



comptalia

1^{ÈRE} ÉCOLE EN LIGNE
DES FORMATIONS
COMPTABLES

Comptabilité-Finance,
Gestion,
Ressources Humaines
et Juridique

CONSULTEZ GRATUITEMENT

LES CORRIGÉS
DCG 2018

sur www.comptalia.com



COMPTALIA, L'ÉCOLE QUI EN FAIT + POUR VOTRE RÉUSSITE !

CORRIGÉ INDICATIF

RÉUSSISSEZ VOTRE FORMATION AVEC COMPTALIA

L'école de référence des filières Comptabilité-Finance et Gestion, **vous forme en ligne** pour obtenir un diplôme, un titre professionnel reconnu et pour développer vos compétences.

DCG

Le diplôme d'État de référence en Comptabilité et Gestion, de niveau Licence.



DSCG

Niveau Master de la filière Expertise-Comptable et passage obligatoire pour tout Expert-Comptable.



BACHELOR COMPTABILITÉ FINANCE D'ENTREPRISE

Il débouche sur le titre professionnel Collaborateur Comptable et Financier de niveau II (BAC+3). En 9 à 18 mois.



À DÉCOUVRIR AUSSI

Bachelor Social-Paie, Bachelor Ressources Humaines, MBA Ressources Humaines, MBA Comptabilité et Finance d'entreprise...

FORMATION EN LIGNE - INSCRIPTIONS TOUTE L'ANNÉE

DEMANDEZ NOTRE CATALOGUE
AU 01 74 888 000

SESSION 2018**UE 4 – DROIT FISCAL****Durée de l'épreuve : 3 heures – coefficient : 1****Document autorisé :** néant**Matériel autorisé**

L'usage de tout modèle de calculatrice, avec ou sans mode examen, est autorisé.

Document remis au candidat

Le sujet comporte 10 pages numérotées de 1/10 à 10/10

Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à disposition.*Le sujet se présente sous la forme de 3 dossiers indépendants*

Page de garde	page 1	
Page de présentation	page 2	
DOSSIER 1 – Taxe sur la valeur ajoutée.....(6 points)	page 3	
DOSSIER 2 – Imposition des sociétés	(8 points)..... page 4	
DOSSIER 3 – imposition des particuliers	(6 points)	page 5

*Le sujet comporte les annexes suivantes***DOSSIER 1**

Annexe 1 – Informations relatives aux opérations réalisées en juillet par la SARL CHAMONET.....page 6

Annexe 2 - Informations relatives aux cessions et acquisitions réalisées durant l'année 2017.....page 6

DOSSIER 2

Annexe 3 – Baisse progressive du taux d'IS.....page 7

Annexe 4 – Informations relatives à la SARL TOUSSOL.....page 7-8

DOSSIER 3

Annexe 5 – Revenus des époux MARTIN en 2017.....page 9-10

Annexe 6 – Plus-value de cession d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble.....page 10

AVERTISSEMENT**Si le texte du sujet, de ses questions ou des 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 ainsi qu'à l'orthographe et la rédaction de vos réponses.

Toute information calculée devra être justifiée.

SUJET

DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (6 POINTS)

La SARL CHAMONET, créée en 2010, se situe à Chamonix. Elle propose, dans la région, des prestations d'entretien pour les particuliers et les entreprises et fabrique un produit décapant qu'elle commercialise dans quelques pays européens.

La SARL CHAMONET n'a exercé aucune option en matière de TVA et relève du régime réel d'imposition. La société et tous ses partenaires commerciaux se sont communiqués leur numéro d'identification intracommunautaire lorsque cela était nécessaire.

Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Travail à faire

À l'aide de l'annexe 1 :

- 1. Liquidez la TVA au titre du mois de juillet 2017 à l'aide du modèle suivant :**

Opérations	Calculs et analyses	TVA déductible	TVA exigible

- 2. Dans le cadre de sa croissance au sein de l'UE, l'entreprise CHAMONET pense développer ses ventes auprès de particuliers espagnols. Expliquez le régime de TVA applicable à ces ventes.**

À l'aide de l'annexe 2 :

- 3. Déterminez les incidences de la cession de l'immeuble en matière de TVA pour la SARL CHAMONET :**
- dans le cadre du régime de droit commun ;
 - en cas d'assujettissement de la cession à la TVA.
- 4. Chiffrez les conséquences en matière de TVA concernant l'acquisition du nouvel immeuble. Mesurez l'impact sur la TVA déduite à l'acquisition sachant que le coefficient de taxation définitif de l'année 2017 est de 0,92.**
- 5. La direction de l'entreprise s'interroge sur les conséquences en matière de TVA de la variation à la hausse ou à la baisse de la part de ses revenus locatifs dans les années à venir. Rédigez une note de quelques lignes, illustrée d'un exemple pertinent.**

DOSSIER 2 – IMPOSITION DES SOCIETES (8 POINTS)

La SARL TOUSSOL est une entreprise familiale créée il y a 20 ans et située à Nice (06 – Alpes Maritimes).

Son capital entièrement libéré s'élève à 40 000 €. Les parts sociales sont réparties de la manière suivante :

- M. Laroche Igor, gérant : 34 %
- Mme Laroche Sandra, célibataire et sœur d'Igor et Julie : 33 %
- Mme Grimond Julie, épouse de Grimond Alain et sœur d'Igor et Sandra : 23 %
- M. Grimond Alain : 10 %

La SARL TOUSSOL est spécialisée dans la vente de carrelage, la pose de carrelage et de faïence. Sa clientèle est composée de particuliers, d'entreprises et d'établissements publics (collectivités, établissements scolaires, hôpitaux).

La SARL TOUSSOL est soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) et bénéficie du régime des PME. Son chiffre d'affaires hors taxe annuel approche les 2 millions d'euros depuis 5 ans.

Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Travail à faire :

À l'aide des annexes 3 et 4 :

- 1. Calculez les deux premiers acomptes d'IS versés en 2017 et indiquez leur échéance.**
- 2. Déterminez, les plus et moins-values réalisées au cours de l'exercice 2017. Tous vos calculs doivent être justifiés ainsi que les qualifications fiscales.**
- 3. Calculez le résultat fiscal 2017 de la SARL TOUSSOL. À ce titre, vous adopterez sur votre copie, le formalisme suivant :**

N° de l'opération	Analyse fiscale	Déductions	Réintégrations

- 4. Dans l'hypothèse d'un déficit fiscal en 2017, précisez les modalités de report possibles.**
- 5. Quel conseil pourriez-vous donner à la société TOUSSOL eu égard à sa position de principe concernant le report en arrière d'un déficit ?**

DOSSIER 3 – IMPOSITION DES PARTICULIERS (6 POINTS)

Pascal MARTIN et son épouse Josiane sont mariés sous le régime de la communauté depuis une vingtaine d'années. Ils vous confient les informations sur leur situation personnelle et vous demandent de les aider dans la détermination de leurs revenus catégoriels pour 2017, en leur proposant les solutions les plus judicieuses.

Travail à faire :

À l'aide des annexes 5 et 6 :

- 1. Déterminez le montant imposable pour chaque catégorie de revenus au titre de l'année 2017 pour les époux MARTIN (tous les calculs doivent être justifiés et ne pas tenir compte des prélèvements sociaux).**
- 2. Précisez les modalités d'imposition de chaque catégorie de revenus du foyer fiscal MARTIN.**
- 3. Monsieur MARTIN s'interroge sur la différence constatée entre les dividendes qu'il a encaissés de la part de la SA MEMPHIS et le montant qu'il doit déclarer. Expliquez en quelques lignes le mécanisme qui génère cet écart.**

ANNEXE 1**Informations relatives aux opérations réalisées en juillet 2017 par la SARL CHAMONET****1 - PRODUITS****Produits comptabilisés :**

a) Ventes de produits décapants en France :	30 000 € HT
b) Ventes de produits décapants à des entreprises Italiennes :	17 850 € HT
c) Prestations d'entretien :	32 452 € HT

Règlements des clients français :*Secteur ventes de produits décapants*

d) Règlements au comptant :	28 800 € TTC
e) Règlements sur factures de mars et avril :	1 756 € TTC

Secteur entretien

f) Règlements au comptant :	24 000 € TTC
g) Règlements sur factures d'avril et juin :	7 200 € TTC

Remarque : toutes les ventes de biens ont été livrées au cours du mois de juillet

2 - CHARGES

h) Facture pour des travaux de réparation au sein des locaux. La facture d'un montant de 1 000 € HT porte la mention TVA acquittée d'après les débits. La société a versé un acompte de 300 € en juin et règlera le solde à 45 jours fin de mois.

i) Livraison d'un achat, réalisé auprès d'une entreprise allemande, concernant des matières permettant la fabrication du produit décapant. La facture n'était pas jointe à la livraison, elle est arrivée le 27 juillet et s'élève à 15 000 € HT.

j) Facture et règlement de la réparation d'un véhicule de tourisme utilisé par le gérant de la société. D'un montant de 450 € HT, elle ne porte aucune mention particulière.

k) Facture d'entretien des jardins du siège social pour le 2ème trimestre de l'année. La facture de 750 € HT ne porte aucune mention, elle est payée pour moitié en juillet et pour le reste en août.

ANNEXE 2**Informations relatives aux cessions et acquisitions réalisées durant l'année 2017**

1. En janvier, la société CHAMONET a cédé pour 300 000 € un immeuble acquis sur plan en 2011. À l'époque, le prix d'acquisition était de 200 000 € HT (TVA à 19,6 % intégralement déduite).

2. Début septembre, la société CHAMONET a fait l'acquisition d'un immeuble pour un montant de 400 000 € HT (TVA 20 %). Cet immeuble abrite les activités commerciales et une nouvelle activité de location nue à usage d'habitation. Le coefficient de taxation provisoire utilisé courant 2017 est de 90 %.

ANNEXE 3

Baisse progressive du taux d'IS

(D'après l'article 11 de la loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017)

Exercices ouverts à compter du :	Entreprises relevant de l'article 219 du CGI (CA < 7,63 M€)	Entreprises ne bénéficiant pas du taux réduit de l'article du CGI mais qui relèvent de la catégorie des PME au sens communautaire (1)	Autres entreprises
1er janvier 2017	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Taux réduit de 15 % jusqu'à 38 120 € ▪ Taux de 28 % entre 38 120 € et 75 000 € ▪ Taux de 33,1/3 % au-delà 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Taux réduit de 28 % jusqu'à 75 000 € ▪ Taux de 33,1/3 % au-delà 	Taux de 33,1/3 %
1er janvier 2018	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Taux réduit de 15 % jusqu'à 38 120 € ▪ Taux de 28 % entre 38 120 € et 500 000 € ▪ Taux de 33,1/3 % au-delà 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Taux réduit de 28 % jusqu'à 500 000 € ▪ Taux de 33,1/3 % au-delà 	
...	

(1) Nombre de salariés < 250 ; CA < 50 M€ ou total du bilan < 43 M€

ANNEXE 4

Informations relatives à la SARL TOUSSOL

La SARL TOUSSOL a réalisé durant les deux derniers exercices les résultats imposables suivants :

en 2015 : 250 000 €

en 2016 : 120 000 €

Pour l'exercice 2017, suite à un ralentissement sensible de son activité lié à une concurrence étrangère qui se veut de plus en plus forte, la SARL TOUSSOL a dégagé une perte comptable de 41 890 €. Ce montant comprend notamment les éléments ci-dessous.

La taxe sur les véhicules de sociétés immatriculés au nom de la société : 4 500 €.

Une amende pour infraction à la législation sociale : 1 500 €.

La location d'une villa à Saint-Tropez durant le mois d'août pour les vacances des époux Grimond. Coût de la location : 3 800 €.

Des intérêts versés sur le compte courant d'associé de Julie Grimond :

Associé	Somme déposée sur le compte courant	Période
Grimond Julie	40 000 €	Du 01/03/17 au 30/11/17

Les dépôts sont rémunérés au taux de 4 %.

5) Une perte de change sur une créance en francs suisses : 1 100 €. En 2016, cette créance avait fait l'objet d'une provision suite à la constatation d'une perte latente de 1 300 €.

6) Une prime d'assurance annuelle de 1 300 € contre les risques d'insolvabilité de ses clients.

7) Une location d'un véhicule particulier (taux de CO2 = 50 g, soit une base maximale amortissable de 20 300 €) pour une durée de 6 mois. Le montant de location sur la période est de 1 800 € TTC. Le véhicule a été acquis le 1er février 2017 par la société de location au prix de 26 700 € TTC. Il s'amortit sur 4 ans.

8) Une reprise de la dépréciation pour créances douteuses, d'un montant de 3 800 €, suite à la liquidation définitive d'un client prononcée par le Tribunal de commerce.

9) Les cessions suivantes :

Éléments cédés	Quantité cédée	Date d'acquisition	Prix d'achat HT (en €)	Date de cession	Valeur comptable nette à la cession (en €)	Prix de cession (en €)
Camionnette	1	01/03/14	45 000	01/07/17	14 532	20 000
Titres de participation	150	01/08/13	50	24/06/17	7 500	12 500

200 titres d'OPCVM ont été cédés le 11/09/2017 au prix unitaire de 215 €. Achetés le 15/07/2016 à 204 €, la valeur liquidative fin 2016 s'élevait à 210 €.

Renseignements complémentaires

- La moyenne des taux effectifs pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable d'une durée supérieure à deux ans est de 1,70 % pour 2017.
- La direction, représentée par Igor Laroche, désire appliquer la solution la plus avantageuse pour la société sur le plan fiscal.
- En cas de déficit éventuel, la direction privilégierait par principe le report en avant.

ANNEXE 5
Revenus des époux MARTIN en 2017
1) Activité professionnelle de Pascal MARTIN

En tant que salarié de la SARL SOCA, Pascal MARTIN bénéficie d'une rémunération annuelle de 60 000 € (salaire net imposable avant frais professionnels). Cette rémunération n'est pas considérée comme excessive. Son employeur lui alloue une indemnité forfaitaire de frais de 400 € par mois. Pascal MARTIN peut justifier de frais réels professionnels de 8 000 € pour l'année 2017.

2) Activité professionnelle de Josiane MARTIN

Josiane MARTIN est expert-géomètre et possède un cabinet situé à Nice qu'elle exploite sous forme individuelle. Le cabinet adhère à une association de gestion agréée et n'a par ailleurs exercé aucune option. Au titre de l'année 2017, Josiane MARTIN vous communique les éléments suivants :

Honoraires

Montant des honoraires	Année de facturation	Année d'encaissement
180 000 €	2017	2017
30 000 €	2016	2017
20 000 €	2017	2018

Honoraires rétrocédés à un confrère équipé en matériel de photogrammétrie : 21 000 €.

Dépenses

- Dépenses à caractère professionnel : 54 000 € (dont 5 000 non déductibles)
- Dépenses à caractère personnel : 8 500 €

Investissements

- Un logiciel de DAO (Dessin Assisté par Ordinateur) : 6 000 € HT acquis le 1er janvier 2017 et amorti en linéaire sur 3 ans.
- Un véhicule utilitaire acquis fin 2016 est amorti à hauteur de 3 000 € par an. Ce véhicule est utilisé à 80 % pour un usage professionnel.

3) Les autres revenus

- Monsieur Pascal MARTIN dispose de 10 % du capital de la société anonyme MEMPHIS, située à Cannes. Cette dernière a réparti l'intégralité de son résultat 2016 en juin 2017 entre ses actionnaires sachant que le plafond de la réserve légale est atteint et qu'aucune autre réserve n'a été dotée.

Bénéfice fiscal 2016	120 000 €
Bénéfice distribuable 2016	80 000 €

- Les époux MARTIN possèdent un appartement à Lyon qu'ils louent nu à une famille 1 150 € par mois (montant du loyer brut) toute l'année.
- Les époux MARTIN ont vendu leur villa, située à Villefranche-sur-Mer (06 – Alpes Maritimes), dans laquelle ils habitaient depuis plus de 20 ans. Ils ont également cédé un appartement à Mandelieu (06 - Alpes Maritimes) qu'ils détenaient depuis 2002.

Vous disposez des informations suivantes :

Biens immobiliers cédés	Date d'acquisition	Prix d'acquisition	Date de cession	Prix de cession	Travaux réalisés au cours des cinq dernières années
Villa	14/03/95	400 000 €	23/10/17	650 000 €	Toit et menuiseries extérieures : 50 000 €
Appartement	20/05/02	160 000 €	20/03/17	230 000 €	Ravalement : 7 600 €

Les frais supportés lors de l'acquisition de ces deux biens représentent 5 % du prix d'achat.

Les époux MARTIN ont conservé toutes les factures relatives aux travaux réalisés.

ANNEXE 6

Plus-value de cession d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble

Frais afférents à l'acquisition à titre onéreux

30

Les frais afférents à l'acquisition à titre onéreux qui viennent en majoration du prix d'acquisition sont définis par décret (CGI, art. 150 VB, II-3° et CGI, ann. III, art. 41 duovicies I, 2°). Ils sont retenus soit pour leur montant réel sur justification, soit forfaitairement. Dans ce dernier cas, ils sont fixés à 7,5 % du prix d'acquisition. ...

Dépenses de travaux

100

Conformément au 4° du II de l'article 150 VB du CGI, les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, ou d'amélioration réalisées sur un immeuble viennent en majoration du prix d'acquisition :

- soit, sous certaines conditions, pour leur montant réel ;
- soit forfaitairement, pour un montant de 15 % du prix d'acquisition, à la condition que le contribuable cède l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition.

110

Il est rappelé que le forfait de 15 % est une simple faculté pour les contribuables propriétaires de leur bien depuis plus de cinq ans.

Détermination de l'abattement pour durée de détention

60

Pour la détermination du montant imposable à l'impôt sur le revenu des plus-values immobilières, l'abattement pour durée de détention est de :

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

Au total, l'exonération d'impôt sur le revenu est acquise au-delà d'un délai de détention de vingt-deux ans.

Source : extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques

PROPOSITION DE CORRIGE

(1) Ce renvoi signifie que la réponse attendue est moins précise que la réponse apportée dans ce corrigé. A titre pédagogique, nous mettrons l'extrait de cours COMPTALIA pour la question concernée.

DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (6 POINTS)

La SARL CHAMONET, créée en 2010, se situe à Chamonix. Elle propose, dans la région, des prestations d'entretien pour les particuliers et les entreprises et fabrique un produit décapant qu'elle commercialise dans quelques pays européens.

La SARL CHAMONET n'a exercé aucune option en matière de TVA et relève du régime réel d'imposition. La société et tous ses partenaires commerciaux se sont communiqués leur numéro d'identification intracommunautaire lorsque cela était nécessaire.

Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Travail à faire

À l'aide de l'annexe 1 :

1. Liquidez la TVA au titre du mois de juillet 2017 à l'aide du modèle suivant :

Opérations	Calculs et analyses	TVA déductible	TVA exigible

La SARL CHAMONET effectue des prestations de services et vend des marchandises en Europe. Pas d'option exercée, elle relève du régime réel normal donc une déclaration de TVA mensuelle.

OPERATIONS		TVA DEDUCTIBLE	TVA EXIGIBLE
a	Ventes de marchandises en France taxées normalement et exigible à la livraison soit au mois de juillet. $30\,000 * 20\%$		6 000 €
b	Livraisons intra-communautaire en Italie. Pas de TVA exigible.		
c	Prestations de services sans option sur les débits. Exigibilité aux encaissements. Pas de renseignement sur les encaissements, pas de TVA exigible.		
d	Pas de TVA exigible. Exigibilité à livraison.		
e	Pas de TVA exigible. Exigibilité à livraison.		
f	TVA exigible aux encaissements sans option sur les débits. $(24\,000 / 120) \% * 20\%$		4 000 €
g	TVA exigible aux encaissements sans option sur les débits. $(7\,200 / 120) \% * 20\%$		1 200 €
h	Achat d'une prestation de service. Option sur les débits : TVA déductible à la facturation, cependant l'option ne doit pas reculer l'exigibilité si le droit commun devait s'appliquer. Tva exigible : $1000 - (300 / 1,2) * 20\%$	150 €	
i	Acquisition intra-communautaire de biens. L'exigibilité de la TVA est le 15 du mois suivant la livraison ou à la facturation si elle est reçue avant les marchandises. Autoliquidation de TVA. $15\,000 * 20\% = 3\,000$	3 000 €	3 000 €

j	Le coefficient d'admission sur les véhicules de tourisme est de 0. Ce coefficient s'applique sur les dépenses d'entretien des véhicules de tourisme. Pas de TVA déductible.		
k	Prestation de services sans option sur les débits soit une exigibilité aux encaissements. $(750 / 2) * 20 \%$	75 €	
TOTAL		3 225 €	14 200
TVA JUILLET		10 975 €	

2. Dans le cadre de sa croissance au sein de l'UE, l'entreprise CHAMONET pense développer ses ventes auprès de particuliers espagnols. Expliquez le régime de TVA applicable à ces ventes.

Deux régimes sont possibles dans le cadre des ventes auprès des particuliers espagnols : les livraisons intracommunautaires et les livraisons à distance.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

Chaque pays de l'Union européenne applique une TVA qui lui est propre.

Cependant, cet ensemble, cohérent, implique une symétrie de fonctionnement sur laquelle sont construits les échanges intracommunautaires, de telle façon qu'un bien supportera la TVA d'un des pays membres suivant le sens du flux.

1) Régime de droit commun

a) Livraisons intracommunautaires

a1) Livraison intracommunautaire proprement dite

La livraison d'un bien dans un des autres états de l'Union européenne est exonérée de TVA française dès lors qu'elle répond à quatre conditions :

- livraison à titre onéreux ;

vendeur assujéti (TVA française) ;

- acquéreur assujéti (TVA du pays) ou personne morale non assujéti ne bénéficiant pas du régime dérogatoire (PBRD, voir ci-après paragraphe 2-a).

- bien transporté hors de France, quelle que soit son organisation.

La troisième condition est considérée comme remplie si l'acquéreur a fourni son numéro d'identification à la TVA dans son pays.

Ce numéro figure en principe sur la facture qui sera établie par l'entreprise française, mais l'omission de cette inscription n'est qu'une présomption dont dispose l'administration pour rejeter l'exonération.

Elle peut être combattue par tout moyen de preuve par l'entreprise.

En contrepartie de cette exonération, le bien supportera la TVA du pays d'arrivée en fonction de la réglementation locale de cette taxe.

Quelques exemples de taux (à jour en 2017) :

État membre	Taux normal	Taux réduit	Autres taux
Allemagne (DE)	19 %	7 %	
Hongrie (HU)	27 %	18 % et 5 %	
Belgique (BE)	21 %	12 % et 6 %	
Italie (IT)	22 %	10 %	4 % (super réduit)
Espagne (ES)	21 %	10 %	4 %
Royaume-Uni (UK)	20 %	5 %	
Pays-Bas (NL)	21 %	6 %	

a2) Par assimilation : transfert de biens

art 256-III du CGI : Est assimilé à une livraison de biens, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de l'Union européenne.

a21) Principe : taxation au titre de l'une des deux TVA

Il s'agit du transfert d'un bien par une entreprise installée en France et pour ses besoins propres sur le territoire d'un autre pays membre, donc sans opération de cession.

Le transfert est soumis à TVA française comme équivalent à une livraison, sauf si l'entreprise justifie :

- d'un N° d'identification dans cet autre pays membre ;

- du transport vers ce pays membre.

Dans ce cas, le transfert est assimilé à une livraison intracommunautaire, exonéré de la TVA française et sera soumis à la TVA de l'état membre bénéficiaire de ce transfert dans ce pays et dans les conditions définies par la réglementation fiscale de ce pays.

a22) Exception

Ne sont pas représentatives d'un transfert les opérations suivantes :

- biens utilisés temporairement dans l'autre état (justifié par registre des biens expédiés), notamment pour l'exécution de prestations de services effectuées par l'assujetti ;

- biens destinés à être montés ou installés par l'entreprise vendeuse dans l'état membre (mais dans ce cas, imposition à la TVA dans l'état membre) ;

- biens destinés à expertise ou à travaux sous condition de retour du bien en France ;

- biens livrés à bord d'un moyen de transport (biens réservés à la vente à bord non vendus lors de l'arrivée dans l'autre état membre).

b13) Fait générateur et exigibilité

Le fait générateur est celui applicable aux biens meubles corporels (pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire) étudié dans le module précédent.

L'exigibilité intervient le 15 du mois suivant celui du fait générateur ou à la date de la facturation si elle intervient avant cette date butoir (il ne doit pas s'agir d'une simple facture d'acompte). Il s'agit donc d'une exception aux règles d'exigibilité applicables aux livraisons en France dans la mesure où, pour celles-ci, fait générateur et exigibilité sont confondus.

La date de réception de la facture est égale à la date portée sur la facture elle-même.

Une facture émise avant le fait générateur est en principe une simple facture d'acompte, sauf si elle comporte le prix total de l'opération et qu'elle ait été établie lors de l'envoi des biens.

Dans ce cas, si la facture ne précède la réception des biens que des délais normaux de livraison, elle peut être retenue comme support de l'exigibilité tant pour l'autoliquidation que pour la déduction de la taxe.

a22) Ventes à distance au profit de PBRD ou de particuliers

Article 258 I. - Le lieu de livraison de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France : a) Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur ;

a221) Définition

Les ventes à distances se définissent au moyen de trois caractéristiques :

- livraison de biens transportés par le vendeur ou pour le compte du vendeur vers l'acquéreur,
- et acquisition au profit d'un particulier ou d'un PBRD,
- et livraison reliant deux états membres.

Toutefois, les cessions de moyens de transport neufs ne sont pas considérées comme vente à distance et sont soumis à un dispositif particulier.

a222) Régime

La règle de droit rappelée ci-dessus concernant la France (Application de la TVA de l'état de départ des biens) s'appliquera sur tout le territoire de l'Union européenne tant que le seuil de chiffre d'affaires déterminé par l'état d'arrivée n'est pas dépassé par l'entreprise vendeuse dans cet état.

Au-delà du seuil, c'est la TVA du pays d'arrivée qui s'applique, ce qui nécessite une identification du vendeur dans le pays d'arrivée soit de son propre chef, soit par l'intermédiaire d'un mandataire local.

a223) Seuils de chiffre d'affaires

Les états ont retenu les seuils qu'ils entendaient faire valoir.

Ces seuils sont exprimés suivant les cas en euros ou en monnaie nationale suivant l'appartenance à la zone euro du pays considéré.

Voici en exemple un tableau de quelques seuils :

ÉTAT MEMBRE	SEUIL RETENU par état arrivée
France	100 000 € (35 000 € à partir du 01/01/2016)
Allemagne	100 000 €
Belgique	35 000 €
Danemark	280 000 DKK
Espagne	35 000 €
Hongrie	800 000 HUF
Italie	35 000 €
Pays-Bas	100 000 €
Portugal	35 000 €
Slovénie	35 000 €

La personne concernée peut renoncer au système du seuil en soumettant toutes ses ventes à distance par option au régime d'application de la TVA du pays d'arrivée.

À l'aide de l'annexe 2 :

3. Déterminez les incidences de la cession de l'immeuble en matière de TVA pour la SARL CHAMONET :

- a. dans le cadre du régime de droit commun ;
- b. en cas d'assujettissement de la cession à la TVA.

3.a. Extrait du cours COMPTALIA (1) :

3) Opérations expressément exonérée : Dans le champ, mais non imposables

a) Tableau des exonérations

Ces mesures d'exonérations peuvent être classées en sept groupes importants auxquels s'ajoutent un ensemble assez hétérogène d'activités :

- opérations ayant trait à une partie de l'activité immobilière,

Certaines locations immobilières
Certaines locations meublées
Livraison terrains non considérés comme à bâtir
Livraison immeuble de + 5 ans

b) Portée de la mesure

L'exonération permet de conserver l'opération visée en dehors de l'imposition qui devrait être applicable compte tenu des règles du champ d'application examinées ci-dessus.

En contrepartie, pour les entreprises employant des salariés, elles entreront dans le champ d'application de la taxe sur les salaires.

Par ailleurs, le principe de la taxe à paiement fractionné englobe la déduction de la taxe acquittée en amont de l'opération visée.

Le point est de savoir ce qu'il en est de cette déduction lorsque l'opération suivante est exonérée.

b1) Principe

L'exonération d'une opération conduit, en principe, à exclure du droit à déduction la TVA au cours des opérations en amont, sur les éléments du prix de revient de l'entreprise.

Ceci replace le circuit dans la philosophie de la taxe cumulative : l'opérateur exonéré pour conserver sa marge s'efforcera d'intégrer dans le calcul de son prix client la TVA facturée en amont par ses propres fournisseurs, puisqu'il ne peut pas la déduire.

Cette interdiction de déduction touchant également sa constitution d'immobilisation, les conséquences de l'exonération peuvent en effet avoir des conséquences financières importantes pour l'entreprise.

e) Tableau récapitulatif des cas de régularisations globales

	Cessions ou apports imposés totalement	Cessions ou apports non imposés totalement	Transfert entre secteur d'activité	Utilisation sortant de la TVA	Utilisation entrant sous TVA	Changement de règles d'admission
Situation à l'acquisition du bien	Déduction TVA nulle (coefficient de taxation = 0) ou partielle	Déduction TVA totale ou partielle	Déduction TVA totale, partielle ou même nulle suivant le coefficient du secteur	Déduction TVA totale ou partielle	Déduction TVA nulle (coefficient de taxation = 0)	Déduction suivant application loi ancienne
Coefficient assujettissement pour calcul de la régularisation	1	Inchangé	Inchangé	Inchangé	Inchangé	Inchangé
Coefficient taxation pour calcul de la régularisation	1	0	0 (il s'agit du secteur de départ)	0	>0	Inchangé

	Cessions ou apports imposés totalement	Cessions ou apports non imposés totalement	Transfert entre secteur d'activité	Utilisation sortant de la TVA	Utilisation entrant sous TVA	Changement de règles d'admission
Coefficient admission pour calcul de la régularisation	1	Inchangé	Inchangé	inchangé	inchangé	Modifié suivant la loi nouvelle
Sens de la régularisation	Déduction complémentaire de TVA	Reversement de TVA	Reversement de TVA dans le secteur quitté par l'immobilisation	Reversement de TVA	Déduction complémentaire de TVA	Suivant le sens de la loi nouvelle
Nouveau coefficient de référence	Non puisque le bien sort de l'actif de l'entreprise	Non puisque le bien sort de l'actif de l'entreprise	Oui, celui du nouveau secteur	Oui, égal à zéro	Oui, positif	Suivant la nouvelle loi
Situation chez le cessionnaire ou dans le nouveau secteur	Déduction possible de la TVA sur facture ou acte. Nouvelle période de régularisation si immobilisation.	Transfert de droit à déduction. Nouvelle période de régularisation si immobilisation	Transfert du droit à déduction et nouvelle période de régularisation dans le nouveau secteur	Sans objet	Sans objet	Sans objet

a12) Régularisation sous forme d'un reversement de TVA

Le calcul revient à prendre pour hypothèse que le bien est utilisé par l'entreprise pour une activité exonérée à partir de l'année de l'évènement, soit avec un coefficient de taxation égal à zéro.

Donc le calcul de la régularisation aboutira automatiquement à un reversement de TVA déductible.

$$\text{Reversement} = [\text{TVA initiale} * (0 - \text{Coef réf})] * \frac{\text{Nombre d'années restant à courir}}{\text{Nombre d'années de la période de régularisation}}$$

SOIT ICI :

Un coefficient de référence = 1 (TVA intégralement déduite)

Nombre d'année restante : Acquisition en 2011 et cession en 2017 (7années) soit 20 – 7 = 13 années restantes à courir

$$[200\,000 * 19,6 * (0 - 1)] * (20-7) / 20 = - 25\,480 \text{ €}$$

REVERSEMENT DE TVA DE 25 480 €

3. b. Extrait du cours COMPTALIA (1) :

4) Opérations ouvrant droit à une option à la TVA

En dehors de l'exception liée à l'ouverture du droit à déduction, la loi prévoit un deuxième assouplissement à la rigidité de l'exonération. Il s'agit de l'option à la TVA.

a) Principe

Lorsqu'elle est en droit d'exercer une option, une entreprise exonérée de TVA, ou également hors du champ d'application de la TVA, se retrouve placée dans la situation d'un assujetti imposable :

- elle doit alors se plier à l'ensemble des obligations revenant à un redevable de droit,
- mais en contrepartie, devient apte à récupérer la taxe reçue en amont de ses fournisseurs et offre en même temps à ses clients en parallèle avec la taxe qu'elle facture, la possibilité de déduire cette taxe.

- le secteur immobilier,

Bailleurs d'immeubles nus à usage professionnel
Bailleurs de biens ruraux
Livraison de terrain non considéré comme terrain à bâtir
Livraison d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans
Bailleurs de baux à construction
Bailleurs de baux emphytéotiques

SOIT ICI :

L'option pour la TVA étant effective, la TVA sera collectée normalement :

$$200\,000 * 20 \% = 40\,000 \text{ €}$$

4. Chiffrez les conséquences en matière de TVA concernant l'acquisition du nouvel immeuble. Mesurez l'impact sur la TVA déduite à l'acquisition sachant que le coefficient de taxation définitif de l'année 2017 est de 0,92.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

Article 205 de l'annexe II au code général des impôts :

La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujéti à cette taxe acquiert, importe, ou se livre à lui-même, est déductible à proportion de son coefficient de déduction.

La loi implique donc que l'entreprise puisse déterminer l'utilisation d'un bien ou d'un service dont elle souhaite déduire la TVA supportée en amont, afin de déterminer ce coefficient.

La taxe déductible se calcule ainsi => Taxe acquittée en amont * Coefficient de déduction

L'article 206 du même code, même annexe, précise que ce coefficient de déduction global est lui-même le produit de trois coefficients secondaires examinés successivement ci-dessous.

Il s'agit du coefficient d'assujétissement, du coefficient de taxation et du coefficient d'admission.

La formule globale est la suivante : **coefficient de déduction = C-Ass. * C-Tax. * C-Adm.**

SOIT ICI :

Nous avons deux activités qui entrent dans le champ d'application de la TVA.

COEFFICIENT ASSUJETISSEMENT = 1

L'activité de location nue à usage d'habitation est exonérée de TVA.

COEFFICIENT DE TAXATION = partiel

On nous donne de coefficient provisoire de 90%

Le coefficient définitif = 92 %

Il n'y a pas de restriction sur ces activités.

COEFFICIENT D'ADMISSION = 1

Soit un coefficient de déduction provisoire de 90 % et définitif de 92 %.

TVA initialement déduite :

$400\,000 * 20\% * 90\% = 72\,000\text{ €}$

TVA définitivement déductible :

$400\,000 * 20\% * 92\% = 73\,600\text{ €}$

Complément de déduction à opérer :

$73\,600 - 72\,000 = 1\,600\text{ €}$

5. La direction de l'entreprise s'interroge sur les conséquences en matière de TVA de la variation à la hausse ou à la baisse de la part de ses revenus locatifs dans les années à venir. Rédigez une note de quelques lignes, illustrée d'un exemple pertinent.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

B) Coefficient de taxation d'un bien ou service

Dans une seconde étape, le coefficient de taxation, en se situant cette fois à l'intérieur du champ d'application, a pour but de pondérer les utilisations de biens et services entre :

- **opérations ouvrant droit à déduction,**

Il s'agit d'abord des opérations soumises à la TVA. S'y rajoutent ensuite les opérations bénéficiant d'exonérations qui exceptionnellement, ouvrent droit à déduction.

Cela concerne essentiellement les opérations liées à l'activité internationale, et celles relatives à l'or d'investissement.

- **opérations n'ouvrant pas droit à déduction.**

Ceci concerne l'ensemble des autres exonérations.

Cela peut éventuellement concerner également la facturation à tort d'une opération non imposable qui n'ouvre pas pour autant, droit à déduction de la TVA d'amont.

La prise en compte de ce coefficient sera différente si l'entreprise est considérée comme un tout, règle générale, ou si elle est divisée en secteur distinct d'activité, cas d'exception.

1) Calcul du coefficient en l'absence de secteur distinct d'activité

Deux possibilités de calcul coexistent :

a) Calcul des coefficients suivant le mode réel

a1) Coefficient égal à un

Le bien ou le service considéré est utilisé uniquement dans le cadre d'opérations ouvrant droit à déduction.

Il est rappelé à ce niveau que ce bien, ou ce service peut avoir une utilisation répartie entre opération assujettie et opération non assujettie.

Mais cette répartition relève du coefficient d'assujettissement. Elle ne doit pas être à nouveau prise en compte au stade du coefficient de taxation.

a2) Coefficient égal à zéro

Le bien ou le service considéré est utilisé uniquement dans le cadre d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

b) Calcul des coefficients sur un mode forfaitaire

Lorsque certains biens ou certains services sont utilisés concurrentement au profit d'activités ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction, il est clair que la prise en compte de chaque situation particulière complique singulièrement un dispositif qui n'est pas déjà des plus simples.

Aussi, une clé de répartition globale a-t-elle été retenue pour tenir lieu de coefficient en ce qui concerne ces biens ou services à usage mixte.

Elle repose sur une répartition du chiffre d'affaires.

Le coefficient résulte donc du rapport suivant :

$$\text{Sur } \frac{\text{Montant Total annuel du CA hors TVA afférent aux opérations ouvrant droit à déduction,}}{\text{Montant total du chiffre d'affaires imposable, hors TVA.}}$$

Au numérateur se retrouveront les opérations normalement imposables ainsi que les opérations exonérées donnant lieu à déduction (opérations internationales pour l'essentiel).

Au dénominateur figureront les données du numérateur auxquelles s'ajouteront celles des activités exonérées, mais n'ouvrant pas droit à déduction (certaines opérations relatives à l'immobilier, la finance, la formation, etc..).

b1) Détermination du chiffre d'affaires figurant au ratio**b11) Calcul en deux étapes**

Comme c'était le cas pour le coefficient d'assujettissement, le coefficient est déterminé de façon provisoire en fonction du CA de N-1.

Puis est corrigé en fonction des chiffres de l'année N avant le 25/04/N+1, ou dans le cas particulier d'un redevable assujetti pour la première fois avant le 31/12/N+1.

La correction s'effectue, quel que soit l'écart.

Sur le plan comptable et si la déduction concerne un bien immobilisé, l'entreprise est autorisée à ne pas faire varier la valeur immobilisée (HT déductible) lorsque la différence entre coefficient provisoire et coefficient définitif ne dépasse pas 5%. Dans ce cas, la variation passe par produits exceptionnels ou charges exceptionnelles.

Le chiffre d'affaires à retenir pour une année donnée doit être calculé en fonction de la date d'exigibilité des produits et service y figurant (avec date d'exigibilité théorique en ce qui concerne les produits exonérés).

Ceci implique qu'il n'est pas possible de partir directement du chiffre d'affaires du compte de résultat. Il est nécessaire de s'appuyer sur celui des déclarations de TVA, pour établir le rapport.

L'exercice suivant explicitera le dispositif.

L'entreprise DUO, passible du régime réel mensuel, exerce à l'intérieur du champ d'application de la TVA (donc coefficient d'assujettissement = 1) :

- **une activité imposable,**

- **et une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction de TVA.**

Les chiffres de l'année N sont les suivants :

TVA déductible apparaissant sur factures	=	78 000 € (biens et services utilisation mixtes)
CA total exigibilité N-1	=	2 034 000 €
CA ouvrant droit à déduction exigibilité N-1	=	1 800 000 €

Au début de l'année N, les biens et service d'utilisation mixte (immobilisations, services communs, etc.) sont donc affectés d'un coefficient de taxation provisoire de :

$1\,800\,000 / 2\,034\,000 = 0,884955$ arrondi à 0,89.

La totalité de la TVA déductible sur biens et services d'utilisation mixte s'élève à 78 000 €

Elle ne sera déduite sur les déclarations en cours d'année qu'à hauteur de : $78\,000 \times 0,89 = 69\,420$ €

Au début de N+1, les chiffres définitifs de N sont connus et permettent de calculer le coefficient de taxation définitif :

CA total exigibilité	N = 2 100 000 €
CA ouvrant droit à déduction exigibilité	N = 1 750 000 €

Le coefficient de taxation définitif pour N s'élève à : $1\,750\,000 / 2\,100\,000 = 0,8333$ arrondi à 0,84

Sur la déclaration déposée en avril N+1, une correction de TVA déductible devra être pratiquée, entraînant au cas particulier un reversement de : $78\,000 \times 0,84 = 65\,520$ € $\rightarrow 69\,420 - 65\,520 = 3\,900$ €

Le coefficient de 0,84 sert alors de coefficient provisoire à la déduction des opérations de N+1.

b12) Éléments à inclure dans le ratio

Les subventions figurant dans ce coefficient sont par définition des subventions répondant aux critères du lien direct puisque le coefficient de taxation ne concerne que les opérations se situant dans le champ d'application.

Etant taxables par nature, elles figurent aussi bien au numérateur qu'au dénominateur. Les autres subventions ont été prises en compte antérieurement dans le coefficient d'assujettissement.

b13) Éléments à exclure du ratio

Les cessions d'immobilisation n'entrent pas dans le coefficient.

Il en est de même pour les LASM relatives aux immobilisations. Les autres LASM figurent au numérateur et au dénominateur.

b2) Dénominateur du coefficient de taxation forfaitaire

Parmi les activités n'ouvrant pas droit à déduction, donc ne figurant qu'au dénominateur figurent les produits financiers exonérés ainsi que les produits immobiliers exonérés.

Seuls sont à prendre en compte au niveau du coefficient de taxation, ceux de ces produits qui entrent dans le cadre de l'assujettissement.

On relève ainsi parmi les exemples les plus courants de produits financiers ou immobiliers :

Nature du produit :	Hors champ d'application	Exonéré
Perception de dividendes	Ne représentent pas la contrepartie d'une activité économique. Donc ne figurent pas dans le coefficient de taxation.	
Gestion de titres négociables		
Placement d'une entreprise dans dépôts, bons du Trésor, obligations		Prestation de service par assujetti dont les produits (intérêts) entrent dans le champ d'application de la TVA Donc entrent dans le coefficient de taxation forfaitaire.
Revenus sur prêts de holding à ses filiales		
Locations terrains agricoles		
Location de locaux nus (hors cas d'option)		

b21) Définition du produit accessoire

Si les produits financiers, et produits immobiliers sont intégrés au dénominateur du coefficient de taxation, ils contribuent donc nécessairement à la réduction des droits à déduction de l'entreprise.

Pourtant, il ne s'agit bien souvent que d'une activité minime, mais incontournable pour l'entreprise dans la recherche d'une bonne gestion de ses actifs.

Un assouplissement de la rigueur du calcul du coefficient de taxation a donc été mis en place en faveur des produits financiers ou immobiliers exonérés.

Ils n'ont à figurer au dénominateur de la fraction que s'ils ne sont pas considérés comme produits accessoires.

La loi définit la notion d'accessoire en fixant deux conditions à remplir par ces produits, la jurisprudence en a ajouté une troisième :

- avoir un lien avec l'activité principale de l'entreprise,
- être réalisés en utilisant au maximum 10 % des biens et services acquis par l'entreprise,
- ne pas se situer dans le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité principale.

b22) Critère pratique du produit accessoire

La définition de la condition quantitative étant particulièrement complexe à suivre pour une entreprise, une règle simplificatrice a été mise en place pour simplifier la tâche des travaux des services comptables.

Ces produits financiers ou immobiliers sont considérés comme accessoires si leur montant n'excède pas 5% du chiffre d'affaires TTC de l'entreprise.

La limite de 5 % est globale pour l'ensemble des produits accessoires (financiers et immobiliers).

Exemple ci-après :

La SARL SANTE-TOP, pharmacie et laboratoire médical, a placé en comptes à terme des fonds dégagés par la trésorerie de son exploitation.

Elle loue également à des particuliers un local d'habitation (étage du siège social) qui figure à l'actif de son bilan.

La TVA afférente à des biens ou service d'utilisation mixte au titre de l'année N se décompose comme suit :

Révision du système de chauffage, TVA 1 000 € (chauffage unique pour l'immeuble)

Changement du système informatique, TVA 600 € (utilisé pour la gestion administrative globale)

Frais de gardiennage, TVA 2 400 € (gardiennage du site)

Soit au total : 4 000 €

Les valeurs nécessaires au calcul du coefficient de taxation définitif (connues en mars N+1) sont :

CA pharmacie :	1 000 000 € HT, TVA collectée à divers taux = 70 000 €
CA analyse biologique	245 000 € (exonéré)
CA placements financiers	28 000 € (exonéré)
CA activité locative :	24 000 € (exonéré)
Coefficient provisoire appliqué en N :	75,00 %

Le total du chiffre d'affaires TTC = 1 070 000 + 245 000 + 28 000 + 24 000 = 1 367 000 €

La limite des 5 % se monte donc à : 1 367 000 * 5 % = 68 350 €

Le total des produits financiers additionné aux produits locatifs (52 000€) n'atteint pas cette limite et doit donc être retiré du dénominateur pour le calcul du coefficient de taxation.

Celui-ci ressort donc à $1\,000\,000 / (1\,000\,000 + 245\,000) = 80,33\%$ arrondi à 81 %

La TVA déductible est limitée à : $4\,000 * 81\% = 3\,240\ €$

Elle a été déduite en cours d'année pour : $4\,000\ € * 75,00\% = 3\,000\ €$

Un complément de TVA déductible interviendra à hauteur de : $3\,240 - 3\,000 = 240\ €$

2) Calcul du coefficient en présence de secteurs distincts d'activité

a) Cas d'établissement de secteur distinct

Cette notion ne concerne que les activités situées dans le champ d'application de la TVA.

Elle intervient lorsque l'entreprise exerce des activités répondant à des dispositions différentes au regard du droit à déduction de la TVA.

La comptabilité de l'entreprise doit dans ce cas être adaptée à la création des secteurs distincts de façon à différencier les affectations de chaque mouvement (acquisition d'immobilisations, de biens et services ou transfert entre les secteurs).

Cette méthode a pour effet de restreindre l'utilisation du coefficient de taxation.

b) Adaptation de la règle du coefficient de taxation

Grâce à cette différenciation, l'entreprise :

- bénéficiera de la déduction totale dans le secteur de droit commun, puisque son coefficient de taxation sera égal à 100 %,
- appliquera un coefficient de taxation de zéro dans le secteur réservé au régime excluant les droits à déduction ;
- seuls les biens et services (ce sera surtout le cas de certaines immobilisations) utilisés conjointement dans les deux (ou plusieurs) secteurs nécessiteront un calcul de coefficient de taxation global.

Un cabinet d'expertise comptable loue également dans les étages du siège deux locaux vides : l'un à usage d'habitation, exonéré, l'autre à usage professionnel, également exonéré, mais pour lequel l'entreprise a exercé son option à la taxation des loyers.

Ce cabinet constitue trois secteurs d'activité.

Les données chiffrées sont les suivantes :

Chiffres d'affaires

Secteur 1 - Expertise :	400 000 € HT
Secteur 2 - Location habitation :	30 000 € HT
Secteur 3 - Location professionnelle :	50 000 € HT

- 1) Le coefficient de taxation du chauffage de l'immeuble (chaudière unique) se calcule comme suit :
 $(400\ 000 + 50\ 000) / (400\ 000 + 50\ 000 + 30\ 000) = 93,75\ %$ arrondi à 94 % (coefficient 1/2/3)
- 2) Le coefficient de l'ascenseur de l'immeuble (l'ascenseur n'est utilisé que pour les deux étages réservés à la location) : $(50\ 000) / (50\ 000 + 30\ 000) = 62,50$ arrondi à 63 % (coefficient (2/3))
- 3) Les services administratifs sont séparés en deux unités et la comptabilité des secteurs retrace fidèlement cette césure : une est consacrée à la gestion sous TVA, et l'autre à la gestion de la location d'habitation. Les frais respectifs suivront les coefficients suivants :
- 4) 100% pour la première unité (coefficient 1 sur mode réel)
- 5) 0% pour la seconde unité. (coefficient 0 sur mode réel)

En l'absence de secteurs distincts d'activité, les déductions 2 et 4 et 5 auraient été soumises au coefficient de taxation de 94 %.

2) Mécanisme de la régularisation

a) Supports de la régularisation

a1) TVA grevant le bien

La TVA « initiale » est la TVA figurant sur le document justificatif : sur la facture, sur le document d'importation, ou sur la déclaration lors de l'autoliquidation.

a2) Coefficient de référence

Le « coefficient de référence » est le coefficient de déduction global qui est appliqué au bien au cours de l'année de son acquisition.

Il est constitué rappelons le, de trois coefficients secondaires :

- le coefficient d'assujettissement de référence,
- le coefficient de taxation de référence
- et le coefficient d'admission de référence

a3) TVA initialement déduite

La TVA initialement déduite est le produit de la TVA initiale par le coefficient de référence.

Lorsque celui-ci est égal à 1, la TVA initialement déduite est égale à la TVA initiale.

b) Catégories de régularisations

Il existe deux catégories de régularisations :

- **les régularisations dites « annuelles »**, qui sont la conséquence d'une modification temporaire des conditions d'utilisation du bien, applicable seulement pour l'année considérée,
- **les régularisations dites « globales »** qui prennent en compte une modification des conditions d'utilisation du bien, pour la durée restant à courir dans la période de régularisation.

Ce second type de régularisation n'est applicable que dans six cas bien particuliers regroupés en quatre catégories.

Régularisation lors du changement de propriétaire du bien im mobilisé :

- Cession ou apport non soumis à la TVA sur le prix total en présence d'une déduction initiale,
- Cession ou apport soumis à TVA sur prix total sur biens avec déduction initiale partielle ou nulle,

Régularisation lors d'une opération assimilée au changement de propriétés :

- Transfert entre secteurs d'activités dans l'entreprise,

Régularisation accompagnant un changement radical d'utilisation dans l'entreprise :

- Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction,
- Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

Régularisation relative à un changement de la loi fiscale concernant le bien :

- Modification juridique des règles d'admissibilité,

3) Régularisation annuelle

a) Seuil de la régularisation annuelle

La régularisation n'a lieu que si la variation dépasse le seuil de 10 % en valeur absolue (et non en pourcentage de la valeur de référence).

Ce seuil est calculé avec le produit non arrondi des coefficients d'assujettissement et des coefficients de taxation.

Coefficient d'assujettissement de l'année * coefficient de taxation de l'année = **CA**
 Coefficient d'assujettissement de référence * coefficient de taxation de référence = **CR**
- 0,10 < CA - CR > + 0,10

Le coefficient d'admission ne rentre pas en compte pour le calcul de cette différence.

Chaque coefficient est arrondi (seconde décimale supérieure), mais le produit des coefficients ne l'est pas pour pouvoir apprécier le seuil des 10 % en valeur absolue.

Une régularisation annuelle intervenant au cours d'une première année d'utilisation est calculée à partir du coefficient de référence provisoire appliqué lors de l'acquisition du bien.

À partir de la seconde année, ce sont les coefficients définitifs de l'année d'acquisition qui servent de coefficients de référence.

Sur le plan comptable, toutes les régularisations annuelles passent par des pertes ou des profits exceptionnels.

b) Forme de la régularisation annuelle

Elle dépend de la période de régularisation potentielle du bien immobilisé et ne concerne qu'une année :

b1) Biens autre qu'immeubles

$$\text{TVA initiale} * \frac{\text{Coefficient de référence} - \text{Coefficient de l'année}}{5}$$

b2) Biens immeubles

$$\text{TVA initiale} * \frac{\text{Coefficient de référence} - \text{Coefficient de l'année}}{20}$$

b3) Exemple

Le bâtiment du siège social de la société KAPITAL **est utilisé à la fois** :

- pour l'activité principale de l'entreprise, imposable à la TVA,
- pour une activité de location nue exonérée,
- pour la gestion financière de titres négociables, activité hors champ d'application.

Il a été acquis neuf en 2010, pour 750 000 € HT, générant une TVA initiale de 147 000 € (19,60 %).

Le coefficient de déduction de référence s'élève à 0,86 ($0,90 * 0,95 * 1 = 0,855$ arrondi à 0,86).

Il se compose de :

- coefficient d'assujettissement : 0,8981 arrondi à 0,90 (pour gestion financière hors champ)
- coefficient de taxation : 0,9435 arrondi à 0,95 (pour gestion immobilière exonérée)
- coefficient d'admissibilité : 1

TVA initialement déduite : $147\,000\ € * 0,86 = 126\,420\ €$

De 2010 à 2014 inclus, les variations des deux premiers coefficients n'ont jamais généré de différence supérieure à 10 % en valeur absolue dans leur produit. Aucune régularisation annuelle n'a donc été pratiquée.

DOSSIER 2 – IMPOSITION DES SOCIÉTÉS (8 points)

La SARL TOUSSOL est une entreprise familiale créée il y a 20 ans et située à Nice (06 – Alpes Maritimes).

Son capital entièrement libéré s'élève à 40 000 €. Les parts sociales sont réparties de la manière suivante :

- M. Laroche Igor, gérant : 34 %
- Mme Laroche Sandra, célibataire et sœur d'Igor et Julie : 33 %
- Mme Grimond Julie, épouse de Grimond Alain et sœur d'Igor et Sandra : 23 %
- M. Grimond Alain : 10 %

La SARL TOUSSOL est spécialisée dans la vente de carrelage, la pose de carrelage et de faïence. Sa clientèle est composée de particuliers, d'entreprises et d'établissements publics (collectivités, établissements scolaires, hôpitaux).

La SARL TOUSSOL est soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) et bénéficie du régime des PME. Son chiffre d'affaires hors taxe annuel approche les 2 millions d'euros depuis 5 ans.

Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Travail à faire :

À l'aide des annexes 3 et 4 :

- 1. Calculez les deux premiers acomptes d'IS versés en 2017 et indiquez leur échéance.**

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

Section 2 - Gestion des bénéfices**A) Fixation du montant de l'impôt (hors PVLT)****1) Plusieurs taux applicables****a) taux minoré 15 % applicable aux PME**

Les entreprises bénéficient d'un taux de 15 % sur leurs premiers 38 120 € de bénéfice pour une période de 12 mois, dans certaines conditions :

- CAHT intérieure à 7 630 000 €, hors produits financiers, recettes exceptionnelles, produits issus de la cession d'actif immobilisé ;
- capital entièrement libéré et détenu à 75 % au moins par des personnes physiques, ou par des sociétés répondant aux mêmes conditions.

b) taux normal : de 33,1/3 % en 2016 à 25 % en 2022

Le taux normal de l'impôt sur les sociétés s'élevait à 33,1/3 %, applicable à tous les bénéfices ne pouvant bénéficier d'un taux plus favorable pour tout exercice ouvert jusqu'en 2016.

Pour tout exercice ouvert à partir du 01/01/2017, le taux de base sera ramené de 33,1/3 à 25 %, mais de façon progressive. Voici l'évolution des années concernées :

- 2017 : 28 % sur une fraction de bénéfice comprise entre 38 120 € et 75 000 € de bénéfice (12 mois) pour les PME visées ci-dessus, et pour 75 000 € pour les PME au sens communautaire.
- 2018 : 28 % pour toute entreprise dans la limite de 500 000 € de bénéfice (12 mois). Les PME conservent le régime propre aux premiers 38 120 € de bénéfice, sur leurs anciennes limites.
- 2019 : 28 % pour tout le bénéfice pour des entreprises dont le chiffre d'affaires (12 mois) ne dépasse pas 1 milliard d'euros, et pour les premiers 500 000 € de bénéfice (12 mois) des autres entreprises. Au-delà, le taux normal de l'IS est ramené de 33,1/3 % à 31 %. Les PME conservent leurs avantages sur les premiers 38 120 € de bénéfice.
- 2020 : le taux de 28 % sera généralisé, avant d'être ramené à 26,5 % (2021) et 25 % (2022), pas de changement pour les PME.

2) Imputations sur l'impôt

L'imputation des crédits d'impôt s'effectue sur l'impôt défini comme suit :

IMPÔT	TAUX	BASE
Taux normal	(de 33,1/3 à 25 % suivant les années)	Tout bénéfice ne pouvant pas prétendre à des taux plus réduits
Taux réduit	15 % ou 19 %	38 120 € de bénéfice pour les petites entreprises (15 %) Plus-values à long terme (15 % ou 19 %)
= Contribution de référence		

L'entreprise peut être soumise au versement de cotisations complémentaires diverses en parallèle de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, les imputations de ces crédits ne s'appliquent en principe que sur l'IS lui-même tel qu'il ressort du tableau ci-dessus et non sur les cotisations annexes.

3) Paiement de l'IS

a) Acomptes provisionnels d'IS

La société doit verser des acomptes provisionnels sur l'IS non encore défini de l'exercice.

Les dates de règlement des acomptes sont fixes. La numérotation des acomptes dépend donc de la date de clôture de l'exercice comptable.

Les dates limites de paiement de ces acomptes sont les suivantes :

Clôture exercice	1^{er} acompte	2^{ème} acompte	3^{ème} acompte	4^{ème} acompte
Du 20/11 au 19/02	15/03	15/06	15/09	15/12
Du 20/02 au 19/05	15/06	15/09	15/12	15/03
Du 20/05 au 19/08	15/09	15/12	15/02	15/06
Du 20/08 au 19/11	15/12	15/02	15/06	15/09

L'impôt est réglé par voie de télépaiement.

a1) Base de calcul de l'acompte : les impôts précédents

La base du calcul des acomptes est donnée par les résultats chiffrés du dernier exercice clos à la date du paiement de l'acompte, soit en principe ceux de l'exercice N-1.

Pour le premier acompte, la situation est particulière puisque la déclaration N°2065 de l'exercice N-1 ne sera déposée que postérieurement à la date limite de versement de cet acompte (Exemple : exercice clos au 31/12/N-1 dont la déclaration ne sera déposée que le 30/04/N alors que le premier acompte à verser pour l'exercice N est attendu dès le 15/03/N).

Aussi est-il calculé provisoirement sur l'exercice N-2, puis régularisé avec le versement du second acompte (La régularisation peut intervenir à la hausse ou à la baisse).

a2) Montant de l'acompte

a11) Acompte brut

Les acomptes sont fonction :

- du bénéfice imposé au taux de 33,1/3 % ou à 28 %;
- du bénéfice imposé au taux de 15 %, (PME) ;
- du résultat des concessions imposées au taux de 15 %.

Ils ne prennent pas en compte le montant des plus-values à long terme (15 % ou 19 %).

Chacun des quatre acomptes est égal au quart de l'impôt ainsi calculé, soit en pratique :

- 8,1/3 % de l'impôt à 33,1/3 % ou 7 % du bénéfice imposé à 28 %
- et 3,75 % de l'impôt à 15 %

Si l'impôt de référence ne dépasse pas 3 000 €, **la société est dispensée du calcul et du versement des acomptes.**

Soit ici :

Une SARL à l'IS qui bénéficie du régime des PME soit le taux réduit. L'exercice coïncide avec l'exercice civil.

Date de l'acompte	Détails
15 Mars 2017	Base : Résultat imposable 2015 soit 250 000 € Calcul : $[38\,120 * 15\% + (75\,000 - 38\,120) * 28\% + (250\,000 - 75\,000) * 33\,1/3\%] / 4$ Montant : $(5\,718 + 10\,326,40 + 58\,333,33) / 4 = 18\,594.23$ arrondi à 18 594 €
15 Juin 2017	Base : Résultat imposable 2016 soit 120 000 € Calcul du 2 ^{ème} acompte : $[38\,120 * 15\% + (75\,000 - 38\,120) * 28\% + (120\,000 - 75\,000) * 33\,1/3\%] / 4$ Soit $(5\,718 + 10\,326,40 + 15\,000) / 4 = 7\,761,10$ arrondi à 7 761 € Une régularisation du 1 ^{er} acompte doit être opérée. Calcul de la régularisation : $18\,594 - 7\,761 = 10\,833$ € de trop versé Montant définitif du 2 ^{ème} acompte : $7\,761 - 10\,833$ € = - 3 072 € d'excédent de versement. Soit un acompte à 0 euro.

2. Déterminez, les plus et moins-values réalisées au cours de l'exercice 2017. Tous vos calculs doivent être justifiés ainsi que les qualifications fiscales.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

Section 4 - Plus et moins-values

A) Règles de droit commun : PVCT

Le régime des plus et moins-values applicables aux résultats imposables dans le cadre de l'impôt sur les sociétés a été largement remanié depuis 1997 en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, puisque la plupart des opérations de cession sont rattachées aux PVCT.

Elles demeurent donc aujourd'hui dans le domaine d'imposition du bénéfice de droit commun, c'est le cas notamment des biens corporels qu'ils soient immobiliers ou non.

EXEMPLE :

Une cession d'immeuble est réalisée pour un montant de 250 000 € au cours de l'exercice. Cet immeuble a été acquis plus de deux ans avant la cession pour un montant de 200 000 € et a été amorti à hauteur de 100 000 €.

L'opération de cession dégage une plus-value de :
 $250\,000 - (200\,000 - 100\,000) = 150\,000$ €, donc supérieure aux amortissements comptabilisés et déduits.

Contrairement au traitement qui serait appliqué à cette opération dans une entreprise individuelle, l'ensemble de la plus-value de cession demeure dans le domaine de la plus-value à court terme.

Elle reste donc soumise à l'IS de droit commun, tel qu'il sera déterminé au chapitre 3 du module (33,33 % en règle générale et/ou 15 % pour les PME suivant le montant du bénéfice dégagé).

Ces plus-values, incluses dans le résultat fiscal de droit commun, ne bénéficient pas non plus des différentes possibilités d'étalement à l'exception de l'étalement pour sinistre ou pour expropriation.

Il reste cependant quelques rares domaines dans lesquels les règles des plus et moins-values à long terme examinées en BIC ont à s'appliquer au moins partiellement : ils concernent la propriété industrielle et le portefeuille mobilier.

Ces règles générales concernent non seulement les sociétés imposables à l'IS, mais également certaines sociétés imposables suivant l'article 8 du CGI (SNC).

Dans ce dernier cas, la mesure concerne la fraction du bénéfice revenant à des associés imposables à l'IS.

B) Première exception : gestion de la propriété industrielle

Le champ d'application est identique à celui des BIC, seul le taux d'imposition subit une modification.

Le régime est cependant rappelé pour éviter des allers-retours avec le module 8.

1) Cession de propriété industrielle

a) Cessions de brevets, inventions brevetables

a1) Mode d'imposition

Les cessions de brevets, d'inventions brevetables, ou concessions sur ces éléments sont, sous certaines conditions, considérées comme des PVLT, que les bénéfices de l'entreprise soient imposés à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Pour les sociétés dont les bénéfices sont imposés à l'IS, le taux d'imposition est de 15 %

Ces dispositions ne s'appliquent ni aux logiciels, ni aux marques, ni aux modèles.

a2) Conditions

Deux conditions sont à respecter :

a21) Notion d'actif immobilisé

Ces dispositions ne s'appliquent que si les brevets ou inventions brevetables sont considérés comme des actifs immobilisés c'est-à-dire qu'ils doivent être :

- acquis à titre onéreux depuis 2 ans au moins,
- ou créés par l'entreprise elle-même ou bien acquis à titre gratuit, et dans ces cas sans condition de durée.

a22) Notion de dépendance

La notion de « dépendance » n'affecte pas la cession de la propriété industrielle, mais interviendra au sujet des concessions ou sous-concessions.

a3) Modalités de calcul

L'ensemble de la PV est à long terme, même si des amortissements ont été constatés, à condition de démontrer l'absence de dépendance entre vendeur et acheteur.

b) Cessions de procédés de fabrication

Le même régime (PVLT) s'applique aux cessions ou concessions de procédés de fabrication industriels s'ils remplissent en plus les conditions suivantes :

- être les accessoires obligatoires d'un brevet ou d'une invention brevetable,
- et être cédées avec le principal, dans le même contrat.

L'ensemble de la PV est à long terme, même si des amortissements ont été constatés, à condition de démontrer l'absence de dépendance entre vendeur et acheteur.

2) Concession de propriété industrielle

Le régime des PVLT s'applique également à la concession des produits de la propriété industrielle répondant aux mêmes conditions, avec deux précisions nécessaires.

a) PVLT limitée aux produits nets de la concession

L'application du régime privilégié des PVLT ne s'applique pas à la totalité de la redevance, mais au produit net de la concession ou sous-concession, c'est-à-dire :

Redevance acquise pendant l'exercice
- Dépenses de gestion de la concession
= Produit net de la concession ou sous-concession

Les dépenses de recherche et les amortissements constatés n'entrent pas dans les dépenses de gestion.

b) Influence des liens de dépendance sur le régime fiscal

Contrairement au cas des cessions, l'existence d'un lien de dépendance entre le concédant et le concessionnaire n'exclut pas l'application du régime des PVLT chez le concédant.

Il modifie seulement le régime de déduction de la charge chez le concessionnaire dans le but de décourager les montages artificiels n'ayant pour but qu'un transfert de charges.

b1) Absence de liens

Pour le concédant : Système des PVLT sur le résultat net de la concession,

Pour le concessionnaire : Déduction en charge des redevances considérées comme dettes certaines.

b2) Existence des liens de dépendance**b21) Pour le concédant**

Système des PVLT sur le résultat net de la concession,

b22) Pour le concessionnaire

Déduction en charge des redevances limitée à une fraction de ces charges égale à 15 / 33,33.

L'entreprise peut cependant démontrer que l'exploitation de la concession procure à l'entreprise une réelle valeur ajoutée pour obtenir une déduction totale.

3) Sous concession de propriété industrielle a) Régime applicable

Lorsque la sous-concession porte sur les produits définis aux paragraphes 1-a et 1-b ci-dessus, le régime des plus et moins-values à long terme s'applique.

b) Conditions

L'entreprise sous-concédante doit être la première à bénéficier de la sous-concession de l'élément de la propriété industrielle.

L'entreprise doit démontrer que l'opération crée une valeur ajoutée sur l'ensemble de la période de sous-concession.

c) Mode de calcul

La PVLT ne porte que sur le résultat net de la sous-concession.

C) Seconde exception : gestion du portefeuille mobilier**1) Titres ouvrant droit au régime des plus et moins-values à long terme****a) Définition des titres concernés****a1) Titres de participation (≥ 5 % des droits de vote)****a11) Titres de participation à part entière**

Sont considérés par le droit comptable comme titres de participation :

- les titres acquis pour exercer une influence sur la société émettrice. Ces titres sont enregistrés aux comptes 261 (Titres de participation) et 266 (autres formes de participation) pour leur valeur d'acquisition. Dans ce cas, la possession des titres est envisagée dans un profil de durée.
- les titres acquis par voie d'offre publique d'achat (OPA) ou offre publique d'échange (OPE) lorsque l'opération concerne au moins 10 % du capital social.

a12) Titres assimilés à des titres de participation

Sont assimilés fiscalement à des titres de participation, les titres détenus dans le cadre des dispositions de l'article 145 du CGI (Détenion d'au moins 5 % du capital avec droit de vote, et identification des titres).

a2) Titres de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière

Il s'agit de sociétés dont l'actif, au moment de la cession des titres ou à la clôture de l'exercice précédant cette cession, est constitué pour plus de 50 % par des immeubles ou droits immobiliers, sans tenir compte dans ce pourcentage des immeubles affectés à sa propre exploitation.

Bien entendu les titres détenus doivent répondre aux conditions de titre de participation telles qu'elles ont été exposées ci-dessus, § a1.

a3) Titre de sociétés à risque

Dernière catégorie de titres concernés par le maintien du régime des plus ou moins-values à long terme : les titres de sociétés de capital-risque, ou de fonds commun de placement à risque :

- sociétés de capital-risque dites « fiscales » dont l'actif est composé de valeurs françaises ou étrangères, dont au moins 50 % ne dépendant pas d'un marché réglementé
- fonds communs de placements à risque dont au moins 50 % de l'actif est constitué de titres non admis sur un marché réglementé de sociétés européennes, détenus depuis au moins deux ans,

b) Régime fiscal de ces trois catégories de titres**b1) Titres de participations et assimilés****b11) Frais d'acquisition des titres**

Ces frais (Commissions, honoraires, droits de mutation), concernant les acquisitions de titres de participation par une société soumise à l'IS, sont incorporés à la valeur du titre, mais doivent être fiscalement amortis sur 5 ans

(Avec application de la règle prorata temporis pour le calcul de la réintégration par exercice).

b12) Dépréciations pendant la détention du titre

L'évaluation qui doit être effectuée à chaque fin d'exercice, ne doit pas s'arrêter à la variation de la valeur boursière, mais doit reposer sur l'évaluation de la valeur d'utilité du titre pour la société détentrice :

- méthode d'évaluation par comparaison,
- ou méthode mathématique,
- ou encore méthode de capitalisation des bénéfices.

Si une dépréciation du titre est constatée, le comptable constate une provision pour dépréciation. Lorsque le titre entre dans la catégorie régime de taux zéro de PVLT (cf. §b13), la constatation de la provision n'est pas déductible fiscalement, et sa reprise, corrélativement, n'est pas imposable.

La dotation suit le régime des PVLT, et ce quelle que soit la durée de détention du titre au moment de la constitution de la provision.

b13) Cession du titre

Le calcul de la valeur de la plus ou moins-value doit intégrer les frais d'acquisition non encore déduits si la cession intervient moins de 5 ans après l'acquisition des titres : ces frais non encore amortis augmentent le prix de revient des titres.

La valeur d'acquisition des titres est obtenue par application de la règle PEPS.

L'utilisation du calcul par le prix de revient pondéré sur le plan comptable est cependant acceptée sur le plan fiscal sauf :

- en cas de cession d'une ligne totale de titre sans cession partielle précédente,
- en cas de résultats inférieurs à ceux obtenus par la règle PEPS.

La nature de la plus ou moins-value dépend de la durée de détention du titre :

- PVCT si détention sur une durée inférieure à 2 ans, et dans ce cas, maintien de la plus-value dans le résultat imposable au taux normal de l'IS (cf. chapitre 3) ;

Exception :

Si la cession du titre dégage une moins-value alors qu'il existe une relation de dépendance (Détention majoritaire directe ou indirecte ou bien contrôle majoritaire par un même tiers) entre l'entreprise cédante et la cessionnaire, la MVCT dérogée ne peut s'imputer sur le résultat fiscal de la cédante, mais est reportée jusqu'à la rupture des liens de dépendance, ou à la cession dans les 2 ans de la première opération des titres à une entreprise non liée.

- PVLT si détention sur une durée égale ou supérieure à 2 ans, et dans ce cas, imposition à un taux zéro de 88 % de la plus-value, les 12 % restant étant maintenu dans le résultat imposable au taux de droit commun, comme compensant les frais et charges liés à ces titres qui ont été déduits par ailleurs.

b2) Titres de sociétés à prépondérance immobilière

b21) Dépréciations pendant la détention du titre

Une évaluation doit également être pratiquée à la fin de chaque exercice en fonction de la valeur réelle du titre.

Une baisse de valeur donne lieu à constatation d'une provision sur le plan comptable. Mais cette provision fait l'objet d'un système de plafonnement en fonction des plus-values latentes constatées au même moment.

Le calcul de plafonnement de la déduction fiscale de la provision comptable doit être effectué :

- d'une part pour les titres cotés,
- de l'autre pour les titres non cotés.

EXEMPLE :

La SA X possède 3 séries de titres de sociétés à prépondérance immobilière : Titres A (cotés) et titres B et C (non cotés).

A la clôture de l'exercice N, les évaluations des titres révèlent un affaiblissement de valeur global de 2 000 € des titres A, un affaiblissement global de valeur de 10 000 € des titres B, et un gain potentiel de 7 000 € réalisé sur les titres C.

La dotation de provision du titre A est totalement déductible sur le plan fiscal.

La dotation du titre B ne sera déductible fiscalement qu'à hauteur de : $10\,000 - 7\,000 = 3\,000$ €.

Le traitement fiscal des provisions dépend de la nature des titres :

- **titres cotés**

Réintégration de la provision au résultat fiscal et constitution d'une MVLT (Catégorie 19 %).

Si cette provision est reprise, la reprise est déduite pour créer une PVLT taxable à 19 % ;

- **titres non cotés**

Imputées normalement sur le résultat fiscal, et la reprise est donc réintégrée au résultat fiscal également.

b22) Cession du titre

Titres cotés

- S'ils sont détenus depuis moins de deux ans, il s'agit d'une PVCT ou MVCT (maintien dans le résultat imposable au taux de droit commun de l'IS)

- S'ils sont détenus depuis deux ans au moins, il s'agit d'une PVLT ou MVLT :

- la PVLT nette est taxée au taux de 19 %. Elle peut s'imputer sur des MVLT correspondant à des PVLT taxables à 16,5 % ou 15 %.

- la MVLT nette peut diminuer des PVLT constatées par ailleurs et taxées à 15 % ou 16,5 %.

Titres non cotés

Le résultat est considéré comme un profit ou une perte, et supporte donc le taux normal de l'IS, ou diminue le résultat imposable.

b3) Titres de capital-risque**b31) Dépréciations pendant la détention du titre**

La provision comptable éventuellement constituée lors de l'évaluation de chaque fin d'exercice doit être réintégrée et constitue une MVLT (groupe des PV-MV à 15 %).

La reprise de la provision doit être déduite et corrélativement une PVLT à 15 % apparaît.

b32) Cession du titre

Si les titres sont détenus depuis moins de 5 ans, la cession est considérée comme relevant des PVCT.

Si les titres sont détenus depuis 5 ans au moins,

- la plus-value est exonérée pour le pourcentage correspondant à la partie de l'actif de l'organisme de capital risque correspondant à des titres de participation détenus depuis au moins deux ans,
- le solde est taxé en PVLT à 15 %

En cas de moins-value, l'imputation est possible pour la partie non exonérée seulement.

Mais cette imputation est ouverte sur toutes les PVLT, y compris celles taxées à 19 %, et non pas seulement sur celles provenant de plus-values de même nature.

2) Titres exclus du régime des plus et moins-values

Le régime fiscal de tous les autres titres hors OPCVM (pour l'essentiel les titres de placement), est l'incorporation au résultat de droit commun.

Les provisions constituées sont déductibles, et leur reprise donne lieu à imposition.

3) Transfert entre catégories de titres

Le traitement fiscal des titres dépend, cela vient d'être exposé, de la qualification de ces titres.

- **Assimilé à un titre de participation**, le titre géré se voit ouvrir une potentialité de plus-value à long terme avec en cas de cession une imposition atténuée, voire exonérée.
- **Au contraire s'il est considéré comme titre de placement** par exemple, la gestion d'une cession potentielle des titres est rattachée aux plus-values à court terme, donc à un résultat imposable aux taux de droit commun.

Mais la classification d'un titre n'est pas définitive.

Elle dépend de facteurs quantitatifs (Pourcentage de détention en matière de titres de participation), elle dépend aussi de l'intention de la société et de sa politique.

Le passage d'une catégorie à l'autre entraîne des conséquences sur le plan fiscal.

a) Constatation d'une plus ou moins-value latente

La société doit, sur le plan fiscal, estimer à la date du transfert la variation de la valeur du titre, et en tirer suivant le cas une plus ou moins-value calculée suivant le régime applicable à la catégorie de titres, dont il faisait partie avant son transfert :

b) Dont l'imposition est reportée à la cession du titre

Mais cette plus-ou moins-value n'est pas exploitée immédiatement.

Son imposition est reportée à la date de cession du titre. Au cours de cet exercice interviendront alors deux calculs :

- imposition de la plus-value en report d'imposition suivant les règles applicables dans la catégorie d'origine,
- établissement d'une plus ou moins-value résultant de la variation du titre entre la date de transfert et la date de cession, régie suivant les règles applicables à la catégorie du titre après le transfert.

Dans les cas de transfert, la société doit joindre à sa déclaration de résultat de l'exercice de transfert, un état des titres transférés.

La carence de production de cet état est pénalisante en ceci qu'elle entraîne l'imposition immédiate des plus-values au titre de l'exercice de transfert avec application d'une amende de 5 % sur le montant de l'impôt en résultant, alors que les éventuelles moins-values demeurent elles en report d'imposition.

EXEMPLE :

La SA X s'est constitué au cours de l'exercice N-7 (1^{er} juillet N-4) un portefeuille de titres de participation de 4 000 actions de la SAS PART pour une valeur unitaire de 50 €.

Au cours de l'exercice N-2, ces titres perdent leur qualification de titres de participation (Décision de la société) et sont classés en titres de placement. La valeur du titre à cette date est de 330 €.

Enfin, en cours d'exercice N, les titres sont cédés à une valeur unitaire de 360 €.

Lors du transfert :

La nature des titres et la durée de détention font qu'à la date du transfert, une cession aurait été classée dans la catégorie des plus-values à long terme :

- Imposée au taux normal de l'IS pour 12 % de son montant,
- et taxée à un taux zéro pour le solde.

$$(4\,000 \times 330) - (4\,000 \times 50) = 1\,120\,000 \text{ € de plus-value globale}$$
$$\text{dont } 1\,120\,000 \times 12\% = 134\,400 \text{ € imposable au taux normal de l'IS}$$
$$\text{dont } 1\,120\,000 \times 88\% = 985\,600 \text{ € imposable au taux zéro des PVLT}$$

La société ayant produit le relevé des titres transférés, la taxation de la plus-value latente est placée en report d'imposition.

Lors de la cession :

Le résultat comptable englobe initialement l'ensemble du résultat de la cession :
=> $(4\,000 \times 360) - (4\,000 \times 50) = \mathbf{1\,240\,000\text{€}}$

La partie taxable au taux plein de l'IS, soit 134 400 € est maintenue dans le résultat comptable, alors que la partie taxable en PVLT à taux zéro est extournée sur le tableau de résultat fiscal.

La plus-value correspondant à la période post-cession suit le régime des titres de placement, c'est-à-dire relève des PVCT, et demeure donc dans le résultat imposable au taux de droit commun :
=> $(4\,000 \times 360) - (4\,000 \times 330) = 120\,000\text{€}$

Au total :

$$985\,600 \text{ (taux zéro)} + 134\,400 \text{ (IS droit commun)} + 120\,000 \text{ (IS droit commun)} = \mathbf{1\,240\,000\text{€}}$$

D) Cession de certains locaux

Le taux de 19 % des PVLT est également applicable :

- Aux plus-values réalisées par une société à l'IS lors de la cession (hors liens de dépendance) d'un local à usage de bureau ou à usage commercial à certaines sociétés
 - imposables à l'IS,
 - ou possédant des titres négociables sur marché réglementé,
 - ou société HLM
- à la condition que la société cessionnaire s'engage à transformer le local acquis en local à usage d'habitation dans un délai de 3 ans jusqu'au 31/12/2016 et de 3 ans à partir des cessions 2017.
- Aux plus-values réalisées à partir du 01/01/2017 lors de la cession d'un local à usage «industriel»

3) Cas particuliers des OPCVM

Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) sont des intermédiaires financiers avec personnalité juridique (Société d'investissement à capital variable, ou SICAV dans laquelle l'investisseur est actionnaire), ou sans (Fonds communs de placement, dépendant d'une banque ou d'une société de gestion dans lequel l'investisseur est associé).

Ils permettent à leurs souscripteurs d'investir sur des marchés financiers non accessibles pour eux de façon individuelle (marchés financiers ou marchés monétaires étrangers, marché secondaire du non coté, etc.).

Vocabulaire :

En matière d'OPCVM, un « rachat » de part correspond à une vente, alors que l'achat se dit « souscription ».

Le prix de chaque part s'appelle « valeur liquidative ». Racheter une part de SICAV à la valeur liquidative de X €, cela veut donc dire vendre sa part X € (moins les éventuels frais de sortie et commissions).

L'Autorité des marchés financiers distingue six grandes familles d'OPCVM selon la nature des fonds gérés : OPCVM monétaire, obligataires, actions, à fonds alternatifs, à fonds à formule et diversifiés.

a) Principe comptable

Il ne s'agit donc pas de produits financiers classiques rapportant des revenus en cours de vie du titre de façon régulière (PPRF) ou non (PPRV), puisque les parts de SICAV ou de FCP sont souscrites à un temps T1, conservées à l'actif pendant une période variable, puis rachetées (vendues) à un temps T2 par l'entreprise en ne dégageant le bénéfice ou la perte réelle de l'opération qu'à ce moment : ainsi, la gestion du titre relèverait en apparence plutôt du chapitre des plus ou moins-values.

Pendant la durée de détention, l'entreprise est informée de l'évolution de la valeur liquidative de la part ou de l'action (Actif net de l'OPCVM divisé par le nombre de parts ou d'actions émises) par des publications à échéances régulières.

Donc sur le plan comptable, entre l'acquisition et la cession, seul le principe de prudence nécessite une éventuelle passation d'écritures sous la forme de constitutions de provision en cas d'affaiblissement de valeurs.

b3) Retraitement de la gestion comptable du titre

Il est évident que le traitement fiscal entraîne nécessairement une neutralisation du traitement comptable qui peut intervenir :

- les déductions de provision pratiquées en cas d'abaissement de la valeur du titre donnent lieu à réintégration sur le tableau 2058-A, cellule WI,
- la reprise de la provision en cas de remontée du titre doit être déduite sur le même tableau, cellule WU.

b) Traitement fiscal (Article 209 OA du CGI)

Mais sur le plan fiscal, alors même que le titre n'est pas encore cédé, la loi oblige la société relevant de l'impôt sur les sociétés, à inclure dans son résultat imposable la variation intervenue sur l'exercice, anticipant ainsi sur le gain ou la perte future à réaliser lors du rachat.

b1) Évaluation à chaque clôture

La valeur liquidative du titre à la date de la clôture de l'exercice est comparée à la valeur liquidative du titre existant à l'ouverture de l'exercice :

- s'il y a hausse, la différence est rajoutée au résultat fiscal (Cellule XR du tableau 2058-A),
- s'il y a baisse, la différence est retranchée du résultat fiscal (Cellule XS du tableau 2058-A)

Si l'entreprise détient plusieurs catégories d'OPCVM, seul le résultat net des variations est reporté sur le tableau 2058-A.

b2) Titres dispensés de la mesure d'évaluation

Certaines catégories d'OPCVM, considéré comme valeurs à forte prise de risque, sont dispensées de cette obligation :

- parts d'OPCVM investi en action à 90% au moins,
- parts de fonds communs de placement à risques,
- parts de fonds professionnels de capital investissement

Soit ici, récapitulons les opérations :

Opérations	Détails	+ ou - V CT	+ ou - V LT
Cession Camionnette	$20\,000 - 14\,532 = 5\,468 \text{ €}$ Régime de droit commun soit une +V CT. La +V CT est normalement imposée dans le résultat.	5 468 €	
Cession de titres de participation	$12\,500 - 7\,500 = 5\,000 \text{ €}$ Date d'acquisition : 01/08/2013 soit des titres détenus depuis plus de 2 ans. Les titres de participation de plus de 2 ans bénéficient du régime des plus-values LT. Soit ici, une plus-value à LT. La +V LT sur cession de titres de participation est imposée au taux de 0 % avec une réintégration de quote-part de frais de 12 %. Soit une déduction fiscale de 88 % de la +V LT : 4 400 €		5 000 €

Evaluation à la clôture des OPCVM	Les titres ont été totalement cédés en 2017. Ils ont été acquis en 2016, donc examinons l'évaluation réalisée au 31/12/2016. $200 * (210 - 204) = 1\,200$ € de plus-value latente qui a été réintégrée. Fin 2017, aucune évaluation à établir.		
Cession de titres OPCVM	Prix d'acquisition (11/07/2016) : $200 * 204 = 40\,800$ € Prix de cession (11/09/2017) : $200 * 215 = 43\,000$ € Plus-value Latente constatée fin 2016 : 1 200 € Plus-Value : $43\,000 - 40\,800 = 2\,200$ € Normalement imposée sans retraitement.		
TOTAL		+ 5 468 €	+ 5 000 €

3. Calculez le résultat fiscal 2017 de la SARL TOUSSOL. À ce titre, vous adopterez sur votre copie, le formalisme suivant :

N° de l'opération	Analyse fiscale	Déductions	Réintégrations

N° de l'opération	Analyse Fiscale	Déductions	Réintégrations
	Résultat Comptable		- 41 890 €
1.	La TVS n'est pas déductible à l'IS.		4 500 €
2.	Les amendes pour infraction ne sont pas déductibles.		1 500 €
3.	Il s'agit d'une dépense somptuaire à titre personnel pour les besoins autres que l'entreprise. La dépense n'est pas déductible.		3 800 €
4.	Le capital est entièrement libéré et le taux moyen pratiqué par les établissements de crédit est de 1,7 % pour une durée supérieure à 2 ans. Les intérêts des comptes courants non déductibles à hauteur de : $40\,000 * (4\% - 1,7\%) * 9 / 12 = 690$		690 €
5.	- Perte de change : constitue une charge normalement déductible. - Perte latente 2016 : A réintégrer - Ajustement de la provision : En 2016, une provision pour perte latente a été constatée. Cette provision est reprise et constitue un produit non imposable qui doit être déduit.	1 300 €	1 300 €
6.	La prime d'assurance est normalement déductible.		
7.	Les locations de véhicules de tourisme de plus 3 mois suivent le régime des plafonnements des loyers similaires au plafonnement des amortissements. Montant des amortissements non déductibles proratisés : $(26\,700 - 20\,300) * (6/12) / 4 = 800$ € Soit le montant des loyers non déductibles : 800 € On rappelle que le coefficient d'admission sur les locations de véhicules de tourisme est de 0. Soit une charge en TTC.		8 00 €

8.	La reprise pour dépréciation constitue un produit normalement imposable. Cependant, l'entreprise étant assurée contre le risque d'insolvabilité, la reprise doit être déduite.	3 800 €	
9.	<ul style="list-style-type: none"> • +V CT de 5 468 € sur cession de la camionnette : Intègre le résultat imposable sans étalement. • + V LT de 5 000 € sur cession de titre de participation : La +V LT sur cession de titres de participation est imposée au taux de 0 % avec une réintégration de quote-part de frais de 12 %. Soit une déduction fiscale de 88 % de la +V LT : 4 400 € • OPCVM : Prix d'acquisition (11/07/2016) : $200 * 204 = 40\ 800\ €$ Prix de cession (11/09/2017) : $200 * 215 = 43\ 000\ €$ Plus-value Latente constatée fin 2016 : $1\ 200\ €$ $43\ 000 - 40\ 800 + 1\ 200 = 3\ 400\ €$ Il convient de neutraliser la plus-value latente constatée par une déduction de 1 200 €. 	4 400 €	
		1 200 €	
	Résultat fiscal : Perte		- 40 000 €

4. Dans l'hypothèse d'un déficit fiscal en 2017, précisez les modalités de report possibles.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

Section 1 - Gestion des déficits

A) Report en avant des déficits

1) Imputation non limitée dans le temps

a) Principe

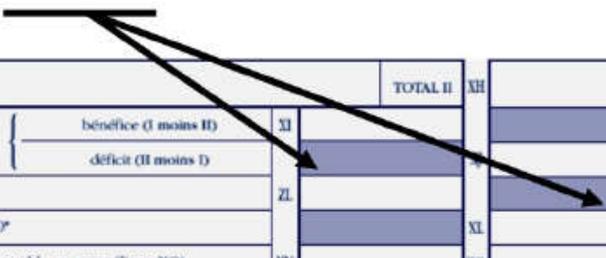
Le report en avant du déficit fiscal est la plus ancienne des modalités d'utilisation du déficit.

Autrefois restreint à un nombre d'exercices déterminés, il n'est plus aujourd'hui limité dans le temps. Ainsi, la société ne perd jamais en principe son droit à l'imputation du déficit.

Ce déficit s'impute en priorité sur les bénéfices relevant du taux normal de l'impôt sur les sociétés (33,1/3 %, 28 % ou 15 % PME), étant alors considéré comme une charge de l'exercice sur lequel il est imputé.

Il peut également être imputé sur des plus-values à long terme imposables de 15 % à 19 %, cette option étant moins intéressante puisqu'elle conduit à utiliser un droit à réduction d'une base d'un impôt à taux plein en neutralisation d'une base d'imposition à taux réduit.

L'imputation se matérialise sur l'exercice de réalisation par l'absence d'incrémentation de la cellule ZL et sur l'exercice de report par le service du tableau 2058-A, cellule XL.



III. RÉSULTAT FISCAL			TOTAL II	XH
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables :	bénéfice (I moins II)	XI		
	déficit (II moins I)			
Déficit de l'exercice reporté en arrière (entreprises à l'IS)*	ZL			
Déficits antérieurs imputés sur les résultats de l'exercice (entreprises à l'IS)*				XI
RÉSULTAT FISCAL	BÉNÉFICE (ligne XN) ou DÉFICIT reportable en avant (ligne XO)	XN		XO

b) Exception

Pour que le report déficitaire puisse être effectué, il est nécessaire que l'identité d'entreprise ait été conservée entre l'exercice de création du déficit et l'exercice d'imputation.

Tel ne serait pas le cas

- en cas de changement d'activité ou d'objet social, si ce changement est total, car cette modification est considérée comme conduisant à la cessation d'entreprise.

Si le changement est partiel, l'imputation du report déficitaire est limitée au résultat dégagé par la branche dont l'activité est maintenue.

- en cas de transformation de société accompagnée d'un changement de régime fiscal de la société (vers le régime des sociétés relevant de l'article 8 du CGI)

En matière de fusions ou d'absorption de sociétés, des dispositions particulières évitent la perte du déficit après modification juridique.

2) Imputation plafonnée dans son montant

a) Plafond d'imputation dégressive

Depuis 2011, le report d'un déficit antérieur sur le bénéfice d'un exercice est limité en fonction du bénéfice à :

- 1 000 000 € par exercice,
- majoré de 50 % de la fraction du bénéfice dépassant cette limite.

Si le déficit est supérieur à ce total, le solde est reporté en avant sur l'exercice suivant.

EXEMPLE :

SA X reporte de l'exercice N-1 un montant de 2 000 000 € de déficit fiscal.

En N elle réalise 1 400 000 € de bénéfice fiscal.

L'imputation sur l'exercice N se réalise en deux temps : 1 000 000 € + [(1 400 000 - 1 000 000) * 50 %]

Déficit imputé sur N = 1 000 000 + 200 000 = 1 200 000 €

Bénéfice résiduel imposé sur N = 200 000 €

Déficit à reporter sur N+1 : 2 000 000 - 1 200 000 = 800 000 €

b) Modification du plafond en cas d'abandon de créance

La limite de 1 000 000 € est rehaussée pour la société bénéficiant de l'abandon, du montant des abandons de créances consentis par la société au profit d'une société en difficulté (Article L 611-8 du code de commerce) ou en procédure collective.

B) Report en arrière des déficits**1) Mécanisme****a) Principe**

Depuis 1984 a été intégrée au droit fiscal français une méthode d'imputation d'origine anglo-saxonne : le report en arrière ou « carry back ».

Il consiste à reporter vers un exercice antérieur bénéficiaire le déficit de l'exercice.

Ce report en arrière ne permet pas le remboursement immédiat de l'impôt acquitté, mais fait naître une créance sur le Trésor, utilisable suivant certaines modalités.

A noter que cette créance améliore la présentation du bilan de la société puisque la créance est constatée à son actif.

b) Application**b1) Modalités**

Le report en arrière n'est possible que sur le déficit du dernier exercice clôturé, vers le bénéfice de l'avant-dernier exercice clôturé.

b11) Montant du déficit reportable

Le déficit reporté en arrière s'entend de la plus faible des deux valeurs :

- bénéfice de l'exercice précédent ;
- ou 1 000 000 €,

Le solde non reporté en arrière est alors reporté en avant dans les conditions évoquées plus haut.

b12) Montant du bénéfice de report

Le bénéfice sur lequel porte le report en arrière est un bénéfice retraité. En effet, il est diminué notamment :

- du bénéfice non soumis au taux normal de l'IS : 33,33 %, 28 % ou 15 % PME (Exemple : bénéfice réalisé sur des plus-values à long terme)
- du bénéfice distribué (Bénéfice retraité = bénéfice soumis à impôt - montant des distributions prélevées sur ce même bénéfice),
- du bénéfice ayant généré un impôt payé par crédits d'impôt,
- du bénéfice auquel se sont appliqués les exonérations des articles 44 sexies et suivants du CGI, concernant les aides à certaines entreprises.

EXEMPLE :

Bénéfice total réalisé au cours de l'exercice civil **2017** de 500 000 € dont 200 000 au taux de 19 % (PVL) et 300 000 aux taux respectifs de 15 % (PME), 28 % et 33,1/3 % qui sont les taux « pleins » de l'IS.

Un crédit d'impôt recherche de 30 000 € est utilisé en paiement de l'impôt total.

Impôt à taux plein	= 38 120 * 15 %	= 5 718 €
	= (75 000 - 38 120) * 28 %	= 10 326 €
	= (500 000 - 38 120 - 75 000 - 200 000) * 33,1/3 %	= 75 000 €
Total de l'impôt à taux plein (taux moyen de 30,35 % au cas particulier)		= 91 044 €

Impôt de plus-value = 200 000 * 19 % = 38 000 €

Le crédit d'impôt est réputé affecter sur l'impôt à taux plein pour :
=> $30\,000 * 91\,044 / (91\,044 + 38\,000)$ = 21 166 €

Bénéfice utilisable pour un report en arrière de déficit :
=> seul le bénéfice à taux plein est retenu au départ : 500 000 - 200 000 = 300 000 €

Dans ce bénéfice, la base acquittée au moyen du crédit d'impôt est égale à :
=> $21\,166 / 30,35\%$ = 69 744 € (Impôt correspondant divisé par le taux d'IS)

Le déficit pourra être reporté en arrière à hauteur de 300 000 - 69 744 = 230 256 €

2) Calcul de la créance

Le montant de la créance est égal à : **Déficit imputé * Taux d'IS**

En cas de présence de bénéfice taxé à taux normal et de bénéfice taxé à taux préférentiels, la créance d'impôt se calcule d'abord sur le bénéfice taxé au taux normal, puis le solde est imputé sur le bénéfice taxé aux taux réduits.

EXEMPLE :

Déficit reporté = 35 000 €
Bénéfice d'imputation = 68 120 €

- Dont 30 000 € imposés à 33,33 % (10 000)

- Dont 38 120 € imposés à 15 % (5 718)

Calcul de la créance :

$30\,000 * 33,33\% = 10\,000\text{ €}$
 $5\,000 * 15\% = 750\text{ €}$

Total = 10 750 €

3) Utilisation de la créance

La créance étant matérialisée sur le plan comptable, elle donne lieu à augmentation d'actif net donc à création d'un bénéfice comptable. Celui-ci doit être déduit du résultat fiscal sur le tableau 2058-A.

Cette créance ne peut être récupérée immédiatement par la société. Mais elle peut être utilisée au profit de l'entreprise de la façon suivante.

- Règlement de l'impôt sur les sociétés quel que soit le taux des exercices clos après l'exercice déficitaire ayant généré le report en arrière. Elle n'est pas utilisable pour les cotisations complémentaires. Dans l'ordre de présentation des dettes fiscales, elle s'impute donc sur les acomptes d'IS, puis sur le solde de liquidation, et enfin le cas échéant sur les rappels de droits résultant d'un contrôle interne ou externe.
- Après un délai de 5 ans révolus à partir de la clôture de l'exercice déficitaire (Décompte par année civile : Exercice déficitaire clos en 09/N par exemple, remboursement à demander à partir du 01/01/N+6), la société peut se faire rembourser la créance ou l'utiliser en paiement de toute dette fiscale. Elle dépose alors un imprimé N°2573-SD (Demande de remboursement de crédit d'impôt) qui représente une demande contentieuse.
- Entretemps, elle peut mobiliser cette créance suivant le système DAILLY. L'établissement financier peut dans ce cas obtenir directement le remboursement, s'il est titulaire de la garantie au terme du délai de remboursement.

EXCEPTION :

Les entreprises en procédure collective peuvent obtenir le remboursement anticipé d'une créance non encore échue, quelle que soit la date de sa naissance.

5. Quel conseil pourriez-vous donner à la société TOUSSOL eu égard à sa position de principe concernant le report en arrière d'un déficit ?

Nous pouvons conseiller de revoir la position en arrière qui permettrait de récupérer immédiatement un créance d'IS.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

B) Report en arrière des déficits**1) Mécanisme****a) Principe**

Depuis 1984 a été intégrée au droit fiscal français une méthode d'imputation d'origine anglo-saxonne : le report en arrière ou « carry back ».

Il consiste à reporter vers un exercice antérieur bénéficiaire le déficit de l'exercice.

Ce report en arrière ne permet pas le remboursement immédiat de l'impôt acquitté, mais fait naître une créance sur le Trésor, utilisable suivant certaines modalités.

A noter que cette créance améliore la présentation du bilan de la société puisque la créance est constatée à son actif.

b) Application**b1) Modalités**

Le report en arrière n'est possible que sur le déficit du dernier exercice clôturé, vers le bénéfice de l'avant-dernier exercice clôturé.

b11) Montant du déficit reportable

Le déficit reporté en arrière s'entend de la plus faible des deux valeurs :

- bénéfice de l'exercice précédent ;

- ou 1 000 000 €.

Le solde non reporté en arrière est alors reporté en avant dans les conditions évoquées plus haut.

b12) Montant du bénéfice de report

Le bénéfice sur lequel porte le report en arrière est un bénéfice retraité. En effet, il est diminué notamment :

- du bénéfice non soumis au taux normal de l'IS : 33,33 %, 28 % ou 15 % PME (Exemple : bénéfice réalisé sur des plus-values à long terme)
- du bénéfice distribué (Bénéfice retraité = bénéfice soumis à impôt - montant des distributions prélevées sur ce même bénéfice),
- du bénéfice ayant généré un impôt payé par crédits d'impôt,
- du bénéfice auquel se sont appliqués les exonérations des articles 44 sexies et suivants du CGI, concernant les aides à certaines entreprises.

EXEMPLE :

Bénéfice total réalisé au cours de l'exercice civil **2017** de 500 000 € dont 200 000 au taux de 19 % (PVL) et 300 000 aux taux respectifs de 15 % (PME), 28 % et 33,1/3 % qui sont les taux « pleins » de l'IS.

Un crédit d'impôt recherche de 30 000 € est utilisé en paiement de l'impôt total.

Impôt à taux plein	= 38 120 * 15 %	= 5 718 €
	= (75 000 - 38 120) * 28 %	= 10 326 €
	= (500 000 - 38 120 - 75 000 - 200 000) * 33,1/3 %	= 75 000 €
Total de l'impôt à taux plein (taux moyen de 30,35 % au cas particulier)		= 91 044 €

Impôt de plus-value = 200 000 * 19 % = 38 000€

Le crédit d'impôt est réputé affecter sur l'impôt à taux plein pour :
 => 30 000 * 91 044 / (91 044 + 38 000) = 21 166 €

Bénéfice utilisable pour un report en arrière de déficit :
 => seul le bénéfice à taux plein est retenu au départ : 500 000 - 200 000 = 300 000 €

Dans ce bénéfice, la base acquittée au moyen du crédit d'impôt est égale à :
 => 21 739 / 30,35 % = 69 744 € (Impôt correspondant divisé par le taux d'IS)

Le déficit pourra être reporté en arrière à hauteur de 300 000 - 69 744 = 230 256 €

2) Calcul de la créance

Le montant de la créance est égal à : **Déficit imputé * Taux d'IS**

En cas de présence de bénéfice taxé à taux normal et de bénéfice taxé à taux préférentiels, la créance d'impôt se calcule d'abord sur le bénéfice taxé au taux normal, puis le solde est imputé sur le bénéfice taxé aux taux réduits.

EXEMPLE :

Déficit reporté = 35 000 €
Bénéfice d'imputation = 68 120 €

- Dont 30 000 € imposés à 33,33 % (10 000)

- Dont 38 120 € imposés à 15 % (5 718)

Calcul de la créance :

$30\,000 * 33,33\% = 10\,000\text{ €}$
 $5\,000 * 15\% = 750\text{ €}$

Total = 10 750 €

3) Utilisation de la créance

La créance étant matérialisée sur le plan comptable, elle donne lieu à augmentation d'actif net donc à création d'un bénéfice comptable. Celui-ci doit être déduit du résultat fiscal sur le tableau 2058-A.

Cette créance ne peut être récupérée immédiatement par la société. Mais elle peut être utilisée au profit de l'entreprise de la façon suivante.

- Règlement de l'impôt sur les sociétés quel que soit le taux des exercices clos après l'exercice déficitaire ayant généré le report en arrière. Elle n'est pas utilisable pour les cotisations complémentaires. Dans l'ordre de présentation des dettes fiscales, elle s'impute donc sur les acomptes d'IS, puis sur le solde de liquidation, et enfin le cas échéant sur les rappels de droits résultant d'un contrôle interne ou externe.
- Après un délai de 5 ans révolus à partir de la clôture de l'exercice déficitaire (Décompte par année civile : Exercice déficitaire clos en 09/N par exemple, remboursement à demander à partir du 01/01/N+6), la société peut se faire rembourser la créance ou l'utiliser en paiement de toute dette fiscale. Elle dépose alors un imprimé N°2573-SD (Demande de remboursement de crédit d'impôt) qui représente une demande contentieuse.
- Entretemps, elle peut mobiliser cette créance suivant le système DAILLY. L'établissement financier peut dans ce cas obtenir directement le remboursement, s'il est titulaire de la garantie au terme du délai de remboursement.

EXCEPTION :

Les entreprises en procédure collective peuvent obtenir le remboursement anticipé d'une créance non encore échue, quelle que soit la date de sa naissance.

DOSSIER 3 – IMPOSITION DES PARTICULIERS (6 points)

Pascal MARTIN et son épouse Josiane sont mariés sous le régime de la communauté depuis une vingtaine d'années. Ils vous confient les informations sur leur situation personnelle et vous demandent de les aider dans la détermination de leurs revenus catégoriels pour 2017, en leur proposant les solutions les plus judicieuses.

Travail à faire :

À l'aide des annexes 5 et 6 :

- Déterminez le montant imposable pour chaque catégorie de revenus au titre de l'année 2017 pour les époux MARTIN (tous les calculs doivent être justifiés et ne pas tenir compte des prélèvements sociaux).**

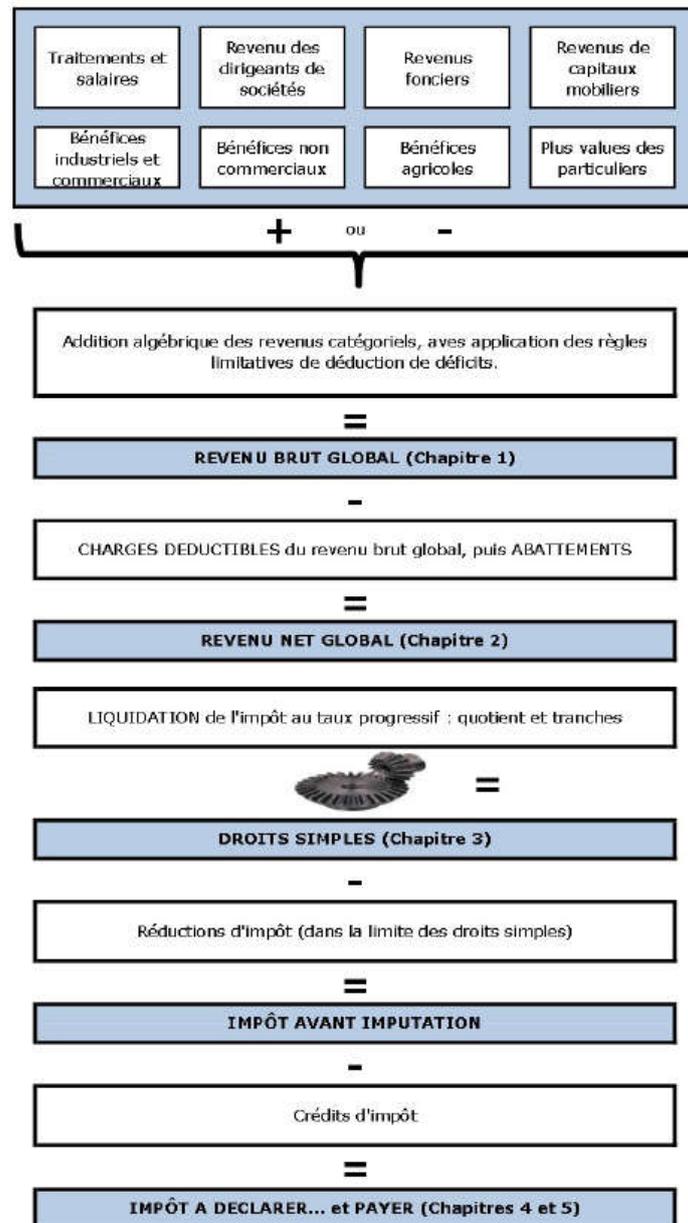
Revenus concernés	Détails	Montant Imposable
TS M. MARTIN	Montant des rémunérations annuelles nettes avant frais professionnels : 60 000 Montant des frais forfaitaire par mois : $400 * 12 = 4\,800 \text{ €}$ Montant des frais réels : 8 000 € Déduction forfaitaire de 10 % : $60\,000 * 10 \% = 6\,000 \text{ €}$ Montant imposable frais réel : $64\,800 - 8\,000 = 56\,800 \text{ €}$ Montant imposable forfait : $60\,000 - 6\,000 = 54\,000 \text{ €}$	54 000 €

BNC MME MARTIN	Régime de la déclaration contrôlée en comptabilité de trésorerie soit encaissements-décaissement. - Encaissements 2017 : $180\,000 + 30\,000 = 210\,000\text{ €}$ - Rétrocessions 2017 : $21\,000\text{ €}$ - Dépenses professionnelles déductibles : $54\,000 - 5\,000 = 49\,000\text{ €}$ - Dépenses non professionnelles : non déductibles - Investissements : Logiciel : Prix d'achat : $6\,000 * 120\% = 7\,200\text{ €}$. Ne constitue pas une charge car il s'agit d'une immobilisation. Amortissement : (l'amortissement exceptionnel n'est plus possible) $6\,000 * 3 = 2\,000\text{ €}$ Véhicule utilitaire : Amortissement déductible : $3\,000 * 80\% = 2\,400\text{ €}$ TOTAL IMPOSABLE : $210\,000 - 21\,000 - 49\,000 - 3\,200 - 7\,200 - 2\,400 = 128\,400\text{ €}$	135 600 €
RCM M MARTIN	Détention de 10 % du capital de la société MEMPHIS. Dividendes brut perçu : $80\,000 * 10\% = 8\,000\text{ €}$ Dividendes éligibles à l'abattement de 40 % Dividendes nets imposable ; $8\,000 - (8\,000 * 40\%) = 4\,800\text{ €}$	4 800 €
RF COUPLE MARTIN	<ul style="list-style-type: none"> Location nue à Lyon : $1\,150 * 12 = 13\,800\text{ €}$ de loyer perçus Le régime micro-foncier peut s'appliquer puisque le montant total des loyers perçus est inférieur à 15 000 €. Soit un abattement de 30 %. RF imposable : $13\,800 - (13\,800 * 30\%) = 9\,660\text{ €}$	9 660 €
+V Cession d'immeubles Couple MARTIN	<ul style="list-style-type: none"> Villa détenue depuis plus de 20 ans : ⇒ Résidence principale : exonération de la plus-value. A titre pédagogique, nous procédons au calcul (non demandé) : PV cession brut : $650\,000 - 400\,000 = 250\,000\text{ €}$ Frais d'acquisition forfaitaire car réel à 5 % : $7,5\% * 400\,000 = 30\,000\text{ €}$ Dépenses de travaux réelles : $50\,000\text{ €}$ Dépenses de travaux forfaitaires : $400\,000 * 15\% = 60\,000\text{ €}$ Soit $250\,000 - 30\,000 - 60\,000\text{ €} = 160\,000\text{ €}$ de plus-value avant abattement pour durée de détention.	17 680 €

<p>Date acquisition : 14/03/95 Cession : 23/10/2017 Soit 22 années de détentions révolues. Donc le couple bénéficie d'une exonération totale sur cette cession.</p> <ul style="list-style-type: none">• Appartement détenue depuis plus de 5 ans: PV Cession brute : $230\ 000 - 160\ 000 = 70\ 000\ €$ Frais d'acquisition forfaitaire car réel à 5 %; $7,5\ \% * 160\ 000 = 12\ 000\ €$ Dépenses de travaux réelles : 7 600 € Dépenses de travaux forfaitaires : $160\ 000 * 15\ \% = 24\ 000\ €$ <p>Soit $70\ 000 - 12\ 000 - 24\ 000 = 34\ 000\ €$ de PV avant Abattement pour durée de détention.</p> <p>Date d'acquisition : 20/05/2002 Date de cession : 20/03/2017 Soit 14 années révolues du 20/05/2002 au 20/05/2016</p> <p>Abattement :</p> <p>0% de 2003 à 2007 Soit 5 années révolues 6% de 2008 à 2016 Soit $6\ \% * 9\ \text{années} = 54\ \%$</p> <p>PV imposable : $34\ 000 - (34\ 000 * 54\ \%) = 15\ 640\ €$</p>	
---	--

2. Précisez les modalités d'imposition de chaque catégorie de revenus du foyer fiscal MARTIN.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :



Catégories de revenus Du FOYER MARTIN	Modalités
TS	Calcul du net imposable après déduction des frais et réintégrations des frais professionnels ou abattement forfaitaires de 10 %. Ce montant est inclus dans le REVENU BRUT GLOBAL.
BNC	L'activité BNC de MME MARTIN doit faire l'objet d'une déclaration contrôlée 2035 afin de constituer le résultat fiscal imposable. Ce montant est inclus dans le REVENU BRUT GLOBAL.
RCM	Les revenus de dividendes constituent un revenu de capitaux mobiliers variables. Ces revenus sous certaines conditions sont éligibles à un abattement de 40 % (que l'on suppose ici acquis). Un prélèvement forfaitaire obligatoire de 21% des sommes perçus (brutes) est versé si le revenu de référence du foyer N-2 est inférieur à 50 000 (célibataire) ou 75 000 € (imposition commune). Compte tenu des résultats précédemment calculé, le foyer fiscal dépasse les plafonds. Ainsi un prélèvement de 21 % * 8 000 = 1 680 €. Ce montant est à déduire de l'impôt à verser. Ce montant est inclus dans le REVENU BRUT GLOBAL.
RF	Les revenus fonciers peuvent être soumis au régime micro-foncier ou au régime réel. L'option pour le micro foncier est possible si les loyers encaissés sont inférieurs à 15 000 € pour une année pleine. L'abattement dans ce cas est de 30 % des loyers perçus. Dans l'autre cas, les revenus fonciers devront faire l'objet d'une déclaration 2044. Dans ce cas, certaines dépenses admises sont déduites des loyers perçus. Ce montant est inclus dans le REVENU BRUT GLOBAL.
PV des particuliers (cession d'immeuble)	Pour les cessions d'immeubles, des frais d'acquisition et de réparation sont déduits (réel ou forfaitaires) de la plus-value de cession brute. Un abattement pour durée de détention vient ensuite réduire la plus-value. Ce montant est imposé au taux de 19 %.

3. Monsieur MARTIN s'interroge sur la différence constatée entre les dividendes qu'il a encaissés de la part de la SA MEMPHIS et le montant qu'il doit déclarer. Expliquez en quelques lignes le mécanisme qui génère cet écart.

Extrait du cours COMPTALIA (1) :

B) Imposition des produits de placements à revenus variables (PPRV)

1) Bénéfice distribué

a) Distribution régulière

a1) Différents modes de distributions régulières

a11) Distribution de bénéfice

L'assemblée générale (d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, rappelons-le) doit dans les 6 mois consécutifs à la clôture de l'exercice, peut décider d'effectuer une distribution au profit des actionnaires ou associés, à partir du bénéfice ou des réserves de l'entreprise.

C'est le cas le plus courant de création de dividende.

a2) Modalités d'imposition : prélèvement et impôt progressif

Depuis le 01/01/2013, un double mécanisme préside à l'imposition de ces sommes.

a21) Prélèvement forfaitaire non libératoire de 21%

- Principe : la société versant les dividendes retient et reverse au SIE un prélèvement de 21% de la valeur brute des sommes distribuées (Frais non déduits à cette étape).

• En même temps que le précompte, sur le même imprimé N°2777, la partie versante précompte les prélèvements sociaux relatifs au revenu des placements qui seront abordés en section 4.

- Exceptions : une demande d'exemption peut être faite par les foyers fiscaux à revenus considérés comme peu élevés : Revenus de référence N-2 inférieurs à 50 000 € (célibataire, divorcé ou veuf) ou 75 000 € (Cas d'impositions communes).

a22) Imposition et régularisation à l'impôt sur le revenu

- Calcul du revenu net catégoriel

Les dividendes constituent une part du revenu catégoriel des RCM de la façon suivante :

- Montant brut des dividendes versés
- moins abattement de 40%
- moins frais justifiés (garde, encaissements)

= Revenu net RCM relatif aux dividendes.

- Régularisation du prélèvement

- Si le prélèvement est inférieur à l'impôt sur le revenu du foyer, il s'impute sur cet impôt,
- Si le prélèvement forfaitaire est supérieur à l'impôt sur le revenu, l'excédent en est restitué.

Exemple : Exercice comptable 2016.

- Décision de versement de dividendes lors de l'assemblée générale en juin 2017.
- Versements au cours du mois suivant.
- Prélèvement forfaitaire de 21% retenu en août 2015 (le 15 du mois suivant le versement des sommes ou le 15 du 2^{ème} mois qui suit s'il s'agit d'un boni de liquidation ou rachat de titres).
- Calcul de la régularisation lors de l'établissement de l'impôt sur le revenu en mai 2017
- Imputation du prélèvement lors du paiement de l'impôt sur le revenu en septembre 2017