



comptalia

1^{ÈRE} ÉCOLE EN LIGNE
DES FORMATIONS
COMPTABLES

Comptabilité-Finance,
Gestion,
Ressources Humaines
et Juridique

CONSULTEZ GRATUITEMENT

LES CORRIGÉS
DCG 2019

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.

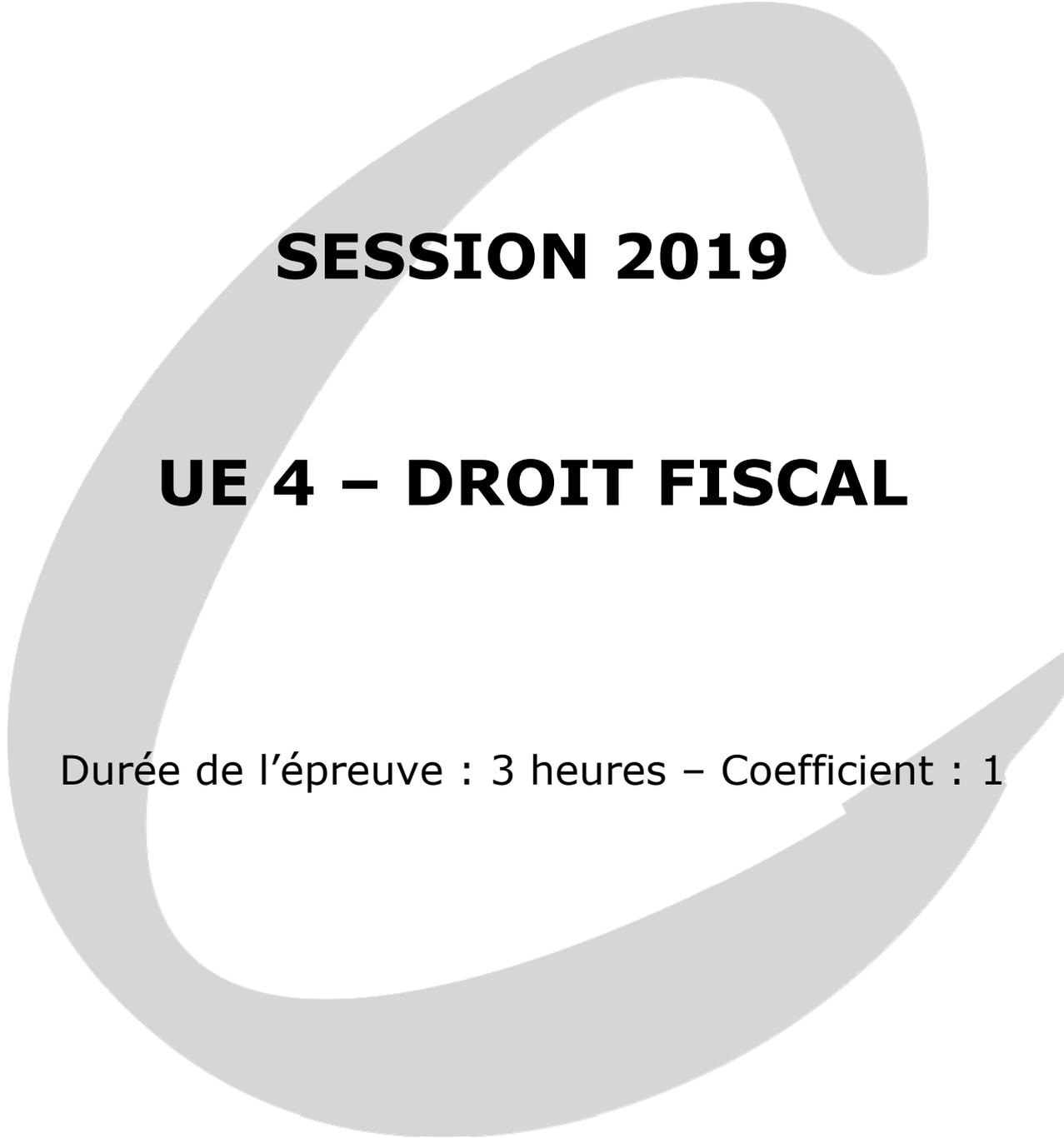


À DÉCOUVRIR AUSSI

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 2019

UE 4 – DROIT FISCAL

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

SESSION 2019

UE 4 – DROIT FISCAL

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

Aucun document ni aucun matériel n'est autorisé. En conséquence, tout usage d'une calculatrice est **INTERDIT** et constituerait une fraude.

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 votre disposition.

Le sujet se présente sous la forme de trois dossiers indépendants

	Page
Page de garde	1
Présentation du sujet	2
DOSSIER 1 – Taxe sur la valeur ajoutée (7 points)	3
DOSSIER 2 – Imposition des bénéficiaires (6,5 points)	2
DOSSIER 3 – Imposition du patrimoine et du revenu (6,5 points)	4

Le sujet comporte les annexes suivantes

DOSSIER 1

Annexe 1 – Données de la SARL LA FLÛTE ECHANTÉE concernant l'exercice 2018page 6

Annexe 2 – Données fiscales..... page 7

DOSSIER 2

Annexe 3 – Informations relatives aux immobilisations de l'entreprise VÉNABILI page 7

Annexe 4 – Opérations de l'exercice 2018 de l'entreprise VÉNABILI..... page 8

DOSSIER 3

Annexe 5 – Informations relatives aux RCM 2018 du foyer fiscal LEPRO page 9

Annexe 6 – Informations relatives aux autres revenus 2018 du foyer fiscal LEPRO page 9

Annexe 7 – Données fiscales 2018 page 10

AVERTISSEMENT

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

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie et à la qualité rédactionnelle. Il sera tenu compte de ces éléments dans l'évaluation de votre travail.

SUJET

DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (7 POINTS)

Située à Nantes, la SARL LA FLÛTE ECHANTÉE est une entreprise spécialisée dans la commercialisation et la réparation de flûtes.

La boutique propose tous les types de flûtes : flûtes à bec, flûtes traversières, flûtes de pan.... En France, ses clients sont principalement des particuliers. En revanche les clients étrangers sont des détaillants revendeurs.

Un atelier assure des services d'entretien, de restauration ou de réparation de flûtes.

Depuis 2015, l'entreprise est reconnue comme organisme de formation professionnelle continue pour les réparateurs d'instruments à vent afin de maintenir et mettre à jour leurs connaissances sur l'entretien et la réparation des flûtes. Cette dernière activité est exonérée de TVA et constitue un secteur distinct d'activité.

Au regard de la TVA :

- Le taux de TVA à retenir est de 20 % ;
- La SARL LA FLÛTE ECHANTÉE relève du régime réel simplifié pour 2018 ;
- Elle a opté pour les débits ;
- Son exercice comptable coïncide avec l'année civile ;
- Toutes les opérations réalisées sont situées dans le champ d'application de la TVA ;
- Lorsque cela est nécessaire, l'entreprise utilise pour sa déclaration annuelle de TVA, un coefficient de taxation forfaitaire définitif de 0,88 en 2018.

Travail à faire

À l'aide des annexes 1 et 2 :

1. **Après avoir défini le coefficient d'assujettissement et celui de taxation, justifier leurs valeurs respectives dans la SARL LA FLÛTE ECHANTÉE pour 2018.**
2. **Liquider la TVA due pour l'année 2018, à partir du modèle suivant :**

Opérations	Analyses et calculs	TVA exigible	TVA déductible

3. **L'entreprise peut-elle toujours bénéficier du régime simplifié de TVA en 2019 ?**
4. **Sachant que l'acompte appelé en juillet 2018 s'est élevé à 13 750 €, calculez le montant de l'acompte théorique qui a été appelé en décembre 2018.**
5. **Cet acompte de décembre 2018 aurait-il pu faire l'objet d'une modulation ? Justifier la réponse.**
6. **En termes d'optimisation de la gestion de la trésorerie de la SARL LA FLÛTE ECHANTÉE, que pensez-vous de l'opportunité de l'option pour les débits ?**
7. **En supposant que le coefficient de taxation forfaitaire définitif de 2019 soit de 0,75, régulariser, s'il y a lieu, la TVA sur l'ordinateur acquis en 2018.**

DOSSIER 2 – IMPOSITION DES BÉNÉFICES (6,5 POINTS)

L'entreprise VÉNABILI est une entreprise individuelle exploitée par Madame VÉNABILI. Celle-ci a créé son entreprise en 1995 après un diplôme d'ingénieur et une expérience professionnelle de 3 ans dans un bureau d'études.

L'entreprise est spécialisée dans la fabrication et la distribution de produits en aluminium destinés à l'évacuation des eaux pluviales : gouttières et tuyaux de descente principalement.

Depuis sa création, l'entreprise VÉNABILI a toujours su procéder aux investissements nécessaires (plieuses, rouleuses et presses...) pour rester compétitive et se développer. Aujourd'hui, avec ses 5 salariés pour 4,5 millions d'euros de chiffre d'affaires, l'entreprise jouit d'une solide réputation dans le monde de la couverture et de l'étanchéité.

Informations générales :

Les bénéfices de l'entreprise VÉNABILI sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Elle est soumise au régime réel normal et a adhéré à un centre de gestion agréé. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Elle entend profiter de toutes les possibilités fiscales avantageuses qui lui sont offertes par la législation en vigueur.

Le résultat fiscal provisoire, avant traitement des opérations de **l'annexe 4**, s'établit à 184 000 €.

Toutes les écritures comptables des opérations figurant en **annexe 4** ont été correctement enregistrées.

Travail à faire

1. **Justifier l'imposition des bénéfices de l'entreprise VÉNABILI dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux.**

À l'aide des données de l'annexe 3 :

2. **Rappeler l'obligation fiscale en matière d'amortissement minimum.**
3. **Après avoir calculé l'amortissement dérogatoire de l'imprimante 3D au titre de l'exercice 2018, indiquer en quoi il présente un avantage fiscal. Préciser la condition de forme pour rendre cet amortissement déductible.**
4. **Chiffrer les impacts fiscaux en 2018 de l'omission de l'amortissement 2017 de la plieuse (la méthode sans étalement est appliquée).**

À l'aide des données des annexes 3 et 4 :

5. **Calculer le résultat fiscal 2018 à l'aide d'un tableau utilisant le modèle ci-dessous.**

N° de l'opération	Analyse fiscale et calcul	Déductions	Réintégrations

6. **Calculer le montant de l'impôt dû sur la plus-value nette à long terme.**
7. **Quel sera le montant de la réduction d'impôt relative au don à la Croix-Rouge ?**

DOSSIER 3 – IMPÔT SUR LE REVENU (6,5 POINTS)

Madame LEPRO, ingénieure dans la société LUDIPRO doit établir la déclaration de revenus 2018 de son foyer fiscal. Monsieur LEPRO, menuisier dans l'entreprise ATOUTBOIS, après une année de congé parental a repris le travail début juin. Ils ont deux enfants en bas âge.

Madame LEPRO s'interroge également sur l'impact de la mise en place de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) compte tenu de l'évolution de la législation.

Travail à faire

À partir des informations des annexes 5, 6 et 7 :

- 1. Quel montant de revenus mobiliers les époux LEPRO ont-ils perçu ?**
- 2. Quels choix s'offrent au couple pour l'imposition de ces revenus de capitaux mobiliers ?**
- 3. En supposant que le couple soit imposé à un taux marginal d'imposition de 14%, indiquer quelle est la solution optimale pour l'imposition de ses revenus de capitaux immobiliers ?**
- 4. Quelle est la principale conséquence sur l'impôt relatif aux revenus de 2018 de la mise en place en 2019 du prélèvement à la source ?**

Annexe 1

Données de la SARL LA FLÛTE ECHANTÉE concernant l'exercice 2018
Ventes de biens et services réalisés en France

Opérations	Facture HT	Encaissements TTC
a) Ventes de flûtes	386 000	468 000
b) Réparations	150 000	168 000
c) Formations	80 000	112 000

Ventes et réparations réalisées auprès de clients étrangers

d) Ventes de flûtes dans les pays de l'UE : 14 000 € HT. Il s'agit de ventes à des revendeurs professionnels ayant transmis leur numéro d'identification à la TVA.

e) Réparation d'une flûte traversière appartenant à un musicien amateur allemand en vacances à Nantes : 500 € HT.

Achats de biens et services

	Facture HT (€)	Décaissements TTC (€)
f) Achats, auprès de fournisseurs établis dans les pays de l'UE, d'instruments destinés à la vente. Les numéros d'identification intracommunautaire à la TVA ont été échangés.	30 000	24 000
g) Achats, en France, de divers biens. Ils sont utilisés pour les activités de ventes et de réparations.	350 000	414 000
h) Achats, en France, de divers services utilisés pour les activités de ventes et de réparations.	35 000	48 000
i) Achats en France, de divers biens utilisés pour la formation.	50 000	60 000
j) Achats en France de services communs à toutes les activités.	48 000	54 000

Informations complémentaires :

- les factures accompagnent les livraisons ;
- les biens ne correspondent pas à des immobilisations ;
- les prestataires de services n'ont pas opté pour les débits.

Autres frais

k) Factures de gazole pour le véhicule Renault Scénic : 1 000 € HT. Ce véhicule est utilisé pour toutes les activités de l'entreprise.

Acquisition d'immobilisation

l) Après une année 2017 riche en investissements, la société n'a acquis, en 2018, qu'un ordinateur d'une valeur de 5 000 € HT. Il est utilisé pour toutes les activités de l'entreprise.

Annexe 2

TVA - Produits pétroliers

L'article 31 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 aligne progressivement le droit à déduction de la TVA grevant les essences sur celui applicable aux gazoles. Par conséquent, l'exclusion totale du droit à déduction ne s'applique qu'aux opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe est intervenu avant le 1er janvier 2017 s'agissant des essences utilisées comme carburants pour des véhicules et engins exclus du droit à déduction et avant le 1er janvier 2018 s'agissant de celles utilisées comme carburants pour des véhicules et engins ouvrant droit à déduction.

Coefficients d'admission à compter du 1er janvier 2018	Pour les véhicules autres que ceux exclus du droit à déduction	Pour les véhicules exclus du droit à déduction
Essence	20%	20%
Gazole	100%	80%
GPL, GNV	100%	100%

Seuil d'application des régimes d'imposition :

Type d'activité	Limites des CA HT annuels		
	chise en base	Réel simplifié	Réel normal
Ventes de marchandises, d'objets, de fournitures à emporter ou à consommer sur place, fourniture de logement	Jusqu'à 82 800 €	Entre 82 800 € et 789 000 €	Supérieur à 789 000 €
Prestations de services et autres activités commerciales ou non commerciales	Jusqu'à 33 200 €	Entre 33 200 € et 238 000 €	Supérieur à 238 000 €

Annexe 3

Informations relatives aux immobilisations de l'entreprise VÉNABILI

I imprimante 3D :

Le 01/10/2016, l'entreprise a acquis et mis en fonction une imprimante 3D industrielle pour la fabrication de certains crochets de gouttière. Prix d'achat = 50 000 € HT.

Sur le plan comptable elle est amortie sur 5 ans en linéaire. Au niveau fiscal, elle bénéficie de l'amortissement exceptionnel sur 24 mois à compter de la mise en service.

Plieuse

Une plieuse acquise pour 120 000 € HT et mise en service le 01/07/2016 fait l'objet d'un amortissement fiscal dégressif sur 5 ans (coefficient 1,75). L'étude des amortissements à la clôture de l'exercice 2017 fait apparaître une omission de la totalité de l'amortissement 2017. Le service comptable a procédé à la régularisation de la situation en enregistrant l'annuité de 2017 avec celle de 2018.

Annexe 4

Extrait des charges de l'exercice :

Les écritures ont été correctement enregistrées.

- a. Rémunération annuelle de madame VÉNABILI : 70 000 €.
- b. Le salaire annuel du fils de madame VÉNABILI, attaché commercial : 40 000 €.
- c. La prime annuelle pour un contrat d'assurance-vie souscrit au profit d'une banque en garantie d'un emprunt et imposé par cette dernière s'élève à 520 €.
- d. Le contrat d'assurance pour risques d'insolvabilité des clients. Prime annuelle : 900 €.
- e. Don à la Croix-Rouge : 4 000 €.

Amortissements, dépréciations et provisions

- f. Dotation de la dépréciation pour créances douteuses : 8 000 €.
- g. Dotation aux provisions pour hausse des prix : 4 200 €.

Opérations diverses

- h. Une créance née en 2017 sur un client américain avait fait l'objet d'une perte latente provisionnée fin 2017 pour 300 €. Un gain de change de 500 € a été enregistré en février 2018 lors de l'encaissement de cette créance.
- i. Une aide à l'embauche de salariés en situation de handicap a été octroyée en 2018 sous forme de subvention d'exploitation. Cette subvention de 20 000 € est étalée comptablement à hauteur de 7 000 € en 2018 et 13 000 € en 2019 en fonction des charges couvertes.
- j. L'entreprise VENABILI dispose à son actif de valeurs mobilières de placement sur plusieurs sociétés anonymes pour un montant de 50 000 €. Non nécessaires à son activité, ces titres ont procuré 2 500 € de dividendes au cours de l'exercice 2018.

Plus et moins-values

- k. PVNCT de l'exercice : 6 000 € dont 4 500 € de PVCT provenant d'une indemnisation suite à l'incendie d'une plieuse électrique.
- l. PVNLT de l'exercice : 2 000 €.

Annexe 5**Informations relatives aux revenus de capitaux mobiliers 2018 du foyer fiscal LEPRO**

Le couple a un portefeuille de titres important et n'a pas la possibilité d'être exempté de verser l'acompte sur RCM.

Les revenus bruts de l'année 2018 s'élèvent à :

- 4 500 € de dividendes,
- 1 200 € d'intérêts d'obligations,
- 168 € d'intérêts sur leur livret A.

Annexe 6**Informations relatives aux autres revenus 2018 du foyer fiscal LEPRO**

- La fiche de paie récapitulative de l'année 2018 de Madame LEPRO mentionne un salaire annuel imposable de 52 000 €. Elle perçoit une indemnité pour frais professionnels de 2 400 € par an.

Elle travaille 5 jours par semaine et bénéficie de six semaines de congés payés par an. La distance domicile-travail est de 25 km.

- Le salaire net imposable après déduction des frais professionnels de Monsieur LEPRO s'élève à 13 500 € pour 2018.
- Les époux LEPRO disposent d'un patrimoine immobilier conséquent. Ils sont propriétaires de deux appartements loués nus gérés par une agence :

Loyers perçus.	48 000 €
Honoraires de l'agence.	8 000 €
Réparations.	6 500 €
Honoraires d'avocat.	800 € (litige avec un ancien locataire)
Intérêts d'emprunt.	2 200 €
Charges de copropriété.	5 100 €
	(dont 3 500 € récupérés sur les locataires)
Taxes foncières.	7 200 €
Remboursement des emprunts immobiliers.	20 000 €

Toutes ces sommes ont été encaissées ou payées en 2018.

ANNEXE 7
Données fiscales 2018

Plafond de déduction forfaitaire salaires.	12 502 €								
Plancher de déduction forfaitaire salaires.	437 €								
Taux du Prélèvement Forfaitaire Unique (PFU).	12,8 %								
Prélèvements sociaux sur revenus et plus-values mobiliers 2018.	17,2 %								
Taux de CSG déductible	6,8%								
Forfait pour frais de gestion	20€								
<p><u>Frais professionnels</u></p> <p>Barème kilométrique applicable:</p>									
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Puissance administrative</th> <th>Jusqu'à 5000 km</th> <th>De 5001 à 20 000 km</th> <th>Au-delà de 20 000 km</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>7CV et +</td> <td>d x 0.595</td> <td>d x 0.337 + 1288</td> <td>d x 0.401</td> </tr> </tbody> </table>	Puissance administrative	Jusqu'à 5000 km	De 5001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km	7CV et +	d x 0.595	d x 0.337 + 1288	d x 0.401	
Puissance administrative	Jusqu'à 5000 km	De 5001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km						
7CV et +	d x 0.595	d x 0.337 + 1288	d x 0.401						

Correction

Remarque préalable.

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

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

DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (7 POINTS)

Analyse succincte du sujet :

Activités :

- Ventes de marchandise et prestations de services
- Organisme de formation

Clients :

- France : particuliers
- Étrangers : entreprises

Particularités :

Régime Réel simplifié sur l'année civile

Taux 20 % avec option sur les débits

Exonération TVA sur activité formation + secteur distinct

Coefficient de Taxation définitif 0.88.

1. Après avoir défini le coefficient d'assujettissement et celui de taxation, justifier leurs valeurs respectives dans la SARL LA FLÛTE ECHANTÉE pour 2018.

Rappel des extraits de cours Comptalia

A) Coefficient d'assujettissement d'un bien ou service

Ce coefficient mesure le pourcentage d'utilisation d'un bien ou d'un service donné, à une activité concourant à la réalisation d'opération entrant dans le champ d'application de la TVA.

Les critères choisis pour mesurer cette utilisation peuvent être variés, mais doivent être dans tous les cas représentatifs.

La proportion d'utilisation du bien ou du service, à une activité entrant dans le champ d'application, est déterminée par l'entreprise, sous sa responsabilité : élément par élément, avec deux possibilités d'assouplissement cependant :

- utiliser un coefficient unique pour l'ensemble des biens et services ayant une affectation mixte,
- utiliser une clé de répartition financière pour l'ensemble des dépenses quelles que soient leurs affectations, cette clé tenant compte de la situation globale de l'entreprise par rapport à cet assujettissement partiel.

Dans les deux cas, la justification des chiffres retenus doit être conservée par l'entreprise.

Le coefficient est déterminé de façon provisoire en cours d'année, puis éventuellement recalculé de manière définitive avant le 25/04 de l'année suivante (si les conditions se sont modifiées en cours d'année).

Précision 1 :

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 en produits et charges exceptionnels.

Précision 2 :

Si le coefficient d'assujettissement est égal à zéro, la **déduction est définitivement exclue** pour la totalité de la TVA, même si les conditions d'utilisation du bien ou service changent par la suite.

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 d'air 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 services 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.

b 12) Eléments 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.

b 13) Eléments 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.	
Gestion de titres négociables	Donc ne figurent pas dans le coefficient de taxation.	
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 minimale, 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).

2) Calcul du coefficient en présence de secteur distinct 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 certains immobilisations) utilisés conjointement dans les deux (ou plusieurs) secteurs nécessiteront un calcul de coefficient de taxation global.

Coefficient	Analyse	%
D'assujettissement	L'ensemble des opérations entrent dans le champ d'application de la TVA : - Ventes et prestations de marchandise - organisme de formation	100 %
De Taxation	L'activité de formation est exonérée de TVA dans un secteur distinct. Seules les dépenses communes aux deux activités seront soumises à un taux de taxation partiel.	Achat pour ventes et services : 100 % Formation : 0 % Mixtes (1) : 87.31 % arrondi à 88 %

(1) Achats mixtes :

Total CA HT annuel des opérations ouvrant droit à déduction :

Opérations	Montant
Ventes de Flûtes	386 000
Réparations	150 000
Ventes de Flûtes UE	14 000
Réparation particuliers Nantes	500
Total	550 500

Total CA HT imposable :

Opérations	Montant
Ventes de Flûtes	386 000
Réparations	150 000
Organisme de formation	80 000
Ventes de Flûtes UE	14 000
Réparation particuliers Nantes	500
Total	630 500

$550\,500 / 630\,500 = 87,31\% \text{ arrondi à } 88\%$

2. Liquider la TVA due pour l'année 2018, à partir du modèle suivant :

Opérations	Analyses et calculs	Tva exigible	Tva Déductible
a)	Ventes de flûtes en France : vente de bien en France dont l'exigibilité est à la livraison. Les factures accompagnent les livraisons. $386\ 000 \times 20\ \% = 77\ 200\ \text{€}$	77 200 €	
b)	Réparations de Flûtes en France : prestations de services en France avec option sur les débits. L'exigibilité est à la facturation. $150\ 000 \times 20\ \% = 30\ 000\ \text{€}$	30 000 €	
c)	Formation : activité qui entre dans le champ d'application de la TVA mais exonérée. Pas de TVA exigible.		
d)	Ventes de Flûtes dans les pays de l'UE livraisons intra-communautaires à des entreprises ayant transmis leur numéro d'identification à la TVA. Les livraisons intra-communautaires sont exonérées de TVA.		
e)	Réparations d'une flûte à Nantes à un particulier : prestation de service en France à un particulier. La prestation a lieu en France. La réparation est soumise à TVA. $500 \times 20\ \% = 100\ \text{€}$	100 €	
f)	Acquisitions intra-communautaires de biens destinés à la revente auprès d'entreprises Européennes ayant fournis les numéros d'identification de TVA. Les factures accompagnent les livraisons. La TVA est exigible et déductible : TVA exigible : $30\ 000 \times 20\ \% = 6\ 000\ \text{€}$ TVA déductible : $30\ 000 \times 20\ \% \times 100\ \% (1) = 6\ 000\ \text{€}$ (1) Coefficient de déduction sur activité ventes de flûtes : Assujettissement 100 % x taxation 100 % x admission 100 % = 100 %	6 000 €	6 000 €
g)	Achats en France de bien destinés aux activités ventes et réparations. L'exigibilité est à la livraison. Les factures accompagnent les livraisons. Tva déductible : $350\ 000 \times 20\ \% \times 100\ \% (1) = 70\ 000\ \text{€}$ (1) Coefficient de déduction sur activité ventes et réparations de flûtes : Assujettissement 100 % x taxation 100 % x admission 100 % = 100 %		70 000 €
h)	Achats de services en France utilisés pour les activités ventes et réparations. Les prestataires de service n'ont pas opté pour les débits. L'exigibilité de la TVA est au paiement (décaissement). Les décaissements sont TTC. Tva déductible : $(48\ 000 / 1,2) \times 20\ \% \times 100\ \% (1) = 8\ 000\ \text{€}$ (1) Coefficient de déduction sur activité ventes et réparations de flûtes : Assujettissement 100 % x taxation 100 % x admission 100 % = 100 %		8 000 €

i)	<p>Achats de bien en France pour l'activité formation. Exigibilité à la livraison et les factures suivent les livraisons. L'activité Formation est exonérée de TVA.</p> <p>Tva déductible :</p> $50\,000 \times 20\% \times 0\% (1) = 0$ <p>(1) Coefficient de déduction sur activité formation Assujettissement 100 % x taxation 0 % x admission 100 % = 0 %</p> <p>Pas de TVA déductible.</p>		
j)	<p>Achats de services en France communs à toutes les activités. Les prestataires de service n'ont pas opté pour les débits. L'exigibilité de la TVA est au paiement (décaissement). Les décaissements sont TTC.</p> <p>Tva déductible : $(54\,000 / 1,2) \times 20\% \times 88\% (1)$ = 7 9200 €</p> <p>(1) Coefficient de déduction sur activités mixtes : Assujettissement 100 % x taxation 88 % x admission 100 % = 88 %</p>		7 920 €
k)	<p>Achats de carburant GAZOLE pour un véhicule de tourisme utilisé pour toutes les activités de l'entreprise.</p> <p>Tva déductible :</p> $1\,000 \times 20\% \times 71\% (1) = 142\,€$ <p>(1) Coefficient de déduction sur activités mixtes et sur achat de GAZOLE pour véhicule n'ouvrant pas droit à déduction : Assujettissement 100 % x taxation 88 % x admission 80% = 70,4 % arrondi à 71 % (Annexe 2)</p>		142 €
l)	<p>Acquisition d'un ordinateur de 5 000 € HT. Il s'agit d'une immobilisation utilisée pour toutes les activités de l'entreprise.</p> <p>Tva déductible :</p> $5\,000 \times 20\% \times 88\% (1)$ <p>= 880 €</p> <p>(1) Coefficient de déduction sur activités mixtes : Assujettissement 100 % x taxation 88 % x admission 100 % = 88 %</p>		880 €
TOTAL	<p>Soit une TVA à décaisser de :</p> $113\,300 - 92\,942 = 20\,358\,€$	113 300 €	92 942 €

3. L'entreprise peut-elle toujours bénéficier du régime simplifié de TVA en 2019 ?

Rappel des extraits de cours Comptalia

a) Règles générales

Il s'agit des entreprises dont le chiffre d'affaires N-1 ne dépasse pas :

Activité : Limite pour les années N-1 :	Ventes de marchandises (à emporter ou consommer sur place) et fourniture de logement	Prestations de service et assimilés
Depuis 2015	783 000 € HT et TVA exigible de N-1 < 15 000 €	236 000 € HT et TVA exigible N-1 < 15 000 €
A compter du 01/01/2017	788 000 € HT et TVA exigible de N-1 < 15 000 €	238 000 € HT et TVA exigible de N-1 < 15 000 €

En cas d'activité mixte, il est nécessaire d'une part que le total du CA HT ne dépasse pas la limite réservée aux ventes et que le total du CA HT des prestations ne dépasse pas celle réservée aux services.

b) Dépassement du RSI vers le Régime réel normal (RN)

En cas de dépassement des limites en N-1, ce régime demeure applicable pour l'année N dans la mesure où les CA HT respectifs de N-1 ne dépassaient pas un « sur-plafond » dont les limites évoluent en fonction des plafonds du RSI (la règle des 15 000 € de TVA nette est bien entendu maintenue).

Activité « Sur-plafond » pour les années N-1 :	Ventes de marchandises (à emporter ou consommer sur place) et fourniture de logement	Prestations de service
2014, 2015 et 2016	863 000 € HT et TVA exigible de N-1 < 15 000 €	267 000 € HT et TVA exigible de N-1 < 15 000 €
2017	869 000 € HT et TVA exigible de N-1 < 15 000 €	269 000 € HT et TVA exigible de N-1 < 15 000 €

Si le chiffre d'affaires de l'année N-1 dépassait déjà ces limites, l'entreprise relève du régime réel d'imposition depuis le 1^{er} janvier cette année N-1. Ceci implique la production d'une déclaration CA3 rectificative comportant :

- d'une part la récapitulation de toutes les opérations réalisées et déductions effectuées depuis le début de l'année,
- et d'autre part la reprise en déduction des acomptes exigibles au cours de cette même période.

Conditions	Analyses	Conclusion
Seuil d'application CA	La SARL Flûte est au régime réel simplifié. CA ventes 2018 : 386 000 + 14 000 = 400 000 € CA prestations dont formation 2018 : 150 000 + 80 000 + 500 = 230 500 € CA mixte : 630 500 €	Les seuils ne sont pas dépassés en 2018.
Seuil de TVA exigible	Le seuil est fixé à 15 000 € pour le régime simplifié. Or en 2018, la Tva exigible est de 20 358 €. 20 358 > 15 000 €	La société ne peut pas rester en régime réel simplifié concernant la TVA et devra passer en régime réel normal en 2019.

4. Sachant que l'acompte appelé en juillet 2018 s'est élevé à 13 750 €, calculez le montant de l'acompte théorique qui a été appelé en décembre 2018.

Rappel des extraits de cours Comptalia

a) Principe d'annualité

Contrairement au régime du réel normal, l'obligation déclarative se résume à une seule déclaration (3517-CA-12E) pour une année civile. Elle est déposée au plus tard le 2^{ème} jour ouvré suivant le 1^{er} mai N+1.

Cependant ce système tel quel entraînerait un retard important de la collecte de la taxe, et un risque certain provenant du fait que l'entreprise collecte la TVA auprès de ses clients pendant une année pleine sans la reverser au Trésor.

Aussi un système d'acompte a été mis en place pour échelonner les rentrées fiscales.

b) Règlements d'acomptes

b 1) Calcul et rythme des acomptes

Pour une déclaration déposée en mai, ces acomptes sont au nombre de quatre à échéance trimestrielle jusqu'au 31/12/2014 et de deux depuis le 1^{er} janvier 2015 :

Depuis le 01/01/2015 : juillet N - Décembre N

Le système des acomptes trimestriels qui fonctionnait autrefois n'est plus valide aujourd'hui. Chaque acompte est égal à un pourcentage de la TVA de référence : juillet 55 % et décembre 40 %

La TVA nette de l'année antérieure + La TVA déduite sur immobilisation (s'il y a lieu)

Si ce total est inférieur à 1 000 €, l'entreprise est dispensée du versement des d'acomptes

Une entreprise nouvelle, ne disposant donc pas de référence, doit calculer elle-même ses acomptes, de façon à ce qu'ils ne soient pas inférieurs à 80 % de l'impôt dû pour le semestre.

Analyse

L'acompte de juillet : 13 750 €

Soit 55 % de la Tva de référence.

TVA de référence :

$13\,750 / 0.55 = 25\,000 \text{ €}$

Soit un acompte théorique en décembre de :

$25\,000 \times 40 \% = 10\,000 \text{ €}$

5. Cet acompte de décembre 2018 aurait-il pu faire l'objet d'une modulation ? Justifier la réponse.**Rappel des extraits de cours Comptalia****b2) Modulation ou suspension des acomptes****b21) Principe**

Les acomptes peuvent être modifiés à la hausse ou à la baisse si l'évolution du chiffre d'affaires de l'entreprise le nécessite (écart minimum = 10 %). De même si l'entreprise estime que les acomptes déjà versés couvrent la totalité de la TVA nette de l'année, elle peut, sous sa propre responsabilité, suspendre les versements des acomptes suivants. Dans les deux cas, la décision est formalisée par l'entreprise auprès du SIE.

Analyse

TVA de référence : 25 000 €

Il est indiqué que beaucoup d'investissement ont été fait en N-1, la TVA déductible sur ces investissements n'est pas incluse dans la TVA de référence.

TVA à décaisser : 20 358 €

Soit un différentiel de $(25\,000 - 20\,358) / 25\,000 = 18.57\% > 10\%$

L'acompte aurait pu faire l'objet d'une modulation à la baisse de :

1^{er} Acompte : 13 750 €

2^{ème} Acompte Théorique : 10 000 €

Modulation 2^{ème} acompte : $20\,358 - 13\,750 = 6\,608$ €

6. En termes d'optimisation de la gestion de la trésorerie de la SARL LA FLÛTE ECHANTÉE, que pensez-vous de l'opportunité de l'option pour les débits ?**Rappel des extraits de cours Comptalia****b) Conséquences de l'option****b1) Pour le bénéficiaire de l'option**

Le débit coïncide avec la facturation dans la pratique, même si le Conseil d'Etat fixe la date à celle du débit du compte d'ient dans l'entreprise.

Mais cette règle ne doit pas retarder l'exigibilité de la taxe telle qu'elle résulterait en droit commun.

L'avantage retiré de l'option ne concerne donc pas la trésorerie de l'entreprise, notamment si une partie du prix est acquitté après la facture.

L'enjeu réside dans la simplicité de sa gestion administrative notamment lorsqu'elle exécute en même temps des livraisons de bien accompagnées de prestations de service.

L'option est indiquée sur les factures pour informer les clients de l'existence de l'option.

b2) Pour ses clients

Le client peut opérer la déduction de la TVA dès que l'exigibilité est intervenue chez son fournisseur.

C'est-à-dire que dès la facturation, il est en droit de porter la déduction sur sa déclaration, alors même que le solde du règlement serait postérieur.

c) Modalités de l'option

La formalisation de l'option consiste en l'envoi d'un courrier simple au SIE dont dépend l'entreprise. Elle s'applique aux opérations réalisées à partir du premier jour du mois suivant la demande.

L'option est globale et concerne donc l'ensemble des opérations de l'entreprise ayant effectué cette démarche.

L'option n'est pas définitive. La renonciation doit être formulée dans les mêmes conditions que l'option elle-même. Ses conséquences interviennent à partir du 1^{er} jour du mois suivant la demande.

Analyse

L'énoncé ne précise pas la qualité des clients concernant les prestations (particuliers ou entreprises).

Si la plupart des clients sont des entreprises, le choix de l'option sur les débits est peu judicieux du fait des délais de règlements clients supérieur à la date d'exigibilité de la TVA.

L'entreprise doit donc dans ce cas « avancer » la TVA au trésor public.

7. En supposant que le coefficient de taxation forfaitaire définitif de 2019 soit de 0,75, régulariser, s'il y a lieu, la TVA sur l'ordinateur acquis en 2018.

Rappel des extraits de cours Comptalia

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.
 A 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

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

b2) Biens immeubles

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

Analyse

Dans le délai de régularisation de 5 ans pour les biens actifs meubles, il convient de vérifier si le % de déduction a varié de plus de 10 % en valeur absolue.

Coefficient de référence : 88 %

Coefficient 2019 : 75 %

Soit une baisse du coefficient supérieure à 10 %.

=> une régularisation annuelle doit être opérée : un reversement de TVA.

(5000 x 20 %) x (88 % - 75 %) / 5 soit un reversement de TVA de : 26 €

DOSSIER 2 – IMPOSITION DES BÉNÉFICES (6,5 POINTS)**Analyse succincte du sujet :**

EI de ventes de marchandises au BIC régime Ré el Normal avec CGA sur l'année civile.

CA = 4.5 M

Salariés = 15

1. Justifier l'imposition des bénéfices de l'entreprise VÉNABILI dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux.**Rappel des extraits de cours Comptalia****A) Entreprises dont les bénéfices sont imposés à l'impôt sur le revenu****1) Entreprise individuelle****a) Caractéristiques****a1) Absence de personnalité morale**

L'entreprise individuelle est caractérisée, nous venons de le voir, par l'absence de personnalité morale et la confusion entre l'entreprise et l'entrepreneur (droit civil).

Les revenus tirés de ce type d'exploitation sont obligatoirement imposés dans le cadre de l'impôt sur les revenus à travers une des catégories : BIC, BNC ou BA.

a2) Absence d'option possible pour l'impôt sur les sociétés

Aucune possibilité d'option n'est possible pour une imposition à l'impôt sur les sociétés.

Attention.

L'entreprise individuelle est différente de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), qui est une société.

b) Conséquences**b1) Définition d'un revenu catégoriel BIC**

Ce n'est pas l'entreprise qui est imposée sur ses bénéfices, mais l'entrepreneur lui-même, ou plus exactement son foyer fiscal.

Le revenu net catégoriel n'est qu'une étape de la détermination du revenu imposable du foyer fiscal.

Il est calculé chaque année civile suivant les règles régissant la catégorie (Créances acquises et dettes acquises en ce qui concerne le BIC). Il constitue la seule rémunération du travail de l'exploitant.

b2) Déficit BIC

S'il n'y a pas de bénéfice au cours d'une année donnée, mais au contraire des charges qui sont supérieures aux produits, c'est donc un déficit qui sera dégagé.

À l'aide des données de l'annexe 3 :

2. Rappeler l'obligation fiscale en matière d'amortissement minimum.

Rappel des extraits de cours Comptalia

C) Amortissement minimum et amortissements différés

1) Amortissement minimum obligatoire (Article 39B du CGI)

La loi fiscale oblige l'entreprise à disposer d'un « matelas » de dotation d'amortissement, calculé en fonction de l'amortissement linéaire.

a) Référence à l'amortissement linéaire

A la clôture de chaque exercice, le total des amortissements pratiqués depuis la création d'un bien, ou d'un composant déterminé, ne doit pas être inférieur au montant des amortissements linéaires calculés pour ce bien ou ce composant, calculés suivant sa durée normale d'utilisation.

Lorsque la valeur d'usage est inférieure à la durée normale d'utilisation du bien et que l'entreprise a fondé son amortissement sur la durée normale d'utilisation, la règle est considérée comme respectée.

b) Conséquences de l'infraction à la règle

La fraction de la dotation d'amortissement en contradiction avec la règle édictée par l'article 39B du CGI ne pourra plus être fiscalement déduite des résultats des exercices suivants.

On dit que l'amortissement a été irrégulièrement différé.

En cas de cession du bien, la dotation irrégulière est ajoutée à la plus-value ou retranchée de la moins-value de cession.

3. Après avoir calculé l'amortissement dérogatoire de l'imprimante 3D au titre de l'exercice 2018, indiquer en quoi il présente un avantage fiscal. Préciser la condition de forme pour rendre cet amortissement déductible.

Rappel des extraits de cours Comptalia

d) Investissement des PME dans la robotique

Les manipulateurs multi-applications reprogrammables utilisés dans des applications industrielles d'automatisation bénéficient d'un amortissement exceptionnel sur 24 mois à compter de la mise en service, s'ils sont acquis avant le 31/12/2016, même s'ils sont acquis d'occasion.

La réglementation européenne « de minimis » devant être respectée, l'entreprise exerce un acte de gestion dans l'application de cette disposition d'aide fiscale.

Calcul de l'amortissement dérogatoire de l'imprimante 3D	
Date acquisition et de mise en service : 01.10.2016	
Prix achat : 50 000 € HT	
Amortissement Comptable :	Amortissement Fiscal admis :
50 000 / 5 = 10 000 €	Sur 24 mois soit d'octobre 2016 à septembre 2018 :
	50 000 x 9/24 = 18 750 €
Soit un amortissement dérogatoire de :	
18 750 - 10 000 = 8 750 €	

Avantage fiscal de l'amortissement dérogatoire sur 24 mois :
 L'entreprise pourra fiscalement (par le biais de la comptabilité) déduire une charge supplémentaire (amortissement dérogatoire) au titre de l'exercice.
 Cela représente une économie d'impôt supplémentaire.
 Condition de forme : l'amortissement dérogatoire doit être comptabilisé.

4. Chiffrer les impacts fiscaux en 2018 de l'omission de l'amortissement 2017 de la plieuse (la méthode sans étalement est appliquée).

Rappel des extraits de cours Comptalia

2) Sort des amortissements régulièrement différés

L'existence d'amortissements dérogatoires fait qu'à certains moments de la vie d'un bien, le total des amortissements techniques et des amortissements dérogatoires, est supérieure au plancher légal de l'article 39B du CGI.

Donc l'entreprise a une possibilité réelle de différer une partie des amortissements sans enfreindre la loi fiscale.

Le sort de la dotation reportée est différent selon que le report ait été exécuté au cours d'un exercice déficitaire ou bénéficiaire (par rapport au résultat comptable de l'entreprise).

b2) Différés en période bénéficiaire

b21) Amortissements linéaires

La dotation différée est déduite en principe après la période normale d'utilisation du bien.

Si le bien est cédé ou mis hors d'usage, elle est déduite au cours de l'exercice de cette opération.

b22) Amortissements dégressifs

La dotation différée est répartie sur la durée de vie restant à courir en calculant l'amortissement sur la valeur résiduelle compte tenu de l'amortissement différé.

Analyse des amortissements de la plieuse (méthode sans étalement)

Acquisition le 01.07.2016 pour 120 000 € HT

Amortissement dégressif sur 5 ans avec un coefficient de 1.75.

Année	Amortissement Comptabilisé	Amortissement Théorique	Amortissement minimum (cumul linéaire)	Cumul Comptabilisé	Amortissement Différés	Amortissement Irrégulièrement différés
2016	21 000 (1)	21 000 (1)	12 000 (3)	21 000		
2017	0	34 650 (2)	36 000 (4)	21 000	34 650	15 000 (5)
2018	57 173 (7)	22 523 (6)	60 000	78 173		

Soit un amortissement irrégulièrement différé de 15 000 €

Soit un amortissement régulièrement différée de 34 650 - 15 000 = 19 650 €

L'entreprise est en période bénéficiaire et la méthode sans étalement est appliquée.

Cela signifie que l'amortissement régulièrement différé doit être déduit en totalité après la période d'utilisation normale du bien.

Le montant à réintégrer est de 15 000 €.

(1) $120\,000 \times (6/12 \times 1.75) / 5 \text{ ans} = 21\,000 \text{ €}$

(2) $(120\,000 - 21\,000) \times 1.75 / 5 \text{ ans} = 34\,650 \text{ €}$

(3) $120\,000 \times (6 / 12) / 5 \text{ ans} = 12\,000 \text{ €}$

(4) $120\,000 / 5 = 24\,000 \text{ €} \Rightarrow 24\,000 + 12\,000 = 36\,000 \text{ €}$

(5) $36\,000 - 21\,000 = 15\,000 \text{ €}$

(6) $120\,000 - 21\,000 - 34650 \times 1.75 / 5 \text{ ans} = 22\,523 \text{ €}$

(7) $34\,650 + 22\,523 = 57\,173 \text{ €}$

À l'aide des données des annexes 3 et 4 :

5. Calculer le résultat fiscal 2018 à l'aide d'un tableau utilisant le modèle ci-dessous.

Opérations	Analyse et calcul	Déductions	Réintégration
Résultat fiscal provisoire			184 000 €
a.	Rémunération de l'exploitant individuel : charge non déductible du résultat		70 000 €
b.	Salaire du fils de l'exploitant : salarié attaché commercial. Charge normalement déductible si non excessive et travail effectif.		
c.	Prime d'assurance- vie imposée par la banque pour un emprunt : charge normalement déductible		
d.	Prime d'assurance contre les risques d'insolvabilité des clients. Charge normalement déductible.		
e.	Don à la Croix Rouge : Réduction d'impôt de 60% de la charge dans la limite de 5/1000 ^{ème} du CA. Montant à réintégrer : 4 000 €		4 000 €
f.	Dotations aux provisions pour créances douteuses. La charge est normalement déductible, cependant, l'entreprise a souscrit une assurance contre les risques de solvabilités des clients. Montant à réintégrer 8 000 €.		8 000 €
g.	Dotations aux provisions pour hausse des prix est une provision réglementée. Charge normalement déductible.		
h.	- La perte latente fin 2017 a fait l'objet d'une provision qui a été réintégrée. Cette provision a été reprise en 2018 lors du dénouement. Il faut déduire la provision pour neutraliser l'opération. - L'écart de conversion actif a fait l'objet d'une déduction fin 2018. Il convient de réintégrer la contrepassation de cet ECA. - Le gain de change est normalement imposable.	300 €	300 €
i.	Subvention d'exploitation est un produit qui doit être rattaché à l'exercice au cours duquel l'aide publique présente le caractère de créance acquise soit à la date de décision d'octroi. Il convient donc de rattacher les 13 000 € qui ne figurent pas en comptabilité.		13 000 €
j.	Dividendes perçus par le biais de VMP. Il s'agit de produits financiers non exigibles au régime mère fille et non nécessaires à l'exploitation. Ces produits financiers sont à déduire pour être imposés dans les catégories RCM.	2 500 €	

k.	- Plus-Value à Court Terme 6 000€ dont 4 500 € correspondent à une indemnité sur sinistre de la plieuse électrique. Cette dernière peut être étalée sur la durée restante à amortir du bien concerné. Il convient de déduire 4 500. - Sur les 1 500 € de PVCT restant : Un étalement sur 3 ans est possible. Il convient de déduire 2/3 soit 1 000 €	5 500 €	
l.	PVNLT : il convient de déduire la PVNLT	2 000 €	
Non notée	La réintégration de l'amortissement irrégulièrement différé.		15 000 €
TOTAL	Bénéfice imposable de : 284 000 €	10 300 €	294 300 €

6. Calculer le montant de l'impôt dû sur la plus-value nette à long terme.

Rappel des extraits de cours Comptalia

b) Long terme

Une opération de totalisation puis compensation est réalisée entre les PVLT et MVLT de l'exercice.

b1) Plus-value nette à long terme (PVLT)

Si la compensation fait ressortir une PVLT, celle-ci peut avoir plusieurs utilisations :

- Compenser les moins-values des 10 exercices précédents non encore utilisées,
- Compenser le déficit catégoriel de l'exercice ou les déficits antérieurs qui ont généré sur le foyer fiscal un déficit net global reportable,
- Être imposées à un taux préférentiel de 16 % (**12,8 % pour les exercices ouverts à partir du 01/01/2018**), et supporter en parallèle les prélèvements sociaux au taux de 15,50 % (**17,20 % pour les exercices ouverts à partir du 01/01/2018**).

b2) Moins-value nette à long terme (MVLT)

- Si la compensation fait ressortir une MVLT nette, celle-ci ne peut qu'être reportée sur les éventuelles PVLT des 10 exercices suivants.

Analyses

Les PVNLT sont imposées au taux de 12,8 %.

$$2\,000 \times 12,8\% = 256 \text{ €}$$

Les prélèvements sociaux sont :

$$2\,000 \times 17,2 = 344 \text{ €}$$

7. Quel sera le montant de la réduction d'impôt relative au don à la Croix-Rouge ?**Rappel des extraits de cours Comptalia****1) Dons (Article 238 Bis du CGI)**

Donc une entreprise individuelle ou une société peut parfaitement consentir et comptabiliser en charge des dons au profit de ces organismes. Au cas où le don est effectué en nature, il est comptabilisé au coût de revient (du bien ou du service rendu.)

Mais sur le plan fiscal, l'article 238 bis du CGI ne permet pas la déduction de ces charges.

Il ouvre en contrepartie une réduction sur l'impôt de réalisation de la dépense (Impôt sur le revenu de l'entrepreneur individuel, des associés ou impôt sur les sociétés) calculée dans les conditions suivantes :

a) Calcul de la réduction

- Le montant de la réduction d'impôt est de 60 % de la dépense. Il s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année de réalisation des dons.
- Cette réduction est calculée sur une base de dons plafonnée à 5 ‰ du chiffre d'affaires HT de l'entreprise. Ce plafond est commun à celui des acquisitions d'œuvres d'art examinées au paragraphe 2 ci-dessous.

b) Report des excédents

Lorsque le plafond est dépassé, le solde des dépenses peut être reporté sur les 5 exercices suivants après prise en compte des dépenses relatives à ces cinq exercices.

Analyses

La réduction d'impôt est de : $4\,000\text{ €} \times 60\% = 2\,400\text{ €}$

Limité à $5/1000$ du CA soit $4,5\text{ M} \times 5/1000 = 22\,500\text{ €}$

DOSSIER 3 : IMPÔT SUR LE REVENU (6,5 POINTS)

À partir des informations des annexes 5, 6 et 7 :

1. Quel montant de revenus mobiliers les époux LEPRO ont-ils perçu ?

Analyse des revenus mobiliers perçus	
Dividendes	4 500 € Bruts
Intérêts d'obligations	1 200 € Bruts
Intérêts sur livret A : exonérés d'impôts sur le revenu	168 € Bruts
Total Revenus mobiliers soumis à taxation	5 700 € Bruts
Total Revenus Nets perçus après PFNL (1) 5 700 x (12.8 % + 17.2 %) + 168 (1) Prélèvement Forfaitaire Non Libératoire	4 158 € Nets

2. Quels choix s'offrent au couple pour l'imposition de ces revenus de capitaux mobiliers ?

Rappel des extraits de cours Comptalia

a) Régime de droit commun : PFNL + PFU

Il présente deux caractéristiques principales pour les revenus entrant dans le droit commun :

- Le calcul de l'impôt s'appuie sur un mécanisme qui comporte trois étapes :
 - Un prélèvement forfaitaire d'IR non libératoire (PFNL) de 12,80 % intervient lors de la perception du revenu (donc à la source...) en même temps que sont retenus les prélèvements sociaux au taux global de 17,20 %, soit au total 30 % de retenue sur les sommes versées aux bénéficiaires.
 - Puis, un impôt à taux proportionnel de 12,80 %, appelé « Prélèvement forfaitaire unique » (ou « FLAT TAX »), s'applique après dépôt de la déclaration de revenus qui inclut les RCM.
 - Enfin, le prélèvement non libératoire initial (partie IR : 12,80 %) s'impute sur l'impôt sur le revenu final du foyer fiscal, avec si nécessaire, possibilité de remboursement partiel ou total de ce prélèvement non libératoire lorsque l'impôt sur le revenu final se révèle insuffisant pour permettre l'imputation.
- Le recouvrement de l'impôt résultant de la taxation des RCM échappe à l'enveloppe du prélèvement à la source qui est mise en place à partir de l'année 2019, mais ses modalités d'imposition dès la perception des revenus par le foyer fiscal conduisent de facto à en respecter le principe.

b) Option ouverte au retour à la progressivité de l'impôt

Le mécanisme du PFU décrit ci-dessus permet

- de limiter le taux d'imposition des RCM à 12,80 %, plus prélèvements sociaux (donc : 12,80 % + 17,20 % = 30 % au total actuellement), donc d'échapper à la progressivité de l'impôt sur le revenu pour cette catégorie de revenus,

En effet, une fois mis à part les prélèvements sociaux qui sont fixes quelque soit le niveau du revenu, le PFU consiste donc à soumettre les RCM à un taux d'impôt sur le revenu fixe de 12,80 %, taux intéressant lorsque le niveau du revenu global du foyer fiscal (avec inclusion de ces RCM) ouvre l'imposition aux tranches s'échelonnant de 14 % à 45 %.

Mais inversement, un foyer fiscal disposant de faibles revenus le rendant non imposable pourrait être pénalisé par ce taux fixe de 12,80 %, même s'il est appliqué aux RCM seuls. Il lui est possible alors d'opter pour la progressivité de l'impôt pesant sur les RCM lors du dépôt de la déclaration 2042, et ainsi d'obtenir au final la situation dont il aurait bénéficié dans le régime antérieur.

Mais attention, l'option est globale pour tous les revenus visés par le PFU (RCM **et** plus-values sur titres).

c) Régimes d'exception

Il existe aussi en matière de RCM

- des produits exonérés d'impôt (intérêts des livrets A par exemple), qui échappent donc à l'imposition par le PFU,
- ainsi que quelques catégories de produits soumis à des systèmes d'impositions particuliers (assurance vie, épargne solidaire, produits perçus dans un État « non coopératif »)

B) Produits de placements à revenus variables (PPRV)**1) Bénéfices distribués****a) Distributions régulières effectuées par la société****a1) Différents modes de distributions régulières****a11) Bénéfices ou réserves distribués par les sociétés**

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.

a12) Boni de liquidation

Le boni de liquidation représente l'excédent reçu par l'associé en fin de vie de la société sur le capital qu'il y a investi.

a2) Modalités d'imposition : PFNL puis PFU ou option progressivité

Depuis le 01/01/2018, un double mécanisme préside à l'imposition de ces sommes.

a21) Prélèvement forfaitaire non libératoire de 12,80 % (PFNL)

- Principe : la société versant les dividendes retient puis reverse au SIE dans le mois suivant un prélèvement forfaitaire calculé sur la valeur brute des sommes distribuées.
- Sur l'imprimé N°2777, la partie versant déclare et acquitte les 30 % prélevés sur la distribution brute, représentant 12,80 % pour l'IR + 17,20 % pour les prélèvements sociaux.
- La base du PFNL est représentée par le montant brut des sommes donnant lieu à distribution. Il n'y a aucun abattement applicable ni aucune réduction pour frais à ce niveau.
- Exception : une demande de dispense de prélèvement (attestation sur l'honneur auprès de la personne versant) sur PPRV peut être formulée par le foyer fiscal jusqu'au 30/11 de l'année des versements, si le revenu fiscal de référence (avant dernière année) du foyer est inférieur à 50 000 € (célibataires, divorcés, veufs) ou 75 000 € (impositions communes).

a22) Régularisation sur déclaration 2042

- Droit commun : Application du PFU

La base précédemment retenue pour calculer le PFNL sert de base à l'imposition finale au taux proportionnel de 12,80 % c'est-à-dire au même taux et sur la même base que le prélèvement pratiqué précédemment.

Puis les 12,80 % retenus lors de l'application du PFNL sont imputés sur le montant de l'impôt sur le revenu (ou remboursés si l'impôt est insuffisant).
Dans cette situation aucun abattement n'est applicable, aucune déduction pour frais n'est à retenir.

- Ou bien option exercée pour la progressivité du taux de l'impôt

À ce stade, après option (formalisé sur la déclaration 2042), les dividendes sont retenus dans le revenu catégoriel après décompte suivant :

- Montant brut des dividendes versés (avant PFNL et PS)
 - Moins abattement de 40%
 - Moins certaines catégories de frais justifiés (garde, encaissements, assurance hors dépréciation du capital, location de coffre)
- = Revenu net RCM relatif aux dividendes.

Les dépenses de documentation, de courtage, de pertes dus à un non-remboursement du capital placé, et les intérêts d'emprunt pour acquisition de titre ne sont pas admises au titre des déductions.

De même, les dépenses concernant des produits exonérés n'entrent pas en compte, quelles qu'elles soient.

- Enfin, correction de l'impôt par le prélèvement (PFNL) acquitté précédemment :
 - Si le prélèvement est inférieur à l'impôt sur le revenu du foyer, le PFNL s'impute sur cet impôt,
 - Si le prélèvement forfaitaire est supérieur à l'impôt sur le revenu, l'excédent est restitué.
 - S'il n'y a pas d'impôt sur le revenu, le PFNL est remboursé.

C) Produits de placement à revenus fixes (PPRF)

À partir des revenus de l'année 2018, le régime d'imposition des PPRF rejoint les grandes lignes de celles des PPRV que nous venons d'étudier.

La majorité des opérations visant les PPRF suivent un régime d'imposition en deux étapes. Ce régime est applicable aux produits qui ne figurent pas dans le paragraphe D.

1) Prélèvement forfaitaire non libératoire de 12,80 %

Il est calculé et liquidé sur le montant brut des versements, au taux de 12,80 %

- par l'établissement payeur s'il est situé en France (déclaration N°2777 auprès du SIE)
- par le bénéficiaire si l'établissement payeur est hors de France (déclaration N°2778)

La liquidation doit se faire au plus tard le 15 du mois suivant le versement.

- En même temps que le précompte, sur le même imprimé N°2777, la partie versant précompte les prélèvements sociaux (17,20 %) relatifs au revenu des placements qui seront abordés en section 4.
- Globalement, la retenue effectuée s'élève à 30 % des sommes brutes dues aux bénéficiaires de ces produits.

- Exception : une demande de dispense de prélèvement (attestation sur l'honneur auprès de la personne versant) sur PPRV peut être formulée par le foyer fiscal jusqu'au 30/11 de l'année des versements, si le revenu fiscal de référence (avant dernière année) du foyer est inférieur à 25 000 € (célibataires, divorcés, veufs) ou 50 000 € (impositions communes).

Attention attirée sur la différence de seuil des dispenses entre PPRV et PPRF.

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

- Ou bien application du PFU

Le calcul s'effectue sur la base brute de la distribution (avant retenues des 12,80 % du PFNL et des 17,20 % des prélèvements sociaux), ni abattement ni charges déductibles.

Le taux applicable est de 12,80 %

- Ou bien option pour la progressivité de l'impôt applicable à l'ensemble des RCM

Dans ce cas, la détermination du revenu catégoriel tient compte de certaines charges :

- Montant brut des intérêts versés
- moins frais justifiés (garde, encaissements...)
- = Revenu net RCM relatif aux PPRF

- Enfin, 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.
- S'il n'y a pas d'impôt sur le revenu, le prélèvement est remboursé.

3. En supposant que le couple soit imposé à un taux marginal d'imposition de 14%, indiquer quelle est la solution optimale pour l'imposition de ses revenus de capitaux immobiliers ?

Analyse	Les revenus mobiliers sont soumis au PFNL de 12,8 % 5 700 € x 12,8 % = 729,6 € arrondi à 730 € Et Prélèvements sociaux 5 700 € x 17,2 % = 980,4 € arrondi à 980 €	
Méthode d'imposition	PFU	Barème progressif
Prélèvements sociaux 5 700 € x 17,2 % = 980,4 € arrondi à 980 €	5 700 € x 12,8 % = 729,6 € Arrondi à 730 €	- Dividendes : Abattement de 40 % : 4 500 x 40 % = 1 800 € CSG Déductible : 5 700 x 6,8 % = 306 Brut : 4 500 Abattement : - 1 800 CSG déductible : - 306 = 2 394 € - Intérêts : 1 200 € Taux marginal de 14% : (2394 + 1200) x 14% = 503,16 Arrondi à 503 €
Solution	On retient l'option pour le barème progressif. Un remboursement de 730 - 503 = 227 € sera opéré.	

Note Officielle

« Compte tenu d'une erreur de frappe dans l'énoncé de la question 3 (revenus IMMOBILIERS au lieu de revenus mobiliers), il est demandé aux correcteurs d'accepter les réponses cohérentes en lien avec le calcul des revenus fonciers présenté ci-dessous »

Rappel des extraits de cours Comptalia**1) Micro foncier****a) Conditions d'application**

Le régime du micro foncier est réservé aux activités de faible volume, ne relevant pas par ailleurs d'un des régimes particuliers évoqués au paragraphe C.

Les recettes brutes perçues au cours d'une année civile ne doivent pas dépasser 15 000 €.

Elles peuvent concerner un ou plusieurs immeubles pour un ou plusieurs propriétaires dans le foyer fiscal.

b) Calcul du revenu net

Le revenu est obtenu par application d'un abattement forfaitaire de 30% sur les recettes brutes.

2) Réel normal**a) Recettes**

Comme en matière de Micro foncier, les recettes à déclarer sont les recettes perçues au cours d'une année civile.

a1) Encaissements inclus dans les recettes

Il s'agit bien évidemment des loyers, mais aussi des produits accessoires évoqués plus haut, et des subventions éventuelles.

En ce qui concerne les dépenses incombant normalement au propriétaire, mais spécifiquement mises à la charge du locataire (*) par le bail,

- elles sont incluses dans les recettes et donnent alors droit à déduction au niveau des charges,
- mais elles peuvent être aussi extournées des recettes et des charges.

(*) A différencier des charges de copropriété (qui comprennent celles pour lesquelles une provision est réclamée au locataire) : pour ces charges de copropriété, il y a d'abord déduction totale en charge des appels du syndic (année N), puis réintégration l'année suivante (N+1) de la partie de ces appels relatifs à des charges relevant de la partie locative afin que ne reste en charge que la partie afférente aux charges de propriété. En effet, cette ventilation ne peut être connue qu'après la publication des comptes de copropriété de l'année N '(en général mars N+1).

b) Charges

Les charges à prendre en compte correspondent aux dépenses effectivement décaissées au cours de l'année civile, et ayant pour but l'acquisition ou la conservation du revenu.

b1) Déductibles suivant leur montant réel

Dans l'ordre où ces dépenses se présentent sur la déclaration N° 2044, voici les principales rubriques ouvertes au chapitre des dépenses.

- Administration et gestion : Sont regroupés à ce niveau, la gestion d'immeuble, les honoraires ou commission à des tiers et les frais de garde (concierge).
- Assurances : elles sont à déduire, quel que soit l'objet du contrat, y compris celles couvrant les loyers impayés.
- Charges de copropriété : cf. § a2 (*)
- Entretien et réparation : travaux divers dans la mesure où ils n'ont pas pour but de reconstruction ou d'agrandir les immeubles, y compris les réalisations d'étude et de diagnostics.
- Amélioration : pour les immeubles urbains, la déduction des dépenses d'amélioration est limitée au bénéfice des locaux d'habitation. Les frais relatifs aux travaux d'amiante ou d'accessibilité aux handicapés sont toujours déductibles.
- Impôts et taxes : taxe foncière, mais la partie relative à l'enlèvement des ordures ménagères est une taxe qui doit être répercutée sur le locataire, elle ne peut donc être déduite.
- Intérêts d'emprunt : Les intérêts et les frais d'emprunt liés à l'acquisition ou la conservation (réparation, amélioration) acquittée dans l'année civile sont portés en charges.

b2) Déductibles forfaitairement

- Pour la majorité des immeubles : certaines petites dépenses de gestion diverses, telles que le téléphone, l'affranchissement, la publicité, les déplacements, ne sont couvertes que par une somme forfaitaire de 20 €
- Pour les redevances d'exploitation de carrière existe une déduction particulière égale à 40% des recettes.

Analyse des revenus de capitaux Immobiliers

On a des locations nues de biens immobiliers qui relèvent des Revenus Fonciers.

Le régime Micro foncier n'est pas possible ici car les recettes sont supérieures à 15 000 euros.

Calcul	Montant
Produits	
- Loyer perçus	48 000
- Charges de copropriétés récupérées sur les locataires	3 500
Charges	
- Honoraire agence : déductible	8 000
- Réparations : déductible	6 500
- Honoraire avocat : déductible	800
- Intérêts d'emprunt : déductible	2 200
- Charges de copropriété : déductible	5 100
- Taxes foncières : déductible	7 200
- Emprunts Immobilier : Non déductible des revenus fonciers	0
- Forfait de gestion (20 x2)	40
TOTAL	21 660
Imposition :	
21 660 x 14 % = 3032,2 €	
21 660 x 17,2 % = 3 725,52 € de prélèvements sociaux	

4. Quelle est la principale conséquence sur l'impôt relatif aux revenus de 2018 de la mise en place en 2019 du prélèvement à la source ?

Rappel des extraits de cours Comptalia

C) Prélèvement à la source à partir de 2019

Initialement prévu par l'article 60 de la loi de finances pour 2017, le dispositif est stabilisé par ordonnance du 22/09/2017 qui reporte à 2019 sa première application.

Il concernera tous les contribuables. Le dispositif du PAS est codifié par les articles 204-A à 204-N du code général des impôts.

La présentation du PAS est volontairement simplifiée aux composantes pouvant donner lieu à sujet d'examen.

1) Principes du PAS

- Définir un taux d'imposition moyen applicable en N à partir des données de la dernière déclaration déposée (N-2 d'abord, puis en cours d'année, réajustement sur année N-1),
- appliquer ce taux d'imposition par voie de retenue sur les revenus réellement perçus au cours de l'année d'imposition N, au fur et à mesure de leur perception.

Ainsi, un changement brutal de revenu, par exemple générera en temps réel et d'une façon mécanique une hausse ou une baisse de la quotité d'impôt prélevé, suivant le sens du changement dans la situation professionnelle du contribuable.

Un résultat similaire aurait peut-être pu être obtenu en aménageant le système du prélèvement antérieur, mais la DGFIP s'est tournée vers une voie résolument novatrice, se rapprochant en cela de l'organisation de plusieurs des pays développés.

a) Modernisation : vers un impôt « contemporain »

- En s'appuyant sur les revenus perçus au cours de l'année même et en incorporant au système diverses possibilités d'ajustement au profit du contribuable, le dispositif lisse au maximum la charge de l'impôt.
- De plus, le recouvrement de l'impôt est confié à un tiers chaque fois qu'il en existe un. Ce recouvrement est calculé à partir des déclarations sociales nominatives (transmission dématérialisée mensuelle des données issues de la paye permettant également la signalisation de certains événements).

b) Utilisation des fondamentaux déjà en place

- DGFIP comme interlocuteur unique du contribuable pour ce qui touche au taux de prélèvement et aux diverses données fiscales.
- Maintien de la déclaration annuelle de revenus N en N+1 pour régularisation de l'impôt N.
- Et enfin, effort de qualité de service poursuivi (déclaration préremplie, paiement dématérialisé, déclaration en ligne, avis de situation déclarative à l'impôt sur le revenu dès la transmission de la déclaration, etc.).

2) Fonctionnement du PAS

a) Champ d'application

Le prélèvement à la source comporte deux composantes, mais celles-ci ne couvrent pas tout à fait l'ensemble des catégories de revenus socioprofessionnels :

a1) Retenue à la source

La retenue à la source concerne

- Les traitements et salaires
- Les pensions et retraites

Dans cette catégorie c'est un tiers qui assure la retenue (employeur privé, État, ou caisse de retraite), à l'exception, pour 2019 seulement, des particuliers employeurs (établissement d'un acompte payé par les salariés les 15/09, 15/10, 15/11 et 15/12/2019).

a2) Acompte contemporain

L'acompte contemporain concerne

- Les BIC, BNC et BA.
- Les revenus fonciers.
- Les revenus de l'article 62 du CGI (rémunération de dirigeants).
- Les pensions alimentaires.
- Les rentes viagères à titre onéreux.

Dans cette catégorie, c'est le contribuable lui-même qui supporte la retenue de l'acompte (pas de tiers).

a3) Traitement des autres revenus

- Les revenus de capitaux mobiliers ne font pas partie du dispositif du PAS. Ceci dit, ils fonctionnent déjà eux-mêmes suivant un système de prélèvement à la source par l'organisme payeur, avec imputation de l'impôt prélevé à la source sur l'impôt sur le revenu final, le tout depuis 2014.
- Les plus-values sur immeubles et sur meubles corporels sont imposées lors de leur réalisation par un impôt qui est définitif et immédiat (identique à un PAS définitif).
- Reste à traiter des plus-values sur meubles incorporels (titres) : ici, la plus-value échappe au prélèvement à la source mis en place en 2019, et ne se taxera qu'au moment du dépôt de la déclaration 2042 servant de régularisation (donc en N+1 pour une réalisation en N).

b) Taux d'imposition sur lequel s'effectuent les prélèvements ou acomptes

a1) Principe de l'établissement d'un taux de recouvrement

Ce taux résulte du taux moyen d'imposition des revenus concernés par le PAS, sur la dernière déclaration de revenus déposée.

EXEMPLE : soit, en janvier N un célibataire X disposants chaque année de plusieurs sources de revenus qui ont donc figuré sur la déclaration 2042 déposée en mai N-1 (c'est-à-dire relative à des revenus perçus en N-2)

Traitements et salaires pour 26 400 €, soit par mois : 2 200 €.	Location nue d'un appartement générant des revenus fonciers nets à hauteur de 6 000 soit par mois : 500 €	PPRF (revenus de prêts, dividendes...) pour 1 500 €	Plus-value réalisée sur des cessions de valeurs mobilières : 1 000 €
<p>Ces revenus sont concernés par le PAS Par hypothèse : LE taux moyen d'imposition de 10 % est tiré de la dernière déclaration.</p>		↓	↓
Une retenue à la source mensuelle est effectuée par l'employeur sur la fiche de paye : 2 200 * 10 % = 220 € (si le salaire de X est constant de N-2 à N)	Un acompte contemporain est prélevé mensuellement sur un compte financier de M. X. Il se calcule comme suit : 500 * 10 % = 50 € (IR) 500 * 17,20 € = 86 € (prélèvements sociaux sur revenu du capital) Soit au total : 136 €	Système hors PAS. Les établissements payeurs de ces revenus retiennent : 12,80 % (PFNL au titre de l'IR) et 17,20 % pour les prélèvements sociaux. L'impôt se régularisera sur la déclaration 2042.	Système hors PAS. Les Plus-values ne seront déclarées qu'au dépôt de la déclaration 2042 en N+1.

Calcul du taux de prélèvement (arrondi à la décimale la plus proche) suivant le quotient :

$$\text{Taux} = \frac{\text{Impôt sur le revenu afférent aux revenus soumis au PAS}}{\text{Total des revenus soumis au prélèvement}}$$

Antérieurement à ce calcul, le numérateur de cette fraction est obtenu en multipliant

l'impôt sur le revenu **AVANT** imputation des réductions et crédits d'impôts

par le rapport : revenus soumis au prélèvement / total des revenus du foyer

Comme le montre l'exemple ci-dessus, autant le PAS est efficace dans sa composante « retenue à la source » puisque son calcul s'appuie sur une assiette tirée de l'année courante, autant la branche « acompte contemporain » reste calée sur le passé puisque l'assiette sur laquelle porte le taux retenu ne repose pas sur une assiette tirée de l'année N, mais de l'année N-2 !

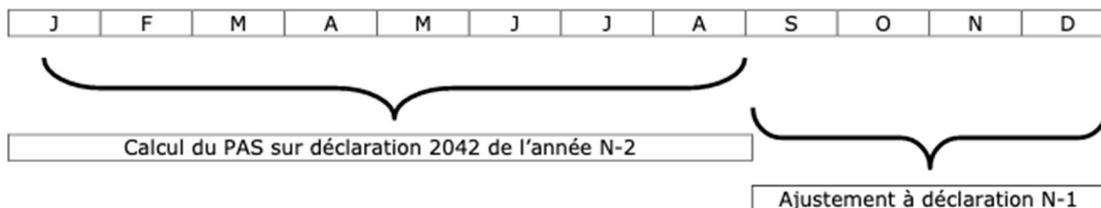
C'est une des raisons qui ont conduit la DGFIP à insérer plusieurs modulations dans le dispositif du PAS, modulations, tenant à la fois à l'année de référence et à un certain degré de souplesse assortie à l'application du taux.

NOTA : Dans certaines conditions le taux applicable peut être un taux nul (contribuables non imposables).

a2) Année de référence du calcul du taux

Le PAS repose sur les chiffres tirés de la dernière déclaration déposée. En janvier d'une année N, le taux est donc issu de la déclaration N-2, déposée et traitée au cours de l'année N-1.

Mais à partir du mois de septembre, la DGFIP dispose des données de la déclaration des revenus N-1 et en tirer un taux actualisé qu'elle est en mesure de transmettre aux tiers. :



a3) Options d'application du taux de recouvrement

Plusieurs possibilités de souplesse ont été insérées dans le dispositif du PAS. La mise en œuvre de ces assouplissements est déclenchée en ligne, par le contribuable lui-même, depuis son espace personnel sur « impot.gouv ». Il peut également consulter son taux, ses prélèvements et ses coordonnées bancaires.

a31) Taux non personnalisé

Un barème progressif à 20 tranches affectées chacune d'un taux forfaitaire progressif est mis en place pour répondre à deux situations :

- Absence de taux de référence (primo-déclarant, échec de la transmission du taux normal, salariés à changement d'employeurs multiples sous contrats courts.
- Volonté de ne pas communiquer le taux réel du foyer fiscal à son employeur. Dans ce cas le foyer fiscal devra verser (paiement dématérialisé) si nécessaire un montant d'impôt complémentaire à la fin du mois suivant celui de chaque mois de perception de salaire.

a32) Taux individualisé

Dans un foyer fiscal à imposition commune :

- Le taux de droit commun du PAS est un taux global, applicable à tous les membres du foyer fiscal percevant des revenus soumis au PAS, quel que soit le niveau de rémunération de leurs activités respectives. Ceci entraîne une réelle disparité de prélèvement en cas de niveaux de revenus très différents entre les conjoints.
- Mais, l'application de calcul de l'impôt génère alors un calcul de taux personnalisés en fonction des spécificités des revenus de chaque membre du foyer fiscal (prise en compte des revenus personnels de chacun + ½ des revenus communs + ½ des charges et abattements + ½ du quotient).

a33) Acomptes

Les rigidités signalées plus haut dans le fonctionnement de l'acompte contemporain ont conduit la DGFIP à assouplir son mode de fonctionnement :

- Acomptes trimestriels : lorsque le montant de l'acompte contemporain du foyer fiscal est faible par exemple, il est possible au contribuable de passer par option d'un prélèvement mensuel à un prélèvement trimestriel. Celui-ci se situe en milieu de trimestre. L'option est valable pour l'année suivant sa formalisation, elle est tacitement reconductible.
- Échelonnement infra-annuel des acomptes : Pour pallier la rigidité signalée plus haut, les titulaires d'acomptes contemporains seront à même de modifier eux-mêmes à la hausse ou à la baisse, l'assiette du taux applicable.

c) Changements de situation du foyer fiscal

Il s'agit des modifications entraînant modification du quotient, ou de ceux conduisant à l'apparition de nouveaux foyers fiscaux (mariages, divorces, décès naissances...).

- L'évènement doit être déclaré à l'administration dans les 60 jours qui suivent. La modification des données du PAS sera effective au plus tard le 3^{ème} mois suivant celui de la déclaration.
- Sur option, des exceptions à cette règle sont prévues avec prise en compte au 1^{er} janvier de l'année suivante (mariage ou Pacs).

3) Cas particulier des revenus de l'année 2018

a) Risque de double imposition

Le PAS est mis en place en 2019. C'est-à-dire que l'impôt sur le revenu de 2019 est recouvré suivant les modalités décrites ci-dessus en s'appuyant notamment sur les traitements, salaires ou encore pensions perçus en 2019.

Mais parallèlement, l'impôt sur le revenu 2018, fonctionnant sous la législation antérieure, devrait dégager des tiers provisionnels ou des prélèvements mensuels applicables en 2019... en même temps que le PAS, et créer ainsi une double imposition.

b) Neutralisation de la double imposition

b1) Mise en place du CIMR

Pour éviter aux contribuables cette double charge, il a été décidé de mettre en place un crédit d'impôt à caractère conjoncturel, puisqu'il ne s'appliquera en principe qu'une fois, sur les revenus 2018. Son nom est « crédit d'impôt sur la modernisation du recouvrement ».

Le but recherché est donc de ramener l'impôt sur le revenu 2018 à une valeur permettant d'éviter cette double imposition.

Mais, la valeur zéro de l'impôt 2018 ne sera pas atteinte systématiquement par l'application de ce CIMR.

En effet, prenons l'exemple d'un foyer fiscal ayant habituellement un revenu net imposable tournant autour de 75 000 € avec des traitements et salaires comme revenus catégoriels, qui, au cours de cette année 2018, a réalisé une substantielle plus-value sur cession de titre, de l'ordre de 1 000 000 €.

Ramener l'impôt sur le revenu 2018 à zéro aurait pour conséquence de « blanchir » totalement l'imposition de la plus-value sur titre.

b2) Limites du CIMR

C'est pourquoi les règles de fonctionnement du CIMR concernent les revenus dits « courants » et non pas les revenus « exceptionnels » au sens large du terme.

$$\text{CIMR} = \text{Impôt 2018 brut} * \frac{\text{Revenus non exceptionnels et relevant du PAS (*)}}{\text{Revenu net imposable soumis au barème progressif}}$$

(*) Par exemple, une indemnité de licenciement imposable ou un rappel de plusieurs années sur salaires n'est pas un revenu courant.

Le CIMR s'impute (sans limitation) après tous autres crédits d'impôt ou crédits d'impôt, l'excédent peut être remboursé.

Un contrôle strict est prévu pour que la DGFIP puisse s'assurer que certains contribuables ne profitent pas de cette mesure pour optimiser leurs impositions successives. Dans cette logique, à titre exceptionnel le délai de reprise concernant l'année 2018 est porté de 3 à 4 ans.

Analyse des revenus TS – Mme LEPRO		
Méthode	Déduction Forfaitaire	Frais réel
Salaire	52 000	52 000
Indemnité pour Frais		2 400
Déduction Forfaitaire 10 %	- 5 200	
Indemnité Kilométriques : 25 Km x 2 x (52 – 6) = 2 300 Km 2 350 x 0,595 = 1 398,5 € Arrondi à 1 398 €		-1 398
TOTAL	46 800	48 231

Analyse des revenus TS – M LEPRO 13 500 €
--

Conséquence sur le foyer : - Le taux du foyer peut être appliqué à chaque membre du foyer sur leurs revenus malgré la disparité dans les revenus ce qui dans ce cas désavantage fortement M LEPRO (sauf option pour le taux individualisé ou par défaut)
