et non en charges.

### **Déplacements, missions et réceptions (compte 625)**

► *Les frais de transport* sont portés au compte « Voyages et déplacements » lorsque les déplacements du personnel de l'entreprise ne comportent pas d'autres frais. En revanche, le compte « Missions » enregistre l'ensemble des frais supportés lors des missions : frais de transport, de nourriture, de logement (CNC, bull. 33, janvier 1978, p. 10 ; 41, 4<sup>e</sup> trim. 1979, pp. 21 et 22).

► *Frais de mission à l'étranger*. Le compte 5314 « Caisse en devises » est débité du montant de la contrepartie en monnaie nationale des devises acquises par le crédit du compte « Banques ». Au moment de la remise des devises aux membres du personnel, le compte 425 « Personnel – Avances et acomptes » est débité de l'avance par le crédit du compte 5314 « Caisse en devises ».

À la date de la remise des justificatifs de frais et de la restitution du solde des devises, les frais sont enregistrés dans les comptes de charges correspondants (6256 « Missions ») et les devises portées au débit du compte 5314 au cours d'achat.

Lors de la revente des devises à la banque, le compte « Banques » est débité du prix de rachat, le compte « Caisse en devises » est soldé et la différence est portée en 666 « Pertes de change » ou 766 « Gains de change » (CNC, bull. 36, octobre 1978).

► *Frais de déménagement*. Ces frais peuvent concerner le déménagement de l'entreprise ou de l'un de ses établissements, ainsi que les frais occasionnés par le déménagement d'un collaborateur.

À noter que les coûts probables de déménagement des biens qui seront réutilisés ne peuvent plus donner lieu à constatation d'une provision.

En revanche, peuvent être provisionnés :

- les débits et loyers à verser pour locaux inoccupés ;
- les coûts de remise en état des locaux laissés, comprenant les coûts de déménagement si les biens déménagés ne sont pas réutilisés.

**Services bancaires et assimilés (compte 627)** – Les charges d'intérêts ne sont pas portées à ce compte mais au compte 66. En pratique, pour les agios relatifs à l'escompte d'effets de commerce, le partage entre les comptes 6275 et 661 peut être effectué à partir du caractère imposable à la TVA ou non des rubriques du bordereau d'escompte. Les éléments non imposables seront comptabilisés en « Charges financières » tandis que les éléments imposables le seront en « Services bancaires ».

Les frais relatifs aux emprunts (frais de publicité, frais d'impression et les commissions versées aux établissements bancaires chargés du placement) sont enregistrés au compte 627. Le Plan comptable autorise leur transfert, à la clôture de l'exercice, au compte 4816 « Frais d'émission des emprunts » pour les déduire sous forme de « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » (compte 6812).

Du point de vue fiscal, voir compte 48 « Comptes de régularisation ».

Quant aux frais d'acquisition de titres, ils sont, en principe, inclus dans le coût d'acquisition. Toutefois, sur option de l'entreprise, ils peuvent être comptabilisés en charges. Cette option est globale pour l'ensemble des titres immobilisés ou de placement mais elle est indépendante de celle retenue pour les immobilisations corporelles et incorporelles (CNC, Comité d'urgence, avis 05-J du 6 décembre 2005).

Seuls bénéficient de cette option les coûts externes d'acquisition de titres, à l'exclusion des coûts internes.

Depuis les exercices clos au 31 décembre 2006, les frais d'acquisition des titres de participation engagés par une société soumise à l'IS sont obligatoirement inclus dans le coût de revient de ces titres (CGI art. 209-VII). Dans ce contexte, les sociétés concernées qui ont pris comme option comptable l'enregistrement en charges des frais d'acquisition peuvent modifier leur option pour les seuls frais d'acquisition de titres de participation (au sens fiscal du terme) pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2006 ou en cours à la date de publication de l'avis du Conseil national de la comptabilité (CNC, avis CU

2007-C du 15 juin 2007). L'avis précise que ce changement d'option est analysé comme un changement d'option fiscale dont les effets sur l'exercice en cours est à constater dans le résultat de l'exercice.

#### Divers (compte 628)

► *Frais de recrutement de personnel.* Les frais engagés pour le recrutement du personnel sont portés à ce compte.

► *Droits individuels à formation (DIF).* Les frais de formation pour les salariés de l'entreprise, en application du régime des droits individuels à formation, sont des charges de période à comptabiliser à ce compte. À la clôture de l'exercice, une charge à payer sera constatée en cas de :

- demande de congé individuel de formation au FONGECIF et accord de celui-ci ;
- demande de formation dans le cadre d'un licenciement ou d'une démission (voir RF Comptable 312, décembre 2004).

### COMPTES ANNUELS

Le compte 62 vient s'inscrire sur la ligne FW du compte de résultat, tableau 2052.

## Fiscal

#### Rémunérations d'intermédiaires et honoraires (compte 622)

► *Commissions.* Elles désignent les rémunérations que perçoivent les intermédiaires de commerce ou les mandataires. Elles sont admises en déduction des résultats imposables si les conditions suivantes sont réunies :

- la réalité du service constituant la contrepartie de la commission est démontrée ;
- la réalité du versement est établie. Des commissions versées de manière indirecte, voire en espèces, peuvent être admises en déduction dès l'instant qu'il existe une corrélation suffisante entre les mouvements des comptes financiers utilisés ;
- le montant des commissions n'est pas exagéré eu égard à la contrepartie attendue.

• En application de ces principes, ont été admis en déduction, notamment :

- les dépenses correspondant au prix des prestations de conseil en réinsertion professionnelle effectuées pour le compte d'une entreprise qui envisage le licen-

ciement de certains de ses salariés (rép. Godfrain, n° 58282, JO 25 janvier 1993, AN quest. p. 286) ;

– les pots-de-vin versés aux salariés d'entreprises clientes. Le Conseil d'État a estimé que la société justifiait que, compte tenu des fonctions exercées par les bénéficiaires, le versement de ces rémunérations était susceptible d'entraîner un comportement favorable de la part de ces sociétés et comportait une contrepartie effective (CE 15 avril 1988, n° 58229 ; 31 juillet 1992, n° 79635).

• En revanche, ne peuvent être admis en déduction les honoraires pour lesquels l'entreprise n'apporte pas le moindre commencement de justification quant à la réalité et à la nature des prestations rémunérées (CE 3 février 1988, n° 50154).

• La commission versée à un intermédiaire en vue d'obtenir un marché international est considérée comme un élément de l'ensemble du coût de ce marché. Toutefois, la partie de la commission qui se rattache à des opérations déployées à l'étranger ne peut être déduite des résultats soumis à l'IS de l'entreprise exercée en France ; seules sont déductibles les charges imputables à des activités françaises (CAA Paris 9 décembre 1997, n° 3136).

#### REMARQUE

À compter des revenus de 2007, déclarés en 2008, seules les sommes versées supérieures à 600 € par an et pour un même bénéficiaire doivent être portées sur la DAS (BO 13 K-9-07).

► **Lutte contre la corruption.** Les sommes versées ou les avantages octroyés à des agents publics étrangers, directement ou par des intermédiaires, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le cadre de transactions commerciales internationales sont exclus des charges déductibles (CGI art. 39-2 bis ; BO 4 C-4-00). Le fait que l'entreprise ait agi dans son propre intérêt ou encore ait pu trouver un avantage proportionnel au montant versé reste sans incidence sur la non-déductibilité fiscale des commissions.

Sont concernés tous les faits de corruption à l'encontre d'un agent public au sens de l'article 1<sup>er</sup>-4 de la convention OCDE (parlementaires, magistrats, dirigeants d'entreprises publiques ou parapubliques) ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles. Les partis politiques sont également visés mais uniquement de manière indirecte, en tant qu'ils peuvent intervenir auprès d'un agent public et user de leur influence pour amener celui-ci à attribuer un marché ou un autre avantage indu à une entreprise.

#### RETRAITEMENT

### Réintégration, ligne WQ « Réintégrations diverses » sur le tableau 2058-A, des commissions non déductibles.

► **Honoraires des avocats et frais de contentieux.** Les frais d'avoué et d'avocat sont déductibles à condition que le procès qui les a motivés intéresse l'activité de l'entreprise (CE 28 mars 1979, n° 1772). Lorsque le procès est consécutif à une contravention à une disposition d'ordre public, les frais d'instance ne sont pas déductibles mais les honoraires d'avocat versés à l'occasion du procès le sont (rép. Liot, n° 13732, JO 12 mars 1974, Sén. p. 164).

► **Obligations des entreprises.** Avant le 1<sup>er</sup> février de chaque année, les entreprises sont tenues de fournir au directeur des services fiscaux la déclaration des commissions, courtages, honoraires et rémunérations d'intermédiaires payés au cours de l'année précédente sur les imprimés DADS ou DAS 2. Cette déclaration peut également être souscrite en même temps que la déclaration des résultats.

#### REMARQUE

Cette obligation est indépendante du fait que les personnes concernées inscrivent ces versements dans leur comptabilité et reçoivent des factures. Il n'est pas envisagé de déroger à cette obligation générale en ce qui concerne les honoraires versés aux experts comptables par les adhérents de centres de gestion agréés (rép. Dehaine, n° 2604, JO 25 octobre 1993, AN quest. p. 3672).

► **Sanctions.** Le défaut de déclaration des rémunérations versées à des tiers entraîne l'application d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées (CGI art. 1736-I). Toutefois, lorsque le défaut de déclaration porte sur des droits d'auteur ou d'inventeur, l'amende est égale à 5 % des sommes non déclarées.

L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile et des trois années précédentes, lorsque l'omission est réparée soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

► **Rémunérations occultes.** Il s'agit de rémunérations (commissions, honoraires, courtages) comptabilisées par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et payées à des tiers dont l'identité n'est pas révélée. Ces

sommes ne sont pas déductibles pour la société versante. Elles doivent figurer, en principe, sous une rubrique spéciale de la déclaration des résultats.

En outre, la société versante est soumise à une pénalité fiscale fixée à (CGI art. 1759) :

- 75 % si la société a indiqué spontanément sur sa déclaration de résultats (imprimé 2065) le montant des rémunérations ;
- 100 % dans le cas contraire.

### **Publicité, publications, relations publiques (compte 623)**

► **Frais de publicité et de propagande.** Les frais de publicité et de propagande exposés dans l'intérêt de l'entreprise constituent des charges déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Ils comprennent traditionnellement les frais d'annonces, d'insertions publicitaires, de catalogues et imprimés, ainsi que les dépenses supportées à l'occasion de salons, foires ou expositions qui, assortis des justifications correspondantes, sont exposés pour les besoins de l'entreprise dans le cadre d'une gestion normale.

• **Les films publicitaires** qui, par nature, ne sont pas destinés à servir de façon durable l'activité de l'entreprise qui les fait réaliser doivent être regardés comme des charges immédiatement déductibles (CE 5 juin 1996, n<sup>os</sup> 143819 et 145631).

• **Les frais de confection de catalogues publicitaires** destinés à être distribués gratuitement par une entreprise de vente par correspondance se rattachent à l'exercice au cours duquel les catalogues ont été réalisés et livrés, bien que leur distribution puisse postérieurement produire des effets sur le chiffre d'affaires et les bénéfices réalisés par l'entreprise. Ils ne constituent pas des charges payées ou constatées d'avance dès lors qu'ils ont eu pour contrepartie la confection et la livraison de catalogues réalisés et livrés au cours du même exercice (CE 29 juillet 1998, n<sup>o</sup> 149517).

• **Ne sont pas admises en déduction les dépenses de publicité** prohibées par les articles L. 17, L. 18 et L. 20 du code des débits de boissons (CGI art. 237).

Toutefois, lorsque les frais de publicité engagés pour créer une marque de fabrique ou lui donner de l'extension sont hors de proportion avec les bénéfices annuels, ils doivent être considérés comme des frais de premier établissement et peuvent faire l'objet d'un amortissement (doc. adm. 4 C 426-2 ; voir compte 201).

► **Dépenses de parrainage.** Lorsqu'elles sont

exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation, les dépenses engagées dans le cadre de manifestations à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises sont déductibles des résultats imposables.

L'intérêt direct avec l'exploitation est considéré comme rempli lorsque (doc. adm. 4 C 426-11) :

- l'identification de l'entreprise qui entend promouvoir son image de marque dans le cadre du parrainage est assurée. Peu importe, à cet égard, le support qui permet cette identification (affiches, annonces de presse, effets médiatiques, etc.) ;
- l'entreprise est en mesure de justifier que les charges supportées à l'occasion d'une action de parrainage ne sont pas excessives eu égard à l'importance de l'avantage attendu.

À la différence des actions de mécénat (voir notamment compte 67), les actions de parrainage comportent une contrepartie.

Les dépenses de parrainage comprennent notamment (doc. adm. 4 C 426-8) :

- les versements au profit des organisateurs des manifestations parrainées (associations, clubs, comités, etc.) ;
- les charges et frais de toute nature supportés à l'occasion de ces manifestations (mise à disposition de moyens techniques ou de personnel, notamment) ;
- les rémunérations ou remboursements de frais versés à des personnalités du monde sportif, culturel ou artistique participantes.

Les dépenses ainsi définies sont déductibles, contrairement aux dépenses de mécénat (voir compte 67).

### **Voyages et déplacements**

► **Les frais de voyages et de déplacements** sont déductibles dans la mesure où ils correspondent effectivement à des dépenses d'ordre professionnel et qu'ils sont justifiés par l'importance ou la nature de l'exploitation.

Les conditions générales de déduction des charges sont incompatibles avec une prise en compte forfaitaire du montant de ces frais. Seul le montant réel des frais de déplacement d'ordre professionnel peut être admis parmi les charges déductibles de l'entreprise pour le compte de laquelle ces frais ont été engagés.

S'agissant des frais de stationnement supportés à l'occasion de l'exercice d'une activité professionnelle, l'adminis-

tration recommande toutefois à ses agents de « ne pas exclure systématiquement les dépenses qui ne peuvent être justifiées par des documents formant preuve certaine, dès lors qu'elles sont en rapport avec la nature et l'importance des obligations professionnelles des intéressés » (rép. Macquet, n° 37104, JO 2 avril 1978, AN p. 1052).

► **Voyages de stimulation.** Lorsqu'ils sont organisés dans l'intérêt de l'entreprise dans un but de promotion commerciale, les voyages de stimulation offerts aux revendeurs les plus performants sont déductibles (CE 31 juillet 1992, n° 114895 ; 30 septembre 1992, n° 75464). Ils ne peuvent être regardés comme des cadeaux ou des libéralités car ces avantages constituent la contrepartie de l'activité et des efforts de ceux qui les ont engagés (CE 31 juillet 1992, n° 114895). À ce titre, ils n'ont pas à figurer sur le relevé de frais généraux en tant que cadeaux (CE 30 septembre 1992, n° 75464).

Les frais de voyage des tiers accompagnateurs sont également déductibles, qu'ils soient pris en charge par le fabricant organisateur du concours ou par le revendeur distributeur, mais leur qualité d'accompagnateur doit être établie (CE 31 juillet 1992, n° 82202 ; 21 juin 1995, n° 111865).

Néanmoins, les frais de voyage exposés par les conjoints des salariés accompagnateurs des lauréats de concours de stimulation ne sont pas déductibles dès lors que l'intérêt de l'entreprise n'est pas justifié (CE 13 juillet 2007, n° 289233).

► **Frais de transport remboursés aux salariés et aux dirigeants.** Lorsqu'une société verse à ses salariés, en contrepartie de l'utilisation professionnelle de leur véhicule personnel, des indemnités forfaitaires mensuelles compensant l'usure du véhicule, ces indemnités ne sont pas déductibles du résultat imposable pour leur fraction correspondant à l'amortissement excédentaire des véhicules (doc. adm. 4 C 351-11 ; CAA Paris 2 juin 1992, n° 121 ; voir compte 6 « Introduction »). Cette limite correspond au barème kilométrique publié par l'administration qui prend en compte ledit plafonnement (CAA Bordeaux 27 décembre 1994, n° 880).

Par ailleurs, si une société alloue à ses dirigeants non salariés et cadres des allocations forfaitaires pour frais de déplacement, ces allocations sont exclues de ses charges déductibles si, parmi ces charges, figurent déjà les frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés (CGI art. 39-3). C'est la règle dite du « non-cumul » (voir compte 64).

Enfin, la société qui met un véhicule à la disposition d'un tiers (intermédiaire de commerce indépendant) et rembourse à l'épouse de ce dernier les frais de déplacement exposés commet un acte anormal de gestion si elle n'est pas en mesure d'établir que ces frais étaient conformes à ses intérêts (CE 8 janvier 1997, n° 128595).

► **Frais remboursés aux exploitants individuels et associés de sociétés de personnes.** Les frais de transport exposés par les exploitants individuels et associés de sociétés de personnes imposés suivant le régime des BIC et afférents aux quarante premiers kilomètres du trajet entre leur domicile et leur lieu de travail sont toujours déductibles du résultat de l'entreprise, même si aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail (BO 4 C-4-04). Cette déduction est toutefois subordonnée à la justification de la réalité et du montant des frais engagés.

Au-delà des quarante premiers kilomètres, les frais de déplacement exposés ne sont admis en déduction que si l'exploitant justifie que l'éloignement résulte de circonstances indépendantes de sa volonté (doc. adm. 4 C 425-3).

Les sociétés de personnes relevant des BIC peuvent déduire de leur résultat imposable les sommes qu'elles remboursent à leurs associés soit à partir de justificatifs, soit sous forme d'allocation forfaitaire, au titre des frais de déplacement que ces derniers ont engagés pour le compte de la société. Par ailleurs, lorsque l'associé exerce son activité professionnelle au sein de la société de personnes, il peut imputer sur la part des bénéfices sociaux imposables à son nom les frais qu'il supporte personnellement pour l'acquisition ou la conservation de son revenu professionnel et qui ne sont pas pris en charge par la société. Les frais exposés par l'associé pour se rendre de son domicile à son lieu de travail habituel entrent dans cette catégorie (rép. Baroin, n° 6289, JO 11 mai 1998, AN quest. p. 2656).

► **Option pour la tenue d'une comptabilité simplifiée.** Les entreprises individuelles qui ont opté peuvent enregistrer chaque année de manière forfaitaire (d'après le barème fixé chaque année par l'administration) les frais de carburants supportés à raison des déplacements professionnels effectués pour les besoins de l'entreprise, afférents aux véhicules et deux-roues affectés à un usage mixte (sont donc

exclus du dispositif les véhicules ou les deux-roues uniquement affectés à un usage professionnel tels que scooters utilisés par les entreprises de livraison, camions, tracteurs, véhicules utilitaires par exemple, ainsi que les véhicules utilisés par les entreprises qui ont pour objet le transport des personnes ou des marchandises).

En pratique, les exploitants doivent annexer à leur déclaration un état rédigé sur papier libre mentionnant leur option ainsi que le type et l'immatriculation du ou des véhicules concernés, le nombre total de kilomètres parcourus en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'entreprise, le montant forfaitaire des frais de carburant et les modalités de comptabilisation des frais de carburant.

► **Frets et transports.** Les frets et transports sur achats, frets et transports sur ventes et frets et transports administratifs sont admis dans les charges déductibles à condition, bien entendu, qu'ils aient été engagés dans l'intérêt direct de l'entreprise. En revanche, les frais de transport sur immobilisations constituent des frais accessoires nécessaires à la mise en état de ce bien et ne peuvent être déduits que sous forme d'amortissement.

#### Frais de déplacements, missions et réceptions

► **Impôts directs.** S'ils sont effectivement moti-

vés par le fonctionnement de l'entreprise et que leur montant est justifié, les frais de mission et de réception sont déductibles.

Les frais de mission supportés par le personnel (frais de nourriture, de logement et de transport) et qui lui sont remboursés directement sont aussi déductibles, de même que les frais de réception des tiers (doc. adm. 4 C 429-2). Toutefois, lorsqu'une société alloue à ses dirigeants et cadres des allocations forfaitaires pour frais de mission et de réception, ces allocations sont exclues de ses charges déductibles si, parmi ces charges, figurent déjà des frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés (CGI art. 39-3).

Une fraction des frais de repas exposés par l'exploitant sur le lieu du travail sont déductibles lorsque la distance entre le lieu d'exercice de son activité et son domicile fait obstacle à ce que son repas soit pris à son domicile. Pour 2007, la fraction des frais de repas admise en déduction s'élève à **11,90 €**. Elle correspond au coût d'un repas considéré comme raisonnable, soit 16,10 €, diminué du coût estimé du repas pris à domicile, qui n'est jamais déductible, soit 4,20 €.

► **Récupération de la TVA.** Les modalités de déduction de la TVA sont exposées dans le tableau ci-dessous (CGI, ann. III, art. 236).

#### Déductibilité de la TVA

Dépenses	Logement	Restaurant	Réception	Spectacle
Nécessaires à l'exploitation et supportées au bénéfice de tiers	Oui	Oui	Oui	Oui
Engagées au titre de la participation des dirigeants ou salariés dans le seul intérêt de l'activité de l'entreprise	Non	Oui	Oui	Oui
Exposées pour les besoins individuels ou pour octroyer un avantage aux dirigeants ou au personnel	Non*	Non	Non	Non

\* La TVA sur les dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement du personnel de surveillance est déductible.

#### Cadeaux à la clientèle

► **Impôts directs.** Les cadeaux peuvent être compris dans les charges déductibles s'ils relèvent d'une gestion normale, c'est-à-dire s'ils sont faits dans l'intérêt de l'entreprise. L'administration exige, en outre, que les cadeaux aient une cause licite et que leur valeur ne soit pas exagérée (doc. adm. 4 C 427-4 et 5). Par ailleurs, ils doivent figurer sur le relevé des frais généraux lorsqu'ils excèdent 3 000 € pour chaque exercice.

► **Taxe sur la valeur ajoutée.** Si la valeur unitaire des cadeaux n'excède pas **60 € TTC** par an et par bénéficiaire (depuis 2006, 31 € TTC auparavant), la TVA grevant leur achat est déductible ; sous la même condition, les biens prélevés par l'entreprise pour être donnés à titre de cadeaux ne donnent pas lieu à une livraison à soi-même.

**Relevé des frais généraux** – Les entreprises sont tenues de fournir, à l'appui de leur déclaration de résultats, un relevé de frais généraux

lorsque ces frais excèdent, pour une ou plusieurs des différentes catégories de frais généraux, l'un des chiffres suivants :

1°) Ensemble des rémunérations directes ou indirectes (1) :	
– versées aux 10 personnes les mieux rémunérées (pour les entreprises dépassant 200 salariés) .....	300 000 €
– versées aux 5 personnes les mieux rémunérées (pour les entreprises ne dépassant pas 200 salariés).....	150 000 €
Rémunération individuelle de l'une d'entre elles .....	50 000 €
2°) Frais de voyage et de déplacement exposés par ces personnes (1) .....	15 000 €
3°) Total des dépenses et charges afférentes (1) .....	30 000 €
– aux véhicules et autres biens dont elles disposent (sauf locaux professionnels)	
– et aux immeubles non affectés à l'exploitation	
4°) Cadeaux (2) (3).....	3 000 €
5°) Frais de réception (2) (4) .....	6 100 €

(1) Informations à fournir par les sociétés.

(2) Informations à fournir par les entreprises individuelles et les sociétés.

(3) De toute nature, à l'exception des objets spécialement conçus pour la publicité et dont la valeur ne dépasse pas 30 € TTC par bénéficiaire.

(4) Y compris les frais de restaurant et de spectacle.

Contrairement à l'administration, le Conseil d'État limite l'obligation de fournir le relevé de frais généraux aux seules catégories de frais pour lesquelles les seuils sont dépassés (CE 12 janvier 1983, n° 24530 ; 24 janvier 1986, n° 48818). Par ailleurs, en cas d'exercices d'une durée différente de douze mois, les seuils n'ont pas à être ajustés au prorata de cette durée (voir tome 2, tableau 2067).

Qu'elles soient ou non portées sur le relevé des frais généraux, les dépenses en cause demeurent normalement déductibles pour la détermination du résultat imposable, sous réserve qu'elles ne soient pas excessives et soient engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise (doc. adm. 4 C 457-1).

**Refacturation de frais au sein d'un groupe (compte 628)** – La déduction de refacturation de frais est subordonnée à la production de documents précisant la nature et l'importance des prestations qui ont été fournies (CE 22 juin 1983, n° 26240).

Lorsque les prestations sont rendues par une société du groupe, il lui appartient de produire des justifications extra-comptables de la réalité et de l'étendue des services rendus. Par ailleurs, l'évaluation des frais ne doit pas être excessive (CE 20 avril 1984, n° 37098 ; 6 janvier 1986, n° 42795 ; 2 mars 1988, n° 45625).

## Contrôle

### Ne pas omettre :

- de vérifier la coupure d'inventaire avec les enregistrements adéquats aux comptes 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues » et 486 « Charges constatées d'avance » ;
- de contrôler que les rémunérations versées à des intermédiaires ont bien fait l'objet de déclaration sur l'état des commissions, courtages, honoraires et rémunérations d'intermédiaires ;
- de vérifier que les cadeaux n'ouvrant pas droit à récupération de la TVA ont bien été comptabilisés TTC ;
- de vérifier si les dépenses de réception, de restaurant, de logement et de spectacles au bénéfice de membres du personnel et de dirigeants sont bien enregistrées TTC ;
- de s'assurer que la procédure relative aux conventions a bien été respectée dans le cas de personnel détaché par une entreprise dont les dirigeants sont communs ;
- de vérifier que les frais de transport afférents à l'acquisition d'une immobilisation font partie de sa valeur d'origine et sont donc à comptabiliser en classe 2.

### Se reporter :

- aux justificatifs de toute nature :
  - personnel extérieur : factures, procès-verbal de conseil d'administration ayant déterminé les conditions du détachement du personnel par les sociétés liées ;

– rémunérations d'intermédiaires et honoraires : contrats, notes, factures, relevés de frais ;  
 – publicité, publications, relations publiques : contrats, factures d'annonces, d'insertions, de cadeaux avec indication de la personne (société) à qui ils sont offerts (lettre d'envoi, bordereaux de transport...), justificatifs des versements de dons reçus des divers organismes ;  
 – transports de biens et transports collectifs de personnel : factures et relevés des transporteurs, etc. ;  
 – déplacements, missions et réceptions : factures de transport, notes de frais, notes de restaurant, d'hôtel

avec indication des personnes (sociétés) concernées, barème kilométrique publié par l'administration ;  
 – frais de PTT : relevés de téléphone, de télex, de machine à affranchir, notes de timbres... ;  
 – services bancaires : bordereaux d'achat ou de vente de titres, contrats d'emprunts, relevés de frais... ;  
 – cotisations : justificatifs des versements.  
 • à la déclaration annuelle des données sociales (DADS) ;  
 • au relevé des frais généraux.

## Compte **Impôts, taxes et versements assimilés**

# 63

<p><b>631</b> Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts).</p> <p>6311 <i>Taxe sur les salaires.</i></p> <p>6312 <i>Taxe d'apprentissage.</i></p> <p>6313 <i>Participation des employeurs à la formation professionnelle continue.</i></p> <p>6314 <i>Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction.</i></p> <p>6318 <i>Autres.</i></p> <p><b>633</b> Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes).</p> <p>6331 <i>Versement de transport.</i></p> <p>6332 <i>Allocation logement.</i></p> <p>6333 <i>Participation des employeurs à la formation professionnelle continue.</i></p> <p>6334 <i>Participation des employeurs à l'effort de construction.</i></p> <p>6335 <i>Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage.</i></p> <p>6338 <i>Autres.</i></p>	<p><b>635</b> Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts).</p> <p>6351 <i>Impôts directs (sauf impôts sur les bénéfices).</i></p> <p>63511 <i>Taxe professionnelle.</i></p> <p>63512 <i>Taxes foncières.</i></p> <p>63513 <i>Autres impôts locaux.</i></p> <p>63154 <i>Taxe sur les véhicules des sociétés.</i></p> <p>6352 <i>Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables.</i></p> <p>6353 <i>Impôts indirects.</i></p> <p>6354 <i>Droits d'enregistrement et de timbre.</i></p> <p>63541 <i>Droits de mutation.</i></p> <p>6358 <i>Autres droits.</i></p> <p><b>637</b> Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes).</p> <p>6371 <i>Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés.</i></p> <p>6372 <i>Taxes perçues par les organismes publics internationaux.</i></p> <p>6374 <i>Impôts et taxes exigibles à l'étranger.</i></p> <p>6378 <i>Taxes diverses.</i></p>
---	---

d

## Tableau 2055

### Amortissements (extrait Tome 2)

#### **Généralités**

Ce tableau doit être souscrit selon les règles comptables qui distinguent l'amortissement pour dépréciation et l'amortissement dérogatoire (voir le tome 1 – Le contrôle de la balance, compte 68 « Dotations aux amortissements »). Pour les règles particulières à chaque catégorie d'immobilisation, on se reportera également, dans le 1 – Contrôle de la balance, aux comptes de la classe 2.

Rappelons, néanmoins, que ces règles comptables n'affectent en rien le régime fiscal de déductibilité des amortissements (voir également tableau 2058-A « Détermination du résultat fiscal »).

Par ailleurs, ce tableau 2055 matérialise l'obligation qu'ont les entreprises d'annexer à leur déclaration des résultats un relevé normalisé des amortissements (CGI, ann. II, art. 38-II).

L'édition 2008 de ce tableau ne présente pas d'innovation par rapport à l'édition précédente mais la notice 2032 précise plus spécifiquement le contenu du cadre B.

#### **Cadre A : Situations et mouvements de l'exercice des amortissements techniques (ou venant en diminution de l'actif)**

Comme auparavant, ce tableau retrace la situation des comptes d'amortissement présentés en déduction des postes d'immobilisations à l'actif du bilan. Les amortissements dérogatoires ne doivent pas figurer dans ce cadre A. Le changement, en 2007, de titre du tableau « Situations et mouvements de l'exercice des amortissements techniques (ou venant en diminution de l'actif) » au lieu de « Situations et mouvements de l'exercice » ne signifie pas un changement de fond. Il marque cependant plus clairement le contenu comptable de ce tableau.

Ce tableau est construit comme le tableau des amortissements prévu par l'article 532-2-1 du PCG.

Porter dans la première colonne le montant, le cas échéant réévalué, des amortissements pra-

tiqués au cours des exercices antérieurs (notice de l'administration). Bien entendu, ce montant a pu être réestimé lors du passage aux nouvelles règles comptables relatives aux amortissements et aux actifs.

**Montant des amortissements au début de l'exercice (col. 1)** – Dans cette colonne, il convient de reprendre les chiffres qui ont été inscrits dans la colonne 4 du tableau 2055, cadre A, de l'exercice précédent.

**Augmentation : dotations de l'exercice (col. 2)** – Sont à porter dans cette colonne les dotations aux amortissements pour dépréciation économiquement justifiée, telles qu'elles résultent du plan d'amortissement de l'entreprise (voir le tome 1 – « Le contrôle de la balance », comptes 28 « Amortissements des immobilisations » et 68 « Dotations aux amortissements »). Les dotations de l'exercice à la provision pour amortissements dérogatoires seront à porter non pas dans cette colonne mais dans le cadre B.

Du point de vue fiscal, rappelons que la déduction de l'annuité d'amortissement est subordonnée à son enregistrement comptable et au respect de la règle de l'amortissement minimal (CGI art. 39 B) (voir le tome 1 – « Le contrôle de la balance », compte 68 « Dotations aux amortissements »).

**Diminution : amortissements afférents aux éléments sortis de l'actif et reprises (col. 3)** – Lors de la sortie de l'immobilisation (cession ou mise au rebut de l'immobilisation ou d'un composant), le montant des amortissements pour dépréciation antérieurement comptabilisés est porté dans cette colonne. Il en est de même des reprises sur amortissements qui peuvent, dans des cas exceptionnels, être pratiquées.

**Montant des amortissements à la fin de l'exercice (col. 4)** – Les montants colonne 4 sont égaux à ceux figurant colonne 1 + colonne 2 – colonne 3. On vérifiera que le total général  $\text{ØR} = \text{ØN} + \text{ØP} - \text{ØQ}$ .

Les chiffres figurant dans cette colonne 4 sont, avec les dépréciations, repris sur les lignes AC à BI correspondantes, colonne 2, du tableau 2050.

Colonne 4 2055		Colonne 2 2050
Ligne PD	=	Lignes AC + AE
Ligne PH	=	Lignes AG + AI + AK
Ligne PL	=	Ligne AO
Lignes PQ + PU + PY	=	Ligne AQ
Ligne QC	=	Ligne AS
Lignes QG + QK + QO + QT	=	Ligne AU

### Cadre B : Ventilation des mouvements affectant la provision pour amortissement dérogatoire

Les anciens cadres B « Ventilation des dotations aux amortissements de l'exercice » et C « Mouvements affectant la provision pour amortissements dérogatoires » ont été entièrement refondus en 2007 dans un cadre B unique « Ventilation des mouvements affectant la provision pour amortissement dérogatoire ».

**Les différentes colonnes du cadre B** – Les mouvements de l'exercice affectant les amortissements dérogatoires sont ventilés en « Dotations », « Reprises » et « Mouvements nets des amortissements à la fin de l'exercice ».

► *Les sous-ventilations des colonnes « Dotations » et des « Reprises ».* Rappelons que les écarts entre le traitement comptable des amortissements et les règles de déductibilité fiscales peuvent résulter de la base amortissable (prise en compte d'une valeur résiduelle en comptabilité), de la durée d'amortissement (durée d'utilisation/durée d'usage), du mode d'amortissement appliqué (voir RF Comptable 334, décembre 2006 et 335, janvier 2007 « Amortissements : maîtrisez le nouveau régime comptable et fiscal »).

Lorsque ces écarts conduisent à une dotation comptable inférieure à celle pouvant être admise fiscalement, un amortissement dérogatoire peut ou doit être comptabilisé. C'est la ventilation de cet amortissement dérogatoire qui est demandée dans les colonnes « Dotations » et « Reprises » qui existaient auparavant dans le cadre C du tableau.

Depuis l'imprimé 2007, trois subdivisions nouvelles sont en effet prévues :

- colonnes 1 « Différentiel de durée et autres »
- et 4 « Différentiel de durée » ;

- colonnes 2 et 5 « Mode dégressif » ;
- colonnes 3 et 6 « Amortissement fiscal exceptionnel ».

► Selon la notice 2032 de l'administration :

– les colonnes 1 et 4 sont servies lorsque la dotation de l'amortissement dérogatoire ou sa reprise résulte de toute différence entre les règles comptables et fiscales autres que l'application du mode dégressif ou d'un dispositif d'amortissement fiscal exceptionnel. En pratique, ces colonnes sont principalement servies en cas de différence entre la durée d'amortissement comptable et la durée retenue sur le plan fiscal. À titre subsidiaire, ces colonnes sont également servies en cas de différence de base amortissable liée à la prise en compte, sur le plan comptable, de la valeur de revente du bien ou de provisions pour dépréciation, ou bien encore de différence de mode d'amortissement lorsque l'amortissement en unités d'œuvre, retenu sur le plan comptable, n'est pas admis au plan fiscal. C'est pourquoi, dans l'édition 2008, l'intitulé de la colonne « Différentiel de durée » a été complété par « et autres » ;

– les colonnes 2 et 5 sont servies lorsque la dotation de l'amortissement dérogatoire ou sa reprise résulte de l'application de l'amortissement dégressif autorisé, dans certains cas, sur le plan fiscal ;

– les colonnes 3 et 6 sont servies lorsque la dotation de l'amortissement dérogatoire ou sa reprise résulte de l'application d'un dispositif fiscal particulier prévoyant un régime d'amortissement exceptionnel (par exemple, un des régimes prévus par les articles suivants du CGI : 39 AB, 39 AC, 39 AD, 39 AE, 39 AF, 39 AH, 39 AJ, 39 quinquies D, 39 quinquies DDA, 39 quinquies E, 39 quinquies F, 39 quinquies FC, 39 quinquies FD et 236 II).

► Difficultés : origines multiples des dotations ou reprises

1) Amortissement exceptionnel. Lorsque les dotations ou reprises de provisions pour amortissements dérogatoires trouvent leur origine dans l'application d'un dispositif d'amortissement fiscal exceptionnel, les colonnes 3 et 6 sont servies pour le montant total des dotations et reprises sans qu'il soit nécessaire d'en affecter une partie aux autres colonnes du tableau.

2) Amortissement dégressif. Lorsque les dotations ou reprises de provisions pour amortissements dérogatoires trouvent à la fois leur origine dans les différences de durée (et/ou de base amortissable, et/ou de mode en cas d'unité d'œuvre) ainsi que dans l'application du mode dégressif d'amortissement sur le plan fiscal, les dotations et reprises doivent être, selon la notice de l'administration, ventilées suivant leur origine entre les colonnes 1, 2, 4 ou 5 (voir un exemple de ventilation dans RF comptable 349, avril 2008).

#### REMARQUE

Cette ventilation, outre qu'elle alourdit sensiblement les calculs à effectuer, fait apparaître dans les colonnes 1, 2, 4 et 5 des mouvements d'amortissements dérogatoires qui n'ont donné lieu ni à dotations ni à reprises en comptabilité.

En conséquence, les totaux NW et NY ne correspondront plus aux dotations et reprises enregistrées aux comptes 68725 et 78725.

► La colonne « Mouvement net des amortissements à la fin de l'exercice ». Le montant porté dans cette colonne correspond au total des colonnes 1 + 2 + 3 moins le total des colonnes 4 + 5 + 6. Il représente, pour la ligne considérée, la variation nette sur l'exercice du poste amortissement.

**Les différentes lignes du tableau** – Les différentes lignes du cadre B correspondent à celles du cadre A et aussi à celles qui existaient dans les anciens cadres B et C. L'intitulé de la première ligne est noté « Frais d'établissement » mais il y a lieu de lire, à notre avis « Frais d'établissement et de développement » par analogie avec le libellé du cadre A. Les codifications retenues pour les différentes lignes sont entièrement nouvelles.

Dans l'édition 2008 du tableau, une nouvelle ligne NL a été créée sur l'amortissement des frais d'acquisition de titres de participation. Cette ligne concerne les sociétés soumises à l'IS qui ont opté, du point de vue comptable, pour l'incorporation des frais d'acquisition de titres de participation au coût d'entrée de ces titres. Cette ligne permet de suivre les dotations aux amortissements dérogatoires (NL) et les reprises lors de la sortie des titres (NM).

**Cadre C : Mouvements de l'exercice affectant les charges réparties sur plusieurs exercices**

Les charges à répartir ne pouvant plus concerner, du point de vue comptable, que des

« Frais d'émission d'emprunt à étaler », la première ligne de ce tableau est désormais dénommée « Frais d'émission d'emprunt à étaler ».

À noter que la case B1 de l'édition 2007 est désormais codifiée en Z8.