

**SESSION 2016**

**UE 4 – DROIT FISCAL**

Durée de l'épreuve : 3 heures – Coefficient : 1

**SESSION 2016****UE 4 - DROIT FISCAL****DURÉE de l'épreuve : 3 heures - COEFFICIENT : 1**Document autorisé : **néant.****Matériel autorisé :**

Une calculatrice de poche à fonctionnement autonome sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel ou documentaire (circulaire n° 99-186 du 16 novembre 1999 ; BOEN n° 42).

**Document remis au candidat :**

Le sujet comporte 7 pages numérotées de 1/8 à 8/8.

Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.

***Le sujet se présente sous la forme de 3 dossiers indépendants :***

<b>Page de garde</b>	Page 1
<b>Présentation du sujet</b>	Page 2
<b>Dossier 1 – Taxe de la valeur ajoutée (7 points)</b>	Page 3
<b>Dossier 2 – Imposition des bénéficiaires (7 points)</b>	Page 4
<b>Dossier 3 – Impôt sur le revenu et prélèvements sociaux (6 points)</b>	Page 5

***Le sujet comporte les annexes suivantes :***

<b>DOSSIER 1</b> Annexe 1 – Documentation fiscale Annexe 2 – Informations relatives à la société SARL MOURET	Page 6 Page 6
<b>DOSSIER 2</b> Annexe 2 – Informations sur la SA SUD REALISATION	Page 7
<b>DOSSIER 3</b> Annexe 4 – Informations concernant le foyer fiscal MELIA	Page 8

**AVERTISSEMENT**

**Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner *explicitement* dans votre copie.**

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie. Toute information calculée devra être justifiée.

## Sujet

### DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

La société à responsabilité limitée MOURET est spécialisée dans le transport de personnes ; elle exerce une double activité : le transport en taxi et le transport de malades ou blessés dans des ambulances spécialement aménagées.

Le transport sanitaire en ambulance est **exonéré de TVA**, les autres transports de personnes relèvent de la **TVA au taux réduit de 10 %**. En conséquence, l'entreprise a constitué deux secteurs distincts d'activité :

- le secteur « Taxis »
- le secteur « Ambulances »

La SARL MOURET n'a exercé aucune option en matière de TVA et relève du régime du réel normal. Le coefficient de taxation forfaitaire provisoire de l'entreprise retenu pour l'année 2015 s'établit **0,60**. Le taux normal de TVA est de 20 %.

La société a communiqué son numéro d'identification intracommunautaire à tous ses partenaires commerciaux.

Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

#### Travail à faire

À l'aide des données des annexes 1 et 2,

- 1. Donner une définition du coefficient de taxation et justifier la valeur retenue à titre provisoire pour l'année 2015.**
- 2. Préciser les conséquences de sa double activité sur le calcul de la TVA collectée et de la TVA déductible.**
- 3. Liquider la TVA au titre du mois de septembre 2015 en fournissant toutes les explications nécessaires et en utilisant le modèle de tableau ci-dessous :**

Opérations	Analyse fiscale	TVA exigible	TVA déductible

**NB : vous arrondirez vos calculs à l'unité inférieure.**

- 4. Préciser la nature et le montant éventuel des régularisations à opérer sur les acquisitions d'immobilisations de septembre 2015 si le coefficient de taxation définitif de l'année 2015 est de 0,56.**

**DOSSIER 2 – IMPOSITION DES BENEFICES**

La société anonyme SUD REALISATION exerce son activité dans le secteur du bâtiment et des travaux publics. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés et ne peut bénéficier du taux d'imposition réduit des PME. Le capital est entièrement libéré et l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

En raison de la conjoncture économique défavorable, la société a dégagé pour l'exercice 2014 **un résultat fiscal déficitaire de 192 000 €.**

**Travail à faire**

**À l'aide des données de l'annexe 3 :**

- 1. Citer des raisons qui justifieraient que le déficit fiscal de 2014 n'a pas été imputé intégralement sur le bénéfice de 2013.**
- 2. Préciser les conditions d'application du régime des sociétés mères et filiales concernant les dividendes.**
- 3. Calculer le résultat fiscal 2015 en utilisant le modèle de tableau ci-dessous :**

<b>Opérations</b>	<b>Analyse</b>	<b>Déductions</b>	<b>Réintégrations</b>

- 4. Indiquer les modalités de calcul et d'utilisation du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE).**

## **DOSSIER 3 – IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX**

Monsieur et Madame MELIA sont mariés sous le régime de la séparation de biens. Ils ont 2 enfants : Noé, 4 ans et Léa, 8 ans.

Les activités et revenus des membres de la famille pour l'année 2015 vous sont communiqués en annexe 4.

Vous êtes chargé(e) d'analyser la situation fiscale des époux MELIA.

### **Travail à faire**

**À l'aide des données de l'annexe 4 :**

- 1. Calculer les montants nets imposables catégoriels du foyer fiscal MELIA, en retenant la modalité fiscale la plus favorable pour la rémunération de Monsieur MELIA.**
- 2. Calculer le montant des prélèvements fiscaux relatifs aux revenus du patrimoine financier et indiquer leur conséquence sur le calcul de l'impôt.**
- 3. Calculer le montant des prélèvements sociaux relatifs aux revenus du patrimoine financier de 2015 et préciser l'impact sur le revenu global.**

En considérant que le revenu net imposable du foyer fiscal est de 120 000 € pour l'année 2015 :

- 4. Déterminer le nombre de parts dont bénéficie le foyer fiscal et calculer le quotient familial.**
- 5. Calculer l'impôt brut en tenant compte de l'éventuel plafonnement du quotient familial.**

**ANNEXE 1 – Documentation fiscale relative aux véhicules de transport de personnes**

« Les véhicules ou engins, acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports, ouvrent droit à déduction (coefficient d'admission égal à 1) quelle que soit la nature des véhicules : voitures particulières, autocars, autobus, bateaux de plaisance, aéronefs, remonte-pentes, téléphériques. La déduction est subordonnée à une affectation exclusive à une activité de transports publics de personnes ».

Extrait du Bulletin Officiel des Impôts

**ANNEXE 2 – Informations relatives à la SARL MOURET**

Le chiffre d'affaires de l'année 2014 se répartit comme suit : 252 960 € pour le secteur « Ambulances » et 379 400 € HT pour le secteur « Taxis ».

**1- Chiffre d'affaires et encaissements du mois de septembre 2015 :**

	Secteur « Ambulances »		Secteur « Taxis »	
	Facturations	Encaissements	Facturations HT	Encaissements TTC
1.1 Transports Ambulances	24 800 €	21 750 €		
1.2 Transports Taxis			41 300 €	46 750 €

**2- Opérations sur immobilisations :**

- 2.1 : Acquisition d'un photocopieur pour 2 400 € HT destiné aux 2 secteurs d'activité le 20/09/2015 ;
- 2.2 : Acquisition le 25/09/2015 d'un véhicule neuf Peugeot 508 pour le développement de l'activité « Taxis » pour 31 000 € HT ;
- 2.3 : Cession le 26/09/2015 d'un ensemble informatique pour 1 300 € HT, acquis en février 2013 pour 3 051 € TTC (TVA 19,6 %). Cet ensemble était utilisé pour les 2 activités de l'entreprise ; le coefficient de taxation définitif de l'année 2013 était de 0,67.

**3- Opérations diverses réalisées en septembre 2015 :**

	Secteur « Ambulances »	Secteur « Taxis »	Charges communes aux 2 secteurs
Factures de gazole.	480 € HT	650 € HT	
Fournitures médicales.	430 € HT		
Factures d'entretien des véhicules payées au comptant. Le garage automobile n'a pas opté pour les débits. - entretien d'une ambulance Citroën - entretien de 2 taxis Renault Espace	300 € HT	545 € HT	
Amende pour excès de vitesse.		250 €	
Honoraires de l'expert-comptable (la facture mentionne l'option pour les débits).			1 400 € HT
Services divers (pas d'option pour les débits)			3 000 € HT (1)

(1) 2 700 € TTC ont été payés au comptant

**4- Déclaration de TVA du mois d'août 2015 :** elle faisait apparaître une TVA à décaisser de 845 €.

### **ANNEXE 3 – Informations sur la SA SUD REALISATION**

Le bénéfice fiscal provisoire de la SA SUD REALISATION, **avant traitement des opérations ci-après, s'établit à 260 540 € pour l'exercice 2015.**

Toutes les écritures comptables des opérations décrites ci-dessous ont été correctement enregistrées.

#### **1- Déficit fiscal 2014**

Le déficit fiscal 2014 a été imputé à hauteur de 84 000 € sur le bénéfice fiscal 2013. Le bénéfice fiscal 2013 s'élevait à 210 000 €.

#### **2- Cession de titres de participation**

Le 30/09/2015, la SA SUD REALISATION a cédé l'ensemble de sa participation dans la SA BATISUD pour 310 000 €. Les 1 000 actions BATISUD avaient été acquises en juillet 2010 pour 280 000 €. Une dotation aux dépréciations de 20 000 € avait été comptabilisée fin 2014 sur ces titres.

#### **3- Produits financiers**

La société a perçu 10 500 € de dividendes de la SA BATISUD le 12/08/2015. La SA SUD REALISATION a opté pour le régime des sociétés mères et filiales.

#### **4- Amortissements**

La SA SUD REALISATION a acquis et mis en service le 01/03/2015 un matériel d'une valeur de 42 000 € HT. La durée d'usage est de 5 ans mais la société prévoit de le céder après 3 ans d'utilisation à un prix prévisionnel net de coûts de sortie de 15 000 € HT. Le mode d'amortissement retenu est le linéaire, tant au plan économique que fiscal.

#### **5- Titres d'OPCVM**

La société a acheté 150 actions de SICAV le 15/09/2014 à 130 € l'unité. La valeur liquidative fin 2014 était de 142 € ; elle est de 120 € fin 2015.

#### **6- Sinistre**

Le 30 novembre 2014, un sinistre a détruit un bâtiment de l'entreprise acquis et mis en service le 01/10/2010. L'indemnité d'assurance a engendré une PVNCT de 60 000 €, une provision pour impôt a été comptabilisée à la clôture de l'exercice 2014.

#### **7- Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi**

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, calculé au taux de 6 %, s'élève à 18 500 € pour l'année 2015. Il a été comptabilisé au crédit d'un sous-compte de charges de personnel.

## ANNEXE 4 – Informations concernant le foyer fiscal MELIA

**1- M. MELIA** : directeur financier d'une entreprise de mécanique dans le domaine de l'aéronautique, la rémunération nette imposable transmise par son employeur s'élève pour 2015 à 70 400 €. Il peut justifier de 9 000 € de frais professionnels.

**2- Mme MELIA** exploite à titre individuel un magasin de prêt à porter. Elle a réalisé un bénéfice comptable de 25 909 € au titre de l'année 2015. Les charges d'exploitation non déductibles fiscalement s'élèvent à 23 520 € ; de plus, une moins-value nette à long terme de 3 000 € a été dégagée sur la cession d'un droit au bail figurant au bilan de l'entreprise depuis 5 ans. Madame MELIA adhère à un centre de gestion agréé.

### 3- Revenus du patrimoine financier

Les placements financiers ont dégagé les revenus suivants en 2015 :

- 6 400 € de dividendes d'actions de sociétés françaises soumises à l'IS,
- 2 800 € d'intérêts d'obligations,
- 220 € d'intérêts d'un livret A d'épargne.

Ces sommes s'entendent **avant prélèvements fiscaux et sociaux effectués à la source.**

### 4- Informations fiscales diverses

- Déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels : minimum de 426 € et maximum de 12 170 € par salarié.
- Le prélèvement forfaitaire à la source est de 21 % pour les dividendes et de 24 % pour les produits de placement à revenus fixes ;
- Les prélèvements sociaux sur les revenus mobiliers sont de 15,5 % dont 5,10 % de CSG déductible.
- L'avantage en impôt procuré par chaque demi-part s'ajoutant à une part (personne seule) ou à 2 parts (couple marié ou lié par un pacs) ne peut excéder 1 510 €.
- Formules de calcul direct de l'impôt dû au titre de 2015 :

Valeur du quotient familial R/N	Montant de l'impôt brut
<b>N'excédant pas 9 700 €</b>	<b>0</b>
<b>De 9 700 à 26 791 €</b>	<b>(R x 0,14) – (1 358 x N)</b>
<b>De 26 791 à 71 826 €</b>	<b>(R x 0,30) – (5 644,56 x N)</b>
<b>De 71 826 à 152 108 €</b>	<b>(R x 0,41) – (13 545,42 x N)</b>
<b>Supérieure à 152 108 €</b>	<b>(R x 0,45) – (19 629,74 x N)</b>

## Proposition de corrigé

**Remarque préalable.**

Le corrigé proposé par Comptalia est souvent plus détaillé que ce que l'on est en droit d'attendre d'un candidat dans le temps imparti pour chaque épreuve.

A titre pédagogique le corrigé peut donc comporter des rappels de cours par exemple, non exigés dans le traitement du sujet.

### DOSSIER 1 – Taxe sur la valeur ajoutée

**1. Donner une définition du coefficient de taxation et justifier la valeur retenue à titre provisoire pour l'année 2015.**

**Rappel des règles :** La déduction de la TVA n'est possible que si certaines conditions sont remplies. Outre les conditions de forme (non demandées ici), il faut :

- que les biens ou services sur lesquels porte cette TVA soient utilisés pour le besoin d'opérations taxées (c'est-à-dire dans le champ de la TVA) : c'est le principe du coefficient d'assujettissement ;
- que les dits biens ou services soient affectés à des opérations soumises à la TVA ou exonérées et ouvrant droit à déduction (donc opérations dans le champ qui engendrent effectivement une collecte de TVA sauf si elle n'est pas réalisée en France (en écrivant cette parenthèse tu supprimes les cas d'exonération avec droits à déduction hors international... certes, il n'y en a pas lourd !) : c'est le principe du coefficient de taxation ;
- que les dits biens ou services ne fassent pas l'objet de restrictions particulières au regard du droit à déduction : c'est le principe du coefficient d'admission.

Le produit de ces trois coefficients entre eux donne le coefficient de déduction applicable aux dits biens ou services.

Définition

On peut donc dire que le coefficient de taxation traduit le degré d'affectation d'un bien ou d'un service à une opération qui ouvre droit à déduction.

Ce coefficient est égal à 1 si le bien ou service est utilisé pour la réalisation d'opérations imposables (sachant que les opérations réalisées hors du territoire français (exportations ou livraisons intracommunautaires) sont assimilées à des opérations imposables).

Il est égal à 0 si le bien ou service est utilisé pour la réalisation d'opérations exonérées (donc hors exportation ou livraison intracommunautaire).

Lorsque le bien est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations exonérées, un coefficient de taxation forfaitaire (compris entre 0 et 1) doit être déterminé.

Application au cas

Dans le cas de la SARL MOURET, ce coefficient de taxation forfaitaire est égal à :

$$\frac{\text{CA opérations ouvrant droit à déduction}}{\text{CA total}} = \frac{379\,400}{379\,400 + 252\,960} = 0,59997 \text{ arrondi à } 0,60$$

Il s'agit d'un coefficient de taxation provisoire (basé sur les CA de l'exercice 2014) qui sera calculé de façon définitive dès que les montants de CA de 2015 seront connus.

**2. Préciser les conséquences de sa double activité sur le calcul de la TVA collectée et de la TVA déductible.**

**Rappel des règles :** Lorsqu'une entreprise exerce des activités relevant de régimes différents au regard de la TVA, elle peut créer des secteurs distincts d'activité.

L'application du régime des secteurs distincts d'activité est obligatoire dès lors qu'il y a pluralité d'activités au plan économique et surtout utilisation de moyens différents : investissements spécifiques et personnels distincts.

Dans le cas de la SARL MOURET on peut constater que les deux activités sont bien différentes :

- l'une (le taxi) concerne le transport de voyageurs passible de la TVA au taux de 10 % ;
- l'autre (l'ambulance) concerne le transport sanitaire de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet et par du personnel agréé par l'ARS (Agence Régionale de Santé).

L'entreprise répond bien aux conditions requises pour constituer, obligatoirement, des secteurs distincts d'activité.

#### Conséquences

La comptabilité de l'entreprise doit suivre distinctement, pour chaque secteur d'activité :

- les achats de biens et services ;
- les acquisitions et cessions d'immobilisations (et éventuellement les transferts de ces biens entre secteurs) ;
- le montant des opérations imposables et non imposables.

La tenue de comptabilités séparées n'est pas indispensable, il suffit que les enregistrements comptables (complétés le cas échéant par des documents annexes) fassent apparaître distinctement les données de chaque secteur.

#### Application au cas

Au cas présent, le secteur « taxi » (opérations imposables) aura, pour tous les biens et services utilisés exclusivement par ce secteur, un coefficient de taxation de 1.

Le secteur « ambulance » (opérations exonérées) aura, pour tous les biens et services utilisés exclusivement par ce secteur, un coefficient de taxation de 0.

Les biens et services utilisés indifféremment par les deux secteurs auront un coefficient de taxation forfaitaire (celui calculé à la question 1).

Une seule déclaration de TVA (CA3) doit être déposée ; elle globalise les deux activités et ne fait donc pas apparaître distinctement ces deux secteurs. L'entreprise doit pouvoir justifier, à l'aide de documents ou registres annexes, le détail de ces opérations par secteur. Elle peut aussi joindre à sa déclaration CA3, l'imprimé n° 3310-ter, mais ce n'est pas obligatoire.

### **3. Liquider la TVA au titre du mois de septembre 2015 en fournissant toutes les explications nécessaires et en utilisant le modèle de tableau ci-dessous :**

L'entreprise effectue exclusivement des prestations de services pour lesquelles la base imposable au titre d'une période est constituée par les encaissements. L'énoncé nous précise que l'entreprise n'a exercé aucune option en matière de TVA (donc pas d'option sur les débits).

Opération	Analyse fiscale	TVA exigible	TVA déductible
1.1 transports ambulance	Les encaissements du mois sont des opérations exonérées	0	
1.2 transports taxi	Encaissements TTC : 46 750 HT : 42 500 TVA collectée : 4 250 €	4 250	
2.1 acquisition d'un photocopieur	cette immobilisation sera utilisée par les 2 secteurs donc application du coefficient de taxation forfaitaire : TVA facturée : 2 400 x 20 % = 480 € TVA déductible : 480 x 0,60 = 288 €		288
2.2 acquisition d'un véhicule Peugeot	Il s'agit d'un véhicule destiné au transport de personnes (donc normalement exclu du droit à déduction) mais utilisé par une entreprise de transport de personne (donc coefficient d'admission = 1, voir annexe 1 de l'énoncé) ;		6 200

	étant affecté au secteur taxi, le coefficient de taxation est de 1 TVA facturée : $31\,000 \times 20\% = 6\,200 \text{ €}$		
2.3 cession matériel informatique	Cette cession est obligatoirement soumise à TVA pour un montant de $1\,300 \times 20\% = 260$ . A l'origine (2013) elle a donné lieu à une déduction de : $3\,051 / 1,196 \times 19,6\% \times 0,67 = 335 \text{ €}$ Aucune régularisation n'est intervenue en 2014 (variation du coefficient inférieure à 10 points). Elle a été détenue 3 années ou fractions d'années (2013, 2014 et 2015). Pour les deux années de non-détention, l'entreprise bénéficie d'un coefficient de taxation de 1 (puisque le bien est vendu avec TVA) ; elle peut donc récupérer : $3\,051 / 1,196 \times 19,6 \times (1 - 0,67) \times 2/5 = 66 \text{ €}$	260	66
3 opérations diverses	Secteur ambulance : aucune TVA déductible Secteur taxi : TVA intégralement déductible (pas de restriction sur le gazole car le véhicule n'est pas exclu du droit à déduction) : $(650 + 545) \times 20\% = 239 \text{ €}$ Opérations communes : TVA déductible après application du coefficient de taxation provisoire : $[1\,400 \text{ (car option débit du vendeur)} + (2\,700 / 1,2)] \times 20\% \times 0,60 = 438 \text{ €}$		239 438
		4 510	7 231

La déclaration de TVA du mois de septembre fait apparaître un crédit de TVA de  $7\,231 - 4\,510 = 2\,721 \text{ €}$ .

**4. Préciser la nature et le montant éventuel des régularisations à opérer sur les acquisitions d'immobilisations de septembre 2015 si le coefficient de taxation définitif de l'année 2015 est de 0,56.**

**Rappel des règles :** Dès lors que le coefficient définitif de l'année est différent du coefficient provisoire utilisé en cours d'année, il y a lieu de régulariser la TVA déduite, et ce quelque soit l'écart. Cette régularisation concerne tous les biens ou services acquis au cours de l'exercice.

De plus, lorsque la variation est supérieure à 5 points (ou 0,05) il convient de modifier la valeur comptable du bien ou service acquis.

Application au cas

La question porte ici uniquement sur les acquisitions d'immobilisations de septembre 2015.

Le 20 septembre, l'entreprise a acheté un photocopieur utilisé par les 2 secteurs d'activité. Elle a déduit sur ce photocopieur la somme de 288 € (voir tableau ci-dessus).

Le coefficient définitif étant seulement de 0,56 (au lieu de 0,60), elle doit procéder à une régularisation de cette déduction.

La TVA effectivement déductible s'élève à :  $480 \times 0,56 = 269 \text{ €}$  ; elle a donc trop déduit 19 € qu'elle doit reverser.

Comme la variation du coefficient est inférieure à 0,05 ( $0,60 - 0,56 = 0,04$ ), elle pourra procéder globalement à cette régularisation (avec les autres régularisations nécessaires pour l'exercice) par une écriture unique se présentant ainsi :

6788	Charges exceptionnelles	19	
à 44562	TVA déductible sur immobilisations		19

Le 25 septembre, l'entreprise a acheté un véhicule Peugeot utilisé exclusivement par le secteur taxi. Elle a déduit sur cette acquisition la somme de 6 200 € (voir tableau ci-dessus). Cette opération ne donne lieu à aucune régularisation puisque le bien est affecté d'un coefficient de taxation de 1 (pour le secteur taxi) qui n'a pas varié.

## DOSSIER 2 – IMPOSITION DES BENEFICES

### 1. Citer des raisons qui justifieraient que le déficit fiscal de 2014 n'a pas été imputé intégralement sur le bénéfice de 2013.

**Rappel des règles :** Le report en arrière du déficit d'un exercice n'est possible que sur le bénéfice de l'exercice précédent.

Diverses conditions doivent en outre être remplies :

- seul est retenu le bénéfice imposable au taux normal, ce qui exclut les plus-values à long terme ;
- il faut que ce bénéfice ait donné lieu à un paiement effectif de l'impôt, ce qui exclut les bénéfices exonérés et ceux pour lesquels l'impôt n'a pas été payé grâce à l'imputation de crédits d'impôts ;
- seul est pris en compte le bénéfice non distribué ;
- le déficit reporté en arrière n'est possible que dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice de l'exercice précédent et un montant de 1 000 000 d'euros.

#### Application au cas

Le déficit 2014 de la SA SUD REALISATION s'élève à 192 000 €. Le bénéfice de 2013 s'élevait, lui, à 210 000 €. En théorie, il était donc totalement imputable sur le bénéfice 2013.

Deux raisons essentielles peuvent limiter ce bénéfice d'imputation.

1/ si ce bénéfice 2013 a, en partie, été distribué, seule la partie non distribuée peut être prise en compte pour le report en arrière (peu importe que ce bénéfice soit reporté à nouveau, mis en réserve ou incorporé au capital).

2/ si ce bénéfice 2013 n'a pas donné lieu à un paiement effectif de l'IS sur sa totalité, parce que l'entreprise disposait de crédits d'impôt (tel que le CICE) qui sont venus réduire le montant à payer de l'IS, seule la partie qui a donné lieu à paiement effectif peut être prise en compte.

### 2. Préciser les conditions d'application du régime des sociétés mères et filiales concernant les dividendes.

**Rappel des règles :** Afin d'éviter une double imposition, les produits distribués par les filiales à leurs sociétés mères sont exonérés.

Diverses conditions doivent être réunies :

- la société mère et la filiale doivent être soumises à l'IS ; la société mère peut être établie en France ou dans un autre État de l'Union européenne, la filiale ne doit pas être établie dans un État ou territoire non coopératif ;
- la société mère doit détenir au moins 5 % des droits financiers et des droits de vote dans la filiale, en pleine propriété, et ce pendant au moins deux ans ; cette détention s'apprécie à la date de mise en paiement des dividendes ;
- seules les distributions régulières (au sens du droit des sociétés) peuvent bénéficier de ce régime.

Si ces conditions sont réunies, la société mère bénéficiera d'une exonération du dividende perçu sous réserve d'une réintégration d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

Ce régime est simplement facultatif. L'option pour ce régime n'est soumise à aucune condition de forme : il suffit de mentionner les montants dans la bonne case de l'imprimé 2058-A.

#### Application au cas

La SA SUD REALISATION possédait 1 000 actions BATISUD (on ne connaît pas le pourcentage de détention) qu'elle a intégralement cédé le 30/09/2015. Avant cette cession, la SA BATISUD a perçu un dividende de 10 500 € et a opté pour le régime des sociétés mères et filiales.

La SA SUD REALISATION est une société française soumise à l'IS. Sa filiale, la SA BATISUD répond aux mêmes critères.

La durée de détention est supérieure à deux ans, l'acquisition remontant à juillet 2010.

Si le pourcentage de détention est supérieur à 5 %, la SA SUD REALISATION peut effectivement opter pour le régime des sociétés mères et filiales.

### 3. Calculer le résultat fiscal 2015 en utilisant le modèle de tableau ci-dessous :

Opérations	Analyse fiscale	Déductions	Réintégrations
Bénéfice fiscal provisoire			260 540
1. Déficit 2014	Le déficit 2014 qui était de 192 000 € a été reporté en reporter en avant. Nous pouvons donc déduire fiscalement ce montant.	108 000	
2. Cessions de titres de participation	La cession fait apparaître une plus-value de : $310\,000 - 280\,000 = 30\,000$ €. Ces titres ayant été détenus plus de 2 ans, la plus value est à long terme et exonérée. Il convient de déduire ce montant du résultat taxable au taux normal. Toutefois, une quote-part de frais et charges de 12 % reste à la charge de l'entreprise ( $30\,000 \times 12\% = 3\,600$ €) En 2014, une dépréciation de 20 000 € avait été passée ; cette dotation avait donné lieu à une réintégration fiscale en 2014 (régime des MVL) ; la reprise comptable de cette dépréciation (correctement enregistrée en 2015) doit être déduite fiscalement (régime des PVL).	30 000  20 000	3 600
3. Produits financiers	La SA SUD REALISATION ayant opté pour le régime mère-fille, le dividende perçu de la filiale est exonéré, il doit être déduit. Une quote-part de frais et charges de 5 % doit être réintégrée ( $10\,500 \times 5\% = 525$ €)	10 500	525
4. Amortissements	Au plan fiscal, le bien est amortissable sur sa valeur d'acquisition et sur une durée de 5 ans, soit : $42\,000 \times 1/5 \times 10/12 = 7\,000$ €. Au plan comptable, le bien est amortissable sur sa valeur d'acquisition minorée du prix de revente et sur la durée réelle d'utilisation, soit 3 ans, ce qui nous donne : $(42\,000 - 15\,000) \times 1/3 \times 10/12 = 7\,500$ €. L'amortissement comptable étant supérieur à l'amortissement fiscal, il convient de réintégrer fiscalement la différence ( $7\,500 - 7\,000 = 500$ )		500
5. Titres d'OPCVM	A la clôture de chaque exercice, les titres d'OPCVM doivent être évalués à leur valeur liquidative et l'écart par rapport à l'exercice précédent doit être pris en compte fiscalement. En 2014, la société a acheté ces titres pour un total de : $150 \times 130 = 19\,500$ €. Au 31/12/2014, la valeur liquidative était de : $150 \times 142 = 21\,300$ €. Elle a donc réintégré à son résultat 2014 la somme de $21\,300 - 19\,500 = 1\,800$ €. La nouvelle valeur liquidative fin 2015 est de : $150 \times 120 = 18\,000$ €. L'écart d'évaluation est donc négatif ( $18\,000 - 21\,300 = -3\,300$ €) et il doit être déduit du résultat fiscal. Cependant, la société ayant correctement comptabilisé ses opérations, elle a dû pratiquer une dépréciation comptable de ces titres pour un montant de : $19\,500 -$	3 300	1 500

	18 000 = 1 500. Cette dépréciation doit être neutralisée fiscalement.		
6. Sinistre	<p>En 2014, suite à un sinistre, la société a constaté une PVNCT de 60 000 €, dont l'imposition pouvait être répartie par parts égales sur 5 ans (puisque l'entreprise a amorti le bien pendant 5 ans) à partir de 2015 (année suivant celle de la réalisation de la plus-value). Elle a, en conséquence, constaté une provision pour impôt de : <math>60\,000 \times 33,1/3\% = 20\,000</math> €. Cette provision pour impôt n'étant pas déductible (car l'IS n'est pas déductible). En 2014, elle a donc déduit fiscalement, en totalité, la plus-value et réintégré la provision pour impôt.</p> <p>En 2015, la première fraction de cette plus-value est imposable et doit être réintégrée au résultat fiscal (<math>60\,000 / 5 = 12\,000</math>). Corrélativement, en comptabilité, la provision pour impôt est reprise en partie (<math>20\,000 / 5 = 4\,000</math>), mais cette reprise n'est pas imposable et doit être déduite fiscalement.</p>	4 000	12 000
7. CICE	<p>Le CICE ayant été comptabilisé en diminution des charges de personnel (donc comme un produit), il convient de le déduire fiscalement du résultat.</p> <p>Il s'agit d'un crédit d'impôt qui s'imputera ensuite sur le paiement effectif de l'IS.</p>	18 500	
Totaux		194 300	278 665
Bénéfice fiscal définitif			84 365

**4. Indiquer les modalités de calcul et d'utilisation du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE).**

**Rappel des règles** : Le CICE a été créé en 2013 afin de renforcer la compétitivité des entreprises et soutenir l'emploi.

Il bénéficie à toutes les entreprises soumises à un régime réel d'imposition qui emploient du personnel salarié, que ces entreprises soient soumises à l'IR ou à l'IS.

Il est calculé sur les rémunérations brutes versées aux salariés au cours de l'année civile. Les rémunérations excédant 2,5 fois le SMIC ne sont pas prises en compte dans la base de calcul.

Le taux du CICE est de 6 %.

Ce crédit d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt dû (IR ou IS). L'excédent éventuel qui n'aurait pu être imputé constitue une créance sur le Trésor, imputable sur l'impôt dû des trois années suivantes et remboursable à l'issue de ce délai.

Application au cas

Le bénéfice fiscal s'élevant à 84 365, l'entreprise est redevable d'un IS de :  $84\,365 / 3 = 28\,122$  € duquel elle pourra déduire le CICE.

Sur l'imprimé 2572 de liquidation de l'IS (qu'elle doit déposer au plus tard le 15 mai 2016, la SA SUD REALISATION déduira du montant de l'IS calculé (28 122 €), le montant du CICE qu'elle aura déterminé sur l'imprimé 2079-CICE et déclaré sur l'imprimé 2069-RCI joint à sa déclaration de résultat.

Elle n'aura donc à payer que :  $28\,122 - 18\,500 = 9\,622$  € d'impôt.

## DOSSIER 3 – IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX

### 1. Calculer les montants nets imposables catégoriels du foyer fiscal MELIA, en retenant la modalité fiscale la plus favorable pour la rémunération de Monsieur MELIA.

Concernant M. MELIA, son salaire net imposable est 70 400 €. Il bénéficie de plein droit d'une déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels. Cependant, s'il peut justifier d'un montant de frais supérieur à celui de la déduction forfaitaire, il a tout intérêt à opter pour la déduction des frais réels. Nous avons donc 2 hypothèses à envisager :

	Hypothèse 1 : déduction forfaitaire	Hypothèse 2 : frais réels
Rémunération imposable	70 400	70 400
Déduction forfaitaire	7 040	
Frais réels		9 000
Montant imposable	63 360	<b>61 400</b>

La 2<sup>ème</sup> hypothèse (option pour les frais réels) est plus avantageuse, c'est celle qu'il devra choisir. M. MELIA sera imposé dans la catégorie des traitements et salaires sur la base de 61 400 €.

Concernant Mme MELIA, il nous faut calculer le montant de son bénéfice fiscal :

	Déductions	Réintégrations
Bénéfice comptable		25 909
Charges non déductibles		23 520
Moins-value nette à long terme		3 000
Bénéfice fiscal		<b>52 429</b>

La moins-value nette à long terme n'est pas déductible des résultats imposables au taux normal. Elle pourra seulement être imputée sur les plus-values nettes à long terme des dix exercices suivants. Adhérent à un CGA, le revenu de Mme MELIA ne sera pas majoré de 25 %. Mme MELIA sera imposée dans la catégorie des Bénéfices industriels et commerciaux sur la base de 52 429 €.

Concernant les revenus de capitaux mobiliers :

Dividendes d'actions : 6 400 – abattement de 40 %	3 840
Intérêts d'obligations	2 800
Intérêts livret A d'épargne : exonéré	0
Total RCM	6 640

### 2. Calculer le montant des prélèvements fiscaux relatifs aux revenus du patrimoine financier et indiquer leur conséquence sur le calcul de l'impôt.

### 3. Calculer le montant des prélèvements sociaux relatifs aux revenus du patrimoine financier de 2015 et préciser l'impact sur le revenu global.

Pour des raisons pédagogiques, ces deux questions sont analysées ensemble.

Parmi les revenus de placement du foyer fiscal MELIA, nous pouvons constater que les intérêts du livret A d'épargne sont exonérés d'impôt sur le revenu et ne sont pas non plus soumis aux prélèvements sociaux.

### **1/ Dividendes d'actions françaises :**

Les organismes qui versent ces dividendes doivent prélever à la source :

1) le montant des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %, soit ici :  $6\,400 \times 15,5\% = 992 \text{ €}$  (dont une partie sera déductible des revenus)

2) un prélèvement forfaitaire de 21 % à titre d'acompte d'impôt sur le revenu, soit ici :  $6\,400 \times 21\% = 1\,344 \text{ €}$ . Ce montant sera ensuite déduit de l'impôt dû.

Le montant net perçu s'élèvera à :  $6\,400 - 992 - 1\,344 = 4\,064 \text{ €}$ .

#### Conséquences sur le calcul de l'impôt :

M. et Mme MELIA devront déclarer en revenus de capitaux mobiliers le dividende brut (6 400 €). Un abattement de 40 % est applicable pour déterminer le montant imposable, soit ici :  $6\,400 - (6\,400 \times 40\%) = 3\,840 \text{ €}$  de dividende imposable entrant dans la base de calcul de l'IR 2015.

Le prélèvement forfaitaire de 21 % sera ensuite déduit du montant de l'impôt dû.

#### Conséquences sur le revenu global :

Sur les 15,5 % de prélèvements sociaux retenus à la source, il y a 5,1 % de CSG déductible, soit :  $6\,400 \times 5,1\% = 326 \text{ €}$ . Ce montant de **326 €** viendra en déduction de la base imposable (charge déductible) de 2015 (car il a été retenu en 2015).

### **2/ Intérêts d'obligations :**

Ici aussi, deux prélèvements sont effectués, à la source, par l'organisme payeur :

1) le montant des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %, soit ici :  $2\,800 \times 15,5\% = 434 \text{ €}$  (dont une partie sera déductible des revenus)

2) un prélèvement forfaitaire de 24 % à titre d'acompte d'impôt sur le revenu, soit ici :  $2\,800 \times 24\% = 672 \text{ €}$ . Ce montant sera ensuite déduit de l'impôt dû.

Le montant net perçu s'élèvera à :  $2\,800 - 434 - 672 = 1\,694 \text{ €}$ .

#### Conséquences sur le calcul de l'impôt :

M. et Mme MELIA devront déclarer en revenus de capitaux mobiliers les intérêts bruts (2 800 €).

Le prélèvement forfaitaire de 24 % sera ensuite déduit du montant de l'impôt dû.

#### Conséquences sur le revenu global :

Sur les 15,5 % de prélèvements sociaux retenus à la source, il y a 5,1 % de CSG déductible, soit :  $2\,800 \times 5,1\% = 143 \text{ €}$ . Ce montant de **143 €** viendra en déduction de la base imposable (charge déductible) de 2015 (car il a été retenu en 2015).

Il est à noter que si le montant des produits de placement à revenu fixe (obligations et livret A) avaient été inférieurs à 2 000 €, M. et Mme MELIA auraient pu opter pour un prélèvement libératoire.

### **4. Déterminer le nombre de parts dont bénéficie le foyer fiscal et calculer le quotient familial.**

Le foyer fiscal se compose de M. Melia (1 part), de Mme MELIA (1 part) et de 2 enfants mineurs (0,5 part chacun). Le nombre de parts du foyer fiscal est donc de :  $1 + 1 + 0,5 + 0,5 = 3 \text{ parts}$ .

Le quotient familial correspond au revenu net imposable divisé par le nombre de parts.

En prenant comme hypothèse que le revenu net imposable est de 120 000 €, le quotient familial sera de :  $120\,000 / 3 = 40\,000 \text{ €}$ .

### **5. Calculer l'impôt brut en tenant compte de l'éventuel plafonnement du quotient familial.**

Pour un quotient familial de 40 000 €, la formule de calcul direct nous donne un impôt de :  
 $(R \times 0,30) - (5\,644,56 \times N)$  avec  $R =$  revenu (120 000) et  $N =$  nombre de parts (3).

L'impôt résultant du barème est de :  $(120\,000 \times 0,30) - (5\,644,56 \times 3) = 19\,066$  €.

Pour limiter le gain d'impôt que les contribuables à fort revenu peuvent retirer du système du quotient familial, un plafonnement est mis en place.

Pour un couple, il convient de comparer l'impôt calculé sur la base de 2 parts avec l'impôt résultant de l'application du quotient réel du foyer fiscal. Ce gain est limité à 1 510 € par demi-part supplémentaire.

Calcul de l'impôt sur la base de 2 parts :

- quotient familial :  $120\,000 / 2 = 60\,000$  €
- application du barème :  $(R \times 0,30) - (5\,644,56 \times N) = (120\,000 \times 0,30) - (5\,644,56 \times 2) = 24\,711$  €.

Nous constatons que le gain d'impôt est de :  $24\,711 - 19\,066 = 5\,645$  €.

Or le gain maximum doit être de  $1\,510 \text{ €} \times 2$  (2 demi-parts) = 3 020 €, soit un gain supplémentaire de  $5\,645 - 3\,020 = 2\,625$  €.

Le foyer MELIA devra donc s'acquitter d'un impôt de :

- calcul selon barème pour 3 parts : 19 066
- plus réintégration due au plafonnement : 2 625
- soit un total dû de **21 691** €.

Nous pouvons retrouver ce résultat ainsi :

- calcul selon barème pour 2 parts : 24 711
- moins gain correspondant à 2 demi-parts : 3 020
- soit un impôt dû de **21 691** €.

A ce montant de 21 691 €, sera déduit les prélèvements à la source qui ont été effectués (voir questions ci-dessus), soit :  $1\,344 + 670 = 2\,016$  €.

Par ailleurs, si le foyer MELIA dispose de crédits d'impôts, ceux-ci seront également déduits.