

Corrigés

2 Les revenus nets catégoriels

EXO 02.02 Cas SATRIME

Vous indiquerez à M. et Mme Satrime l'option la plus avantageuse pour la détermination de leurs salaires imposables, en la chiffrant.

Objectifs de l'exercice : Le cas Satrime permet d'insister sur les **modalités pratiques** d'une option pour les frais réels par un salarié, et sur l'intérêt de cette option.

A – Salaires de Thierry SATRIME :

Thierry Satrime étant VRP, deux possibilités s'offrent à lui pour déterminer ses salaires imposables :

- La seule déduction forfaitaire de 10 % ;
- Les frais réels.

Les commissions sont imposables pour 109 000 €

Les sommes revenant aux salariés au titre de la participation aux résultats de l'entreprise ne sont pas, sous certaines conditions, soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 163 bis AA).

Les options pour la déduction forfaitaire supplémentaire et les frais réels entraînent l'imposition des remboursements de frais.

HYPOTHESE FRAIS REELS :

1. frais de trajet du domicile au bureau :

L'éloignement est présumé normal lorsqu'il n'excède pas 40 kms aller, soit 80 Kms aller-retour, ce qui est le cas en l'espèce. De plus, l'épouse de Thierry Satrime est obligée de résider à Châtellerault (Vienne) par nécessité professionnelle ; il ne s'agit donc pas d'un éloignement pour convenances personnelles. Les salariés qui choisissent la déduction de leurs frais réels peuvent évaluer leurs frais de voiture au moyen du **barème du prix de revient kilométrique** publié chaque année par la direction générale des finances publiques (DGFIP). Cette possibilité n'est offerte qu'aux salariés propriétaires de leur véhicule. Le barème inclut **tous les frais** concernant le véhicule à l'exception des frais de garage, des frais de péage d'autoroute et des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule, retenus au prorata de l'utilisation professionnelle du véhicule.

Formule applicable pour 2019, compte tenu de la puissance fiscale du véhicule de M. Satrime (9 cv) : (barème plafonné à une puissance de 7 cv fiscaux)

$(d \times 0,340) + 1\,301$ soit $(8\,400 \times 0,340) + 1\,301 = \mathbf{4\,157\,€}$

2. L'amortissement du véhicule est déjà compris dans le barème.

3. Les frais de garage peuvent, sous réserve des justifications nécessaires, être ajoutés au montant des frais de transport évalués en fonction du barème kilométrique. Le contribuable doit alors déduire des frais exposés la part correspondant à l'usage non professionnel du véhicule. Cette part professionnelle se détermine au prorata des seuls déplacements professionnels du salarié, soit : $760 \times 8\,400 / 25\,000 = \mathbf{255\,€}$

4. L'assurance auto est également comprise dans le barème.

5. S'agissant d'une dépense à caractère professionnel, elle est normalement déductible pour **7 700 €**.

6. Sont déductibles : les frais de transport, les frais d'hôtel pour **2 600 €** et **4 560 €**

Pour le restaurant, est déductible le prix du repas pris à l'extérieur diminué de la valeur du repas pris à domicile, soit : $240 \times (12 - 4,80) = \mathbf{1\,728\,€}$

Total des frais réels déductibles :

$4\,157 + 255 + 7\,700 + 2\,600 + 4\,560 + 1\,728 = \mathbf{20\,988\,€}$

L'option pour les frais réels entraîne obligatoirement la réintégration dans la base imposable des remboursements consentis par l'employeur :

Salaire à retenir : $109\,000 + 16\,000 =$ 125 000 €

Frais déductibles : 20 988 €

Salaires imposables : **104 012 €**

HYPOTHESE DÉDUCTION DE 10 % :

Dans cette hypothèse, les remboursements de frais consentis par l'employeur au salarié sont normalement exonérés, si les conditions suivantes sont remplies :

- Couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi

Si l'indemnité ou allocation couvre des dépenses personnelles, il s'agit alors d'un simple avantage en argent ou en nature imposable comme la rémunération proprement dite.

- Correspondre à des dépenses professionnelles spéciales

Ce sont les dépenses autres que celles susceptibles d'être déjà couvertes par la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels, ce qui exclut de l'exonération les allocations pour frais professionnels courants ainsi que les allocations pour frais qui seraient sans liens spécifiques avec la profession ou l'emploi.

- Correspondre à l'existence de dépenses réelles ainsi qu'à l'importance réelle de ces dépenses :
si leur évaluation peut comporter un certain degré d'approximation, elle ne doit en aucun cas être obtenue par l'application d'un pourcentage fixe ou variable aux émoluments reçus.

- Être utilisées conformément à leur objet

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, les allocations forfaitaires versées directement ou sous forme de prise en charge des dépenses correspondantes constituent un supplément de rémunération imposable.

Ici, l'allocation forfaitaire de 16 000 € correspond à concurrence de 6 700 € aux frais d'utilisation du véhicule personnel de Thierry Satrime. Ce remboursement est analysé comme un avantage en nature imposable.

Soit : $109\,000 + 6\,700 = 115\,700 - 11\,570 (10\%) = \mathbf{104\,130\,€}$

Les deux solutions sont pratiquement identiques. Compte tenu de l'exigence liée à la justification des frais réels, on ne peut que conseiller à Monsieur Satrime de conserver le régime de la déduction forfaitaire de 10 %.

B – Salaires de Mme SATRIME :

$90\,000 - 9\,000 (10\%) = \mathbf{81\,000\,€}.$

C – Salaires de Paul Satrime :

Paul : il fait partie du foyer fiscal de ses parents. M et Mme Satrime doivent déclarer les salaires de leur fils sur leur propre déclaration.

Toutefois, les rémunérations perçues par Paul sont exonérées car il est étudiant, a moins de 25 ans et a gagné en 2019 moins de 3 SMIC mensuels, soit moins de 4 564 €.

EXO 02.03 Cas Gripsole**Déterminer les revenus fonciers de M. Gripsole de N.**

Objectifs du cas Gripsole : familiariser l'étudiant avec le régime des revenus fonciers. Bien distinguer entre l'imposition des revenus de location de locaux nus et de locaux meublés.

Remplir une déclaration réputée difficile : la déclaration des revenus fonciers.

Il est indiqué que sur une superficie totale de 1 800 m², la moitié de cette surface est donnée en location nue (**locaux A**). Seuls les revenus afférents à la location des **locaux A** (1/2 de l'immeuble) relèvent des revenus fonciers, les autres revenus relèvent de la catégorie des BIC (**locaux meublés B**).

Question préalable à se poser : le régime micro foncier est-il applicable ? Non, puisque les recettes annuelles excèdent 15 000 €.

Monsieur Gripsole relève par conséquent du régime du réel.

1. Revenus de la location des locaux A**Recettes brutes :**

Pour les locaux nus : 32 000 €

Panneau d'affichage : uniquement pour la moitié, le panneau couvrant la totalité de l'immeuble : 1 500 €

Les locations de garage, qui ne font pas partie des appartements, font l'objet d'une imposition distincte.

Indemnité d'assurance pour 7 600 € : cette indemnité est imposable puisqu'elle finance des charges déductibles des revenus fonciers.

Dépôts de garantie pour 6 100 € : les dépôts de garantie ne sont imposables que lorsqu'ils sont encaissés définitivement par le propriétaire, ce qui n'est pas le cas ici.

Dépôts de garantie pour :

- 6 100 € : non imposables puisqu'ils ont vocation à être restitués au locataire lorsqu'il quittera les lieux.
- 2 300 € : ils sont imposables puisqu'ils viennent en compensation de loyers impayés, et de ce fait sont acquis définitivement au propriétaire.

Remboursements de charges des locataires : ce sont des charges qui ont été acquittées par le propriétaire pour le compte des locataires, et que ces derniers lui remboursent. Le propriétaire a payé 9 150 € pour les locaux A, et on lui rembourse 9 150 €. L'administration admet dans ce cas que le propriétaire en fasse abstraction, aussi bien en recettes qu'en dépenses.

Charges :

Un forfait de 20 € est déductible pour chaque logement loué. À défaut de précisions sur ce point, nous retiendrons une déduction de 20 €.

Frais d'huissier pour recouvrement de loyers impayés (appartements A) : ces dépenses sont déductibles pour 800 € puisqu'engagées pour la conservation du revenu foncier.

Frais d'avocat et de procédure pour un procès en exécution de la garantie décennale contre un entrepreneur pour 2 300 € : ils sont déductibles pour la même raison que précédemment, mais uniquement pour la moitié de leur montant, soit 1 150 €.

Salaire et charges de la concierge pour 9 150 € : les rémunérations des concierges ou des gardiens d'immeubles sont déductibles mais pour la moitié de leur montant, cette dépense concernant l'ensemble de l'immeuble : 4 575 €.

Travaux d'installation d'une salle de bain dans un appartement A pour 3 050 € : déductibles puisqu'il s'agit de dépenses d'amélioration effectuées dans des locaux affectés à l'habitation au moment des travaux.

Travaux d'installation d'une antenne collective de télévision pour 2 300 € : déductible, mais uniquement pour la moitié de son montant, soit 1 150 €.

Importants travaux de rénovation ayant conduit à la réfection totale de la toiture, à la transformation du grenier en appartements type (A) avec percement de fenêtres nouvelles et à des travaux de gros œuvre pour 38 000 € : il s'agit de dépenses de reconstruction et d'agrandissement qui ne sont jamais déductibles des revenus fonciers.

Au deuxième étage, une rénovation complète a également été entreprise, ayant conduit à quelques modifications du cloisonnement intérieur afin de créer des appartements type (A), à l'implantation de cuisines, d'installations sanitaires, à la réfection d'installations électriques, à l'élargissement de portes et fenêtres pour y placer des huisseries normalisées. **Le tout n'a pas affecté le gros œuvre ni accru le volume et la surface habitable** pour 22 900 € : il s'agit de dépenses d'entretien qui sont fiscalement déductibles. À l'inverse des précédentes, le gros-œuvre n'est pas affecté et la surface habitable n'est pas augmentée.

Intérêts et frais d'emprunt : sont déductibles les intérêts des emprunts contractés pour la réalisation des travaux, et ce même si les travaux eux-mêmes ne sont pas déductibles fiscalement.

Sont également déductibles les frais d'assurance-vie, les frais hypothécaires et de dossier, soit au total 4 600 + 152 + 305 + 915 = 5 972 €. Le capital n'est jamais une charge fiscalement déductible.

L'impôt foncier est fiscalement déductible pour 5 500 €, mais seulement pour la moitié de son montant, puisque la taxe concerne l'immeuble dans son entier : cet impôt est supporté par le propriétaire.

2. Location des parkings

Les parkings sont loués séparément des appartements. À défaut de charges déductibles, nous ne déduirons que le forfait de 20 €, soit un montant net imposable de 15 480 €.

Synthèse :

Appartements nus (A)			Garages
Loyers :	32 000,00		15 500,00
Recettes accessoires :	1 500,00	Panneaux = 3 000/2	
Indemnité d'assurances :	7 600,00		
Dépôts de garantie :	2 300,00		
Remboursements des locataires :			
Total recettes :	43 400,00		15 500,00
Dépenses acquittées pour les locataires :			
Forfait 20 €	20,00	Forfait 20 €	20,00
Frais d'huissier	800,00		
Frais d'avocat :	1 150,00	2 300 / 2	
Salaires de la concierge :	4 575,00	concierge : 9 150 / 2	
Travaux d'amélioration :	3 050,00		
Installation antenne :	1 150,00	antenne : 2 300 / 2	
Travaux d'agrandissement :	-	Non déductibles	

Appartements nus (A)			Garages
Travaux de rénovation :	22 900,00		
Intérêts d'emprunt :	4 600,00		
Assurance-vie :	152,00		
Frais divers :	1 220,00	305 + 915	
Taxe foncière :	2 750,00	Taxe foncière : 5 500 / 2	
Total dépenses :	42 367,00		20,00
Revenu net foncier :	1 033		15 480

Le revenu net foncier imposable s'élève à **16 513 €**. Il est soumis à l'impôt sur le revenu au taux progressif.

EXO 02.04 SCI DUBATEAU

Déterminer le résultat fiscal de la SCI DUBATEAU, et la quote-part de résultat revenant à chaque associé.

Objectif du cas SCI Dubateau : appréhender les modalités d'imposition des sociétés civiles immobilières, dont l'un des associés est ici une personne morale qui relève de l'IS.

La SCI Dubateau est une société civile immobilière qui donne un immeuble en location, et cet immeuble est loué non équipé : la catégorie d'imposition est les revenus fonciers.

Toutefois, l'un des associés, la SA Saflotte est une société anonyme qui relève de plein droit de l'impôt sur les sociétés. Pour cet associé, il sera fait application des règles de détermination du résultat propre à l'associé (voir [chapitre 14](#) consacré à la fiscalité des sociétés de personnes).

1. Revenu net de la SCI selon les règles propres aux revenus fonciers

On retient les loyers encaissés et les dépenses payées en N, soit :

Recettes brutes :

$(11\,500 \times 3) + 14\,200 = 48\,700 \text{ €}$

Charges déductibles :

Frais de gestion pour 20 €

Honoraires du conseil payés en N pour 250 €

Taxe foncière : 12 590 €

Total : 12 860 €

Soit un revenu net foncier de 35 840 €.

2. Revenu net de la SCI selon les règles propres à l'impôt sur les sociétés

Il est fait application des règles propres à la comptabilité commerciale, soit créances acquises et dettes certaines : en effet, le résultat est ici déterminé selon la fiscalité de l'associé, c'est-à-dire l'IS.

Recettes brutes :

$(11\,500 \times 2) + 14\,200 + 12\,100 = 49\,300 \text{ €}$

On retient le loyer du 4^e trimestre qui constitue une créance acquise au 31/12/N

Charges déductibles :

Honoraires du conseil pour 250 € + 256 € (dette certaine en N) = 506 €

Taxe foncière : 12 590 €

Amortissement : 7 500 € : l'amortissement est ici pris en compte, s'agissant des règles de l'IS, et contrairement aux revenus fonciers.

Total : **20 596 €**

Soit un résultat net de 28 704 €.

3. Détermination de la quote-part de résultat revenant à chaque associé

Pour les associés **personnes physiques**, la répartition est la suivante :

Madame Lamère : $35\,840 \times 624/1\,100 = 20\,331 \text{ €}$

Mademoiselle Lesvoiles : $35\,840 \times 256/1\,100 = 8\,341 \text{ €}$

Monsieur Lequai : $35\,840 \times 19/1\,100 = 619 \text{ €}$

Madame Lahune : $35\,840 \times 19/1\,100 = 619 \text{ €}$

Ces associés sont imposés à l'impôt sur le revenu sur leur quote-part de résultat dans la catégorie des revenus fonciers.

Pour l'associé personne morale, la société Saflotte, la quote-part imposable s'élève à $28\,704 \times 182/1\,100 = 4\,749 \text{ €}$.

Cette quote-part est imposée chez la SA Saflote au taux courant de l'IS.

EXO 02.05 Cas Loison

Vous déterminerez les revenus nets imposables et vous indiquerez à M. Loison les modalités d'imposition de ses revenus de capitaux mobiliers, en retenant s'il y a lieu la solution qui vous paraît la plus favorable.

Vous tiendrez compte des prélèvements sociaux.

Objectifs du cas Loison : faire le point sur la fiscalité des produits financiers (revenus fixes et revenus variables) et bien comprendre la notion de prélèvement obligatoire, de retenue à la source, de régime fiscalement favorables, d'imposition progressive.

Remarque préalable :

N-1 = année d'encaissement des revenus par M. Loison

N = année de déclaration et d'imposition des revenus de capitaux mobiliers

Ici, le taux marginal d'imposition (TMI) de M. Loison est de 45 %, ce qui signifie que tout nouveau revenu qu'il perçoit est taxé à 45 %.

Le taux du prélèvement forfaitaire unique (PFO) s'élève à 12,8 % pour les dividendes et pour les revenus fixes.

L'option pour l'imposition au barème progressif est globale pour tous les revenus mobiliers.

M. Loison a encaissé à la fois des dividendes, des intérêts d'obligations négociables, des intérêts de bons de caisse et l'intérêt d'une créance non représentée par un titre négociable. Chaque type de revenu doit donc faire l'objet d'un examen distinct :

Revenus variables :

1. Dividendes en provenance de la SA Coupons Zessions

Montant net mis en distribution : 60 000 €

La société distributrice a prélevé en année N-1 12,8 % de PFU et 17,20 % de prélèvements sociaux, soit 18 000 € au total. Monsieur Loison a bien reçu 42 000 €.

2. Dividendes de diverses sociétés françaises

Montant net encaissé : 6 800 €

Pour encaisser 6 800 €, le dividende brut s'élève à $6\,800 / 70 \% = 9\,714 \text{ €}$

La société distributrice a prélevé en N-1 12,8 % (PFU) + 17,20 % (Prélèvements sociaux), soit 2 914 €.

3. Dividendes d'une société espagnole pour 17 000 €. La société ayant pratiqué une retenue à la source de 15 %, le dividende brut s'élève à $17\,000 / 0,85 = 20\,000 \text{ €}$, et la retenue à la source est de 3 000 €.

Ces dividendes peuvent supporter le PFU en N pour $20\,000 \times 30 \% = 6\,000 \text{ €}$ PFU total = $89\,714 \times 12,8 \% = 11\,483 \text{ €}$

En supposant que M. Loison choisisse l'imposition progressive sur option, il supporterait sur ses dividendes un impôt de :

$(60\,000 + 9\,714 + 20\,000) = 89\,714 \times 0,60 = 53\,828 \text{ €}$

On multiplie par 0,60 compte tenu de l'application de l'abattement proportionnel de 40 % ;
Il convient d'imputer sur le RBG N de M. Loison 6,80 % de la CSG de N-1, soit $69\,714 \times 6,80\%$
= 4 741 €

Le RNI = 49 087 €

L'impôt payé s'élève à $49\,087 \times 45\% = 22\,089$ €, puisque M. Loison est imposé au taux marginal de l'IR, soit 45 %.

Explication sur la déduction partielle de la CSG : La CSG de $69\,714 \times 6,80\%$, soit 4 741 € vient en diminution du revenu brut global de M. Loison en N, soit une économie d'impôt en N de $4\,741 \times 45\% = 2\,133$ €. La CSG payée sur les dividendes étrangers viendra en déduction du RBG N+1 pour $6,80\% \times 20\,000 = 1\,360$ €

RAPPEL : Les dividendes français supportent l'année de leur versement (N) un prélèvement forfaitaire obligatoire (PFU) de $69\,714 \times 12,8\% = 8\,923$ €. En effet, le revenu net fiscal de référence de M. Loison excède 50 000 € pour N-2.

Le prélèvement dû sur les revenus distribués et les prélèvements sociaux y afférents sont versés au Trésor dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui du paiement des revenus (CGI, art. 1671 C).

Ce PFU s'imputera sur l'impôt dû, de même que le crédit d'impôt sur dividendes espagnols.

Les prélèvements sociaux seront prélevés à la source par les sociétés distributrices françaises au taux global de 17,20 %, soit $69\,714 \times 17,20\% = 11\,991$ €.

Sur les dividendes espagnols, les prélèvements sociaux sont par hypothèse dus par Monsieur Loison pour $20\,000 \times 17,20\% = 3\,440$ € (M. Loison n'a pas mandaté la société espagnole pour le paiement des prélèvements sociaux).

Monsieur Loison n'a pas intérêt à choisir l'imposition progressive :

Si PFU, impôt dû = 11 483 €

Si imposition progressive, impôt dû = 22 089 €

Le PFU est préférable.

Revenus fixes :

L'établissement débiteur du revenu prélève un PFU de 12,8 % et des prélèvements sociaux de 17,20 %, soit 30 % au total.

4. Intérêts des obligations

M. Loison a droit aux intérêts d'obligations pour $10 \times 1\,000 \times 11\% = 1\,100$ €. De ce fait, M. Loison a encaissé $1\,100 \times 0,70\% = 770$ €

Les intérêts des obligations seront imposés pour 1 100 € soit au PFU, soit à l'impôt sur le revenu au taux progressif.

5. Intérêts de compte courant

Les intérêts de compte courant seront également imposés au taux progressif de l'IR sur le montant brut, soit au PFU sur une base de $200\,000 \times 5\% = 10\,000$ €

6. Jetons de présence

Les jetons de présence peuvent être imposés au PFU ou au taux progressif : imposable $25\,000 / 0,70 = 35\,147$.

Le fait que la SA Zebulon n'ait pu déduire fiscalement que 20 000 € n'a aucune incidence particulière pour le bénéficiaire.

7. Livret A

Les intérêts du livret A de caisse d'épargne sont exonérés d'impôt. Ils sont l'un des rares produits de placement à bénéficier également d'une exonération de prélèvements sociaux.

8. Location de coffre

Les frais de location de coffre sont déductibles pour 1 000 € mais pas l'abonnement à une revue financière pour 350 €.

9. Droits de garde des titres

Ce sont des frais déductibles de la base imposable à l'IR, si option pour le barème, même si les titres sont dématérialisés et ne sont plus « physiquement » gardés depuis longtemps.

Meilleur choix pour M. Loison ?

Imposition des produits de placement fixes au PFU :

$$46\,247 \times 12,8\% = 5\,920$$

Imposition optionnelle au barème progressif : contrairement aux dividendes, il n'y a aucun abatement d'assiette, soit $46\,247 - (46\,247 \times 6,80\%) \times 45\% = 19\,396\text{ €}$. Le PFU est préférable.

Dans les deux hypothèses, les prélèvements sociaux s'élèvent à $46\,247 \times 17,20\% = 7\,954\text{ €}$

EXO 02.06 Cas Yves Vantout

Calculer l'impôt dû à raison de ces cessions.

Le cas Yves Vantout est l'occasion d'aborder la technique de calcul des plus-values immobilières. Il permet également d'aborder une difficulté à travers la vente d'un immeuble acquis par fractions successives.

Cession n° 1 : revente de l'appartement de Paris

Il s'agit de la revente de l'habitation principale de M. Vantout : la plus-value de cession est exonérée.

Cession n° 2 : villa ancienne de La Tranche sur Mer

Cette cession est imposable : il n'existe aucun dispositif d'exonération particulier.

Le résultat de la cession est le suivant :

Détermination du prix de cession	
Prix de cession	137 200 €
- frais supportés par le vendeur à l'occasion de la cession	- 7 600 €
Détermination du prix de revient	
Prix d'acquisition (effectivement acquitté ou valeur vénale)	55 000 €
+ frais d'acquisition à titre onéreux	+ 4 900 €
+ travaux effectués	+ 8 250 €
Plus-value brute imposable (129 600 - 68 150)	61 450 €
Durée de détention (années pleines)	8 ans
Abattement pour durée de détention (impôt)	18 %
PLUS-VALUE NETTE (IMPÔT)	50 389 €
Abattement pour durée de détention (prélèvements sociaux)	4,95 %
PLUS-VALUE NETTE (PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX)	58 408 €
PLUS-VALUE NETTE IMPOSABLE (IMPÔT)	50 389 €
PLUS-VALUE NETTE IMPOSABLE (PRÉL. SOCIAUX)	58 408 €
Taux d'imposition	19,00 %
Prélèvements sociaux	17,20 %
Impôt de plus-value	9 574 €
Prélèvements sociaux	10 046 €
Surtaxe progressive	527 €
Imposition globale	20 147 €
PRIX DE CESSION NET	109 453 €

Explications des calculs

Le prix de cession est diminué de la commission versée lors de la vente, soit $137\,200 - 7\,600 = 129\,600\text{ €}$

Le prix d'acquisition est de $55\,000\text{ €}$, majoré de $4\,900\text{ €}$ de frais réels. Le forfait d'acquisition de $7,5\%$ s'élève à $4\,125\text{ €}$ ($55\,000 \times 7,5\%$) est moins avantageux que les frais réels.

Le forfait de 15% pour travaux s'élève à $55\,000 \times 15\% = 8\,250\text{ €}$: il est plus intéressant que les frais réels qui s'élèvent à $7\,700\text{ €}$.

Plus-value brute

Prix de cession = $129\,600$

Prix d'acquisition corrigé = $55\,000 + 4\,900 + 8\,250 = 68\,150$

Plus-value brute = $129\,600 - 68\,150 = 61\,450\text{ €}$

Abattement pour durée de détention (Impôt) : en l'espèce, $3\text{ années} \times 6\% = 18\%$. Il s'agit de périodes de 12 mois.

Abattement pour durée de détention (Prélèvements sociaux) : $3 \times 1,65\% = 4,95\%$

La surtaxe s'élève à $2\% \times 50\,389 - (60\,000 - 50\,389) / 20 = 527\text{ €}$

Le notaire établit la déclaration et reverse impôt et prélèvements sociaux aux services de la DGfip et des caisses sociales concernées.

Cession n° 3 : villa de Limoges

La cession porte sur un immeuble acquis à titre gratuit : la valeur vénale ne peut être majorée que du coût réel des frais d'acte ou de déclaration, à l'exclusion des droits de succession ou de donation.

La valeur vénale à retenir est celle qui a servi de base à la liquidation des droits de succession ou de donation, donc après redressement par l'administration.

Il s'agit en l'espèce d'un immeuble acquis par **fractions successives** : le délai de possession est calculé à partir de chacune des acquisitions.

En cas de cession en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives, une plus-value ou moins-value est calculée séparément pour chaque fraction. Une compensation entre les plus-values et moins-values ainsi dégagées est possible, à condition que la vente soit constatée par le même acte et intervienne entre les mêmes parties, ce qui est le cas en l'espèce.

Dans ce cas, la ou les moins-values brutes, réduites de l'abattement pour durée de détention s'imputent sur la ou les plus-values également corrigées, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention. En cas de résultat négatif, la moins-value n'est pas imputable.

Quelques précisions

Répartition des travaux : selon la doctrine administrative, les dépenses de travaux qu'il n'est pas possible de rattacher aux différentes parties du local acquises à des dates distinctes peuvent, à titre de règle pratique, être ventilées au prorata des millièmes de copropriété qui leur sont affectés ou, à défaut, au prorata de la surface des lots.

Détermination de la moins-value immobilière : les moins-values brutes imputables sur la ou les plus-values immobilières doivent être réduites, pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, de l'abattement pour durée de détention.

1. Cession de la première moitié acquise à titre gratuit le 1^{er} février 2000

CALCULS	
Prix de cession	76 250 €
- Prix d'acquisition	- 30 500 €
- Frais d'acquisition	- 3 800 €
- Travaux	- 7 650 €
PLUS-VALUE BRUTE	34 300 €

CALCULS	
Durée de détention (années pleines)	19 ans
Abattement pour durée de détention (impôt)	84 %
PLUS-VALUE NETTE (IMPÔT)	5 488 €
Abattement pour durée de détention (prélèvements sociaux)	23,10 %
PLUS-VALUE NETTE (PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX)	26 377 €
PLUS-VALUE NETTE IMPOSABLE (IMPÔT)	5 488 €
PLUS-VALUE NETTE IMPOSABLE (PRÉL. SOCIAUX)	26 377 €
Taux d'imposition	19,00 %
Prélèvements sociaux	17,20 %
Impôt de plus-value	1 043 €
Prélèvements sociaux	4 537 €
Majoration d'imposition	0 €
Imposition globale	5 580 €
PRIX DE CESSION NET	70 670 €

Cession de la deuxième moitié de l'immeuble acquise à titre gratuit le 20 mai 2009

CALCULS	
Prix de cession	76 250 €
- Prix d'acquisition	- 84 000 €
- Frais d'acquisition	- 7 300 €
- Travaux (forfait de 15 %)	- 7 650 €
MOINS-VALUE BRUTE	- 22 700 €
Durée de détention (années pleines)	10 ans
Abattement pour durée de détention (impôt)	30 %
MOINS-VALUE NETTE (IMPÔT)	- 15 890 €
Abattement pour durée de détention (prélèvements sociaux)	8,25 %
MOINS-VALUE NETTE (PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX)	- 20 827 €

Soit une moins-value nette de 5 488 - 15 890 = **- 10 402 €** (Impôt)

Et une plus-value nette de 26 377 - 20 827 = 5 550 (prélèvements sociaux)

La moins-value de 10 402 € est « perdue », car non imputable.

Les prélèvements sociaux sont dus pour $5 550 \times 17,20 \% = 955 \text{ €}$

3 Le calcul de l'impôt sur le revenu

EXO 03.02 Cas de synthèse

1. la composition du foyer fiscal et le nombre de parts ;

Jean et Lucie vivent **maritalement**, c'est-à-dire comme des époux, mais sans être mariés légalement.

Jean DEUMILLE et Lucie SECOMSSA sont donc concubins. À ce titre, ils doivent souscrire chacun leur propre déclaration de revenus.

2. le montant du revenu net global imposable, en retenant la solution fiscale la plus favorable ; Leur situation de famille est la suivante, sachant que chacun fait sa propre déclaration :

Jean DEUMILLE : 1 part

Lucie SECOMSSA : 1 part

Il est précisé dans l'énoncé que pour les déclarations fiscales, Luc, Anne et Marie sont à la charge de leur père.

S'agissant d'enfants mineurs, la détermination du nombre de parts est la suivante :

Luc = 0,5 (M. DEUMILLE n'est pas parent isolé)

Anne = 0,5

Marie = 1 part (3^e enfant à charge)

Salomé DEUMILLE, née d'un précédent mariage, est imposée distinctement et ne fait pas partie du foyer fiscal de son père : elle ouvre droit à 1 part de quotient familial si sa mère est parent isolée.

Soit au total 3 parts pour M. DEUMILLE.

3. le montant des réductions d'impôt ;

Revenus N

– **Salaires** M. Deumille :

Net imposable : 68 000 – 6 800 (10 %) = **61 200 €**

Dans cette hypothèse, l'allocation pour frais de 5 300 € est exonérée.

Si M. Deumille opte pour les frais réels, il déclarera 68 000 + 5 300 = 73 300 € : l'allocation pour frais est imposable.

Ses frais réels étant de 5 000 €, sa rémunération imposable s'élève à 68 300 €.

M. Demille n'a pas intérêt à opter pour les frais réels.

– **Honoraires**¹ : il s'agit de sommes imposables dans la catégorie des **bénéfices non commerciaux**. L'intéressé peut fixer librement les lieux et les horaires de ses consultations. Il n'existe à priori pas de lien de subordination entre l'employeur et M. DEUMILLE. Le montant des honoraires étant inférieur à 70 000 € (seuil applicable en 2019), le régime « micro BNC » peut s'appliquer. Si M. Deumille choisit le régime de la déclaration contrôlée, n'étant pas adhérent d'une AGA (association de gestion agréée), il voit sa base d'imposition majorée de 25 % (CGI art. 158, 7).

Soit un BNC imposable de $28\,000 \times 1,25 = 35\,000$ €

Si régime micro-BNC : $28\,000 \times 66\%$ ² = **18 480 €**.

Le régime micro BNC est ici beaucoup plus intéressant, puisqu'il diminue la base imposable et permet d'éviter la majoration du résultat. M. Demille n'a aucun intérêt à choisir le régime de la déclaration contrôlée.

– **Revenus SNC**³ :

Melle SECOMSSA est associée de la SNC « SECOMSSA et PASAUTREMENT ». À ce titre, les rémunérations de 42 000 € qui lui sont versées ne sont pas imposables en salaires mais en BIC. Les 38 000 € correspondant à sa part de résultat sont également imposables en BIC. Le dividende de 15 000 € n'est pas imposable puisqu'il provient d'un résultat qui a déjà supporté l'impôt. À défaut de précision concernant l'adhésion de la SNC à un CGA, il convient de majorer le BIC de 25 %

Total BIC imposable = $80\,000 \text{ €} \times 1,25 = 100\,000 \text{ €}$

– **Les dividendes :**

Les dividendes ont supporté le PFU (12,8 %) et les prélèvements sociaux (17,20 %).

Un dividende net de 9 200 € correspond à un dividende brut de $9\,200 / 0,70 = 13\,143 \text{ €}$.

¹ Voir [chapitre 12](#) sur les régimes d'imposition et [chapitre 13](#) sur l'imposition des bénéfices non commerciaux.

² Compte tenu de l'application d'un abattement de 34 %.

³ Voir [chapitre 14](#) sur les modalités d'imposition des revenus des sociétés de personnes.

Ils sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour 13 143 €, soit au PFU, soit au barème progressif sur option, diminué d'un abattement de 40 %.

– **Cession de titres :**

S'agissant d'une cession de titres, le gain est imposable au PFU de 12,8 % ou sur option à l'impôt progressif après application d'un abattement pour durée de détention de 65 %, soit **7 800 € × 0,35 = 2 730 €** (les titres sont détenus depuis plus de 8 ans).

– **Intérêts sur bons de caisse :**

Ils sont imposables au PFU ou à l'impôt progressif sur option, et ont supporté des prélèvements fiscaux et sociaux de 30 % (12,8 % + 17,20 %).

Pour un net de 2 300 €, le brut est donc de

Soit : $2\,300 / 0,70 = 3\,286 \text{ €}$

Les intérêts de livret A et les intérêts du compte d'épargne logement sont exonérés.

Les revenus d'obligations sont imposés au taux progressif.

Pour 5 200 € d'intérêts nets perçus, le brut s'élève à $5\,200 / 0,70 = 7\,429 \text{ €}$

Les dividendes d'actions de sociétés françaises sont imposables pour : $14\,000 / 0,70 = 20\,000$

M. Deumille a le choix pour ses RCM entre l'imposition au PFU ou sur option l'imposition progressive. Contrairement aux dividendes, aucun abattement n'est pratiqué sur les produits de placement fixes. Idem pour Melle Secomssa pour l'imposition de ses dividendes.

Revenus fonciers :

Recettes :

Caution : non imposable. En effet, les sommes exigées des locataires à titre de dépôt de garantie demeurent de simples dépôts et ne peuvent pas être regardées comme définitivement acquises au propriétaire tant que celui-ci ne les a pas utilisées pour se couvrir du montant des loyers qui ne lui auraient pas été payés à leur terme ou de frais de remise en état des locaux après le départ du locataire. Ainsi, elles ne constituent pas, dès leur versement, des recettes imposables au titre des revenus fonciers.

Corrélativement, celles restituées à l'ancien locataire ne sont pas déductibles.

Charges :

Déductibles :

- 320 € : les frais de procédure, notamment les dépenses supportées à l'occasion d'un procès entre le bailleur et son locataire ou un tiers sont déductibles.
- 500 € : Les primes d'assurance afférentes aux immeubles loués sont déductibles du revenu foncier pour leur montant réel, quel que soit le risque couvert.
- 5 500 € et 7 900 € pour travaux de réfection : ces dépenses sont déductibles du revenu foncier. Les dépenses de réfection des moquettes et papiers peints sont des dépenses d'entretien dont l'objet est de maintenir ou de remettre l'immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial.
- 950 € : taxe foncière. Sont déductibles du revenu foncier les impositions, autres que celles incombant normalement au locataire, perçues au profit des collectivités locales, de certains établissements publics et d'organismes divers.
- 6 000 € : le propriétaire peut déduire du revenu foncier le montant des intérêts des emprunts contractés soit pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés, soit encore pour la conservation de ces propriétés.

Les autres frais de gestion (frais de correspondance et de téléphone) sont réputés couverts par un forfait fixé à 20 € par local.

Non déductibles :

Amortissement du capital prêté pour 6 000 €. Seuls les intérêts des dettes contractées pour l'acquisition d'immeubles destinés à procurer des revenus fonciers sont déductibles du revenu brut foncier, à l'exclusion des remboursements en capital.

Détermination du revenu brut foncier :**Produits :**

Loyers encaissés = $(1\,160 \times 2) + (1\,500 \times 10) = 17\,320$

Le micro-foncier n'est pas applicable car les loyers perçus excèdent 15 000 €.

Revenu brut foncier : 17 320

Charges :

Frais de recouvrement du loyer = 320

Primes d'assurances = 500

Frais de réfection des moquettes et papiers peints = 5 500

Réfection de l'installation électrique = 7 900

Taxe foncière = 950

Intérêts d'emprunt : 6 000

Autres frais de gestion = 20

Total charges = 21 190

Résultat net foncier imposable = **- 3 870 €**

L'imputation sur le revenu global des déficits fonciers résultant de dépenses (déductibles des revenus fonciers) autres que les intérêts d'emprunts est autorisée dans la limite annuelle de 10 700 € ; la fraction du déficit supérieure à cette limite ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunts ne sont imputables que sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Cession de la villa de Sainte-Maxime :

Les plus-values réalisées par les particuliers à l'occasion de la cession de biens immobiliers sont soumises à l'impôt sur le revenu au taux de 19 %. La plus-value est déclarée et l'impôt est payé lors de la mutation, le plus souvent par l'intermédiaire du notaire.

Certaines plus-values échappent toutefois à cette imposition du fait des exonérations prévues par la loi.

Calcul de la plus-value imposable :

Prix de cession : Le prix de cession s'entend du prix stipulé à l'acte, augmenté, le cas échéant, des charges en capital et indemnités mises à la charge du vendeur et diminué des frais de cession.

Prix d'acquisition : Le prix d'acquisition correspond au prix effectivement versé lors de l'achat du bien tel qu'il a été stipulé dans l'acte, augmenté des charges et indemnités mises à la charge du cédant. Le prix d'acquisition est majoré forfaitairement de 7,5 % pour tenir compte des frais d'acquisition, sauf lorsqu'il s'agit comme ici d'une acquisition à titre gratuit. Le vendeur peut toutefois choisir de substituer à ce forfait le montant réel des frais suivants, s'ils sont justifiés : frais de contrat (notamment honoraires du notaire et commissions d'intermédiaires), droits d'enregistrement ou TVA.

Le prix d'acquisition peut également être majoré des dépenses de travaux. Aucune autre dépense, par exemple les intérêts d'emprunt contractés pour l'acquisition ou la réparation de l'immeuble, ne peut être prise en compte.

En cas d'acquisition par succession ou donation, comme c'est le cas en l'espèce, le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la liquidation des droits de donation.

L'abattement pour durée de détention pour le calcul de l'impôt de plus-value se décompte ainsi :

- 6 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt et unième ;
- 4 % pour la vingt-deuxième année révolue de détention.

L'exonération totale est ainsi acquise à l'issue d'un délai de détention de vingt-deux ans.

Pour la détermination du montant imposable aux prélèvements sociaux, l'abattement s'établit comme suit :

- 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt et unième ;
- 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;
- 9 % pour chaque année au-delà de la vingt-deuxième.

L'exonération des prélèvements sociaux est ainsi acquise à l'issue d'un délai de détention de trente ans.

CALCULS	
Prix de cession	392 000 €
- Prix d'acquisition	- 250 000 €
- Frais d'acquisition	0 €
- Travaux	- 45 000 €
PLUS-VALUE BRUTE	97 000 €
Durée de détention (années pleines)	12 ans
Abattement pour durée de détention (impôt)	42 %
PLUS-VALUE NETTE (IMPÔT)	56 260 €
Abattement pour durée de détention (prélèvements sociaux)	11,55 %
PLUS-VALUE NETTE (PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX)	85 797 €
PLUS-VALUE NETTE IMPOSABLE (IMPÔT)	56 260 €
PLUS-VALUE NETTE IMPOSABLE (PRÉL. SOCIAUX)	85 797 €
Taux d'imposition	19,00 %
Prélèvements sociaux	17,20 %
Impôt de plus-value	10 689 €
Prélèvements sociaux	14 757 €
Surtaxe	938 €
Imposition globale	26 385 €

Pensions alimentaires :

Celle versée à Salomé, étudiante :

Les articles **205 à 211 du Code civil** prévoient une obligation alimentaire réciproque, en cas de besoin, entre ascendants et descendants.

Les pensions allouées, en espèces ou en nature, en exécution de cette obligation alimentaire sont déductibles en principe du revenu imposable du débiteur, dans la mesure où, conformément à l'article 208 du Code civil, le montant de la pension correspond aux besoins de celui qui la perçoit et à la fortune de celui qui la doit.

La déduction des pensions alimentaires versées à des enfants majeurs est limitée par la loi à un montant égal à celui de l'abattement prévu en cas de rattachement d'enfants mariés au foyer fiscal de leurs parents. Pour l'imposition des revenus de 2019, cette limite de déduction est ainsi fixée à **5 947 €** par enfant.

Le montant versé étant inférieur à ce plafond, il est intégralement déductible.

Versé = $450 \times 12 = 5\,400$

Déductible = **5 400 €**

Pension versée à la tante de M. Demille :

La pension versée à la tante de M. DEUMILLE n'est pas déductible fiscalement, s'agissant d'un collatéral.

Frais de garde de Anne et Marie DEUMILLE :

Les dépenses exposées par les contribuables pour la garde, à l'extérieur de leur domicile, de leurs enfants âgés de moins de 6 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ouvrent droit à un crédit d'impôt sur le revenu.

Ce crédit d'impôt est égal à 50 % des dépenses effectivement supportées, retenues dans la limite annuelle de 2 300 € par enfant (soit un crédit d'impôt maximal de 1 150 € par enfant).

Anne ayant plus de 6 ans au 31/12/N, seule Marie est concernée par le crédit d'impôt :

Dépenses payées à une nourrice agréée : 590 €

La réduction d'impôt dont peut bénéficier M. Deumille est de $590 \times 50 \% = 295 \text{ €}$.

Frais de scolarité des enfants :

Les contribuables bénéficient d'une réduction de leur impôt sur le revenu, lorsque les enfants qu'ils ont à leur charge poursuivent des études secondaires ou supérieures durant l'année scolaire en cours au 31 décembre de l'année d'imposition.).

Le montant de la réduction d'impôt est fixé forfaitairement à :

- 61 € par enfant fréquentant un collège ;
- 153 € par enfant fréquentant un lycée d'enseignement général et technologique ou un lycée professionnel ;
- 183 € par enfant suivant une formation d'enseignement supérieur.

Luc ouvre droit à une réduction d'impôt de 61 €

4. le montant de l'impôt sur le revenu à acquitter en N+1 sur les revenus de N pour M. Deumille uniquement.**Détermination du revenu net global imposable de M. DEUMILLE :**

Remarque préalable : M. Deumille n'a pas intérêt à opter pour l'imposition progressive de ses RCM (revenus variables et fixes) et de sa plus-value mobilière.

Le PFU de 12,8 % devient par conséquent l'imposition définitive.

Salaires imposables M. DEUMILLE =	61 200
BNC imposable =	18 480
RCM imposables =	PFU
PV mobilière =	PFU
Revenus fonciers imposables :	- 3 870
Revenu brut global =	75 810
Charges déductibles =	5 400
Revenu net global imposable (RNGI) =	70 410

Pour 3 parts**Détermination du revenu net global imposable de Melle SECOMSSA :**

BIC imposable	100 000
RCM imposables	PFU
Revenu brut global	100 000
Charges	0
Revenu net global imposable (RNGI)	100 000

1) Plafonnement du quotient familial

Pour 2018, l'avantage en impôt qui résulte de l'application du quotient familial ne peut excéder 1 551 € pour chaque 1/2 part excédant 1 part pour les personnes célibataires, divorcées ou séparées n'élevant pas seule leurs enfants :

a) Calcul de l'impôt du par M. DEUMILLE pour 3 parts :

$$QF = 70\,410 / 3 = 23\,470 \text{ €}$$

$$I = (70\,410 \times 0,14) - (1\,408,96 \times 3) = 5\,630,52 \text{ arrondis à } 5\,631 \text{ €}$$

b) Calcul de l'impôt pour 1 part :

$$QF = 70\,410$$

$$I = (70\,410 \times 0,30) - 5\,856 = 15\,267 \text{ €}$$

$$\ll \text{Économie} \gg \text{ fiscale} = 9\,636 (15\,267 - 5\,631) > 6\,268 (1\,567 \times 4)$$

Le plafonnement est applicable puisque l'économie d'impôt est supérieure au plafond

Impôt brut total en N : 15 267 – 6 268 = 8 999 €

PFU sur RCM = 30 715 × 12,8 % = 3 932 €

PFU sur cession de valeurs mobilières : 7 800 × 12,8 % = 2 340 €

PFU sur RCM à imputer : – 3 932 €

– crédits d'impôts = 295 + 61 (enfant scolarisé) = – 356

Impôt sur le revenu net du = 10 983 €

Les prélèvements sociaux ont été acquittés ou vont être acquittés au taux de 17,20 % sur les produits bruts suivants :

Dividendes : 20 000 €

Intérêts de bons de caisse : 3 286 €

Intérêts des obligations : 7 429 €

Plus-value mobilière : 7 800 €

EXO 03.03 Cas Lebol

Indiquez en quelques lignes votre sentiment sur cette situation fiscale en justifiant votre réponse.

Le schéma présenté par M^e Luis Amor Ty paraît des plus périlleux.

Il repose sur le fait que l'exonération du revenu en nature des associés logés à titre gratuit (et la non-déduction corrélative des charges) ne peut s'appliquer, en principe, lorsque l'associé peut se prévaloir d'un contrat de bail qui lui a été consenti par la société. Dans ce cas, en effet, le loyer éventuellement redressé par l'administration est imposable mais les charges sont déductibles. L'administration et le Conseil d'État s'attachent avec une remarquable constance à **réprimer l'abus de droit** consistant à faire acquérir un immeuble par une société civile, puis à conclure un contrat de bail purement formel en vue de faire échec aux dispositions de l'article 15, II du CGI qui interdit la déduction des charges, et donc la constitution de déficits fonciers afférents aux immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance.

Rappelons que l'article 15, II du CGI prévoit que les revenus des logements dont un contribuable conserve la jouissance ne sont pas imposables, et que corrélativement les charges de cet immeuble ne sont pas déductibles.

Les critères de l'abus de droit sont la fictivité de l'acte ou l'intention exclusivement fiscale de son auteur : la fictivité de la location n'est d'ailleurs pas établie par le seul fait que le loyer est anormalement bas ou qu'il existe des liens étroits entre le bailleur et le locataire.

Dans une affaire très similaire⁴, l'administration, confortée par le comité de l'abus de droit fiscal, a constaté que le bien immobilier acquis par une SCI « *constituait le principal actif de la société et que les charges imputées étaient régulièrement très supérieures aux recettes déclarées par ailleurs* ».

L'administration a estimé que la constitution de la SCI et la conclusion d'un contrat de bail avec ses principaux associés n'avaient **pas d'autre but** que de faire échec aux dispositions de l'article 15, II du CGI en permettant l'imputation d'importants déficits fonciers sur les revenus de même nature des époux B... au titre de l'utilisation d'une résidence principale.

Pour le juge fiscal, la location par la société civile immobilière à son associé prépondérant de la majeure partie de l'immeuble en tant que local d'habitation a eu **pour but exclusif** de permettre à l'intéressé de déduire de son revenu global le déficit foncier résultant des travaux réalisés sur cette partie d'immeuble, en faisant échec aux dispositions de l'article 15, II relatif aux proprié-

⁴ Répression des abus de droit, Rapport du comité consultatif pour l'année 2006, Inst. 3 avril 2007, 13 L 1-07.

taires qui se réservent la jouissance des immeubles leur appartenant. Cet acte de location est, par suite, constitutif d'un **abus de droit** (CE 10 novembre 1993 n° 62445, 8^e et 9^e s.-s., Gianoli). Il est conseillé aux époux Lebol d'oublier rapidement la solution proposée par M^e Amor Ty, et de lui en substituer une moins risquée.

5 L'imposition des résultats de l'entreprise

EXO 05.02 CAS Lexpaire

Répondre à M. Brun de manière claire et motivée.

Nota : de manière à expliquer clairement à votre client les incidences fiscales de l'inscription d'un immeuble de placement à l'actif du bilan de son entreprise, vous prendrez l'exemple d'une acquisition d'un immeuble le 1^{er} janvier 2002 pour 300 000 €.

Les loyers n'excèdent pas 5 % des produits de l'exercice depuis le 1^{er} janvier 2012.

Pour la détermination de la plus-value professionnelle, nous retiendrons un amortissement de l'immeuble sur 20 ans.

A – Régime fiscal des locations immobilières

1) Loyers des pavillons donnés en location nue à des membres du personnel de l'entreprise pour 5 000 € :

À partir des exercices ouverts à compter de 2012, les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de l'activité professionnelle et les charges qui ne sont pas nécessités par l'exercice de cette activité sont extournés pour la détermination du résultat fiscal (CGI art. 155-II, 1). Le chef d'entreprise conserve sa liberté de choix en matière comptable (inscription ou non au bilan), mais au plan fiscal les charges et les produits qui se rapportent à un bien étranger à son activité ne peuvent plus être déduits ou imposés. Seuls le pourront ceux qui se rapportent à des biens nécessaires à l'activité ou au moins utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle (voir *infra*). Par exception, la règle est écartée lorsque les produits non rattachés à l'exercice de l'activité professionnelle n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice, ou 10 % des produits de l'exercice si la condition de % était satisfaite au titre de l'exercice précédent : ils sont dans ce cas obligatoirement imposés en BIC, sans être déduits extra-comptablement. Corrélativement, les charges correspondantes sont déductibles du résultat fiscal, dans la limite des produits tirés de ces mêmes biens.

À partir du 1^{er} janvier 2017, le retraitement des produits et des charges s'effectue automatiquement sauf option contraire de l'exploitant.

Les loyers restent imposés en BIC puisque la tolérance des 5 % est en l'espèce applicable ($5\,000\,€ < 800\,000 \times 5\%$)

2) Maison familiale : non inscrite à l'actif du bilan. Aucune déclaration n'est à effectuer, conformément aux dispositions de l'article 15 II du Code général des Impôts. En effet, est exonéré d'impôt sur le revenu l'avantage en nature relatif aux immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance : corrélativement, aucune charge ne peut être admise en déduction.

3) Immeuble de rapport (locatif) situé à Limoges et loué nu : imposition en revenus fonciers, car il s'agit de locations de locaux nus et l'immeuble ne figure pas à l'actif du bilan de l'entreprise.

4) Maison d'agrément située dans une station balnéaire au Cap d'Agde et louée en meublé : la location en meublé, à titre habituel, est une activité commerciale. Cette activité relève, au regard de l'impôt sur le revenu, de la catégorie des BIC et non de celle des revenus fonciers. Si le propriétaire est une société passible de l'impôt sur les sociétés, c'est cet impôt qui est applicable.

B – Opportunité d'une éventuelle inscription à l'actif du bilan

Comme rappelé *supra*, l'article 13 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010 a profondément modifié le principe dit de liberté d'affectation comptable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012.

En effet, cet article met un terme aux effets de la théorie du bilan en écartant pour la détermination du résultat professionnel imposable les produits et les charges sans lien avec l'exercice de l'activité professionnelle.

L'entrepreneur individuel qui relève des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles demeure en théorie libre d'inscrire comptablement tous les biens à l'actif de son bilan. Toutefois, les charges qui ne sont pas nécessitées par l'exercice à titre professionnel de son activité et les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de cette activité seront retraités extracomptablement pour la détermination du résultat fiscal professionnel.

Il est cependant prévu que la suppression des effets de la théorie du bilan ne s'appliquera pas lorsque les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de l'activité professionnelle sont réputés accessoires par rapport à l'activité de l'entreprise c'est-à-dire lorsqu'ils n'excèdent pas, soit 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice, soit 10 % de ces mêmes produits dès lors que la condition de 5 % était satisfaite au titre de l'exercice précédent.

Des règles particulières concernant l'imposition des plus-values et moins-values s'appliqueront pour la cession de biens inscrits à l'actif de l'entreprise qui sont sans lien avec l'exercice de son activité professionnelle.

Monsieur Brun peut par conséquent inscrire à l'actif de son bilan d'entreprise sa maison familiale ainsi que l'immeuble de rapport, mais les revenus et les charges de ces immeubles n'emporteront en principe aucune incidence sur son BIC, ni au regard des produits, ni en ce qui concerne les charges.

Vous chiffrez les conséquences fiscales d'une inscription à l'actif de cet immeuble ou de sa détention dans le cadre d'une SCI soumise à l'IR.

Préciser, dans les situations envisagées ci-avant, les périodes d'imposition à retenir.

C – Conséquences fiscales de l'inscription à l'actif de l'immeuble ou de sa détention dans une SCI**1. L'immeuble a été inscrit au bilan de l'entreprise depuis le 1/01/2002**

L'immeuble, qui est un immeuble de placement, a été utilisé exclusivement à des fins non professionnelles depuis son acquisition le 1^{er} janvier 2002 et cédé le 31 décembre 2019. Dès lors, les amortissements ont été déduits du résultat imposable au titre de la catégorie des BIC au titre des exercices clos de 2002 à 2019 dans la mesure où la législation neutralisant les effets fiscaux de la théorie du bilan n'impacte pas le résultat de l'entreprise (tolérance des 5 % applicable).

La valeur nette comptable prise en compte pour déterminer la plus-value professionnelle est la valeur d'origine diminuée de la totalité des amortissements réalisés jusqu'au 31/12/2019 (puisque les loyers n'excèdent pas 5 % des produits de l'exercice depuis 2012, les amortissements ont pu être déduits du résultat professionnel) : $300\,000 - (18 \times 15\,000) = 30\,000$ €.

La plus-value professionnelle est de **510 000 €**, soit $540\,000 - 30\,000$ €. Elle est à court terme à hauteur des amortissements déduits comptablement et fiscalement jusqu'au 31/12/2018, soit 270 000 €. Cette plus-value à court est taxée au taux progressif de l'IR et elle peut bénéficier d'un étalement sur 3 ans pour une entreprise relevant des BIC.

La plus-value est à long terme pour 240 000 €, et cette plus-value est imposée au taux global de 30 %.

1. L'immeuble a été inscrit au bilan d'une SCI soumise à l'IR à compter du 1^{er} janvier 2002

Il est fait application du régime des plus-values immobilières :

CALCULS	
Prix de cession	540 000 €
- Prix d'acquisition	- 300 000 €
- Frais d'acquisition (forfait de 7,5 % > aux frais réels)	- 22 500 €
- Travaux	- 45 000 €
PLUS-VALUE BRUTE	172 500 €
Durée de détention (années pleines)	18 ans
Abattement pour durée de détention (impôt)	78 %
PLUS-VALUE NETTE (IMPÔT)	37 950 €
Abattement pour durée de détention (prélèvements sociaux)	21,45 %
PLUS-VALUE NETTE (PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX)	135 499 €
BASE SURTAXE (par cédant)	37 950 €
Taux d'imposition	19,00 %
Prélèvements sociaux	17,20 %
Impôt de plus-value	7 210 €
Prélèvements sociaux	23 306 €
Surtaxe	0 €
Imposition globale	30 516 €

La plus-value supporte une imposition moindre que la précédente.

À prix de vente égal, le régime des plus-values immobilières des particuliers est plus favorable, car l'immeuble s'est ici fortement valorisé. Mais n'oublions pas que pendant 18 ans, l'entreprise a pu déduire un amortissement de 15 000 € par an, réduisant ainsi l'IR du par l'exploitant.

EXO 05.03 Cas Faure

1. Cette décision constitue-t-elle une décision de gestion régulière ou irrégulière ? Ou bien un acte anormal de gestion ?

Sur le plan fiscal, les exploitants individuels doivent distinguer, à l'intérieur de leur patrimoine, les éléments qui forment l'actif commercial de l'entreprise, et qui seuls vont influencer sur la réalisation du BIC et ceux qui composent leur patrimoine privé. La décision prise par M. Faure est une décision de gestion parfaitement régulière qui lui est opposable et qui est opposable à l'administration fiscale.

2. L'inscription au bilan entraîne-t-elle une variation de l'actif net ? Si la réponse était positive, quelles en seraient les conséquences ?

L'inscription au bilan n'entraîne aucune variation de l'actif net : la contrepartie de l'augmentation de l'actif immobilisé pour 300 000 € est une dette d'égal montant au passif, où à défaut l'apport d'une créance d'égal montant au compte de l'exploitant. S'il y avait variation d'actif net, il conviendrait de constater un résultat imposable égal au montant de l'apport (opération dans ce cas sans intérêt car coûteuse).

3. Quelles sont les conséquences fiscales de cette décision sur les produits et charges de l'entreprise individuelle au titre de l'exercice N ?

Produits : depuis le 1^{er} janvier 2012, aucun produit ne doit être déclaré en BIC.

Charges : Depuis le 1^{er} janvier 2012, aucune charge ne peut plus être admise en déduction du BIC pour un bien strictement privatif.

Toutefois, par mesure de simplification, la loi (CGI art. 155, II, 3.) prévoit que la suppression de la théorie du bilan ne s'applique pas lorsque les produits qui ne proviennent pas de l'exercice de l'activité professionnelle n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice (sans les plus-values), soit 10 % de ces mêmes produits si la condition de 5 % précitée était satisfaite au titre de l'exercice précédent.

4. En supposant que M. Faure cède son appartement en N+20, quelle en serait la conséquence fiscale ?

Il s'agira nécessairement d'une plus-value des particuliers.

5. Dans l'hypothèse où M. Faure déciderait de maintenir cet immeuble dans son patrimoine personnel, et de l'utiliser pour son activité professionnelle, peut-il le louer à son entreprise ? Comment seraient dans ce cas analysés les loyers sur le plan fiscal, tant pour le bailleur que pour le locataire ?

Oui. Monsieur Faure est en droit de s'allouer un loyer déductible de ses résultats, dans la mesure où il n'est pas anormalement élevé ; mais ce loyer est corrélativement imposable entre ses mains dans la catégorie des revenus fonciers (CE 8-7-1998 n° 164657, Meissonnier : RJF 8-9/98 n° 90). L'administration s'est ralliée à cette analyse du juge de l'impôt, tant en BIC qu'en BNC.

6. Quelles seraient les conséquences de la création par M. Faure d'une EIRL à compter du 1/1/N+1 ?

Si M. Faure crée une entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL) à compter du 1^{er} janvier N+1, il devra déterminer un patrimoine d'affectation, c'est-à-dire définir les éléments qu'il choisira d'affecter à son activité professionnelle. Il pourra ainsi séparer ses patrimoines, et distinguer son patrimoine professionnel de son patrimoine personnel, et cela sans création d'une personne morale.

Mais le patrimoine affecté à l'activité de l'EIRL ne pouvant comprendre un bien à usage privé, M. Faure ne pourrait affecter à l'actif du bilan de son EIRL son appartement qui appartiendrait nécessairement à son patrimoine privé.

8 La déduction des charges

EXO 08.02 Cas BODIN

Déterminer les réintégrations et déductions ainsi que le résultat fiscal de l'entreprise pour N.

Il s'agit dans cet exercice de déterminer le résultat fiscal d'une entreprise en examinant 11 opérations et en précisant la règle fiscale applicable à chacune d'entre elle.

1. Charges de personnel

La rémunération d'un exploitant individuel n'est jamais déductible fiscalement, et elle doit être réintégrée sur le tableau n° 2058-A. Le fait que cette rémunération soit exagérée n'a ici aucune importance puisqu'elle n'a aucune incidence sur le résultat fiscal.

Réintégration : **50 000 €**

Pour Mme Bodin, la rémunération est intégralement déductible puisque non exagérée.

La rémunération versée à leur fille pour un stage d'été est comptablement et fiscalement déductible.

Les rémunérations des deux autres salariés sont également déductibles dans une double limite : ces rémunérations doivent correspondre à un travail effectif et elles ne doivent pas être exagérées au regard des services rendus.

2. Prime d'assurance

- Assurance-vie M. Bodin : le contrat d'assurance-vie, qui n'est pas un contrat homme clé, est considéré comme un placement financier : la prime est non déductible de l'exercice N, mais sera déductible globalement soit à l'expiration du contrat, soit lors de la survenance du risque.
- Prime d'assurance multirisque professionnelle : cette assurance est comptablement et fiscalement déductible.

3. Dons et mécénat

Les dons, lorsqu'ils sont consentis à des organismes éligibles, ne sont pas fiscalement déductibles mais ouvrent droit à réduction d'impôt, lorsqu'ils sont consentis à des organismes reconnus d'utilité publique ou d'intérêt général.

– **Pour le don consenti à Médecins du Monde**, association reconnue d'utilité publique, M. Bodin a le choix entre deux solutions :

1^{re} solution :

Il s'agit d'une réduction d'impôt de 60 % prévue pour les entrepreneurs individuels :

Le don est à réintégrer fiscalement et il ouvre droit à réduction d'impôt dans la limite de 5 ‰ du CA HT $950\,000 \times 5\text{‰} = 4\,750\text{€}$ ou d'un plafond alternatif de 10 000 €. Le don étant inférieur au plafond alternatif de 10 000 €, la réduction d'impôt ouvre droit à réduction d'impôt dans la limite de $5\,000 \times 60\% = 3\,000\text{€}$.

Nota : le nouveau plafond de 20 000 € ne s'appliquera qu'en 2020.

2^e solution :

M. Bodin peut bénéficier d'une réduction de 66 % prévue pour les personnes privées au titre de l'IR, soit $5\,000 \times 66\% = 3\,300\text{€}$

En supposant que le don consenti n'excède pas la limite des versements de 20 % du revenu imposable, la 2^e solution est la plus intéressante.

– **Pour le don consenti à l'association des Amis du Farcis poitevin** : il ne s'agit pas d'un organisme d'intérêt général 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. Cette association n'est pas éligible à la réduction d'impôt, donc **800 €** à réintégrer.

– **Pour le club de tennis communal** : il s'agit d'une dépense de parrainage ou sponsoring qui est fiscalement déductible puisque la dépense n'est pas excessive et parce que le nom de l'entreprise apparaît dans la publicité pour l'anniversaire du club.

4. Loyers payés

– Le loyer de la maison occupée par M. Bodin et sa famille n'est pas déductible : cette charge qui n'est pas engagée dans l'intérêt de l'entreprise est constitutive d'un acte anormal de gestion et elle doit être réintégrée pour **12 000 €**.

– Le loyer de l'entrepôt, qui correspond à une location professionnelle, est déductible s'il n'est pas excessif, ce qui semble être le cas. Aucun retraitement.

5. Impôts, taxes et pénalités

Contribution économique territoriale (CET) : il s'agit d'un impôt fiscalement déductible.

Rappel de 700 € pour insuffisance de déclaration de la CET N-1 : déductible puisque la CET est un impôt fiscalement déductible du résultat.

Pénalités fiscales et sociales : elles ne sont jamais déductibles du résultat fiscal. À réintégrer **900 €**.

Amende pour excès de vitesse : Sont exclues des charges déductibles les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales, dont les contraventions pour infraction au code de la route. À réintégrer **95 €**.

6. Amortissements

– Volvo V40 : L'article 39, 4, du CGI interdit, sauf justification, la déduction de l'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières, pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, qui dépasse un plafond fixé en dernier lieu à 18 300 € pour les véhicules mis en circulation depuis le 1^{er} novembre 1996. La catégorie des voitures particulières comprend, outre les voitures de tourisme, les « commerciales », « canadiennes » ou « breaks ».

Le break Volvo est un véhicule de tourisme non polluant pour lequel la limite fiscale de déductibilité de l'amortissement s'applique (taux d'émission de CO₂ < 140 g) :

À réintégrer : $(42\,000 - 18\,300) \times 20\% \times 210/360 = \mathbf{2\,765\,€}$

– Camionnette de transport : aucune réintégration car il s'agit d'un véhicule utilitaire non concerné par la limitation.

7. Produits du portefeuille titres

Les dividendes doivent être extournés du résultat fiscal pour être imposés en IR dans la catégorie revenus de capitaux mobiliers.

3 500 € à déduire fiscalement.

8. Apports de l'exploitant

Du fait de l'absence de reconnaissance de patrimoine d'affectation en droit fiscal français (hors EIRL), les sommes mises à la disposition de l'entreprise par M. Bodin ne peuvent donner lieu à rémunération.

À réintégrer : **700 €**

9. Acompte client

Cette opération est sans incidence sur le résultat de N. L'enregistrement de l'acompte ne fait jouer que des comptes de bilan. La fabrication n'ayant pas commencé durant l'exercice, cette commande n'influencera pas les stocks. Le produit sera intégralement comptabilisé sur l'exercice N+1, au titre de l'exercice d'achèvement de la prestation.

10. Prime de bilan

Les gratifications allouées au personnel ne sont en principe déductibles que des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été versées.

Toutefois, le principe du versement et ses modalités de calcul résultant d'un **engagement ferme et irrévocable pris avant la clôture de l'exercice**, l'entreprise est admise à déduire ces sommes immédiatement, sans attendre leur versement effectif.

Soit **20 000 €** déductibles comptablement et fiscalement, sous réserve que cet engagement soit effectivement pris avant la clôture de l'exercice N.

11. Aménagement d'un local inscrit à l'actif du bilan

L'aménagement du local et la réalisation de cloisons intérieures ne sont pas déductibles car ils représentent l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé.

À réintégrer = **10 000 €**.

12. Détermination du résultat fiscal

	Résultat comptable	Résultat fiscal	
	35 000,00	Réintégrations	Déductions
Charges de personnel		50 000,00	
Prime d'assurance M. Bodin		2 000,00	
Dons et Mécénat		5 800,00	
Loyers	12 000,00		
Impôts, taxes et pénalités		995,00	
Amortissement Volvo		2 765,00	

	Résultat comptable	Résultat fiscal	
Dividendes			3 500,00
Apports rémunérés de l'exploitant		700,00	
Aménagement du local	10 000,00		
TOTAL	57 000,00	62 260,00	3 500,00
Résultat fiscal		115 760	

Le BIC s'élève à 115 760 € et il est imposable au taux progressif de l'IR, sans majoration puisque M. Bodin a adhéré à un CGA.

EXO 08.03 Cas CONSEIL

1. a) Les stocks ont-ils été évalués de manière correcte ? Pourquoi ?
b) Dans la négative, s'agit-il d'une erreur qui peut être rectifiée ? Si elle était rectifiée par le vérificateur, quel serait le montant du redressement au titre de chaque exercice ?

Au plan fiscal, le stock est constitué par l'ensemble des marchandises, des matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés, qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire et dont la vente en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation (CGI ann. III art. 38 *ter*).

Pour les produits achetés, le coût de revient est constitué par le prix d'achat, **majoré notamment des frais de transport** (CGI ann. III art. 38 *nonies*). En revanche, ne sont pas assimilables à de tels frais accessoires les frais de fonctionnement (CAA Paris 21-11-1996 n° 95-3436)

S'agissant d'une erreur comptable, M. Durand peut, si elle lui est préjudiciable, en demander la rectification, par voie de réclamation ou par compensation avec des rehaussements dont il ferait l'objet par ailleurs. Le délai imparti pour la présentation de la réclamation à l'administration expire le 31 décembre de la seconde année suivante, la mise en recouvrement de l'impôt.

Le vérificateur va faire application de la théorie dite de la correction symétrique des bilans. Ainsi, pour l'exercice N, le vérificateur procédera à un rehaussement de 3 200 € (rectification du bilan de clôture) – 2 700 € (correction symétrique du bilan d'ouverture) = **500 €**. De la même façon, le rehaussement sera de 2 700 € – 2 500 € = 200 € pour l'exercice N-1. En ce qui concerne l'exercice N-2 (1^{er} exercice non couvert par la prescription fiscale), la même méthode devrait dégager un rehaussement égal à : 2 500 € – 2 000 € = 500 € ; mais, en raison de l'intangibilité du bilan d'ouverture de cet exercice, c'est en définitive à 2 500 € que s'élève le rehaussement pour N-2 (ce qui aboutit, on peut le constater, à transférer sur N-2 l'imposition de N-3 € de minoration de stock réalisée au cours d'une année prescrite).

Toutefois, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit comporte des limites (CE, Ass., 7 juill. 2004, n° 230169, SARL Ghesquière Équipement). Il ne s'applique pas dans les cas suivants :

- lorsque l'entreprise établit que les erreurs ou omissions à l'origine de l'insuffisance d'actif net ont été commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ;
- lorsque l'entreprise a, en période prescrite, passé en charges des dépenses qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé ou lorsqu'elle a amorti trop rapidement certaines immobilisations.

Rien de tel en l'espèce : la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit est applicable et le redressement effectué par le vérificateur s'élèvera bien à 2 500 €.

2. à quels exercices doivent être rattachées les opérations ?

Il y a en principe symétrie entre la date de comptabilisation de la créance pour le fournisseur et de la dette pour le client.

a) Les plus-values et moins-values professionnelles sont prises en compte au titre de l'exercice ou de l'année au cours desquels elles sont réalisées ou, le cas échéant, constatées. La date de réalisation des plus-values ou moins-values coïncide en général avec celle du **transfert de propriété** des éléments d'actif.

En cas de vente, le transfert de propriété s'opère, sauf convention contraire des parties, dès l'accord sur la chose et sur le prix, même si le paiement du prix et, le cas échéant, la présentation de l'acte à la formalité de l'enregistrement interviennent à une date postérieure (CE 16-10-1974 n° 89775 : Dupont 1974 p. 402 ; CE 7-7-2000 n° 208508).

La vente est parfaite dès le 15 mai et Monsieur Durand inscrira son ordinateur à l'actif de son bilan soit lors de sa mise en service (amortissement linéaire), soit lors de son acquisition (amortissement dégressif).

b) Cet achat constitue une charge déductible pour M. Durand lorsque son fournisseur va comptabiliser sa créance. En l'espèce, s'agissant d'une vente, l'exercice de rattachement de la créance pour le fournisseur est celui au cours duquel intervient la **livraison** des biens. La livraison, nous l'avons vu, se définit par référence à la notion civiliste de délivrance (CE 4-3-1991 n° 97595 : RJF 4/91 n° 431). Il s'agit du transport du bien « **en la puissance et possession de l'acheteur** » (Code civil art. 1604).

La dette affectera l'exercice N+1, puisque la livraison des pastilles intervient en N+1 (le 15 janvier), l'acompte versé en novembre N ainsi que le paiement du solde en décembre N n'ont aucune incidence sur le résultat imposable.

c) Les fournitures de services ne sont génératrices, pour le prestataire, d'un produit imposable qu'au titre de l'exercice au cours duquel intervient l'**achèvement** des prestations. La prestation étant achevée en janvier N+1, M. Durand déduira cette charge en N+1.

Répondre à l'ensemble des cas pratiques ci-dessous, en prenant le soin de justifier chaque étape de votre raisonnement.

a) S'agissant d'une entreprise individuelle, Léopold déduira les intérêts d'emprunt dans la mesure où l'emprunt bancaire figure au passif du bilan de son entreprise. En effet, le critère de l'inscription au bilan joue non seulement pour les éléments d'actif, mais aussi pour des éléments de passif tels que les dettes (notamment CE 25-11-1985 n° 49979 : RJF 2/86 n° 155). Mais les intérêts ne peuvent être admis en déduction que si le bien financé par emprunt est utilisé pour l'activité professionnelle de Léopold, ce qui est bien le cas en l'espèce.

b) La réponse est négative. Dans une entreprise individuelle, l'exploitant ne peut se verser à lui-même des intérêts déductibles. Les sommes qui figurent au compte de l'exploitant ne donnent pas lieu à une rémunération spécifique.

c) S'agissant de déficits professionnels, ils viendront s'imputer sur les éventuels autres revenus de Léopold (CGI art. 156, I). Si ces derniers sont insuffisants, où s'il ne dispose pas d'autres revenus, il constatera un déficit global reportable sur ses revenus globaux des 6 années suivantes.

EXO 09.01 AMOR TY

Il convient de s'assurer que les spécificités fiscales des amortissements sont correctement maîtrisées : tel est l'objet de cet exercice.

1. L'article 39, 4, du CGI interdit la déduction de l'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières, pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, qui dépasse un plafond fixé en dernier lieu à 18 300 € pour les véhicules mis en circulation depuis

le 1^{er} novembre 1996. La catégorie des voitures particulières comprend, outre les voitures de tourisme, les « commerciales », « canadiennes » ou « breaks ».

La limitation n'est pas applicable, selon l'administration, si les voitures sont nécessaires à l'entreprise en raison de l'objet même de son activité. Sont dans ce cas, pour l'essentiel, les exploitants de taxis, les ambulanciers, les auto-écoles et toutes les entreprises de location de véhicules, y compris les sociétés de crédit-bail.

Il est appliqué à ce véhicule de tourisme non polluant la limite fiscale de déductibilité fiscale de l'amortissement, soit :

$$(25\,000 - 18\,300) \times 20\% \times 300/360 = 1\,167 \text{ € à réintégrer.}$$

2. Les subventions d'équipement peuvent bénéficier d'un dispositif d'étalement (subventions d'investissement en comptabilité). Il s'agit des subventions accordées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public.

L'étalement est réservé aux subventions utilisées pour la création, l'acquisition ou le financement par crédit-bail « d'immobilisations déterminées », c'est-à-dire identifiées dans la décision d'octroi de l'aide. Ce régime est optionnel et les entreprises peuvent, si elles y ont intérêt (situation déficitaire par exemple), rattacher les subventions aux résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution. Le choix effectué constitue une décision de gestion opposable.

La subvention servant à financer une immobilisation amortissable, elle peut être réintégrée aux bénéfices imposables au même rythme que l'amortissement de cette immobilisation. Ce rythme est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiquée et le prix de revient de l'immobilisation.

Pour les biens acquis ou fabriqués à compter du 1-1-2010, les coefficients sont fixés à 2,25 si la durée de dépréciation est supérieure à six ans.

$$\text{Taux linéaire} = 12,50\% \times 2,25 = 28,13\%.$$

$$\text{Annuité d'amortissement N} : 60\,000 \times 28,13\% \times 6/12 = 8\,439 \text{ €}.$$

$$\text{La quote-part de subvention rapportée au résultat pour N s'élève à } 8\,439 \times 40\,000 / 60\,000 = 5\,626 \text{ €}.$$

3. L'amortissement dégressif est réservé à certains biens dont les véhicules utilitaires, acquis neufs, d'une durée d'utilisation au moins égale à 3 ans. S'agissant d'un bien d'occasion, l'entreprise ne pouvait pas amortir selon le mode dégressif.

De ce fait il convient de réintégrer au résultat comptable l'excédent d'amortissement correspondant à la différence entre l'amortissement linéaire et l'amortissement dégressif, soit :

$$\text{Amortissement linéaire} : (6\,000 \times 20\%) \times 316 / 360 = 1\,053, \text{ soit une rectification comptable de : } 1\,925 - 1\,053 = 872 \text{ €}$$

4. Il s'agit d'un véhicule polluant, puisque le taux d'émission de CO₂ est supérieur à 140g : la base de calcul est réduite à 9 900 € TTC, soit : $(30\,000 \times 1,120 - 9\,900) \times 20\% = 4\,740 \text{ €}$ à réintégrer.

Attention : Pas de prorata, l'acquisition du véhicule date de N-2 (avec une TVA à 20 %)

Le prix HT doit être ramené TTC, la TVA n'étant pas déductible pour un véhicule de tourisme.

5. L'entreprise a amorti ce bien selon le mode linéaire sur une durée de 5 ans à partir de sa date d'acquisition du 1/5/N (d'où la fraction de 240/360). Or la date de départ du calcul des amortissements pour le système linéaire est la **date de mise en service du bien** et non la date d'acquisition. En conséquence l'amortissement déduit par l'entreprise a été irrégulièrement majoré du montant suivant :

$$960 - (7\,200 \times 20\% \times 196/360) = 176 \text{ €}$$

6. Sauf exceptions, le montant déductible de l'amortissement des biens loués, ou mis à disposition par une personne physique est limité. Il ne peut pas excéder, au titre d'un même exercice, la différence entre le montant du loyer acquis et celui de l'ensemble des autres charges

afférentes aux biens loués (telles que frais d'entretien, de réparation, d'assurances, intérêts, impôts et taxes supportés par le propriétaire).

Cette limitation est appliquée, exercice par exercice, non pas isolément pour chacun des biens loués, mais en prenant en compte l'ensemble des loyers et charges afférents à tous les biens amortissables loués.

La perte du droit à déduction n'est que provisoire : la fraction d'amortissement exclue au titre d'un exercice peut être déduite ultérieurement, en plus de l'annuité normale ou après la durée normale d'utilisation, dans le respect de la limitation (CGI ann. II art. 31 A).

L'amortissement est déductible dans la limite de la différence entre le montant du loyer majoré des avantages en nature et les charges afférentes au bien, soit $8\,500 - 1\,500 = 7\,000$.

Amortissement comptabilisé : 9 700

Réintégration : **2 700 €**

7. Les entreprises qui prennent en location des véhicules de tourisme voient la déduction des loyers de crédit-bail plafonnés pour un montant identique à celui qui s'applique à l'amortissement des véhicules dont les entreprises sont propriétaires.

Ce plafonnement concerne le loyer des voitures de tourisme prises soit en crédit-bail, soit en location d'une durée supérieure à trois mois (ou d'une durée inférieure à trois mois renouvelable). Les voitures prises en location de courte durée (n'excédant pas trois mois, non renouvelable) n'y sont pas soumises.

Soit le calcul suivant :

Le montant de 30 000 € est HT.

TTC : $30\,000 \times 1,200 = 36\,000$ €

À réintégrer :

$(36\,000 - 18\,300) \times 20\% \times 120/360 = 1\,180$ €

Le loyer fiscalement déductible s'élève à $2\,833 - 1\,180 =$ **1 653 €**

8. Les dépenses relatives aux résidences de plaisance ou d'agrément sont déductibles uniquement lorsqu'elles ont **un caractère social**, c'est-à-dire lorsqu'elles sont exposées dans le cadre de services sociaux et en faveur de l'ensemble du personnel de l'entreprise. Tel n'est pas le cas en l'espèce, l'amortissement doit être réintégré.

9. L'amortissement de la machine étant en mode linéaire, tout amortissement non comptabilisé est définitivement perdu (art. 39 B du CGI). Par conséquent, l'amortissement omis en N-1 constitue un amortissement irrégulièrement différé. L'entreprise perd définitivement le droit de le déduire. Il convient donc de réintégrer l'annuité d'amortissement N-1 comptabilisée en N pour **1 200 €**.

10. Cette machine-outil aurait dû être immobilisée et amorti, et non déduite au titre des charges. Il s'ensuit qu'aucun amortissement n'a été comptabilisé, et nous savons que tout amortissement linéaire non comptabilisé est définitivement perdu.

Une entreprise ne peut obtenir la déduction extra-comptable d'un amortissement pour une immobilisation dont le prix, passé à tort par frais généraux, a été réintégré par les services fiscaux dans son bénéfice imposable. Mais il est admis que cette dernière retrouve le droit de pratiquer un amortissement dans les conditions de droit commun dès la régularisation de ses écritures comptables par l'inscription à l'actif de l'élément dont il s'agit (Rép. Chamant : AN 14 juin 1961 p. 1047 n° 8757 et Rép. Sergheraert : AN 6 avril 1982 p. 1704 n° 8121).

L'amortissement omis ne pourra être déduit en N-2, N-1 et N. Un rattrapage pourra être pratiqué en N+1, date d'inscription de la machine à l'actif immobilisé, mais uniquement si l'entreprise est de bonne foi.

11. Dépréciation d'une immobilisation corporelle amortissable :

S'il existe pour une immobilisation un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être réalisé en fonction de la valeur actuelle de l'actif. L'article 322-1.4 du PCG prévoit ainsi qu'une

dépréciation ne doit être constatée que **si la valeur actuelle de l'immobilisation est devenue inférieure à sa valeur nette comptable**. Cette dépréciation doit être constatée sous réserve qu'elle soit significative (art. 322-5.3 du PCG).

Il convient de procéder de la manière suivante :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur nette comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur vénale est inférieure à la valeur nette comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.
- Détermination de la VNC au 31/12/N :

Le plan d'amortissement du local est le suivant :

Années	VCN début	Annuité	Amort. cumulé	VCN fin
N-6	155 000,00	10 333,33	10 333,33	144 666,67
N-5	144 666,67	10 333,33	20 666,67	134 333,33
N-4	134 333,33	10 333,33	31 000,00	124 000,00
N-3	124 000,00	10 333,33	41 333,33	113 666,67
N-2	113 666,67	10 333,33	51 666,67	103 333,33
N-1	103 333,33	10 333,33	62 000,00	93 000,00
N	93 000,00	10 333,33	72 333,33	82 666,67
N+1	82 666,67	10 333,33	82 666,67	72 333,33
N+2	72 333,33	10 333,33	93 000,00	62 000,00
N+3	62 000,00	10 333,33	103 333,33	51 666,67
N+4	51 666,67	10 333,33	113 666,67	41 333,33
N+5	41 333,33	10 333,33	124 000,00	31 000,00
N+6	31 000,00	10 333,33	134 333,33	20 666,67
N+7	20 666,67	10 333,33	144 666,67	10 333,33
N+8	10 333,33	10 333,33	155 000,00	- 0,00

Amortissements pratiqués fin N : $155\,000 \times 6,67\% \times 7 = 72\,333\text{ €}$

VCN fin N = $155\,000 - 72\,333 = 82\,667$

- valeur N correspondant à la valeur la plus élevée entre la valeur d'usage et la valeur vénale soit 72 000 €.
- dépréciation comptable : $82\,667 - 72\,000 = 10\,667\text{ €}$.

Au plan fiscal, la dépréciation admise en déduction est déterminée par rapport à la valeur vénale du bien, soit $82\,667 - 57\,000\text{ €} = 25\,667\text{ €}$.

La dépréciation comptabilisée pour 15 000 € est totalement déductible.

12. Sur le plan comptable, les dépenses de gros entretien sont des composants de « seconde catégorie » qui sont traités de la même manière que les composants dits de « première catégorie ».

Sur le plan fiscal, ces dépenses d'entretien doivent demeurer des charges. Pour cette raison, la durée d'amortissement des composants de « seconde catégorie » identifiés lors de l'acquisition ou de la création de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ne doit pas être différente de celle de cette immobilisation.

Amortissement de la structure : Il se trouve que durée réelle et durée d'usage sont identiques. De plus, l'élément a une valeur unitaire inférieure à 15 % du prix de revient de l'ensemble, soit $(16\,000/120\,000) \times 100 = 13,33\%$: la durée d'usage pouvait être retenue.

L'amortissement comptable : $120\,000 \times 12,50\% = 15\,000$ est fiscalement déductible.

Amortissement du composant « grande révision » :

Au plan comptable, le composant est amorti sur 4 ans soit $16\,000 \times 25\% = 4\,000$ €. Au plan fiscal, ce composant n'est pas reconnu. Il convient de rapporter au résultat imposable la partie de l'amortissement du composant qui excède la dotation calculée d'après la durée fiscale d'amortissement du bien concerné, soit $16\,000 \times 12,50\% = 2\,000$ €.

À réintégrer $4\,000 - 2\,000 = 2\,000$ €.

13. Réfection totale de la toiture

Les travaux de réfection totale d'une toiture entraînent l'inscription à l'actif des dépenses correspondantes en tant que **composant** distinct de l'immeuble et la déduction en charges de la toiture remplacée. Cette règle s'applique alors même que le toit n'a pas été identifié à l'origine comme un composant.

Le composant est amortissable pour 70 000 € HT sur 25 ans, soit $70\,000 \times 4\% \times 88/360 = 684$ €, au lieu de 3 686 €.

L'amortissement à réintégrer au résultat comptable s'élève à **3 002 €**.

10 Les provisions

EXO 10.02 Cas LODEON

Vous indiquerez pour chaque provision le régime fiscal applicable.

NB : l'entreprise clôture son exercice le 31/12/N.

1. Provision pour litige

La constatation d'une provision suppose que l'entreprise doive faire face à une perte ou une charge déductible, nettement précisée, probable, qui résulte d'un événement ayant pris naissance au cours de l'exercice. De plus, pour être fiscalement déductible, la provision doit avoir été comptabilisée et doit figurer sur le tableau des provisions à joindre à la déclaration des résultats de l'exercice. En l'espèce, l'existence d'un litige qui n'est pas définitivement tranché suffit à justifier la constatation d'une provision, à hauteur de la condamnation probable qui sera mise à la charge de la société. Cette provision est déductible fiscalement au titre de l'exercice N.

2. Provision pour rappel d'URSSAF

Cette provision se rapporte à une charge qui est fiscalement déductible du résultat (cotisations URSSAF). Toutefois, le fait générateur de la provision étant la proposition de rectification de février N+1, cette provision sera déduite en N+1 et non en N.

Réintégration N pour 4 500 €.

3. Autres provisions pour risques

Les charges susceptibles de résulter pour un employeur de sa responsabilité civile résultant des accidents du travail susceptibles de survenir à son personnel au cours de l'exercice suivant ne peuvent ni être déterminées d'une manière précise à la clôture de l'exercice considéré, ni être regardées comme rendues probables par des événements survenus au cours de l'exercice, et ne peuvent, par conséquent, justifier la constitution d'une provision (CE 9 avril 1956 n° 34376, 7^e et 8^e s.-s. : BOCD 1956, 4^e partie n° 5 p. 19).

Le risque n'étant qu'éventuel, la provision est à réintégrer pour 3 800 € (au titre de l'exercice N-2, premier exercice non couvert par la prescription fiscale en N+1, puisque la provision a été dotée en N-9, c'est-à-dire au titre d'un exercice prescrit).

4. Provision pour dépréciation des comptes clients

Les provisions pour créances douteuses sont déductibles au point de vue fiscal à condition que le risque de non-recouvrement soit nettement précisé et que les événements en cours à la date de clôture rendent probable la perte supputée.

En principe, le risque de non-recouvrement doit être justifié créance par créance. Mais la jurisprudence admet le calcul statistique des provisions pour créances douteuses lorsque cette méthode est appropriée à la situation et aux données spécifiques à l'entreprise (CE 11-12-1991 n° 70727 : RJF 2/92 n° 18).

La provision constituée le 31/12/N-6 représente 60 % de la créance HT, ce qui est normal au vu de l'attestation de l'administrateur judiciaire.

En N, l'entreprise sait que sa créance demeurera définitivement impayée pour 50 % de son montant, soit 3 445 € : il s'agit désormais d'une charge devenue définitive.

Elle reprend la provision dotée en N-6 pour 4 134 € et pratique une nouvelle dotation de 3 445 € : en effet, au 31/12/N, le débiteur n'a procédé à aucun des règlements projetés.

5. Provision pour dépréciation des marchandises

Une provision ne peut être admise que si le cours du jour (prix de vente réel) est inférieur au prix de revient. Le prix de revient unitaire des ventilateurs constituant le stock est de 99 €. De ce fait, si le prix de vente (cours du jour) est supérieur à 99 €, aucune provision ne peut être constatée. Tel est bien le cas en l'espèce puisque le cours du jour s'élève à 108 € HT au 31/12/N. L'entreprise subit simplement un **manque à gagner** sur la vente de ses produits. Ces derniers ne peuvent faire l'objet d'une provision. En conséquence, la provision n'est pas déductible fiscalement, et elle doit être reprise pour 3 000 €.

6. Provision pour dépréciation des titres de placement

Pour une entreprise relevant de l'IR, Le régime fiscal des plus-values s'applique également aux dotations et aux reprises de provisions pour dépréciation des titres entrant dans le champ d'application des plus ou moins-values.

- Les dotations sont considérées comme des moins-values à long terme.
- Les reprises sont considérées comme des plus-values à long terme.

La provision de $(36 \times 100) - 3\,811 = -211$ € suit le régime des moins-values à long terme, et doit être réintégrée fiscalement.

11 Les plus et moins-values professionnelles

EXO 11.02 Cas LAFLEUR

1. Les conditions d'application de l'article 238 *quindecies* sont-elles réunies ? En particulier, M. Lafleur se demande s'il n'est pas obligatoire de céder son entreprise à une personne physique ?

Les conditions et les modalités de l'exonération prévue par l'article 238 *quindecies* sont les suivantes :

- Le cédant doit relever de la catégorie des PME (employer moins de 250 salariés, réaliser un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros ou avoir un bilan inférieur à 43 millions d'euros).
 - Son capital ne doit pas être détenu à hauteur de 25 % au plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne remplissant pas les conditions énoncées ci-dessus.
- M. Lafleur respecte ces conditions.
- L'activité transmise doit être commerciale, industrielle, artisanale ou libérale, ce qui ne pose aucune difficulté pour M. Lafleur.

Toutes les transmissions d'entreprise individuelle ou de branche d'activité sont concernées par la mesure d'exonération, y compris les cessions de fonds de commerce.

La cession envisagée porte bien sur l'intégralité du fonds commercial.

Les éléments transmis doivent avoir une valeur vénale inférieure à 300 000 euros pour que la plus-value soit exonérée en totalité (il existe une modalité d'exonération partielle lorsque la valeur est comprise entre 300 000 et 500 000 €).

En l'espèce, la cession est envisagée pour 400 000 €.

L'activité transmise doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans à la date de sa transmission, et tel est le cas puisque M. Lafleur a créé son entreprise voilà 20 ans.

La plus-value est exonérée à hauteur de :

$$[(500\,000 - 400\,000) / 200\,000] \times 400\,000 = 200\,000 \text{ €}$$

La plus-value est taxée à 30 % (12,8 % + 17,20 %) pour un montant de 200 000 €.

Le fait que M. Lafleur cède son entreprise à une personne morale ne soulève aucune difficulté : Il n'est en aucun cas obligatoire de céder l'entreprise à une personne physique.

2. M. Lafleur pourrait-il détenir une participation dans la société nouvellement créée par M. Cactus, afin de réaliser une transition « en douceur » ?

En cas de cession à titre onéreux, il ne doit pas y avoir de lien de dépendance entre le cédant et l'entreprise cessionnaire. Par conséquent, le cédant ne doit pas être dans l'une des situations suivantes :

- détenir, directement ou indirectement, le contrôle de la société cessionnaire. Tel est le cas si M. Lafleur possède plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices de la société repreneuse ;
- exercer en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société cessionnaire. Le respect de cette condition s'apprécie au moment de la réalisation de l'opération et au cours des trois années qui suivent, sous peine de remise en cause de l'exonération.

Sous réserve du respect de ces deux conditions, le fait que M. Lafleur détienne une participation minoritaire au capital de la société nouvellement créée ne soulève pas de difficultés, du moment qu'il ne la dirige pas.

EXO 11.03 Cas ISIDORE

1. Déterminez le montant des plus ou moins-values réalisées lors de cette opération de constitution de société.

Apport de Mlle Nina

Lors de l'apport de son entreprise, Mlle Nina est imposée sur les plus-values d'apport qu'elle réalise, de la même manière que si les biens étaient cédés à des tiers.

Calcul des plus-values d'apport

	Valeur d'apport	Bilan (prix de revient)	VNC	PV MV
Immeuble	300 000,00	300 000	0	300 000,00
Éléments incorporels	150 000,00	10 000	10 000	140 000,00
Mobiliers et matériel	80 000,00	80 000	15 000	65 000,00
Stock	120 000,00	120 000,00		
Créances	60 000,00	60 000,00		

Il en résulte une plus-value à court terme de 365 000 €, taxable au taux progressif de l'IR, et une plus-value à long terme sur éléments incorporels de 140 000 €, taxable à 30 %. Cette solution est très coûteuse.

2. Existe-t-il une solution alternative pour limiter le coût fiscal de l'opération ?

Solution alternative

Les entrepreneurs individuels qui apportent leur entreprise à une société peuvent bénéficier d'un **régime optionnel** les dispensant d'acquitter immédiatement l'impôt de plus-value sur les éléments apportés.

Ce régime, codifié à l'article 151 *octies* du CGI, concerne les apporteurs personnes physiques qui font apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité, c'est-à-dire de l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise constituant une exploitation autonome capable de fonctionner par ses propres moyens, à une société imposable à l'IR ou à l'IS.

Les immeubles affectés à l'exploitation peuvent ne pas être compris dans l'apport, mais ils doivent dans ce cas être mis à disposition de la société dans le cadre d'un bail d'une durée minimale de neuf ans.

L'apport doit être rémunéré exclusivement par des titres sociaux, et non par une somme d'argent ou encore la prise en charge d'un passif.

L'option pour ce régime spécifique permet à l'apporteur de bénéficier des avantages suivants :

- La plus-value sur éléments non amortissables (fonds de commerce) est placée en **report** d'imposition : elle ne sera taxée que lorsque la société revendra les biens apportés, ou lorsque les associés revendront les parts qu'ils ont reçu en échange de leurs apports.
- Pour les biens amortissables autres qu'immeubles, les plus-values à court terme sont imposées chez la société bénéficiaire des apports avec un étalement sur cinq ans.
- Pour les plus-values sur immeuble, l'étalement pratiqué par la société bénéficiaire de l'apport est effectué proportionnellement à la durée moyenne pondérée d'amortissement des immeubles avec un maximum de quinze ans.
- Les éventuels profits sur stocks ne sont pas imposés au moment de l'apport à la condition que les stocks soient inscrits au bilan de la société bénéficiaire de l'apport pour des valeurs identiques à celles qu'ils avaient chez l'apporteur.

L'option pour ce dispositif de faveur est demandée conjointement par l'apporteur et la société bénéficiaire dans l'acte d'apport ou de constitution de la société.

La société bénéficiaire de l'apport doit joindre à ses déclarations de résultat un état de suivi de plus-values en report : à défaut, elle s'exposerait à l'application d'une amende de 5 % des sommes omises.

Régime d'imposition des plus-values réalisées lors de l'apport de Mlle Nina

Rappel des plus-values réalisées lors de l'apport

	Valeur d'apport	Bilan (prix de revient)	VNC	PV MV
Immeuble	300 000,00	300 000,00	0	300 000,00
Éléments incorporels	150 000,00	10 000,00	10 000,00	140 000,00
Mobiliers et matériel	80 000,00	80 000,00	15 000,00	65 000,00
Stock	120 000,00	120 000,00		
Créances	60 000,00	60 000,00		

S'agissant de l'apport d'une entreprise individuelle à une société de capitaux, l'article 151 octies du CGI prévoit l'imposition de la plus-value à court terme sur constructions chez la société bénéficiaire de l'apport sur 15 ans, soit $300\,000 / 15 = 20\,000$ / an.

Pour les éléments incorporels du fonds de commerce, la plus-value à long terme est placée en report d'imposition pour 140 000 €. Elle sera imposée soit lorsque la société bénéficiaire de l'apport revendra le fonds, ou bien lorsque Mlle Nina revendra les titres qu'elle a reçus en échange de son apport.

Il n'y a ici aucun gain sur l'apport du stock et des créances qui de toute manière auraient été taxables dans l'entreprise individuelle.

Les apports de numéraire de M. Villiers et Mme Olivia ne sont pas imposables.

12 Les régimes d'imposition Les organismes de gestion agréés

EXO 12.02 Cas EURL GUÉRIN

1. Indiquez le résultat fiscal de l'EURL Guérin dans l'hypothèse où celle-ci n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé.

Le résultat est imposable à l'IR au taux progressif dans la catégorie des BIC (EURL à associé unique personne physique soumise à l'IR). L'entreprise n'ayant pas adhéré à un centre de gestion agréé (CGA), le BIC doit être majoré de 25 %. La question de la majoration du résultat imposable a fait l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) devant le conseil constitutionnel. Ce dernier a jugé que les dispositions de l'article 158, 7 du CGI qui instaurent cette majoration sont conformes à la Constitution (Cons. const. 23 juillet 2010 n° 2010-16 QPC)

Le salaire de M. Guérin est désormais entièrement déductible pour les exercices clos en 2018 : peu importe le régime matrimonial ou l'adhésion ou non à un OGA.

2. Indiquez le résultat fiscal de l'EURL Guérin dans l'hypothèse où celle-ci a adhéré à un centre de gestion agréé.

Le salaire de Monsieur Guérin serait intégralement déductible du résultat fiscal, et imposé dans la catégorie des TS.

Dans cette hypothèse, la principale conséquence serait l'absence de majoration du résultat imposable, qui serait taxé à l'IR sur 52 000 €.

3. Comment la rémunération de M. Guérin est-elle imposée dans cette 2^e hypothèse ?

À titre personnel, la rémunération de M. Guérin serait imposée dans la catégorie des TS sur un montant net de cotisations sociales, soit $25\,000 \text{ €} - (25\,000 \times 23\%) = 19\,250 \text{ €}$ environ. Soit un net imposable de $19\,250 \times 0,90 = 17\,325 \text{ €}$.

EXO 12.03 Cas entreprise DURAND

Répondre à la question posée par M. Durand quant au choix juridique et fiscal de sa future entreprise.

Cet exercice aborde la question du choix fiscal de l'entreprise.

1. Situation actuelle de M. Durand

En tant que salarié, Monsieur Durand est imposé sur $25\,000 \text{ €} \times 0,90 = 22\,500 \text{ €}$

Pour une part de quotient familial, Monsieur Durand paierait 606 € d'impôt après application de la décote (d'après le barème 2020 pour les revenus 2019).

2. M. Durand devient auto-entrepreneur

S'agissant d'une activité de services, le chiffre d'affaires annuel limite pour 2020 s'élèvera à 72 600 € HT (seuil applicable en 2020).

Le régime « micro-entrepreneur » correspond à une simplification des formalités administratives des chefs d'entreprise et à un allègement des charges sociales, fiscales et administratives. Il se traduit par :

- une déclaration et un paiement simplifié des cotisations et contributions sociales (le régime **micro social** simplifié)
- une déclaration et un paiement simplifié de l'impôt sur le revenu (**versement libératoire** de l'impôt sur le revenu), sur option et sous certaines conditions.

– pour les créateurs d'entreprise artisans et commerçants, la dispense d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ainsi qu'au répertoire des métiers, s'ils le souhaitent.

M. Durand supporterait un taux de cotisations et contributions sociales **de 22 %** en tant que prestataire de services.

Ce taux correspond aux cotisations sociales (maladie, retraite, allocations familiales). Une contribution de 0,30 % à la formation professionnelle est à ajouter.

À la condition d'avoir opté pour le régime micro-social simplifié, et sous réserve de bénéficier d'un revenu de référence de son foyer fiscal n'excédant pas, par part de quotient familial, la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu, soit 27 519 € par part de quotient familial, M. Durand supportera un versement libératoire d'impôt sur le revenu de **1,7 %** de son chiffre d'affaires HT.

Il déclarera et acquittera son impôt de manière forfaitaire en même temps que ses cotisations et contributions sociales dans le cadre du régime micro social simplifié.

M. Durand acquittera par conséquent :

- au titre du micro-social simplifié : $30\,000 \times 22\% = 6\,600\text{ €}$
- au titre de la formation professionnelle : $30\,000 \times 0,30\% = 90$
- au titre du prélèvement fiscal : $30\,000 \times 1,7\% = 510\text{ €}$

Soit au total **7 200 €**

Il lui reste par conséquent $30\,000 - (850 \times 12) - 7\,200 = \underline{\underline{12\,600\text{ €}}}$

3. M. Durand choisit le régime « micro-BIC »

Le bénéfice imposable de M. Durand est déterminé directement par l'administration fiscale qui applique au chiffre d'affaires déclaré un abattement forfaitaire pour frais professionnels de 50 % du CA (régime des prestations de services) pour les autres activités relevant des BIC, avec un minimum d'abattement de 305 euros.

M. Durand reportera directement sur sa déclaration n° 2042 le montant de son chiffre d'affaires HT, soit 30 000 €. Son résultat imposable sera par conséquent de $30\,000 \times 50\% = 15\,000\text{ €}$. Pour une part de quotient familial, son impôt s'élèvera, après décote, à 0 € (barème 2020 revenus 2019).

Il paiera **6 675 €** de charges sociales.

Il lui reste par conséquent $30\,000 - [(850 \times 12) + 6\,675] = \underline{\underline{13\,125\text{ €}}}$

4. M. Durand choisit le régime réel

Dans ce régime, il est imposé sur son bénéfice réel qui correspond à ses produits diminués de ses charges, soit $30\,000 - (850 \times 12) = 19\,800\text{ €}$.

Afin d'éviter une majoration de 25 % de son BIC imposable, M. Durand adhèrera à un centre de gestion agréé. Ses dépenses de comptabilité et d'adhésion lui coûteront alors 1 500 € pour l'année, et elles sont déductibles de son BIC, soit $19\,800 - 1\,500 = 18\,300\text{ €}$

Ce résultat doit être diminué des cotisations sociales qui s'élèveront à 8 206 €, soit un résultat imposable de 10 094 €

Pour une part de quotient familial, et un revenu imposable de 10 094 €, il ne paie pas d'impôt (barème 2020 pour revenus 2019).

Il lui reste par conséquent $30\,000 - [(850 \times 12) + 1\,500 + 8\,206] = \underline{\underline{10\,094\text{ €}}}$

5. M. Durand opte pour l'EIRL et formule une option pour l'IS

Depuis le 1^{er} janvier 2011, M. Durand peut créer une entreprise individuelle à responsabilité limitée. Outre le fait qui pourra séparer ses patrimoines professionnels et personnels, ce nouveau dispositif lui offre la possibilité d'opter pour l'impôt sur les sociétés, ce qui constitue une grande première puisque l'IS était jusqu'alors totalement interdit aux entrepreneurs individuels.

Si M. Durand s'alloue un salaire de 1 200 € par mois, ce salaire vient en diminution du résultat de l'entreprise, soit un résultat imposable de $30\,000 - [(850 \times 12) + 14\,400] = 5\,400$ €

L'EIRL acquitterait l'IS réduit des PME (en supposant que les conditions requises soient remplies) de 15 %, soit $5\,400 \times 15\% = 810$ €

Il supportera sur son salaire des cotisations sociales identiques à celles des gérants majoritaires d'EURL.

14 L'imposition des résultats des sociétés de personnes**EXO 14.02 Cas SNC PIVOINE****Calculez la plus-value et commentez ses modalités d'imposition.**

Particularité principale du cas Pivoine : l'un des associés est une personne morale relevant de l'IS. D'où la nécessité de « jongler » tantôt avec les règles de l'IR, tantôt avec les règles de l'IS.

Il convient tout d'abord de déterminer la valeur nette comptable (VNC) de la machine.

Les amortissements sont les suivants :

N-3 : $60\,000 \times 35\% = 21\,000$

N-2 : $(60\,000 - 21\,000) \times 35\% = 13\,650$

N-1 : $(60\,000 - 21\,000 - 13\,650) \times 35\% = 8\,872,50$

Total des amortissements = 43 522,50

VNC = $60\,000 - 43\,522,50 = 16\,477,50$ arrondie à 16 478

Plus-value : $30\,000 - 16\,478 = 13\,522$

La plus-value est à court terme pour **13 522 €**, puisqu'elle est inférieure aux amortissements.

Pour MM. Jean et Jules, la plus-value peut faire l'objet d'un étalement sur 3 ans.

Cet étalement est impossible pour Sweet Mama qui relève de l'IS.

Calculez la plus-value et commentez ses modalités d'imposition.

Il s'agit d'une plus-value à long terme, puisque le fonds est détenu depuis plus de 2 ans. La plus-value est ici de 60 000 € ; elle fera l'objet d'une déduction fiscale pour être imposée chez les associés Jean et Jules au taux de 30 % (12,8 % + 17,20 % de prélèvements sociaux). Pour la SA, la quote-part de plus-value de 20 000 € sera taxée au taux courant de l'IS (art. 219, I-a *quater*).

Calculez le revenu imposable et l'impôt dû à raison de cette cession.

Il s'agit là encore d'une plus-value à long terme qui sera imposée chez les associés de la SNC PIVOINE. La différence principale avec la question 2 est que pour l'associé SA Sweet Mama, la plus-value sera taxée à 0 %, puisqu'il s'agit de titres de participation détenus depuis deux ans au moins, soit une plus-value = 0 €. Mais la société Sweet Mama doit réintégrer une quote-part de frais et charges de $20\,000 \times 12\% = 2\,400$ €.

Quel est, pour la SNC PIVOINE, le traitement fiscal de cet abandon de créance ?

Il s'agit d'un abandon de créance à caractère financier : la charge que supporte la SNC PIVOINE n'est pas déductible fiscalement, la filiale n'étant pas soumise à une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

L'abandon est à réintégrer fiscalement pour 60 000 €.

La provision est-elle déductible comptablement ? Et fiscalement ?

Les provisions constituées en vue de faire face aux charges liées à des licenciements qui peuvent être tenus pour probables à la clôture de l'exercice sont déductibles. En revanche, les provisions destinées à faire face à des indemnités de licenciement pour motif économique ne sont pas déductibles à hauteur du montant couvrant l'indemnité de licenciement *stricto sensu*, légale (C. trav. art. L. 122-9) ou conventionnelle. En revanche, les autres indemnités versées à cette occasion (préavis, congés payés...) ainsi que les frais de restructuration et les dépenses liées à la reconversion du personnel et aux diverses mesures d'accompagnement social (reclassement, actions de formation...) ne sont notamment pas visés par l'interdiction.

La provision est déductible sur le plan comptable mais doit être réintégrée sur le plan fiscal pour 70 000 €.

Vous calculerez le résultat de cession imposable, sachant que les parts ont été acquises en N-5 pour 10 000 €.

Selon la jurisprudence Quemener du conseil d'État (CE 16-2-2000 n° 133296, SA Ets Quemener), la plus-value réalisée par la SA Sweet Mama doit être déterminée en ajustant le prix de revient des parts afin d'éviter que la cession ne se traduise par une double imposition ou une double déduction des résultats précédemment pris en compte par le cédant. Il convient d'ajouter à leur prix de revient la somme algébrique des éléments suivants :

- les bénéfices (y compris les plus-values) imposés (+) ;
- les pertes comblées (+) ;
- les déficits (y compris les moins-values) déduits (-) ;
- et les bénéfices répartis (-).

(CE 16-2-2000 n° 133296, SA Ets Quemener : RJF 3/00 n° 334).

Soit : $90\,000 - [(10\,000 + (15\,000/3 - 30\,000/3))] = 75\,000\,€$

Cela étant, cette plus-value sera taxée à 0 %, moyennant la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 12 %, puisqu'il s'agit de titres de participations détenus depuis plus de 2 ans.

Quel est le régime d'imposition de ce dividende perçu par la SNC PIVOINE ?

Les dividendes font généralement l'objet d'une retenue à la source dans l'État de source.

Le versement de dividendes par une société résidente d'un État à une société résidente d'un autre État fait fréquemment l'objet d'une retenue à la source dans l'État de la société distributrice. Le taux de cette retenue à la source peut être réduit conventionnellement.

Dans le cadre de la Communauté européenne, les dividendes distribués à une société mère ayant son siège dans un État membre sont exonérés de retenue à la source, pourvu que soient notamment remplies les conditions suivantes :

- la société bénéficiaire de la distribution détient directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 10 % au moins du capital de la société distributrice, ou prend l'engagement de le faire ;
- elle a son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne (UE) ou de l'espace économique européen (« EEE ») ;
- elle est passible de l'IS dans l'État où elle a son siège de direction effective, sans possibilité d'option et sans en être exonérée.

Le taux de participation est toutefois ramené à 5 % lorsque la personne morale qui est le bénéficiaire effectif des dividendes détient des participations satisfaisant aux conditions d'application du régime mère-fille et se trouve privée de toute possibilité d'imputer la retenue à la source.

Dans l'hypothèse où les conditions d'exonération de retenue à la source sont remplies, aucune retenue n'est prélevée en Italie sur les 10 000 euros de dividende.

Le dividende pourra faire l'objet d'une déduction extra comptable pour être imposé chez les associés personnes physiques.

Pour le dividende revenant à l'associé Sweet Mama, il est imposé au taux normal de l'IS.

Que doit-elle faire ? Cette soumission à l'IS entraîne-t-elle des conséquences fiscales par elle-même ? Votre réponse serait-elle identique si la société était déficitaire ?

La société PIVOINE peut opter pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

L'option doit être signée dans les conditions prévues par les statuts ou, à défaut, par tous les associés, membres ou participants. Elle doit en principe être notifiée au plus tard avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés. Elle peut donc être exercée avant le début de l'exercice.

L'option à l'IS peut être désormais révoquée pendant 5 ans :

- si l'option est révoquée dans les 5 ans : il n'est pas possible d'opter à nouveau pour l'IS,
- si l'option n'est pas révoquée dans les 5 ans : l'option IS devient irrévocable. Cette option entraîne cessation d'entreprise avec toutefois des conséquences qui peuvent sous certaines conditions être atténuées.

Ainsi, les éléments de la SNC Pivoine échappent à l'imposition immédiate lorsque les deux conditions suivantes sont respectées :

- aucune modification n'est apportée aux valeurs comptables des éléments d'actif à l'occasion de la réalisation de l'opération ;
- l'imposition de ces bénéfices, plus-values et profits demeure possible dans le cadre du nouveau régime fiscal dont relève l'entreprise.

Enfin, le changement de régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur le revenu met un terme à la remontée des déficits sur les revenus des associés.

16 La détermination du résultat imposable des sociétés passibles de l'IS

EXO 16.02 Cas QUATTRO

1) En principe, lors d'une livraison de biens, la créance est considérée comme certaine à la date de livraison (art. 38.2 *bis*)

Cependant, lorsque le recouvrement d'une créance semble incertaine au regard de la situation difficile du débiteur (ici une procédure de redressement judiciaire), la société titulaire de la créance peut constituer une provision à hauteur du montant qu'elle estime irrécouvrable.

Pour être fiscalement déductible, cette provision doit respecter les conditions suivantes :

- Elle doit être destinée à faire face à une perte déductible (ici la perte d'un profit est déductible),
- La perte doit être nettement précisée : le montant de la perte doit pouvoir être évalué avec une approximation suffisante (estimation en % du montant de la dette qui paraît irrécouvrable),
- La perte doit être probable (la situation de redressement judiciaire donne son caractère probable à la perte),
- Les événements en cours à la date de la clôture rendent probable la perte,
- La provision doit être constatée dans les écritures.

Par la suite, le comptable devra enregistrer cette provision. Il peut, par exemple, estimer que la société ne pourra récupérer que 50 % de sa créance (l'entreprise devra bien sûr démontrer que le risque de non-recouvrement est à cette hauteur). Dans ces conditions, une provision de 10 000 × 50 % = 5 000 € sera comptabilisée dans les comptes et sera déductible fiscalement.

Si la créance ne peut être récupérée, et que le comptable en a la certitude, il convient de passer une écriture de perte qui présente un caractère définitif.

2) En matière de charges déductibles, le principe est que les charges doivent être déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, c'est-à-dire dès qu'elles présentent pour l'entreprise le caractère d'une dette certaine dans son principe et dans son montant (art. 38.2 *bis*)

En matière de prestations de services, il convient de rattacher la créance à l'exercice de l'achèvement de la prestation.

Cependant, il existe des exceptions à ce principe et notamment concernant les travaux.

Pour les travaux, il convient de retenir l'exercice de la réception qui correspond à l'acceptation des travaux par le maître de l'ouvrage. Dans le premier cas, la réception est intervenue en N-1, peu importe que le solde soit réglé en N, il devait être rattaché à l'exercice N-1.

Il convient d'appliquer le même principe pour la deuxième série de travaux.

Concernant l'acompte payé pour des travaux qui doivent démarrer en N+1, en application du principe de déduction des charges lorsque celles-ci sont effectivement engagées, l'entreprise ne peut passer le paiement de cet acompte en charge. Elle ne pourra constater fiscalement une charge qu'au jour de la réception des travaux.

3) la société QUATTRO détient des titres dans plusieurs sociétés :

a) La SA ALPHA est une société française soumise à l'impôt sur les sociétés. Elle procède à une distribution dont bénéficie la société QUATTRO, le régime des sociétés mère n'est pas applicable (QUATTRO détient moins de 5 % du capital de ALPHA).

Aucun mécanisme correcteur de la double imposition n'existe (depuis la suppression définitive de l'avoir fiscal en 2005, loi de finances 2004). Le dividende est imposable à l'IS pour 3 000 €

b) Conditions d'application du régime des sociétés mères (art. 145 et 216 du CGI) :

- Les deux sociétés doivent être soumises à l'IS.
- La mère doit conserver les titres de la société fille pendant plus de deux ans.
- Elle doit détenir au moins 5 % du capital de la société fille.

Les sociétés mères ayant opté pour ce régime bénéficient d'une exonération d'impôt à raison des dividendes distribués par la société mère.

Dans le cas d'espèce, la société QUATTRO est éligible au régime des sociétés mères pour lequel on considère qu'elle a opté. En effet, les deux sociétés sont soumises à l'IS, la participation date de N-7 et elle est de 60 %.

En outre, une quote-part de frais et charges, égale à 5 % du montant des dividendes, doit être réintégrée au résultat imposable.

Le dividende perçu par QUATTRO est de 60 % de 10 000, soit 6 000 €.

Ces dividendes doivent être inscrits en comptabilité. En revanche, ils doivent être déduits en fiscalité (sur le tableau 2058-A ligne XA), puisqu'ils sont exonérés.

De plus, il convient de réintégrer une quote-part de frais et charges.

Cette quote-part est de 5 % du dividende brut, soit $5\% \times 6\,000 = 300$

Seule cette quote-part est imposée à l'IS.

c) Art. 8 du CGI : dans les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, le bénéfice réalisé est immédiatement imposable au nom des associés, même si ce bénéfice n'est pas mis en distribution. Corrélativement, les associés peuvent imputer directement sur leur revenu global la quote-part de déficit qui leur revient en cas de situation négative chez la société soumise à l'impôt sur le revenu. En conséquence, lorsque des bénéfices mis en réserve sont distribués, il n'y a pas de nouvelle imposition.

Dans notre cas, la somme de 25 000 € (50 % de 50 000) sera déduite extra-comptablement du résultat imposable à l'IS.

Concernant, le déficit constaté pour l'exercice N, la société pourra imputer sur ses résultats imposables la quote-part de déficit lui revenant, soit 10 000 € (50 % de 20 000 €).

4) La société procède à une cession d'immobilisations (CGI art. 209, I, 219, I-a *quater*).

Concernant le bâtiment, il s'agit d'une cession d'immobilisation amortissable, il convient donc de déterminer sa valeur nette comptable afin de dégager une éventuelle plus ou moins-value.

Calcul d'une annuité d'amortissement : $150\,000 / 25 = 6\,000\,€$

Le bien a été amorti pendant cinq ans.

La valeur nette comptable se calcule en soustrayant les amortissements à la valeur d'origine.

VNC : $150\,000 - (5 \times 6\,000) = 120\,000\,€$

Calcul de la plus-value : valeur de cession - VNC

$120\,000 - 120\,000 = 0$

La cession du bâtiment ne dégage aucune plus-value.

Le terrain est une immobilisation non amortissable, sa cession se calcule en appliquant la formule valeur de cession - valeur d'origine.

Il apparaît donc une moins-value d'un montant de :

$100\,000 - 110\,000 = -10\,000\,€$

Cette opération fait donc apparaître une moins-value à court terme de 10 000 €. Cette moins-value diminue le résultat comptable et le résultat fiscal automatiquement.

Il convient de rappeler que les plus et moins-values dégagées après le 1^{er} janvier 1997 dans les sociétés soumises à l'IS sont nécessairement à court terme, donc relevant du taux normal de l'IS.

5) Les indemnités peuvent être des produits d'exploitation ou des plus-values d'actif selon la nature du préjudice subi.

La doctrine administrative considère que les indemnités amiables ou judiciaires pour concurrence déloyale sont imposées comme des produits. Il convient de déterminer à quel moment cette indemnité est considérée comme une créance acquise.

Dans une décision du 23 juin 2000, le Conseil d'Etat s'est prononcé pour le rattachement des créances litigieuses aux exercices correspondant aux échéances de versements fixées par le tribunal de grande instance bien que le débiteur ait fait appel du jugement sans s'attacher à l'effet suspensif de l'appel (CE 26-6-2000 n° 188297). Donc en l'espèce, cette indemnité doit être imposée.

Mais s'agissant d'une créance litigieuse puisque la société concurrente a fait appel, la société Quattro est autorisée à déduire une provision égale au montant de cette créance puisqu'un recours est exercé contre le jugement.

6) La déductibilité des intérêts des comptes courants d'associés est soumise à deux limites :

- le capital de la société doit avoir été entièrement libéré,
- Le taux maximum des intérêts déductibles est égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. Le plafond de déduction s'applique à l'ensemble des intérêts courus au cours de l'exercice. Pour les sociétés dont l'exercice N coïncide avec l'année civile, le taux maximum d'intérêt déductible s'établit à 1,67 %.

Les intérêts non déductibles s'élèvent à $120\,000 \times (5 - 1,67\%) = 3\,996\,€$.

7) Il s'agit d'une redevance de concession de brevet

Ces redevances sont susceptibles de bénéficier d'une imposition au taux réduit de l'impôt sur les sociétés si plusieurs conditions sont cumulativement remplies :

- Le brevet concédé doit revêtir le caractère d'éléments de l'actif immobilisé
- Le brevet doit être acquis par le concédant depuis plus de deux ans sauf s'il a été créé par l'entreprise concédante.

En l'espèce, il existe un lien de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire. Toutefois, les redevances tirées de l'exploitation de brevets et droits assimilés sont imposables au taux réduit des plus-values à long terme même s'il existe des liens de dépendance, directs ou indirects, entre l'entreprise concédante et le concessionnaire. Mais, en contrepartie, le concessionnaire ne peut déduire les redevances versées que pour une fraction de leur montant, égale au rapport existant entre le taux réduit des plus-values et le taux normal de l'IS (15/33,1/3 %).

Toutefois, cette restriction n'est plus applicable, depuis le 1^{er} janvier 2011, lorsque la société concessionnaire exploite effectivement le droit concédé, ce qui est bien le cas ici. La société MAX déduira de son résultat 100 000 €.

8) Les pénalités de retard pour paiement tardif des factures ne sont prises en compte dans le résultat qu'au titre de l'exercice de leur versement (Loi 2002-1576 du 30-12-2002 art. 20). Cette règle de rattachement spécifique s'applique à toutes les sommes dues depuis l'entrée en vigueur de la loi NRE (Loi 2001-420 du 15-5-2001).

Aucun produit n'est à rattacher à l'exercice N, à défaut de règlement effectif des intérêts de retard.

9) Il s'agit d'une construction sur le sol d'autrui. L'entreprise qui effectue les constructions doit amortir sur la durée normale d'utilisation du bien qui est totalement indépendante de la durée du bail.

Ici, le hangar est un bâtiment industriel dit léger (bois, tôles) la durée normale d'utilisation est de 15 ans.

A la fin du bail, le hangar sera donc totalement amorti.

Si le hangar est remis gratuitement au bailleur à la fin du bail, il n'y a rien à enregistrer pour QUATTRO (en effet, la valeur nette comptable est nulle et le prix de cession également).

En revanche, si le bien est remis contre indemnité, la valeur de cession correspondra à cette indemnité. La VNC étant de 0, la plus-value dégagée correspondra à l'indemnité.

QUATTRO étant soumise à l'IS, la plus-value sera nécessairement à court terme, donc imposable au taux normal de l'IS.

EXO 16.03 Cas BACK

1. Déterminer le montant de la créance fiscale sur le Trésor pour l'exercice N.

Le dispositif du report en arrière des déficits est spécifique à l'IS. L'exercice BACK permet d'en mesurer la technicité, et d'apprécier la gestion fiscale d'un déficit dont une partie est reportée vers l'arrière et l'autre partie vers l'avant.

Le report en arrière n'est possible que sur le dernier exercice clos, soit l'exercice clos en N-1 (informations tirées de la comptabilité de l'entreprise).

Le report en arrière s'effectue uniquement sur le bénéfice de l'exercice antérieur qui a effectivement supporté l'impôt et qui n'a pas été distribué, ce que l'on qualifie de bénéfice d'imputation. Pour déterminer ce bénéfice d'imputation, on retient :

- le bénéfice imposable au taux normal ou au taux réduit des PME, et non la plus-value nette à long terme de 40 000 € taxée à un taux réduit ;
- le bénéfice qui a donné lieu au paiement effectif de l'impôt, ce qui a pour effet d'exclure les bénéfices exonérés (entreprises nouvelles...) ou les bénéfices qui ont donné lieu à un crédit d'impôt ou encore un impôt payé à l'aide de crédits d'impôts ;
- le bénéfice qui n'a pas été distribué.

Soit les calculs suivants :
N = 2019

	Bénéfice N-1	Déficit N
Résultat taxable à l'IS PME de 15 %	0	0
Résultat taxable à l'IS courant de 28 %	280 000	450 000
IS à 15 %	0	
IS à 28 %	78 400	
Crédit d'impôt total	24 000	
Distribution	0	
Crédit d'impôt ayant donné lieu au paiement de l'IS (CI × 72%)	17 280	
Résultat pour lequel l'IS a été acquitté grâce à un CI	61 714	
Bénéfice d'imputation	218 286	
Imputation déficit N		218 286
Créance de carry-back		61 112

L'imputation est pratiquée sur le résultat fiscal de l'exercice antérieur.
La base d'imputation est diminuée des résultats distribués au cours de l'exercice.
Lorsque l'IS a été payé grâce à des crédits d'impôt, il convient de reconstituer le résultat pour lequel l'IS a été payé grâce à ce crédit d'impôt : pour l'exercice N-1, le crédit d'impôt s'élève à 24 000 €. La société étant fiscalisée à 28 %, il a été utilisé pour 72 % de son montant, soit $24\,000 \times 72\% = 17\,280$ €. Il s'agit de l'hypothèse où le dividende net a été comptabilisé, et non le dividende brut. Ce qui correspond à un résultat fiscal de $17\,280 / 0,28 = 61\,714$ €. Soit un bénéfice d'imputation N-1 de $280\,000 - 61\,714 = 218\,286$ €. Compte tenu du report en arrière du déficit fiscal de N, la créance de report en arrière afférente à l'exercice N-1 sera de : $61\,120$ €, soit $218\,286 \times 28\%$.

2. Comment la société BACK peut-elle utiliser sa créance de « carry-back » ?

Cette créance constatée sur le Trésor servira à payer l'impôt sur les sociétés exigibles au cours des cinq années suivantes. La société pourra ainsi utiliser cette créance pour payer des acomptes ou le solde de l'impôt sur les sociétés, ou encore l'impôt afférent à des plus-values nettes à long terme. Cependant, la créance ne peut être utilisée pour payer la contribution sociale.

3. Que devient l'excédent du déficit N non reporté vers l'arrière ?

Le reliquat de déficit disponible au titre de l'exercice N ($450\,000 - 218\,286$), soit $231\,714$ €, est reportable vers l'avant sur les prochains résultats bénéficiaires, sans condition de durée.

19 Mécanisme et champ d'application de la TVA

EXO 19.01

Pour les situations suivantes, indiquez si l'opération est imposable ou non à la TVA.

► CORRECTION DE L'EXERCICE SUR LE CHAMP D'APPLICATION

1) Mme TRAN Pauline est professeur d'éducation physique à titre indépendant. Elle perçoit la rémunération de ses cours directement de ses élèves.

Cette activité entre dans le champ d'application de la TVA mais elle bénéficie d'une exonération dès lors que les sommes sont versées directement par les élèves.

2) M. ROBE Mike non titulaire d'un diplôme de médecine, exerce l'activité d'acupuncteur dans un cabinet médical privé.

Les activités médicales entrent dans le champ d'application de la TVA : l'exonération n'est accordée qu'aux praticiens dont les professions sont réglementées par une disposition législative. Au cas présent cette disposition ne peut pas s'appliquer à Monsieur ROBE.

3) M. TOUDROIT Alphonse est joueur de football dans un club professionnel français.

Sa rémunération est composée d'un salaire pour son activité de sportif et d'une somme versée pour des prestations publicitaires qu'il réalise de manière indépendante avec le sponsor du club.

En tant que salarié du club la rémunération perçue à ce titre n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

Par contre, les sommes reçues au titre des prestations publicitaires en dehors du statut de salarié sont normalement soumises à la TVA.

4) Suite à un incendie ayant détruit partiellement les locaux d'exploitation la société GELDUR a été normalement indemnisée par la compagnie d'assurance ONVEIL.

Il s'agit d'une indemnité versée pour la réparation d'un préjudice et qui ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services. Cette opération n'est pas située dans le champ d'application de la TVA.

5) La commune de la TRONCHE EN MER exploite un centre de thalassothérapie selon les méthodes commerciales du secteur privé.

Dès lors que cette activité est exercée dans les mêmes conditions que celle du secteur privé, l'imposition à la TVA s'impose de plein droit pour éviter des distorsions de concurrence.

6) L'association « VAL-VOL », club professionnel de Volley Ball de Valence, organise dans le cadre du championnat national des rencontres payantes.

Elle perçoit à ce titre les sommes suivantes :

- la recette des entrées payantes versées par les spectateurs ;
- la facturation aux sponsors des droits publicitaires pour les panneaux autour du stade et les annonces durant le match ;
- la recette de la buvette mise à la disposition du public ; celle-ci pratique des prix inférieurs à ceux du secteur commercial.

L'association « VAL-VOL » n'est pas un organisme sans but lucratif, puisqu'elle se comporte comme une entreprise de spectacles. Il s'agit d'une personne morale réalisant des prestations de services à titre onéreux relevant d'une activité économique effectuée par un assujetti agissant en tant que tel.

Les recettes provenant des droits d'entrée sont des opérations qui depuis le 1^{er} janvier 2015 entrent dans le champ d'application de la TVA.

Pour les recettes provenant des facturations faites aux sponsors elles sont normalement imposables à la TVA.

Enfin l'exploitation de la buvette, est une activité normalement soumise à la TVA et ce même si les prix pratiqués sont inférieurs au prix du marché.

7) M. DUBOR a mis en location un atelier muni du matériel d'exploitation à son gendre M. DEMER.
La location de locaux professionnels aménagés pour l'exercice d'une activité est une opération soumise de plein droit à la TVA.

8) M. Alfred Covert est huissier de justice.

Bien que réglementée cette activité est normalement soumise à la TVA.

9) La société FINANDUS ayant pour activité unique la prise de participation dans le capital d'autres sociétés a perçu les dividendes provenant de sa filiale.

La simple activité de détention de titre n'est pas considérée comme une activité économique ; l'opération est donc hors du champ d'application de la TVA.

10) La société LATOURMENTE a procédé à l'acquisition d'un ordinateur portable pour l'offrir à l'un de ses clients.

Il s'agit de l'achat d'un bien destiné à être offert. Cette opération n'est pas soumise à la TVA. Cependant il conviendra d'en tirer les conséquences au regard de la TVA déductible puisque la législation française prévoit une restriction au droit à déduction pour les cadeaux.

11) La SARL PARECHOC exploite une école de pilotage de bateaux.

C'est une opération normalement soumise à la TVA qui ne peut pas se prévaloir des exonérations prévues pour les activités d'enseignement.

12) M. MOLEIRE et Mme LADENDURE exerçant chacun l'activité de chirurgien dentiste ont fondé un groupement de fait pour la mise en commun des charges ; ces dernières, essentiellement le loyer et l'entretien du local, sont refacturées exactement pour la part leur incombant dans les charges de fonctionnement communes.

Les remboursements de frais par les membres d'un groupement bénéficiant d'une exonération si les services sont rendus à des adhérents exonérés de la TVA et si les sommes réclamées correspondent exactement à la part leur incombant dans les charges de fonctionnement communes. Au cas précis les conditions étant remplies cette refacturation bénéficie d'une exonération de taxe.

13) La société FUTUROPOLE passible de la TVA possède un immeuble à usage d'habitation figurant à l'actif de son bilan. Ce dernier est donné en location au PDG et au directeur général de la société.

La location de locaux nus à usage d'habitation est exonérée de TVA sans possibilité d'option.

14) M. DUFOUR a donné en location un fonds de commerce. Le loyer est fixé dans le bail sans aucune indexation au chiffre d'affaires ou au bénéfice réalisé.

La location gérance d'un fonds de commerce est soumise à la TVA quelle que soit les modalités de fixation du loyer.

15) La société MONTONER, spécialisée dans la fabrication de moutarde, a procédé au transfert d'une partie de ses machines du site de Dijon dans sa nouvelle usine à Strasbourg. Cette opération a été effectuée par l'entreprise MONTONER elle-même avec ses propres véhicules.

Il s'agit d'une opération interne à l'entreprise dans le cadre de son activité qui n'entraîne aucune taxation à la TVA. Attention à ne pas assimiler cette opération à une livraison à soi-même de service. Cette notion ne s'applique que pour une utilisation privative d'un bien pour lequel une déduction de la TVA est intervenue lors de l'achat de ce bien.

16) M. VENTOU est représentant de commerce pour le compte de la société LETROC qui l'emploie.

Dès lors qu'il existe un lien de subordination entre M. VENTOU et son employeur, la société LETROC, la rémunération qu'il perçoit ne relève pas de la TVA.

17) Mme ASPRO exploite une officine de pharmacie. Accessoirement elle effectue des analyses médicales et donne en location des appareils orthopédiques.

La vente de médicaments est une activité normalement soumise à la TVA. Il en est de même pour l'activité de location d'appareils orthopédiques. Par contre les opérations d'analyses médicales sont exonérées de TVA au titre des actes médicaux.

18) M. CAFE Alonso a vendu son fonds de commerce de bar restaurant à M. MANSOIF Gérard.

L'opération de cession d'un fonds de commerce relève des droits de mutation et non pas de la TVA.

19) La société TOUFFU dont l'objet est la fabrication d'appareils de manucure a conclu un accord avec l'entreprise RASOR concurrente au terme duquel la société TOUFFU s'oblige à cesser la fabrication d'un appareil donné. À titre d'indemnité de renonciation à son droit de fabrication, la société TOUFFU perçoit des redevances sur le produit des ventes que continue à réaliser l'entreprise RASOR.

L'obligation de ne pas faire un acte ou une prestation constitue une prestation de service normalement imposable à la TVA.

20) NAIHAT Aline étudiante à l'Université de Poitiers a vendu son véhicule Renault Clio de 2001 pour pouvoir se payer des ouvrages de fiscalité.

La vente occasionnelle d'un véhicule par un particulier n'est pas une opération soumise à la TVA, dès qu'elle relève de la gestion d'un patrimoine privé et non d'une activité professionnelle.

20 Le calcul de la TVA collectée

EXO 20.01

Il vous est demandé d'établir la facture que la société KLAF-OUTILS devra adresser à son client. Pour déterminer la base d'imposition à la TVA, il convient de ventiler les lignes de facturation entre celles qui doivent être comprises dans la base, celles qui viennent en diminution et celles qui n'en font pas partie.

Ligne de facturation	Dans la base	En diminution de la base	En dehors de la base
Prix catalogue du matériel	248 000 €		
Remise contractuelle de 12 %		29 760 €	
Majoration pour exécution rapide	860 €		
Frais forfaitaire de livraison	420 €		
Assurance transport	100 €		
Frais de montage	4 640 €		
Traitement anti corrosion	1 100 €		
Remise exceptionnelle pour défaut de coloration		560 €	
Extension garantie à 5 ans	3 520 €		
Emballages bois perdus	180 €		
12 boîtiers métalliques récupérables consignés à 100 €			1 200 €
Restitution de 8 boîtiers métalliques récupérables consignés à 100 €			- 800 €
Acompte versé à la commande			- 49 600 €
Reprise de la machine PK012 en l'état pour sa valeur hors taxe de			- 27 500 €

Précisions :

- les emballages consignés ne font pas partie de la base imposable dès lors qu'ils sont destinés à être restitués ;
- la reprise d'une machine usagée ne constitue qu'une modalité de paiement du prix de la machine neuve. Il s'agit d'un échange et non pas d'une remise sur facture. Dès lors que la machine d'occasion relève de la TVA, elle doit être prise en compte pour sa valeur TTC puisqu'il s'agit d'une vente pour laquelle la société PAROUTY devra collecter de la TVA.

En conséquence, la facture devra être établie comme suit :

Prix catalogue du matériel	248 000 €
Majoration pour exécution rapide	860 €
Frais forfaitaire de livraison	420 €
Assurance transport	100 €

Frais de montage	4 640 €
Traitement anti corrosion	1 100 €
Emballages bois perdus	180 €
Extension garantie à 5 ans	3 520 €
Sous total	258 820 €
Remise contractuelle de 12 %	- 29 760 €
Remise exceptionnelle pour défaut de coloration	- 560 €
Base imposable	228 500 €
TVA correspondante au taux de 20 %	45 700 €
Montant taxe incluse	274 200 €
Facturation de 12 boîtiers métalliques récupérables consignés à 100 €	+ 1 200 €
Restitution de 8 boîtiers métalliques récupérables consignés à 100 €	- 800 €
Acompte versé à la commande en janvier N	- 49 600 €
Acompte versé lors de la livraison de la machine en février N	- 24 800 €
Reprise de la machine PK012 en l'état pour une valeur TTC de	- 32 890 €
Montant net à payer	167 310 €

EXO 20.02

Mlle Bosieux, dans le cadre de son activité, réalise des opérations de livraison de biens meubles corporels (ventes différents appareils électroménagers) et des prestations de service (travaux de réparation).

De ce fait, elle devra tenir compte de la nature des opérations réalisées pour déterminer la date d'exigibilité de la TVA à déclarer.

Le corrigé se présente sous la forme d'un tableau avec pour chacune des opérations traitées, les deux hypothèses envisagées.

Il indique précisément les dates du fait générateur et de l'exigibilité même si pour la déclaration de TVA c'est le mois et non le jour qui importe.

Opération	Nature de l'opération	Fait générateur	Date d'exigibilité et base avec le régime de droit commun, l'absence d'option	Date d'exigibilité et base avec option pour les débits	Commentaires
1	Livraison de bien meuble	15/02	15/02 Base : 250 €	15/02 Base : 250 €	- Seule compte la date de livraison. - L'option pour les débits n'a aucun effet s'agissant d'une livraison de biens.
2	Livraison de bien meuble	15/01	15/01 Base : 480 €	15/01 Base : 480 €	- Seule compte la date de livraison. - L'option pour les débits n'a aucun effet s'agissant d'une livraison de biens.
3	Livraison de bien meuble	18/01	18/01 Base : 320 €	18/01 Base : 320 €	- La clause de réserve de propriété n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité. - L'option pour les débits n'a aucun effet s'agissant d'une livraison de biens.
4	Livraison de bien meuble	02/02	02/02 Base : 460 €	02/02 Base : 464 €	Seule la date de livraison compte, l'acompte avant facturation n'a aucune incidence.
5	Prestation de service	28/01	15/02 Base : 110 €	29/01 Base : 110 €	

Opération	Nature de l'opération	Fait générateur	Date d'exigibilité et base avec le régime de droit commun, l'absence d'option	Date d'exigibilité et base avec option pour les débits	Commentaires
6	Prestation de service	30/01	30/04 Base : 80 €	15/02 Base : 80 €	C'est la date d'échéance qu'il faut retenir.
7	Prestation de service	31/01	30/04 Base : 90 €	10/02 Base : 90 €	C'est toujours la date d'échéance qu'il faut retenir, même en cas de remise à l'escompte.
8	Prestation de service	05/02	- 15/03 avec base de 168,60 € - 15/04 avec base de 481,40 €	20/02 Base : 650 €	Le montant de 200 € est TTC d'où une base de $200 \times 0,833 = 166,60$ le 15/03 et 483,40 (650 - 166,60) le 15/04.
9	Prestation de service	18/02	- 25/01 avec base de 421,50 € - 20/04 avec base de 1 398,50 €	- 25/01 avec base de 421,50 € - 20/02 avec base de 1 398,50 €	L'option pour les débits ne doit pas avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la TVA, d'où la prise en compte de l'acompte.
10	Livraison de bien meuble	10/02	10/02 Base : 440 €	10/02 Base : 440 €	Si l'opération de pose n'est pas valorisée en tant que telle alors le tout suit le régime de la livraison de bien meuble.

EXO 20.03

M. Baouked, dans le cadre de son activité, réalise des opérations de livraison de biens meubles corporels (ventes d'appareils électriques) et des prestations de services (travaux de réparation). De ce fait, il devra tenir compte de la nature des opérations réalisées pour déterminer la date d'exigibilité de la TVA à déclarer.

Le corrigé se présente sous la forme d'un tableau avec le détail des sommes à déclarer au titre du mois de mars pour chacune des deux hypothèses envisagées.

Nature des opérations	Base à déclarer en l'absence d'option pour les débits	Base à déclarer en cas d'option pour les débits	Commentaires
Livraison et facturation de marchandises en mars	20 000 €	20 000 €	L'option pour les débits n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité des livraisons
Réalisation et facturation de prestations de services	0	30 000 €	En présence d'une option pour les débits il convient de déclarer les prestations au moment de leur facturation.
Encaissements en mars sur les appareils livrés et facturés en février	0	0	L'option pour les débits n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité des livraisons
Encaissements en mars sur les appareils livrés et facturés en mars	0	0	L'option pour les débits n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité des livraisons
Encaissements en mars sur les prestations (36 000 € TTC soit 30 000 € HT effectuées en février		0	
Encaissements en mars sur les prestations 12 000 € TTC soit 10 000 € HT effectuées en mars		0	
Acomptes reçus en mars sur des livraisons à effectuer en avril	0	0	L'option pour les débits n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité des livraisons

Nature des opérations	Base à déclarer en l'absence d'option pour les débits	Base à déclarer en cas d'option pour les débits	Commentaires
Acomptes reçus en mars sur des prestations à réaliser en avril	2 400 € TTC soit 2 000 € HT	2 400 € TTC soit 2 000 € HT	Les acomptes avant facturation rendent la TVA exigible même en cas d'option pour les débits
TOTAL	62 000 €	52 000 €	

21 La TVA déductible

EXO 21.01

M. Phobe, PDG de la société, vous demande de lui indiquer pour ces opérations, réalisées en N, si la TVA peut faire l'objet d'une déduction, et dans l'affirmative à quelle date.
La société CLAUSTRO a pour activité la fabrication et l'installation d'ascenseurs. Monsieur PHOBE PDG de la société vous demande de lui indiquer pour les opérations suivantes si la TVA peut faire l'objet d'une déduction, et dans l'affirmative à quelle date ?

1) facture SARL ROOF :

Il s'agit d'une prestation de services se rattachant à l'activité de l'entreprise qui n'est soumise à aucune exclusion ou restriction du droit à déduction. La TVA grevant cette opération est donc déductible. S'agissant d'une prestation de services, la TVA est devenue exigible chez le fournisseur au moment du paiement de la facture. En conséquence elle est déductible pour la société CLAUSTRO au moment des 2 versements en janvier et mars. Tout versement est considéré comme étant effectué toutes taxes comprises.

De ce fait la déduction interviendra en janvier pour 400 € (TVA se rattachant au montant de 1 400 TTC) et en mars pour 360 € (760 – 400).

2) facture de la SARL CROC DUR :

Il s'agit de l'achat d'un « bien meuble corporel » qui sera inscrit à l'actif du bilan dans un poste d'immobilisation. Aucune raison ne nous laisse supposer que ces animaux ne sont pas achetés pour les besoins de l'entreprise. La TVA est donc déductible. S'agissant de la livraison d'un bien, l'exigibilité chez le fournisseur et donc la date de déduction pour la société CLAUSTRO intervient le jour de la livraison. En conséquence la TVA sera déductible au titre du mois de février.

3) facture du garage LA CASSE :

Il s'agit d'une facture de réparation sur un véhicule de tourisme. Alors même que cette opération est nécessaire à l'exploitation, les services afférents à des biens exclus n'ouvrent pas droit à déduction. Les véhicules de tourisme étant exclus, la réparation d'un tel bien est, elle aussi, exclue du droit à déduction.

4) facture de la société FRET PLUS :

Il s'agit d'une prestation de services se rattachant à l'activité de la société CLAUSTRO. L'entreprise FRET PLUS ayant l'autorisation d'acquitter la TVA sur les débits, elle doit déclarer la TVA lors de l'inscription au débit du compte client c'est à dire au moment de la facturation. De ce fait la société CLAUSTRO peut déduire la TVA au moment de la réception de la facture, soit le 3 mars.

5) facture de la société ABRI 2000 :

Il s'agit d'une prestation de services se rattachant à l'activité de la société CLAUSTRO. Si en principe il existe une exclusion du droit à déduction pour les dépenses de logement engagées au profit des salariés et dirigeants de l'entreprise, celle-ci ne s'applique pas aux baraques mobiles utilisées comme cantines ou dortoirs de chantiers. De ce fait la TVA relative à cette dépense est

donc déductible. S'agissant d'une prestation de services, la déduction intervient au moment du paiement de la taxe c'est à dire en mai.

6) facture du garage BIDON :

Certains produits pétroliers et assimilés font l'objet d'exclusions et de restrictions au regard du droit à déduction. L'exclusion concerne l'essence utilisée comme carburants pour l'ensemble des véhicules et la restriction à hauteur de 80 % se rapporte au gazole utilisé par les véhicules exclus du droit à déduction.

De ce fait la TVA de 27 € est entièrement déductible sur le gazole du véhicule utilitaire Mercedes. Pour le véhicule de tourisme BMW la déduction est limitée à 80 % de son montant soit 10,40 € ($13 \times 80 \%$). Pour la TVA sur l'achat d'essence pour le véhicule Renault, celle-ci est déductible à hauteur de 60 % (taux applicable en 2020).

S'agissant d'une livraison d'un bien, la TVA est déductible au moment de la facturation en avril.

7) facture de la DISTILLERIE MAGLOIRE :

Il s'agit de l'achat de 30 bouteilles de spiritueux destinés aux meilleurs clients de l'entreprise. On suppose d'une part que cette dépense est réalisée dans l'intérêt de l'entreprise et d'autre part que les clients sont bien les bénéficiaires de ce cadeau. Cependant même si ces conditions sont remplies, une exclusion du droit à déduction s'applique pour les biens fournis sans rémunération lorsque leur prix unitaire TTC est supérieur à 69 €.

Au cas précis la valeur TTC des cadeaux pour chaque client est de $(960 + 192) / 15 = 76,80$ €.

En conséquence la TVA n'est pas déductible.

8) facture du traiteur TIFOUR :

Les dépenses de réceptions et de spectacles sont déductibles à la date du paiement de la facture c'est à dire en mai, dès lors qu'elles peuvent être considérées comme des prestations de service.

9) facture CHAUDEVANT :

Le droit à déduction n'est pas subordonné dans son principe à une affectation exclusive aux besoins de l'exploitation, mais bien entendu, le droit à déduction ne se justifie qu'à proportion de l'utilisation professionnelle du bien ou du service considéré.

Comme le rez-de-chaussée est à usage professionnel, la TVA se rattachant à ce local est normalement déductible.

Le premier et le deuxième étage sont réservés au logement du gardien et du directeur technique. Pour le logement du gardien chargé de la surveillance, il s'agit là d'une exception au principe de non-déductibilité de la TVA afférente aux dépenses de logement. De ce fait la TVA peut faire l'objet d'une déduction pour ce logement.

Pour celui du directeur technique, le fait qu'il puisse être dérangé pour résoudre un problème technique n'est pas de nature à remettre en cause l'exclusion du droit à déduction.

En conséquence la déduction ne portera que sur 70 % de la TVA soit $150 \times 70 \% = 105$ €.

S'agissant d'une prestation de service la TVA est déductible lors du paiement en juin.

10) facture de la société COURJU :

Il s'agit de travaux immobiliers suivant le régime des prestations de services réalisées pour les besoins de l'entreprise. La TVA relative à cette opération n'est soumise à aucune restriction ou exclusion. La TVA sera donc déductible. L'exigibilité intervient chez le fournisseur au moment des encaissements successifs. En conséquence, la TVA est déductible à chaque paiement c'est-à-dire :

- en avril pour 400 € (montant de la TVA sur une base TTC de 2 400 €)
- en juin pour 400 €
- en juillet pour 400 €

11) facture de la compagnie aérienne ALTITUDE :

La TVA relative aux dépenses de transport de personnes est exclue du droit à déduction.

12) facture NOVOTEL :

Il s'agit d'une opération normalement déductible dès lors qu'elle est affectée à l'activité de la société CLAUSTRO. La déduction intervient le jour du paiement soit en juin.

13) facture DECOMOD :

Il s'agit, sauf précision contraire, d'une dépense affectée au besoin de l'activité de la société CLAUSTRO. La TVA est donc normalement déductible à la date de paiement en juin.

14) facture MIBOL :

L'achat d'un fût de lubrifiant est une dépense se rattachant à l'activité de la société CLAUSTRO. La TVA est normalement déductible au titre du mois de juin. Le fait que cette facture ne fasse l'objet d'aucun paiement n'a aucune incidence ni sur le principe de déductibilité ni sur la date de déduction de la TVA. Si ultérieurement cette facture fait l'objet d'une modification ou d'une annulation alors la TVA déduite devra être reversée en partie ou en totalité.

15) facture de l'association pour le développement de la région Poitou Charente :

Il s'agit d'une dépense publicitaire se rattachant à l'activité de l'entreprise ; la TVA est donc normalement déductible à la date de paiement en juillet.

16) facture de l'auto-école Carabosse :

Dès lors que cette dépense se rattache à l'activité de la société CLAUSTRO, il n'y a aucune restriction au droit à déduction. S'agissant d'une prestation de service la TVA est déductible lors du paiement en août.

EXO 21.02**1. Pour chacune de ces opérations déterminez le montant de la TVA déductible.****2. À la clôture de l'année N, le chiffre d'affaires se décompose comme suit :**

- vente de livres : 122 000 € ;
- activité de formation professionnelle : 88 000 €.

Doit-on procéder à une régularisation ?**Si oui, de quel montant ?**

Madame JYVOIS est partiellement redevable de la TVA.

- l'activité de vente de livres est soumise à la TVA. En matière de TVA déductible son coefficient d'assujettissement est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 1 ;
- l'activité de formation professionnelle continue est exonérée de TVA. En matière de TVA déductible son coefficient d'assujettissement est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 0.

Pour les opérations affectées aux deux activités son coefficient d'assujettissement est égal à 1 et son coefficient provisoire de taxation est égal à 0,55 (110 000 / 200 000).

La TVA déductible se détermine comme suit :

Nature de la facture	montant hors taxe	Co As (°)	Co Ta (°)	Co Ad (°)	Co Dé (°)	TVA déductible
Achat d'un véhicule de tourisme utilisé pour l'activité vente de livres	15 000 €	1	1	0	0	0
Achat de gazole pour le véhicule de tourisme utilisé pour l'activité vente de livres	500 €	1	1	0,8	0,8	80,00 €
Achat d'un véhicule utilitaire utilisé pour l'activité formation	12 000 €	1	0	1	0	0
Achat de gazole pour le véhicule utilitaire ; utilisé pour l'activité formation	1 000 €	1	0	0,8	0	0

Nature de la facture	montant hors taxe	Co As (*)	Co Ta (*)	Co Ad (*)	Co Dé (*)	TVA déductible
Achat d'un ordinateur pour l'activité vente de livres	2 000 €	1	1	1	1	400 €
Achat d'une photocopieuse pour les deux activités	300 €	1	0,55	1	0,55	33,00 €
Achat de 10 montres pour les offrir à 5 clients de l'activité livres et 5 prestataires de l'activité formation	500 €					
La valeur TTC du cadeau ($500 \times 1,196/10$) est inférieure à 60 €						
Pour les 5 montres se rattachant à l'activité livres		1	1	1	1	50 €
Pour les 5 montres se rattachant à l'activité formation		1	0	1	0	0
Facture de l'expert comptable	400 €	1	0,55	1	0,55	44,00 €

(*) Les abréviations Co As, Co Ta, Co Ad et Co Dé signifient respectivement coefficient d'assujettissement, coefficient de taxation, coefficient d'admission et coefficient de déduction.

Après connaissance du chiffre d'affaires réel de l'année il est possible de déterminer le coefficient de taxation définitif soit : $122\,000/210\,000 = 0,58$

Il convient alors de procéder à la régularisation des déductions opérées avec le coefficient de taxation provisoire, soit un complément de déduction de :

TVA sur l'achat d'une photocopieuse : $300 \times 20\% \times (0,58 - 0,55) = 1,80 \text{ € TVA}$

sur la facture de l'expert comptable : $400 \times 20\% \times (0,58 - 0,55) = 2,40 \text{ €}$

EXO 21.03

Préciser quel est le régime applicable lors de la revente pour le vendeur et pour l'acquéreur dans les deux hypothèses suivantes :

- l'année d'acquisition N correspond à l'année 2017 ;
- l'année d'acquisition N correspond à l'année 2014 et le vendeur n'a pas opté pour la TVA.

Dans la première hypothèse il s'agit de la première vente d'un immeuble dans le délai de 5 ans après son achèvement. De ce fait l'opération doit être soumise à la TVA sur le prix de vente.

La situation du vendeur :

La société LAPELLE doit collecter une TVA de 64 000 € ($320\,000 \times 20\%$).

En contrepartie elle peut obtenir un complément de déduction sur la partie non déductible de la TVA lors de l'acquisition de ce bien.

Ce complément se calcule comme suit :

TVA non déduite : $40\,000 - 16\,000 = 24\,000 \text{ €}$

Nombre d'années ou fraction d'années d'utilisation :

4 (2017, 2018, 2019, 2020) Complément de TVA à déduire : $24\,000 \times (20 - 4)/20 = 19\,200 \text{ €}$

La situation de l'acquéreur :

La société LAPIOCHE n'étant pas entièrement redevable de la TVA elle doit appliquer son coefficient pour calculer son droit à déduction soit : $64\,000 \times 0,6 = 38\,400 \text{ €}$.

Dans la seconde hypothèse il s'agit d'une vente réalisée après le délai de 5 ans de son achèvement. De ce fait, à défaut d'option l'opération ne relève pas de la TVA mais des droits de mutation à titre onéreux.

La situation du vendeur :

La société LAPELLE ne doit pas soumettre cette opération à la TVA.

En contrepartie elle doit procéder à un reversement partiel de la TVA déduite initialement.

Ce reversement se calcule comme suit :

TVA déduite lors de l'acquisition : 16 000 €

Nombre d'années ou fraction d'années d'utilisation : 7 (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020)

TVA à reverser : $16\,000 \times (20 - 7)/20 = 10\,400$ €

Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour le nouveau détenteur, le cédant peut lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la durée de régularisation non encore courue.

Ce dispositif de transmission d'un droit à déduction peut permettre à la société LAPELLE de compenser son reversement de TVA en majorant son prix de vente du montant de la TVA effectivement déductible par l'acquéreur.

La situation de l'acquéreur :

La société LAPIOCHE sera redevable des droits de mutation sur l'achat de cet immeuble.

Le nouveau détenteur peut déduire une fraction du montant de la TVA ayant grevé initialement le bien. Pour cela, la société LAPELLE est tenue de délivrer à son acquéreur une attestation mentionnant le montant de la taxe que ce dernier est en droit de déduire.

Ce droit à déduction se calcule comme suit :

TVA ayant initialement grevé le bien : 40 000 €

Nombre d'années ou fraction d'années d'utilisation : 7 (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020)

Coefficient de déduction 0,6

Droit à déduction : $(40\,000 \times (20 - 7)/20) \times 0,6 = 15\,600$ €

EXO 21.04

1. Si M. Naline opte au 01/01/N pour la TVA, préciser ce qui se passera pour les biens suivants :

- une batterie de tests (ce sont des formulaires papier), utilisée pour son activité de conseil en recrutement et achetée en septembre N-1 pour 5 800 € plus 1 160 € de TVA à 20 % dans l'hypothèse où il lui en reste au 31/12/N-1 pour une valeur de 2 000 € hors taxe ;
- un ordinateur, acheté en septembre N-2 pour 1 300 € plus 260 € de TVA à 20 % et qui a vocation à être utilisé pour les deux activités.

En N-1, le montant des recettes de M. Naline est de 38 000 € pour l'activité de conseil et de 46 000 € pour l'activité de psychologue.

Conséquences au regard de la TVA déductible en cas d'option pour la TVA à compter du 01/01/N :
M. NALINE en optant au 01/01/N pour la TVA pour son activité de conseil en recrutement pourra bénéficier d'un droit de déduction sur les biens suivants :

- sur la batterie de tests :

Il s'agit de consommables achetés sans pouvoir déduire la TVA en N-1 et qui à partir du 1^{er} janvier N serviront à une activité soumise à la TVA. De ce fait M. NALINE pourra déduire la TVA sur la valeur de ces biens en stock, soit une TVA de 400 € ($2\,000 \times 20\%$).

- sur l'ordinateur acheté en septembre N-2 pour 1 300 € plus 260 € et qui a vocation à être utilisé pour les deux activités :

Pour calculer le droit à déduction accordé pour ce bien il convient de tenir compte des années ou fractions d'années d'utilisation pour une activité exonérée de TVA ainsi que du coefficient de déduction.

Son coefficient de déduction n'est pas égal à 1 puisqu'une partie de son activité reste exonérée de TVA.

Le coefficient d'assujettissement est égal à 1 ;

Le coefficient de taxation est égal à : $38\,000/(38\,000 + 46\,000)$ soit 0,45 ;

Le coefficient d'admission est égal à 1 dès lors qu'il n'y a aucune restriction sur ce type de bien.

De ce fait le coefficient de déduction est égal à 0,45
La TVA ainsi déductible s'élève à : $(260 \times (5 - 3)/5) \times 0,45 = 46,80 \text{ €}$

2. M. Naline envisage d'acheter un nouveau local pour ses deux activités courant N. Que pourra-t-il déduire comme TVA pour un immeuble dont le prix d'acquisition serait de 200 000 € hors taxe plus 40 000 € de TVA ?

L'achat d'un immeuble pour ces deux activités
Comme précédemment M. NALINE devra appliquer le coefficient de déduction de 0,45 dès que ce bien est affecté aux deux activités.
La TVA déductible sera de : $40\,000 \times 0,45 = 18\,000 \text{ €}$.

3. S'il réserve une partie de ce local (évoqué à la question 2), à titre personnel pour environ 25 % de sa superficie totale, que pourra-t-il déduire ?

Conséquence de l'affectation d'une partie de l'immeuble à un usage personnel
Dans ce cas il convient de recalculer le coefficient de déduction.
Le coefficient d'assujettissement est égal à 0,75 compte tenu de l'utilisation privative à hauteur de 25 % ;
Le coefficient de taxation est égal à : $38\,000 / (38\,000 + 46\,000)$ soit 0,45 ;
Le coefficient d'admission est égal à 1 dès lors qu'il n'y a aucune restriction sur ce type de bien.
De ce fait le coefficient de déduction est égal à : $0,75 \times 0,45 \times 1 = 0,34$.
En conséquence dans cette hypothèse la TVA déductible s'élève à : $40\,000 \times 0,34 = 13\,600 \text{ €}$

22 Les obligations des assujettis et le paiement de la TVA

EXO 22.01

1. Déterminer la TVA due au titre des exercices N-2 et N-1.

	N-2	N-1
Chiffre d'affaires hors taxe	650 000 €	602 000 €
TVA collectée	127 400 €	120 400 €
TVA déductible sur autres biens et services	38 250 €	34 980 €
TVA due avant déduction de la TVA sur immobilisation	89 150 €	85 420 €
TVA déductible sur immobilisation	5 500 €	1 800 €
TVA due	83 650 €	83 620 €

2. Déterminer le montant des acomptes versés au cours de l'année N.

1^{er} acompte en juillet N à hauteur de 55 % du montant de la taxe due avant déduction de la TVA sur immobilisation en N-1, soit : $85\,420 \times 55 \%$	46 981 €
2^e acompte en décembre N à hauteur de 40 % du montant de la taxe due avant déduction de la TVA sur immobilisation en N-1, soit : $85\,420 \times 40 \%$	34 168 €
Total	81 149 €

3. Déterminer le solde de la TVA due au titre de l'année N.

	N
Chiffre d'affaires hors taxe	720 000 €
TVA collectée	144 000 €
TVA déductible sur autres biens et services	42 780 €

	N
TVA due avant déduction de la TVA sur immobilisation	101 220 €
TVA déductible sur immobilisation	4 400 €
TVA due	96 820 €
Acomptes versés	81 149 €
Solde de TVA à payer	15 671 €

4. Établir la déclaration CA12 au titre de l'année N.

Elle doit être déposée au plus tard le 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai N+1 sauf report spécial accordé par l'administration fiscale.

La déclaration CA12 a été complétée à l'exception de la 1^{re} page qui normalement est déjà pré-remplie par l'administration.

EXO 22.02

À partir des informations ci-dessus, il conviendra de déterminer le montant de la TVA due ou du crédit de TVA du mois de septembre de l'année N et de rédiger la déclaration de TVA et, éventuellement, la déclaration de demande de remboursement en cas de crédit.

La société DELUREY relève du régime du réel normal.

Établissons un tableau préparatoire à l'élaboration de la déclaration CA3 de TVA.

	TVA collectée			TVA déductible	
Nature des opérations		Base au taux de 20 %	Base au taux de 5,5 %		
Au titre des ventes					
Livraisons et facturations en France	Opérations imposables	66 000 € (lignes 01 et 08)	20 000 € (lignes 01 et 09)		
Livraisons et facturations dans l'EU	Opérations exonérées	16 000 € (ligne 06)			
Livraisons et facturations hors EU	Opérations exonérées	6 000 € (ligne 04)			
Cession immobilisations	Taxable	12 000 € (lignes 02 et 08)			
Cession immobilisations	Exonérée	2 000 € (ligne 05)			
Au titre des achats					
Achats marchandises en France				8 740 € (ligne 20)	
Achats marchandises en EU (acquisitions intra taxables)	Opérations imposables	44 000 € (lignes 03 et 08)	20 000 € (lignes 03 et 09)	9 900 € (*) (ligne 20)	
Prestations de services payées				2 400 € (ligne 20)	
TVA déductible sur immobilisations				1 600 € (ligne 19)	

(*) Le montant de 9 900 € correspond au calcul suivant : $44\,000 \times 20\% + 20\,000 \times 5,5\%$

Les informations entre parenthèses correspondent aux lignes de la déclaration CA3 de TVA.

Il ne faut oublier de reporter le crédit de TVA apparaissant sur la déclaration du mois précédent, soit 6 388 € au titre du mois d'août. Le crédit relatif à juillet N a déjà été imputé sur la déclaration du mois d'août.

La déclaration CA3 a été complétée à l'exception de la 1^{re} page qui, normalement, est déjà pré-remplie par l'administration.

Pour la déclaration de remboursement de TVA, la dernière page illustre le circuit administratif suivi par cet imprimé avec les différentes signatures selon l'importance du remboursement demandé.

23 La TVA dans les échanges internationaux

EXO 23.01

Indiquer le régime applicable en matière de TVA pour chaque situation :

- les ventes sont faites à des entreprises redevables de la TVA ;
- les ventes sont faites à des entreprises non redevables de la TVA dans leurs pays.

Le corrigé se présente sous forme de tableau avec pour chacun des pays concernés une colonne si le client est une entreprise redevable et une autre s'il s'agit d'un particulier.

Domicile du client	Client redevable de la TVA	Particulier
FRANCE	Opération soumise à la TVA	Opération soumise à la TVA
ESPAGNE	Livraison intracommunautaire exonérée de TVA en France ⁽¹⁾	Opération normalement soumise à la TVA ⁽²⁾
SUISSE	Exportation exonérée de TVA	Exportation exonérée de TVA
ANDORRE	Exportation exonérée de TVA	Exportation exonérée de TVA
MONACO	Opération soumise à la TVA ⁽³⁾	Opération soumise à la TVA
MARTINIQUE	Exportation exonérée de TVA ⁽⁴⁾	Exportation exonérée de TVA

(1) Cette opération est soumise à la TVA espagnole par l'acquéreur qui réalise une acquisition intracommunautaire.

(2) Dès lors que le client ne communique pas son numéro de TVA intracommunautaire la société ATOUPIX doit facturer de la TVA française.

(3) La principauté de Monaco fait partie du territoire français au regard de la TVA.

(4) Les départements d'outre-mer sont considérés comme des territoires d'exportation en matière de TVA.

Pour cet exercice on suppose que les conditions relatives à l'expédition des biens hors de France sont remplies.

EXO 23.02

Indiquer, pour chacune des opérations, le régime applicable en matière de TVA.

Examen des règles applicables en matière de TVA pour les ventes suivantes :

Opération P1 avec la facture à une entreprise suisse :

Il s'agit d'une exportation exonérée de TVA dès lors que le bien a été livré en Suisse.

Opération P2 avec la facture à une entreprise Allemande d'une machine livrée à Berlin :

Il s'agit d'une livraison intracommunautaire entre deux redevables de la TVA (leurs numéros figurent sur la facture). Comme le bien a été effectivement livré en Allemagne cette opération est exonérée de TVA en France. Cette opération sera imposable à la TVA en Allemagne en tant qu'acquisition intracommunautaire.

Opération P3 avec la facture à une entreprise Allemande d'une machine livrée à Strasbourg :
Il s'agit d'une livraison intracommunautaire entre deux redevables de la TVA (leurs numéros figurent sur la facture). Le bien n'ayant pas quitté le territoire français l'opération est normalement soumise à la TVA.

Opération P4 avec la facture à une entreprise Allemande d'une machine livrée à Turin :
Il s'agit d'une livraison intracommunautaire entre deux redevables de la TVA (leurs numéros figurent sur la facture). Comme le bien a été effectivement livré dans un autre État Membre, cette opération est exonérée de TVA en France. Cette opération sera imposable à la TVA en Italie en tant qu'acquisition intracommunautaire.

Opération P5 avec la facture à un particulier domicilié en Espagne :

Il s'agit d'une livraison entre un redevable de la TVA, la société STRANGER et un non assujetti, le particulier espagnol. Cette opération est normalement taxable à la TVA comme s'il s'agissait d'une vente franco-française.

Opération P5 avec la facture à un particulier domicilié en Albanie :

Il s'agit d'une exportation exonérée de TVA en France dès lors que le bien a été livré en Albanie.

Examen des règles applicables en matière de TVA pour les achats suivants :

Opération C1 avec la facture d'achat de pièces détachées auprès d'une société turque :

Il s'agit d'une importation taxable en France au taux français lors de l'introduction du bien sur le territoire français.

La TVA ainsi payée au service des Douanes peut faire l'objet d'une déduction sur sa déclaration de TVA déposée mensuellement (sauf application du régime de l'autoliquidation).

Opération C2 avec la facture d'achat de pièces détachées auprès d'une société belge :

Il s'agit d'une acquisition intracommunautaire entre deux redevables de la TVA ; cette opération est taxable à la TVA en France au taux français. C'est à la société STRANGER de déclarer la TVA sur sa déclaration mensuelle au titre de la TVA collectée.

Cette même TVA peut faire l'objet d'une déduction sur la même déclaration de TVA dès lors que le bien ouvre droit à déduction.

Opération C3 avec la facture d'achat d'un ordinateur auprès d'un particulier domicilié en Autriche :

Il s'agit d'une acquisition intracommunautaire entre un redevable de la TVA et un non assujetti ; cette opération n'est pas soumise à la TVA en France comme en Autriche.

Opération C4 avec la facture d'achat d'une imprimante auprès d'un particulier domicilié en Suisse :

Il s'agit d'une importation taxable en France au taux français lors de l'introduction du bien sur le territoire français.

La TVA ainsi payée au service des Douanes peut faire l'objet d'une déduction sur la déclaration de TVA déposée mensuellement.

Opération C5 avec la facture d'achat d'un véhicule de tourisme neuf auprès d'une société établie au Portugal :

Il s'agit d'une acquisition intracommunautaire entre deux redevables de la TVA ; cette opération est taxable à la TVA en France au taux français. C'est à la société STRANGER de déclarer la TVA sur sa déclaration mensuelle au titre de la TVA collectée.

Cette TVA ne peut pas faire l'objet d'une déduction car dans la législation française la TVA n'est pas déductible sur les véhicules de tourisme.

EXO 23.03

Déterminer le régime applicable à ces acquisitions dans les hypothèses suivantes :

- M. Tuission n'a pas opté pour son imposition à la TVA en N ;
- M. Tuission a opté pour son imposition à la TVA en N avec un coefficient déduction provisoire de 0,30.

SOLUTION

1^{re} hypothèse : M. TUISSION n'a pas opté pour son assujettissement à la TVA :

Il n'est donc pas redevable de la TVA pour l'ensemble de ses activités. Le régime applicable en matière d'acquisitions intracommunautaire est celui des PBRD.

Pour l'achat du 10/01/N, le vendeur lui facturera de la TVA belge au taux de 21 % non déductible pour M. TUISSION.

L'achat du 28/03/N entraîne le dépassement du seuil de 10 000 € fixé par la législation française. De ce fait l'opération est imposable en France au taux de 20 % soit une TVA de 1 800 € à payer en France.

De même l'achat du 10/10/N est imposable en France soit une TVA à payer auprès du service des Impôts de 200 €.

2^e hypothèse : M. TUISSION n'a pas opté pour son assujettissement à la TVA :

Il est donc redevable de la TVA pour son activité de conseil en recrutement ; il est donc partiellement redevable de la TVA.

Pour l'achat du 10/01/N, il communique son numéro de TVA intracommunautaire français à son vendeur belge. Il réalise de ce fait une acquisition intracommunautaire imposable en France soit une TVA collectée de 600 € ($3\,000 \times 20\%$). Cette même TVA peut faire l'objet d'une déduction dès lors que cet achat se rattache à son activité soumise à la TVA.

De même l'achat du 28/03/N doit être analysé comme une acquisition intracommunautaire imposable en France soit une TVA collectée de 1 800 € ($9\,000 \times 20\%$). Cette TVA ne peut faire l'objet d'une déduction dès lors que cette acquisition concerne son activité exonérée de TVA.

Enfin l'achat du 10/10/N est imposable en France au titre d'une acquisition intracommunautaire avec TVA collectée de 200 € ($1\,000 \times 20\%$). La TVA ainsi collectée peut faire l'objet d'une déduction partielle dès lors que le bien est affecté aux deux activités. De ce fait il convient d'appliquer le coefficient de déduction de 0,30 soit une TVA déductible de 60 € ($200 \times 0,3$).

24 Principaux régimes particuliers de TVA et autres impositions indirectes

EXO 24.01

1. Afin de pouvoir fixer ses prix de vente, elle aimerait connaître le régime applicable en matière de TVA pour ces opérations. Pour cela, elle vous demande de lui indiquer pour chacune des 5 hypothèses :

- le montant de la TVA éventuellement due ;
- le résultat (positif ou négatif) dégagé en tenant compte de l'ensemble des charges et produits se rattachant à l'opération.

Dans le cadre de sa future activité, Mlle Sophie Stiquet aura la qualité de négociante en biens d'occasion au regard de la TVA.

Afin de l'aider dans ses choix, nous présentons sous forme le tableau le régime applicable en matière de TVA, le montant de la TVA due et le résultat dégagé pour chacune des situations exposées.

	Régime applicable	Montant de la TVA due	Résultat dégagé
Exemple 1	TVA déductible lors de l'achat → régime de droit commun	Base TTC : 650 Base HT : $650 \times 0,833 = 543,40$ TVA : $541,45 \times 20\% = 108,29$	Prix de vente HT : 541,45 Prix d'achat HT : 500,00 Frais remise en état : 20,00 Résultat : + 21,45 €
Exemple 2	TVA non déductible lors de l'achat → régime de la marge	Base TTC : $650 - 500 = 150$ Base HT : $150 \times 0,833 = 124,95$ TVA : $124,95 \times 20\% = 24,99$	Prix de vente HT : $650 - 24,99$ Prix d'achat HT : 500,00 Frais remise en état : 20,00 Résultat : + 105,01 €
Exemple 3 (*)	TVA non déductible lors de l'achat → régime de la marge	Base TTC : $650 - 500 = 150$ Base HT : $150 \times 0,833 = 124,95$ TVA : $124,95 \times 20\% = 24,99$	Prix de vente HT : $650 - 24,99$ Prix d'achat HT : 500,00 Frais remise en état : 20,00 Résultat : + 105,01 €
Exemple 4	TVA non déductible lors de l'achat → régime de la marge	Base TTC : $450 - 500 = -50$ Pas de TVA	Prix de vente HT : 450,00 Prix d'achat HT : 500,00 Frais remise en état : 20,00 Résultat : - 70 €
Exemple 5	TVA déductible lors de l'achat → régime de droit commun	Base TTC : 450 Base HT : $450 \times 0,833 = 374,85$ TVA : $374,85 \times 20\% = 74,97$	Prix de vente HT : 374,85 Prix d'achat HT : 500,00 Frais remise en état : 20,00 Résultat : - 145,15 €

(*) L'exemple n° 3 est identique à l'exemple n° 2, puisque dans ces deux situations l'acquisition a été réalisée sans TVA.

2. Quel conseil pouvez-vous lui donner pour une bonne rentabilité de sa future activité ?

Conseil à donner à Mlle Stiquet avant qu'elle ne s'engage dans cette activité

Comme on peut le constater dans les exemples précédents, il est toujours préférable d'appliquer le régime de la marge plutôt que celui de droit commun. Ainsi, avec un prix de vente de 650 € TTC et un prix d'achat de 500 € le résultat dégagé à l'exemple 2 en appliquant le régime de la marge est de 105,01 € au lieu de 21,45 € avec application du régime général.

De même, en cas de vente à un prix inférieur au prix d'achat, la perte est moins forte avec le régime de la marge (70 € avec l'exemple n° 4) qu'avec celui de droit commun (145,15 € avec l'exemple n° 5).

En conséquence, Mlle Stiquet devrait orienter ces achats vers des personnes qui ne lui factureront pas de TVA. Il s'agit essentiellement des particuliers ou des professionnels non assujettis ou non redevables de la TVA.

26 Les droits d'enregistrement

EXO 26.02 Cas Texel

1. À quels droits sera soumis l'apport réalisé par M. Texel (qui n'a pas voulu prendre d'engagement de conservation des titres reçus) :

- dans l'hypothèse où la société TOP TEN est une société en nom collectif,
- dans l'hypothèse où il s'agit d'une société anonyme ?

Droits sur l'apport, à défaut d'engagement de conservation par M. Texel

M. Texel effectue un apport mixte (apport pur et simple et apport à titre onéreux).
L'apport est de 550 000 €, dont 50 000 à titre onéreux (prise en charge d'un passif).
L'apport à titre onéreux est assimilé à une vente et supporte normalement un droit d'enregistrement de 5 %. Toutefois, s'agissant de l'apport de l'intégralité d'une entreprise individuelle à une société, cet apport ne sera pas taxé si l'apporteur s'engage à conserver ses titres pendant 3 ans. Tel n'étant pas le cas ici, l'apport à titre onéreux sera imputé sur les stocks qui supportent la TVA (même si dans les faits la TVA n'est pas exigible puisqu'il s'agit de la transmission d'une universalité de patrimoine).

Quand à l'apport pur et simple de 500 000 €, il se décompose ainsi :

Immeuble ancien : normalement passible du droit de 5 %, puisqu'il s'agit d'un apport consenti par une personne à l'IR à une société à l'IS, mais exonération possible si l'apporteur conserve ses titres pendant 3 ans.

Stock : normalement passibles de la TVA, mais exonération car transfert d'une universalité de biens avec reprise des obligations par la société Top Ten.

Créances : Exonération (article 810 bis du CGI).

En l'espèce, compte tenu des hypothèses envisagées, la situation est la suivante :

– Apport à une SNC

Apport par une personne à l'IR à une société à l'IR : exonération

Apporteurs	Apports	Valeur	TO/PS	Taux	Droits
M. Texel	Immeuble	400 000	PS	-	-
	Stock	50 000	TO	TVA (dispense)	-
	Stock	50 000	PS	TVA (dispense)	
	Créances	50 000	PS	-	-
Total					-

– Apport à une SA (sans engagement de conserver les titres)

Apporteurs	Apports	Valeur	TO/PS	Taux	Droits
M. Texel	Immeuble	400 000	PS	5 %	20 000
	Stock	50 000	TO	TVA (dispense)	-
	Stock	50 000	PS	TVA (dispense)	
	Créances	50 000	PS	-	-
Total					20 000

2. Si M. Texel s'engageait finalement à conserver ses titres, quels seraient les droits dus dans les deux hypothèses précédentes ?

Droits sur l'apport, avec engagement de conservation des titres par M. Texel

– Aucune différence en cas d'apport par une personne à l'IR à une société à l'IR : exonération

– Pour l'apport à une SA :

Apporteurs	Apports	Valeur	TO/PS	Taux	Droits
M. Texel	Immeuble	400 000	PS	-	-
	Stock	50 000	TO	TVA (dispense)	-
	Stock	50 000	PS	TVA (dispense)	
	Créances	50 000	PS	-	-
Total					-

3. À quels droits de mutation sera, le cas échéant, soumise la cession de droits sociaux réalisée en N+1 :

- dans l'hypothèse où la société TOP TEN est une société en nom collectif,
- dans l'hypothèse où il s'agit d'une société anonyme (non cotée en bourse) ?

Cession des droits sociaux

- Si Top Ten est une SNC : l'acquéreur sera redevable d'un droit d'enregistrement de $3\% \times 600\,000 = 18\,000\,€$
- Si Top Ten est une SA non cotée en bourse : $0,10\% \times 600\,000 = 600\,€$

27 Les impôts locaux

QCM 27.01

1. A Faux ; B Vrai

Les contribuables n'ont pas à souscrire périodiquement des déclarations en vue de l'établissement des impôts locaux. Il n'y a que certaines situations (changement d'affectation du local, addition de construction, démolition,...) qui nécessitent la souscription d'une déclaration.

2. A Faux ; B Vrai

Si pour la taxe d'habitation et les taxes foncières la prescription est effectivement abrégée elle expire à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible pour la contribution économique territoriale.

3. A Vrai ; B Faux

La taxe d'habitation est due par l'occupant du logement et la taxe foncière est à la charge du propriétaire du logement. De ce fait la personne qui occupe le logement dont elle est propriétaire est redevable des deux taxes pour ce logement.

4. A Vrai ; B Faux

C'est le principe de l'annualité de ces deux impôts puisque l'imposition est toujours établie d'après la situation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

5. A Faux ; B Vrai

Effectivement l'État majore le montant des taxes dues par des frais de gestion pour couvrir ses frais d'intervention mais les taux ne sont pas appliqués sur la valeur locative imposable mais l'impôt dû aux collectivités.

6. A Vrai ; B Faux

Cet abattement est destiné à prendre en considération des frais de gestion, d'assurances, d'amortissement, d'entretien et de réparation.

7. A Faux ; B Vrai

Le fait de ne pas être imposable à l'impôt sur le revenu permet de bénéficier d'une réduction du montant de la taxe d'habitation à payer mais il ne conduit systématiquement à une exonération de cette taxe.

8. A Vrai ; B Faux

Les agriculteurs sont expressément exonérés de la contribution économique territoriale.

9. A Faux ; B Vrai

Pour la cotisation foncière des entreprises la période de référence il faut retenir l'avant-dernière année civile précédant celle de l'imposition (N - 2) ou le dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

10. A Faux ; B Vrai

Ce sont les immobilisations dont l'entreprise a, à sa disposition pour les besoins de son activité et ce à l'expiration de la période de référence. La qualité de propriétaire, de locataire ou d'utilisateur à titre gratuit est sans incidence pour la prise en compte du bien.

11. A Vrai ; B Faux

Effectivement il est prévu une imposition à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises dès lors que son chiffre d'affaires excède 152 500 € ; cependant compte tenu des modalités de calcul des dégrèvements possibles, celles dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 € échappent à toute imposition.

12. A Faux ; B Vrai

Le pourcentage s'applique non pas sur le résultat fiscal de l'entreprise mais sur l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers.

EXO 27.02

Calculer le montant de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) de la société CARTOPLAQUE au titre de l'année 2020.

On s'abstiendra volontairement de calculer la cotisation au titre de la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie dont la société serait redevable.

La contribution économique territoriale de la société CARTOPLAQUE se compose de deux taxes :

- La cotisation foncière des entreprises (CFE)
- La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

Au titre de la CFE :

Il convient de retenir la valeur locative des biens passibles de taxe foncière dont la société CARTOPLAQUE a disposé au cours de la période de référence.

S'agissant de l'imposition au titre de l'année 2020, il faut se placer à la date du 31 décembre 2018.

Le fait qu'un bâtiment n'ait pas été réellement utilisé n'a pas d'incidence dès lors que la société CARTOPLAQUE en disposait librement.

Il convient de retenir les valeurs locatives suivantes :

Le terrain acquis en 1996 pour	6 212 €
Le bâtiment construit en 1996 pour	38 414 €
Le bâtiment annexe édifié en 2012 pour	28 709 €
Le hangar loué auprès d'un particulier depuis 2002 pour	7 801 €
Soit une valeur locative totale de	81 136 €

La CFE se calcule comme suit :

Base : 81 136 €

Taux global : 22,50 %

Soit un montant de 18 256 €

Frais de gestion : $3 \% \times 18\,256 = 548 \text{ €}$

Soit un total de 18 804 €.

Au titre de la CVAE :

La société CARTOPLAQUE est soumise à la CVAE dès lors que son chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €.

La valeur ajoutée se calcul comme suit :

Produits :

Ventes :	4 267 525 €
----------	-------------

Charges :

Achats	1 352 949 €
Variation de stock	143 220 €
Charges externes sans les redevances de crédit bail	1 405 861 €
Total	2 902 030 €

Soit une valeur ajoutée de : $4\,267\,525 - 2\,902\,030 = 1\,365\,495 \text{ €}$.

Cette valeur ajoutée n'est pas plafonnée dès lors qu'elle reste inférieure à 80 % du chiffre d'affaires.

Le taux de la CVAE étant de 1,5 % la cotisation théorique avant dégrèvement s'élève à :

$1\,365\,495 \times 1,5 \% = 20\,482 \text{ €}$

Dégrèvement :

Le chiffre d'affaires de la société CARTOPLAQUE étant compris entre 3 et 10 millions d'euros le dégrèvement se calcul comme suit :

Taux du dégrèvement : $0,5 \% + 0,9 \% (4\,267\,525 - 3\,000\,000) / 7\,000\,000 = 0,66 \%$

Montant du dégrèvement : $1\,365\,495 \times 0,66 \% = 9\,012 \text{ €}$

Soit une CVAE nette de : $20\,482 - 9\,012 = 11\,470 \text{ €}$

Il convient de rajouter les frais de gestion au taux de 1 % sur le montant dû soit 115 € soit une cotisation totale de 11 585 €.

29 Le contrôle fiscal et le contentieux de l'impôt

QCM 29.01

1. A Vrai ; B Faux

Pour l'impôt sur les sociétés comme pour l'impôt sur le revenu, le délai de reprise de l'administration expire à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. De ce fait l'exercice clos en 2017 pourra être examinée jusqu'au 31 décembre 2020.

2. A Vrai ; B Faux

Certains événements, lorsqu'ils interviennent avant l'expiration du délai de reprise, permettent d'interrompre la prescription. C'est le cas de la proposition de rectification qui permet à l'administration de faire courir à compter une prescription nouvelle de même nature et de même durée.

3. A Vrai ; B Faux

Cette demande ne revêt aucun caractère contraignant et le contribuable n'a pas l'obligation de répondre. Le défaut ou le refus de réponse n'est pas sanctionné.

4. A Faux ; B Vrai

Le droit de communication ne peut s'exercer qu'auprès des professionnels (entreprise commerciale, agricole, certaines professions non commerciales, banque et assurances), des tribunaux (autorité judiciaire et ministère public) ainsi que des organismes de sécurité sociale. En aucun cas le droit de communication s'exerce auprès d'un particulier.

5. A Faux ; B Vrai

L'administration peut échanger des renseignements avec l'ensemble des États membres de l'Union européenne mais aussi avec les pays ayant conclu avec la France une convention fiscale internationale prévoyant l'assistance mutuelle.

6. A Vrai ; B Faux

Ce droit est effectivement limité aux seuls manquements aux règles de facturation pour les personnes relevant de la TVA.

7. A Vrai ; B Faux

Il s'agit d'une procédure très encadrée qui nécessite obligatoirement l'autorisation du juge des libertés et de la détention.

8. A Faux ; B Vrai

En principe le contrôle s'effectue dans les locaux professionnels du contribuable ou au siège de l'entreprise.

Toutefois, à la demande du contribuable et avec l'accord du vérificateur, la vérification peut se dérouler entièrement au lieu où se trouvent les documents comptables (locaux du cabinet d'expertise comptable ou du conseil de l'entreprise).

9. A Vrai ; B Faux

L'administration peut librement exercer son contrôle sur l'ensemble des impôts relatifs à la période concernée par la prescription ou limiter son contrôle un seul impôt, à une période ciblée ou à une déclaration particulière.

10. A Vrai ; B Faux

La procédure d'examen de comptabilité permet à l'administration fiscale de contrôler à distance, depuis ses bureaux, la comptabilité d'un contribuable exerçant une activité professionnelle dès lors que sa comptabilité est tenue de manière informatisée.

11. A Faux ; B Vrai

Cette durée de 3 mois ne s'applique que pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas certaines limites (789 000 € pour les entreprises industrielles ou commerciales dont l'activité principale est l'achat-revente de biens ou la fourniture de logements, 238 000 € pour les autres entreprises industrielles ou commerciales et 350 000 € pour les entreprises agricoles).

12. A Vrai ; B Faux

Si le contribuable conteste, dans le délai légal, en partie ou en totalité les rectifications qui ont été faites par l'administration fiscale, celle-ci doit répondre au contribuable pour l'informer de la position qu'elle souhaite maintenir.

13. A Faux ; B Vrai

Le contribuable peut toujours contester le bien-fondé d'une imposition dans le délai légal même s'il a accepté initialement la position de l'administration fiscale lors du contrôle.

14. A Faux ; B Vrai

La déduction en cascade permet à un contribuable d'obtenir que les suppléments de droits soient admis en déduction des rectifications opérées aux bases d'autres impôts également vérifiés. Il s'agit d'une anticipation de la charge à comptabiliser au titre de la TVA mais certainement pas d'une annulation du rappel de TVA.

15. A Faux ; B Vrai

Les intérêts de retard ont vocation à s'appliquer quels que soient les impôts ou taxes concernés, la nature de l'infraction, et les modalités de correction de cette infraction.

EXO 29.02

En supposant que la société accepte les rectifications relevées par l'administration fiscale, calculez le montant des impositions supplémentaires pour ces années vérifiées dans les deux hypothèses suivantes :

- la société MADDIE-MARLON ne renonce pas au bénéfice de la cascade ;
- la société MADDIE-MARLON renonce expressément au bénéfice de la cascade.

Les rappels de TVA et rectifications opérées en matière d'impôt sur les sociétés peuvent se résumer avec le tableau suivant :

	2017	2018	2019
Rappels effectués en matière de TVA	1 100	1 000	2 600
Rectifications opérées en matière d'impôt sur les sociétés	16 500	9 000	800
Résultat déclaré :	42 500 €	24 800 €	32 100 €

1) La société MADDIE-MARLON ne renonce pas au bénéfice de la cascade.

Dans cette hypothèse les rappels de TVA vont être déduits du montant des rectifications opérées soit :

	2017	2018	2019
Résultat déclaré :	42 500 €	24 800 €	32 100 €
Rectifications effectués	16 500 €	9 000 €	800 €
Rappels TVA	- 1 100 €	- 1 000 €	- 2 600 €
Résultat après contrôle	57 900 €	32 800 €	30 300 €
Soit une rectification nette de	15 400 €	8 000 €	- 1 800 €
Rappel d'impôt sur les sociétés	5 133 €	2 667 €	- 600 €

C'est ainsi qu'au titre de l'exercice 2019, la société bénéficiera d'un dégrèvement de 600 € en matière d'impôt sur les sociétés.

Compte tenu du bénéfice de la cascade, les rappels de TVA d'un montant global de 4 700 €, qui seront payés par la société, ne pourront en aucun cas constituer une charge fiscale au titre de l'exercice du paiement.

2) La société MADDIE-MARLON renonce expressément au bénéfice de la cascade.

Dans cette hypothèse les rappels de TVA ne vont pas être déduits du montant des rectifications opérées soit :

	2017	2018	2019
Résultat déclaré :	42 500 €	24 800 €	32 100 €
Rectifications effectués	16 500 €	9 000 €	800 €
Résultat après contrôle	59 000 €	33 800 €	32 900 €
Soit une rectification nette de	16 500 €	9 000 €	800 €
Rappel d'impôt sur les sociétés	5 500 €	3 000 €	267 €

Comme la société a renoncé à la cascade TVA, elle pourra au titre de l'exercice du paiement des rappels TVA déduire le montant des rappels TVA soit 4 700 € de son résultat fiscal.

Cet exercice met en évidence le fait que la cascade TVA permet d'anticiper la prise en compte du rappel TVA sur l'exercice à l'origine du rappel et non sur l'exercice du paiement du rappel.