

FAC • UNIVERSITÉS

EXOS LMD

FISCALITÉ

2015-2016

- Impôt sur le revenu – BIC – IS
- TVA
- Droits d'enregistrement – ISF
- Procédures fiscales

32 exercices corrigés

Thierry LAMULLE

17^e édition 2015-2016

À jour des règles fiscales 2015 pour les particuliers et les entreprises

 *Gualino*

lextenso éditions

 **Fomesoutra.com**
ça soutra !

Thierry LAMULLE

est Maître de conférences HDR de droit public à l'Université de Caen. Il enseigne aussi à l'IUP Banque-Assurance et à l'IAE de Caen.

Livre publié par l'auteur

▪ Mémentos LMD – Fiscalité 2015-2016, 16^e éd.



© Gualino éditeur, Lextenso éditions 2015
70, rue du Gouverneur Général Éboué
92131 Issy-les-Moulineaux cedex
ISBN 978 - 2 - 297 - 04705 - 0
ISSN 2103-4656

FAC • UNIVERSITÉS

EXOS LMD

FISCALITÉ 2015-2016

32 exercices corrigés

- Impôt sur le revenu – BIC – IS
- TVA
- Droits d'enregistrement – ISF
- Procédures fiscales

Thierry LAMULLE

17^e édition

 *Gualino*

lextenso éditions

FAC • UNIVERSITÉS

EXOS LMD

La collection pour les étudiants en licence (L1, L2 et L3)
Droit, Économie et Gestion.
Chaque livre rend accessibles les connaissances
à acquérir pour réussir les examens.

Chez le même éditeur
pour tous les étudiants des universités :

- Amphi LMD
- Carrés Rouge
- Mémentos LMD
- Annales d'examen
- Exos LMD
- Master
- Méthodo LMD
- En Poche

e-mail : gualino@lextenso-editions.fr
www.lextenso-editions.fr

Présentation

Ces exercices corrigés de fiscalité sont destinés à vérifier la bonne assimilation de vos connaissances et votre compréhension des mécanismes et principes fondamentaux du Droit fiscal.

Ils privilégient la clarté et ont pour but de rendre cette matière abordable et accessible à tous. *Ils intègrent les dispositions de la loi de finances pour 2015.*

L'ouvrage s'articule autour de cinq thèmes :

L'impôt sur le revenu – Les bénéficiaires industriels et commerciaux et l'impôt sur les sociétés – La TVA – Les droits d'enregistrement et l'ISF – Le contrôle fiscal, le contentieux fiscal et le Droit pénal fiscal.

Chaque thème peut être abordé de manière indépendante. Il est traité de manière logique et suit une progression pédagogique. Ainsi, pour l'impôt sur le revenu, sont tout d'abord examinés les revenus catégoriels, puis des cas de synthèse sont proposés. À l'intérieur de chaque thème, chaque exercice demeure lui aussi indépendant. Les solutions données sont complètes et détaillées au maximum.

La résolution d'un exercice de fiscalité ne saurait se borner à l'alignement de chiffres sans aucune explication. Il s'agit avant tout d'un Droit, qui nécessite des explications et des interprétations et dont la maîtrise est parfois longue. Sans jamais se décourager, l'utilisateur de cet ouvrage va acquérir progressivement les *bases de la pratique du Droit fiscal*, ce qui lui permettra de résoudre des cas de plus en plus complexes.

Ces exercices corrigés s'adressent en priorité :

- aux étudiants en Droit, en Administration économique et sociale, et en Sciences économiques ;
- aux étudiants des écoles de Commerce et de Gestion des entreprises ;
- aux étudiants des BTS et IUT ;
- aux candidats au DCG (licence d'expertise comptable) ;
- ainsi qu'à tous ceux qui désirent parfaire leur connaissance pratique du Droit fiscal.

Chez le même éditeur

FAC • UNIVERSITÉS

MÉMENTOS LMD

FISCALITÉ 2015-2016

- Impôts sur le revenu et Impôt sur les sociétés
- Impôt sur la dépense
- Imposition du capital
- Impôts locaux
- Procédures fiscales

Thierry LAMULLE

16^e édition 2015-2016

À jour des règles fiscales 2015 pour les particuliers et les entreprises

 **Gualino**
lextenso éditions

Sommaire

Présentation	5
--------------------	---

1. L'impôt sur le revenu

Exercice n° 1	
Détermination des catégories de revenus	
<i>Cas pratique</i>	13

Exercice n° 2	
Traitements et salaires	
<i>Cas pratique « Marthe Ingale »</i>	16

Exercice n° 3	
Rattachement d'enfants majeurs	
<i>Cas pratique « Paul et Virginie »</i>	19

Exercice n° 4	
Les revenus fonciers. Les plus-values des particuliers	
<i>Cas pratiques « M. et Mme Lafitte », « M. Térieur »</i>	24

Exercice n° 5	
Les bénéfices non commerciaux	
<i>Cas pratique « M^e Lacave »</i>	29

Exercice n° 6	
L'impôt sur le revenu	
<i>Cas de synthèse « M. et Mme Canard »</i>	32

Exercice n° 7	
L'impôt sur le revenu : les partenaires	
<i>Cas de synthèse « Annie Zette et Aude Javel »</i>	37

8

Exercice n° 8	
L'inégalité dans l'imposition des revenus	
<i>Cas de synthèse « Les époux Steur et les époux Monet »</i>	42

Exercice n° 9	
Les prélèvements sociaux	
<i>Consultation</i>	49
<i>Dissertation</i>	49

2. Les BIC – L'IS

Exercice n° 10	
Les frais généraux	
<i>Cas pratique « M. Dupain »</i>	57

Exercice n° 11	
Les amortissements	
<i>Cas pratique « Entreprise Lanac »</i>	63

Exercice n° 12	
Les provisions	
<i>Cas pratique « SNC Dupneu »</i>	68

Exercice n° 13	
Les plus-values	
<i>Cas pratique « Société Mustang »</i>	73

Exercice n° 14	
Détermination du bénéfice fiscal	
<i>Cas de synthèse « Jean Bonneau », « SNC Leclerc et Larralde »</i>	78

Exercice n° 15	
L'impôt sur les sociétés	
<i>Cas de synthèse « SA Nénel »</i>	86

Exercice n° 16	
Détermination du bénéfice fiscal et de l'IS	
<i>Cas de synthèse « SA Adisport »</i>	91

Exercice n° 17	
Détermination des acomptes pour le paiement de l'IS	
<i>Cas pratique « Société Stampa »</i>	98

Exercice n° 18	
Les BIC et l'IS	
<i>Vérification des connaissances</i>	101

3. La TVA

Exercice n° 19	
Territorialité de la TVA	
<i>Cas pratique</i>	109

Exercice n° 20	
Liquidation de la TVA	
<i>Cas pratique « Société Travel »</i>	114

Exercice n° 21	
TVA : assujettis et redevables partiels	
<i>Cas pratiques « SA Liberty » et « Société H »</i>	117

Exercice n° 22	
Les régularisations en matière de TVA	
<i>Cas pratique « SA Stic »</i>	123

Exercice n° 23	
La TVA	
<i>Cas de synthèse « SA Airelle », « Société Antirides »</i>	126

Exercice n° 24	
La TVA	
<i>Cas de synthèse « SA Gaillard »</i>	136

4. Les droits d'enregistrement – L'ISF

Exercice n° 25	
Constitution de sociétés	
<i>Cas pratiques « SA Mobijardin », « SA Airelle »</i>	145

Exercice n° 26	
Augmentation de capital. Cession de droits sociaux. Échange d'immeubles. Vente de fonds de commerce	
<i>Cas pratiques « SA Tipyc », « SA Tudor », « Marthe Iny et Annie Zette », « Alain Vité »</i>	150

10

Exercice n° 27	
Droits de succession et droits de donation	
<i>Cas pratique « Albert Duscmoll »</i>	154

Exercice n° 28	
L'ISF	
<i>Consultations</i>	167

Exercice n° 29	
Déclaration d'ISF	
<i>Cas pratiques « Jean Bon », « Jacques Célère »</i>	170

5. Contrôle fiscal

Contentieux fiscal

Droit pénal fiscal

Exercice n° 30	
Vérification de comptabilité	
<i>Cas pratique « Luc Boulazéro »</i>	183

Exercice n° 31	
Les visites domiciliaires	
<i>Cas pratique « Gérard Manvussa »</i>	188

Exercice n° 32	
Sanctions fiscales et poursuites pénales	
<i>Cas pratiques « M. Leblanc », « Alain Parfait »</i>	191

PREMIÈRE PARTIE

L'impôt sur le revenu

Cas pratique

Détermination des catégories de revenus**Sujet**

Déterminer la catégorie de revenus dans laquelle sont imposables les profits réalisés en 2014 dans chacune des hypothèses ci-dessous :

1 • M. Trica exploite une fabrique de matelas. L'usine lui appartient. Elle est inscrite avec l'ensemble des installations à l'actif du bilan.

2 • M. Mabuse, docteur en médecine, exerce son art tous les matins dans son cabinet. L'après-midi, il donne des consultations à domicile.

3 • M. Lavigne est viticulteur et possède, pour les besoins de son exploitation, des machines spécialisées d'un prix élevé.

Avec ce matériel ultra-performant, M. Lavigne effectue des travaux agricoles dans d'autres exploitations viticoles moyennant rémunération.

4 • Mme Labulle est propriétaire d'une trentaine de garages loués nus. Les preneurs sont commerçants et aucun bail n'a été consenti à des particuliers.

5 • M. Lebœuf, boucher, perçoit des dividendes d'actions dont le prix d'achat figure au bilan de son entreprise.

6 • M. Duvolant a mis en location-gérance une entreprise de réparation automobile.

7 • Mme Irma est voyante extra-lucide.

8 • Mme Lechien est vétérinaire.

9 • Jean Serien possède un appartement meublé au Lioran (15) qu'il loue une partie de l'année.

10 • Emma Thome dispose d'appartements à Paris qu'elle loue nus.

Corrigé**1 • M. TRICA**

En tant qu'exploitant d'une fabrique de matelas, M. Trica est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC (bénéfices industriels et commerciaux). S'il adhère à un centre de gestion agréé, il sera imposé sur son bénéfice. S'il n'a pas adhéré, son bénéfice sera multiplié par 1,25 du fait de la réforme de l'impôt sur le revenu intervenue en 2006.

14

2 • DOCTEUR MABUSE

Dans le cadre de ses consultations dans son cabinet ou à domicile, le docteur Mabuse sera imposé dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

Référence : CGI, article 92.

3 • M. LAVIGNE

M. Lavigne, viticulteur, relève de la catégorie des bénéficiaires agricoles. Dans le cadre de l'entraide, le droit fiscal ne compte pas cette dernière dans les recettes.

Lorsque les recettes procurées lors de l'exécution de travaux agricoles n'excèdent ni 30 % des recettes tirées de l'activité agricole, ni 50 000 €, elles peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice agricole.

Si les travaux agricoles effectués dans d'autres exploitations deviennent prépondérants, l'activité agricole de M. Lavigne proprement dite sera accessoire. L'administration des impôts pourra alors appliquer l'article 155 du Code général des impôts. L'ensemble des recettes sera imposé dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux. L'activité commerciale est attractive vis-à-vis de l'activité agricole.

Références : CGI, articles 63, 75 et 155.

4 • Mme LABULLE

L'activité de location de garages nus est une activité civile. Elle est imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

Toutefois, si la location était assortie de certaines prestations (lavage, entretien, distribution d'essence), elle relèverait des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Référence : CGI, article 14.

5 • M. LEBŒUF

Les actions ont été inscrites à l'actif du bilan. Les dividendes d'actions constituent des produits financiers. Toutefois, il convient de déduire ces dividendes du bénéfice imposable, pour les imposer directement dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Ces dividendes font l'objet d'un abattement de 40 %. Depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, la théorie du bilan est mise en échec lorsque les éléments inscrits à l'actif du bilan ne sont pas nécessaires à l'activité de l'entreprise.

Références : CGI, articles 158-3 ; 158 bis à 158 quater.

6 • M. DUVOLANT

Les profits tirés de la location-gérance par le bailleur sont imposables dans la catégorie des BIC lorsque le bailleur est une personne physique.

Référence : CGI, article 35 I-5°.

7 • Mme IRMA

Les revenus provenant de la voyance relèvent des bénéfices non commerciaux. L'article 92 du CGI représente une catégorie « fourre-tout ».

Référence : CGI, article 92.

8 • Mme LECHIEN

Les vétérinaires sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Cette dernière recouvre les profits tirés des prestations médicales ainsi que des ventes annexes de médicaments.

Toutefois, d'autres revenus sont imposés dans d'autres catégories. Les ventes hors prestations médicales sont à rattacher aux bénéfices industriels et commerciaux. Quant à la rémunération des contrôles sanitaires effectués dans les abattoirs municipaux ou aux frontières, elle est à intégrer dans les traitements et salaires.

Références : CGI, articles 79 et 92.

9 • JEAN SERIEN

La location habituelle d'un appartement meublé relève de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Si le montant des recettes est inférieur à 32 900 €, Jean Serien pourra être imposé dans le cadre du régime des micro-entreprises. Il bénéficiera d'un abattement de 50 % sur les recettes réalisées.

Références : CGI, articles 34 et 50.0.

10 • EMMA THOME

La location nue d'appartements à usage d'habitation entre dans la catégorie des revenus fonciers. Le bailleur, Emma Thome, déduira les charges afférentes à cette location.

Référence : CGI, article 14.

Cas pratique

Traitements et salaires

Sujet

1 • *Marthe Ingale exerce la profession d'éclaircisseuse de pipes à Saint-Claude dans le Jura. Elle a perçu les rémunérations suivantes (en euros) :*

- *salaire annuel : 20 000 € ;*
- *prime de rendement : 500 € ;*
- *allocations forfaitaires pour frais d'emploi : 1 800 € ;*
- *frais réels : 2 300 €.*

› *Calculer le salaire net imposable de Marthe Ingale. Vous retiendrez l'option la plus favorable.*

2 • Indemnités de licenciement

Françoise, Jocelyne et Catherine ont été licenciées en 2015.

A – Françoise a perçu une indemnité de 450 000 €. Son salaire annuel brut en 2014 s'élevait à 180 000 €. L'indemnité conventionnelle est fixée à 150 000 €.

B – Jocelyne, âgée de 65 ans, a reçu une indemnité de 300 000 € lors de son départ en retraite. Son salaire annuel brut était de 100 000 € en 2014. L'indemnité conventionnelle atteignait 120 000 €.

C – À Catherine, l'entreprise a octroyé une indemnité de départ volontaire de 75 000 € dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi.

› *Quel est le montant des indemnités imposables ?*

Corrigé

1 • SALAIRE DE MARTHE INGALE

La base à retenir pour le calcul de l'impôt inclut le salaire net annuel (20 000 €) et la prime de rendement (500 €), soit un total de 20 500 €.

A. Première option

Marthe Ingale retient le régime général des salariés. Une déduction forfaitaire de 10 % pour frais d'emploi est pratiquée (le montant minimum est de 426 € et le montant maximum s'élève à 12 157 €) :

$$20\,500\text{ €} - (10\% \times 20\,500\text{ €}) = 18\,450\text{ €}.$$

B. Deuxième option

La contribuable opte pour le régime des frais réels. Il convient alors de rajouter, dans la base imposable, le montant des allocations forfaitaires pour frais d'emploi :

$$20\,500\text{ €} + 1\,800\text{ €} = 22\,300\text{ €}.$$

On déduit dans un premier temps les frais réels :

$$22\,300\text{ €} - 2\,300\text{ €} = 20\,000\text{ €}.$$

Les frais réels doivent être justifiés. Toutefois, l'administration des impôts publie chaque année un barème pour déterminer forfaitairement les frais de transport entre le domicile et le lieu de travail. Lorsque cette distance n'excède pas 40 km, les frais de trajet sont déductibles intégralement. Au-delà, le contribuable doit faire état de circonstances particulières (familiales ou sociales).

La *première option* est la plus favorable pour Marthe Ingale.

Références : CGI, article 79 ; article 81.1° ; articles 82 et 83 ; article 158-5a.

2 • LES INDEMNITÉS DE LICENCIEMENT

A. *L'article 80 duodecies du CGI* dispose que l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement est exonérée de l'impôt sur le revenu. En cas de dépassement de ce montant, « la fraction des indemnités de licenciement exonérée ne peut être inférieure ni à 50 % de leur montant, ni à deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail dans la limite de 228 240 € » (six fois le plafond annuel de la sécurité sociale).

Dans le cas présent, l'indemnité conventionnelle est égale à 150 000 €. En retenant la limite de 50 % de l'indemnité, l'exonération est de 450 000 € : $2 \times 225\,000\text{ €}$.

La dernière solution, concernant le double de la rémunération annuelle brute s'élève à $180\,000\text{ €} \times 2 = 360\,000\text{ €}$.

L'indemnité est exonérée de l'impôt sur le revenu à concurrence de 228 240 € et imposable pour le solde, soit $450\,000\text{ €} - 228\,240\text{ €} = 221\,760\text{ €}$.

Du fait du caractère exceptionnel de ce revenu, Françoise pourra bénéficier du système du quotient par 4 (cf. notre *Mémentos LMD de Fiscalité* 2015/2016, coll. « Fac-Universités », Gualino éditeur).

18

B. L'indemnité de mise à la retraite de Jocelyne suit le même régime fiscal que celle de Françoise. Toutefois, la limite de la déduction pour la fraction de l'indemnité qui dépasse l'indemnité légale ou indemnité conventionnelle est plafonnée à 190 200 € (5 fois le plafond annuel de la sécurité sociale).

L'indemnité conventionnelle s'élève à 120 000 €.

Pour la limite de 50 %, l'exonération est de $300\,000\text{ €} : 2 = 150\,000\text{ €}$.

Enfin, en retenant le double de la rémunération annuelle brute, l'exonération est fixée à $100\,000\text{ €} \times 2 = 200\,000\text{ €}$.

L'indemnité perçue par Jocelyne est exonérée de l'impôt sur le revenu à concurrence de 190 200 € et imposable pour 109 800 €.

C. L'indemnité de départ volontaire octroyée dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi échappe à l'impôt sur le revenu. Catherine ne sera donc pas imposable pour cette indemnité de licenciement.

Cas pratique

Rattachement d'enfants majeurs

Sujet

Paul et Virginie sont mariés sous le régime de la communauté réduite aux acquêts. Ils ont trois enfants :

- Arthur, 20 ans, est à la recherche d'un emploi. Il n'a perçu aucune rémunération ;
- Cunégonde, 24 ans, est étudiante en Master 2 juriste d'affaires-DJCE. Elle a effectué un stage de deux mois et a perçu une indemnité de 1 000 €. En outre, elle a travaillé pendant ses vacances scolaires. Montant des salaires perçus : 2 000 € ;
- Sophie, 16 ans, est lycéenne.

Paul est avocat, le montant de son bénéfice annuel est de 30 000 €. Il a adhéré à une association de gestion agréée.

Virginie est employée à La Poste. Son traitement annuel s'élève à 15 000 €.

Tous les revenus sont afférents à l'année 2014.

➤ Calculer l'impôt à payer pour 2015. Vous retiendrez la solution la plus favorable pour Paul et Virginie (voir le tableau ci-après).

Document : Formule de calcul de l'impôt. L'impôt brut est obtenu en utilisant la formule décrite dans le tableau suivant, sachant que :

R = Revenu net imposable.

N = Nombre de parts.

- Revenus de 2014

Revenu imposable /Nombre de parts	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 9 690 €	0
De 9 690 € à 26 764 €	$(R \times 0,14) - (1\,356,60 \times N)$
De 26 764 € à 71 754 €	$(R \times 0,30) - (5\,638,84 \times N)$
De 71 754 € à 151 956 €	$(R \times 0,41) - (13\,531,78 \times N)$
Supérieur à 151 956 €	$(R \times 0,45) - (19\,610,02 \times N)$

- Avantage maximum par demi-part : 1 508 €.

1 • CONDITIONS DE RATTACHEMENT

A. Le couple

Paul et Virginie sont imposables ensemble. Ils doivent souscrire une déclaration commune. Le Code général des impôts reconnaît trois cas pour lesquels des époux peuvent souscrire une déclaration séparément :

- ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ;
- en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;
- en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun d'eux dispose de revenus distincts.

B. Les enfants mineurs

Ils sont rattachés de plein droit au foyer de leurs parents. Sophie ouvrira droit à une demi-part supplémentaire pour l'établissement du quotient familial de ses parents.

C. Les enfants majeurs

Ils peuvent demander le rattachement à leurs parents s'ils répondent à certaines conditions.

1) Arthur, 20 ans, offre la possibilité d'être rattaché au foyer fiscal de Paul et Virginie, sans conditions particulières. Les parents peuvent aussi lui verser une pension alimentaire sur justificatifs dans la limite de 5 726 €.

2) Cunégonde, âgée de 24 ans et étudiante, est susceptible d'être considérée comme étant à la charge de Paul et Virginie. Les enfants de moins de 25 ans, s'ils poursuivent des études, ont la faculté d'être rattachés au foyer de leurs parents.

3) Les enfants rattachés ouvrent droit à une demi-part ou à une part (à partir du troisième) pour la détermination du quotient familial.

Toutefois, en ce qui concerne Cunégonde, Paul et Virginie pourraient choisir de lui verser une pension alimentaire sur justificatifs. La *loi de finances pour 2015* fixe le montant maximum déductible à 5 726 €. Dans ce cas, Cunégonde devra souscrire une déclaration séparée. Elle y inclura sa pension alimentaire ainsi que les salaires perçus pendant les vacances scolaires.

Suite à la *loi TEPA*, les salaires versés aux étudiants sont exonérés de l'impôt sur le revenu à concurrence de trois fois le SMIC mensuel (4 336 € pour les revenus 2014).

Cependant, les indemnités de stage sont exonérées de l'impôt sur le revenu à hauteur du SMIC annuel.

2 • CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Quatre possibilités sont donc offertes à Paul et Virginie. Sophie sera rattachée dans chaque option.

A. Première possibilité : pension alimentaire pour Cunégonde et rattachement d'Arthur au foyer fiscal

Paul et Virginie versent une pension alimentaire à Cunégonde. Le quotient familial est de 3 parts (Paul et Virginie : 2 parts ; Sophie : 0,5 part ; Arthur : 0,5 part).

Le montant des revenus imposables est le suivant :

1) Paul est avocat. Il est imposable dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. Il a adhéré à une association de gestion agréée.

Le net imposable s'élève à 30 000 €.

2) Virginie, en tant que salariée, a droit à une déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels :

$$15\,000\text{ €} - (10\% \times 15\,000\text{ €}) = 13\,500\text{ €}.$$

3) Le revenu net imposable de Paul et Virginie est de :

$$30\,000\text{ €} + 13\,500\text{ €} = 43\,500\text{ €}$$

Il convient de soustraire la pension versée à Cunégonde : $\frac{-5\,726\text{ €}}{37\,774\text{ €}}$

4) Calcul de l'impôt à payer

$$\frac{R}{N} = \frac{37\,774}{3} = 12\,591,33 \quad (\text{Nous sommes dans la deuxième tranche du tableau de l'énoncé})$$

En utilisant le tableau joint, l'impôt à payer s'élève à :

$$(37\,774\text{ €} \times 14\%) - (1\,356,60\text{ €} \times 3) = 5\,288,36\text{ €} - 4\,069,80\text{ €} = 1\,218,56\text{ €} \approx 1\,219\text{ €}.$$

Y a-t-il plafonnement du quotient familial ?

Calcul de l'impôt pour 2 parts :

$$\frac{R}{N} = \frac{37\,774}{2} = 18\,887 \quad (\text{Nous sommes dans la deuxième ligne du tableau})$$

L'impôt à payer s'élève donc à :

$$(37\,774\text{ €} \times 14\%) - (1\,356,60\text{ €} \times 2) = 5\,288,36\text{ €} - 2\,713,20\text{ €} = 2\,575,16\text{ €} \approx 2\,575\text{ €}.$$

Économie d'impôt réalisée : $2\,575\text{ €} - 1\,219\text{ €} = 1\,356\text{ €}$.

Le maximum d'économie d'impôt autorisé était de : $1\,508\text{ €} \times 2 = 3\,016\text{ €}$ (1 508 € par demi-part supplémentaire).

On retient donc l'impôt à payer pour 3 parts : 1 219 €.

La décote s'applique : $1\,870\text{ €} - 1\,219\text{ €} = 651\text{ €}$.

L'impôt après décote est égal à : $1\,219\text{ €} - 651\text{ €} = 568\text{ €}$.

Il convient ensuite de déduire la réduction d'impôt pour enfant scolarisé (Sophie est lycéenne) :

$$568\text{ €} - 153\text{ €} = 415\text{ €}.$$

22

B. Deuxième possibilité : rattachement de Cunégonde et d'Arthur au foyer fiscal

Cunégonde est rattachée au foyer de Paul et Virginie.

Le quotient familial est de 4 parts (Paul et Virginie : 2 parts ; Sophie : 0,5 part ; Arthur : 0,5 part ; Cunégonde : 1 part).

1) Les salaires perçus par Cunégonde

Ils s'ajoutent aux revenus de ses parents mais échappent à l'impôt sur le revenu car ils sont inférieurs à 4 336 € (trois fois le SMIC mensuel).

2) Le montant des revenus imposables

– les bénéfices non commerciaux de Paul :	30 000 €
– les salaires de Virginie :	13 500 €
Total :	<u>43 500 €</u>

3) Calcul de l'impôt à payer

$$\frac{R}{N} = \frac{43\,500}{4} = 10\,875$$

$$\begin{aligned} \text{D'où :} \quad & (43\,500 \text{ €} \times 14 \%) - (1\,356,60 \text{ €} \times 4) = \\ & 6\,090 \text{ €} - 5\,426,40 \text{ €} = 663,60 \text{ €} \approx 664 \text{ €}. \end{aligned}$$

La décote est applicable : 1 870 € – 664 € = 1 206 €.

Elle est supérieure au montant de l'impôt à payer. En conséquence, il n'y aura pas d'impôt à payer.

Références : CGI, article 6.3 ; articles 193 à 197.

C. Troisième possibilité : Cunégonde rattachée et Arthur, pension alimentaire

Montant des revenus imposables :	30 000 €
	13 500 €
Total :	<u>43 500 €</u>
	<u>– 5 726 €</u>
	37 774 €

Le quotient familial est de 3 parts (Paul et Virginie : 2 parts ; Sophie : 0,5 part ; Cunégonde : 0,5 part).

$$\frac{R}{N} = \frac{37\,774}{3} = 12\,591,33 \text{ €}$$

$$\begin{aligned} & (37\,774 \text{ €} \times 14 \%) - (1\,356,60 \text{ €} \times 3) = \\ & (5\,288,36 \text{ €} - 4\,069,80 \text{ €}) = \\ & 1\,218,56 \text{ €} \approx 1\,219 \text{ €} \end{aligned}$$

La décote s'applique : $1\,870\text{ €} - 1\,219\text{ €} = 651\text{ €}$.

L'impôt après décote est égal à : $1\,219\text{ €} - 651\text{ €} = 568\text{ €}$.

Il convient ensuite d'imputer les réductions d'impôt pour enfants scolarisés ($153\text{ €} + 183\text{ €}$).

L'impôt à payer est de : 232 € .

D. Quatrième possibilité : Cunégonde, pension alimentaire et Arthur, pension alimentaire

Montant des revenus imposables :	30 000 €
	13 500 €
Total :	43 500 €
	- 5 726 € pension Arthur
	- 5 726 € pension Cunégonde
	32 048 €

Nombre de parts : 2 pour le couple + 0,5 pour Sophie = 2,5 parts.

$$\frac{R}{N} = \frac{32\,048}{2,5} = 12\,819,20\text{ €}$$

$$\begin{aligned} & (32\,048\text{ €} \times 14\%) - (1\,356,60\text{ €} \times 2,5) = \\ & 4\,486,72\text{ €} - 3\,391,50\text{ €} = \\ & 1\,095,22\text{ €} \approx 1\,095\text{ €} \end{aligned}$$

La décote s'applique : $1\,870\text{ €} - 1\,095\text{ €} = 775\text{ €}$.

L'impôt après décote est égal à : $1\,095\text{ €} - 775\text{ €} = 320\text{ €}$.

$$320\text{ €} - 153\text{ €} = \mathbf{167\text{ €}}$$

(réduction d'impôt pour enfant scolarisé).

La deuxième possibilité est donc la plus favorable pour Paul et Virginie.

Cas pratiques

Les revenus fonciers Les plus-values des particuliers

Sujet 1 Les revenus fonciers

M. et Mme Lafitte possèdent un appartement loué nu à Étretat, sur le front de mer. Les loyers perçus pour l'année 2014 s'élevaient à 6 000 €. Les charges suivantes ont été réglées lors de l'année 2014 :

- dépenses de réparation de la toiture : 2 000 € ;
- intérêts de l'emprunt contracté pour l'achat de l'appartement : 500 € ;
- assurance incendie pour le logement : 200 € ;
- assurance pour loyers impayés : 50 € ;
- frais de rémunération des concierges (non remboursés par le locataire) : 250 € ;
- honoraires d'avocat (litige avec un ancien locataire) : 400 € ;
- taxe foncière : 350 € (dont 50 € de taxe d'enlèvement des ordures ménagères) ;
- amortissement de l'appartement : 250 €.

De plus, M. et Mme Lafitte louent par bail à long terme (18 ans) une exploitation agricole dans le pays d'Auge à un fermier. Le montant du fermage est de 5 000 €. Un droit de chasse de 1 500 € est aussi perçu. Les taxes foncières s'élevaient à 500 €.

› Calculer les revenus fonciers imposables pour les époux Lafitte.

Sujet 2 Les plus-values des particuliers

M. Térieur a réalisé les opérations suivantes pendant l'année 2015.

1 • Vente de sa résidence principale sise à Veules-les-Roses (76) en mars 2015 : 250 000 €. Le prix d'achat en 1981 était de 120 000 €.

2 • Vente d'une maison d'habitation louée nue et sise à Vittefleury (76). Cette maison avait été achetée 45 000 € en juin 2002. Elle a été revendue 135 815 € en juillet 2015. Des travaux de construction avaient été effectués en 2008 pour 10 000 €. L'abattement pour durée de détention s'élève à 6 % par année au-delà de cinq ans pour l'impôt sur le revenu et 1,65 % pour les prélèvements sociaux.

3 • Cession d'un véhicule automobile de marque Peugeot : valeur Argus, 3 000 € ; prix de cession, 5 500 €.

4 • Cession d'actions pour un montant de 35 000 €. La plus-value réalisée s'élève à 6 000 €.

Les actions étaient détenues depuis cinq ans.

5 • Vente de deux hectares de terre dans le pays de Caux, 9 000 € l'hectare. Prix d'acquisition en 1965, 2 250 € l'hectare.

6 • Un bateau de plaisance a été cédé 100 000 € en mars 2015. Il avait été acquis 50 000 € en mars 2007.

7 • M. Terieur a cédé le 20 février 2015 pour 170 000 € un terrain à bâtir situé à l'Aigle (61). Il avait été acquis le 15 septembre 1996 pour une valeur de 50 000 €.

› Déterminer le montant de l'impôt à payer pour M. Terieur.

Corrigé 1	Les revenus fonciers
------------------	-----------------------------

1 • Le régime du micro foncier est applicable de plein droit si le montant des recettes brutes annuelles n'excède pas 15 000 €.

Ici, les loyers encaissés pour la propriété urbaine s'élèvent à 6 000 €.

Les loyers encaissés pour la propriété rurale atteignent $\frac{6\,500\ \text{€}}{\text{soit un total de } 12\,500\ \text{€}}$

Les revenus imposables sont de : $12\,500\ \text{€} - (12\,500 \times 30\ \%)$
 $= 12\,500\ \text{€} - 3\,750\ \text{€}$
 $= 8\,750\ \text{€}.$

Si M. et Mme Lafitte optent pour le régime réel des revenus fonciers la solution est la suivante.

2 • REVENUS DES PROPRIÉTÉS URBAINES

En ce qui concerne l'appartement sis à Etretat, il convient dans un premier temps de déterminer le montant des revenus encaissés, puis d'évaluer les charges.

A. Les recettes

Nous retiendrons les loyers encaissés : 6 000 €.

Les charges acquittées pour le compte du locataire (taxe d'enlèvement des ordures ménagères) correspondent aux remboursements effectués par ce dernier. Elles n'apparaissent plus en charges et en recettes depuis l'imposition des revenus 2004 (art. 49 de la loi de Finances rectificative pour 2004).

B. Les charges

Une déduction forfaitaire de 20 € par local est accordée pour les frais de gestion.

Sont ensuite déductibles pour leur valeur réelle :

- les rémunérations des concierges : 250 € ;
- les primes d'assurances contre les loyers impayés : 50 € ;
- les primes d'assurance contre l'incendie : 200 € ;
- les dépenses de réparation et d'entretien : 2 000 € ;
- les honoraires d'avocat : 400 € ;
- les intérêts d'emprunt : 500 € ;
- la taxe foncière sur les propriétés bâties : 300 €.

Total des charges déductibles :

$20\ \text{€} + 250\ \text{€} + 50\ \text{€} + 200\ \text{€} + 2\,000\ \text{€} + 400\ \text{€} + 500\ \text{€} + 300\ \text{€} = 3\,720\ \text{€}.$

26

C. Le montant net des revenus fonciers

– recettes encaissées :	6 000 €
– charges :	<u>– 3 720 €</u>
Montant net :	2 280 €

**3 • REVENUS DES PROPRIÉTÉS RURALES
(biens loués sous le régime d'un bail à long terme)****A. Les recettes**

Dans ce cas, la première étape consiste à comptabiliser les revenus bruts, en l'occurrence les fermages, auxquels il convient d'ajouter le produit du droit de chasse, qui constitue une recette accessoire :

$$5\,000\text{ €} + 1\,500\text{ €} = 6\,500\text{ €}.$$

B. Les charges

Une déduction forfaitaire de 20 € par local est accordée pour les frais de gestion.

Est ensuite déductible, pour sa valeur réelle, la taxe foncière : 500 €.

Total des charges déductibles : 20 € + 500 € = 520 €.

C. Le montant net des revenus fonciers

– recettes encaissées :	6 500 €
– charges :	<u>– 520 €</u>
Montant net :	5 980 €

Les revenus fonciers des époux Lafitte s'élèvent donc à :

$$2\,280\text{ €} + 5\,980\text{ €} = 8\,260\text{ €}.$$

Dans le cas présent, le régime réel pour les revenus fonciers est plus avantageux pour les époux Lafitte.

Corrigé 2	Les plus-values des particuliers
------------------	---

La loi du 19 juillet 1976 a posé le principe de l'imposition des plus-values réalisées par les personnes physiques lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers et de certains biens meubles. Le régime a été modifié par la loi de finances pour 2004. Les notaires sont chargés du calcul de la plus-value immobilière et du versement de l'impôt correspondant. Les contribuables n'ont donc plus de déclarations de plus-values immobilières à souscrire. L'impôt est fixé au taux proportionnel de 19 % auquel il convient d'ajouter les 15,5 % de prélèvement sociaux. L'impôt est perçu l'année de la réalisation de la plus-value.

1 • RÉSIDENCE PRINCIPALE

La cession de la résidence principale (le lieu de la résidence habituelle du contribuable) est exonérée de l'impôt sur les plus-values immobilières (*article 150 U, II 1° du CGI*).

2 • CESSION D'UNE MAISON D'HABITATION

La cession de la maison d'habitation sise à Vittefleur entre dans le champ d'application de l'imposition des plus-values immobilières.

Le prix d'acquisition à retenir est obtenu en ajoutant 7,5 % pour les frais d'acquisition.

Soit : $45\,000\text{ €} + (7,5\% \times 45\,000\text{ €}) = 48\,375\text{ €}$.

Les dépenses de construction peuvent être retenues pour leur montant réel 10 000 € ou être évaluées forfaitairement à 15 % du prix d'acquisition si la cession de l'immeuble intervient plus de cinq ans après l'achat.

$$45\,000\text{ €} \times 15\% = 6\,750\text{ €}.$$

Il convient donc de retenir le montant réel des dépenses.

Le prix de revient de l'immeuble est de $48\,375\text{ €} + 10\,000\text{ €} = 58\,375\text{ €}$.

La plus-value s'élève à : $135\,815\text{ €} - 58\,375\text{ €} = 77\,440\text{ €}$.

Au-delà de la cinquième année de possession, le montant de la plus-value est diminué de 6 % par année de possession. La période de référence pour le calcul de l'abattement s'étend de juin 2007 à juillet 2015 soit huit ans et un mois. Le pourcentage de l'abattement est de $6\% \times 8 = 48\%$.

D'où une plus-value réduite à :

$$77\,440\text{ €} - (48\% \times 77\,440\text{ €}) = 40\,269\text{ €}.$$

L'impôt à payer sera égal à $40\,269\text{ €} \times 19\% \approx 7\,651\text{ €}$.

En ce qui concerne les prélèvements sociaux, le pourcentage de l'abattement est de $1,65\% \times 8 = 13,20\%$. D'où une plus-value réduite à :

$$77\,440\text{ €} - (13,20\% \times 77\,440\text{ €}) = 67\,218\text{ €}.$$

L'impôt à payer sera égal à $67\,218\text{ €} \times 15,5\% = 10\,419\text{ €}$.

3 • CESSION D'UN VÉHICULE AUTOMOBILE

La plus-value résultant de la cession d'un véhicule automobile constitue une plus-value réalisée sur un bien meuble et normalement assujettie à l'impôt sur le revenu. Toutefois, le Code général des impôts exonère les plus-values réalisées sur la cession d'un véhicule automobile (*article 150 UA II 1° du CGI*).

4 • CESSION DE VALEURS MOBILIÈRES

Les plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières sont soumises au taux progressif de l'impôt sur le revenu.

28

Le taux d'imposition est augmenté des prélèvements sociaux (8,2 % de CSG + 0,5 % de CRDS + 4,5 % de prélèvement social + 0,3 % de contribution additionnelle + 2 % de prélèvement de solidarité).

Les actions ont été détenues cinq ans, elles bénéficient d'un abattement de 50 % sur le montant de la plus-value, soit $6\,000\text{ €} - 50\% = 3\,000\text{ €}$.

5 • CESSION DE TERRAINS AGRICOLES

Les plus-values réalisées sur la vente de terrains agricoles sont exonérées de l'impôt sur le revenu lorsque la cession intervient plus de vingt-deux ans après l'acquisition et de prélèvements sociaux lorsque la cession intervient plus de trente ans après l'acquisition.

6 • CESSION D'UN BATEAU DE PLAISANCE

La plus-value s'élève à $100\,000\text{ €} - 50\,000\text{ €} = 50\,000\text{ €}$.

Le bateau est détenu depuis huit ans. L'abattement est de 5 % par année au-delà de la deuxième soit ici $6\text{ ans} \times 5\% = 30\%$.

$50\,000\text{ €} - 50\,000\text{ €} \times 30\% = 35\,000\text{ €}$.

Montant de l'impôt : $35\,000\text{ €} \times 19\% = 6\,650\text{ €}$.

Montant des prélèvements sociaux : $35\,000\text{ €} \times 15,5\% = 5\,425\text{ €}$.

7 • CESSION DU TERRAIN À BATIR

Prix d'achat corrigé : $50\,000\text{ €} + 7,5\%$ du prix d'achat pour les frais d'acquisition = $53\,750\text{ €}$.

La plus-value est égale à : $170\,000\text{ €} - 53\,750\text{ €} = 116\,250\text{ €}$.

La durée de détention est de 18 ans. Nous retiendrons un abattement sur $13\text{ ans} \times 6\% = 78\%$.

$116\,250\text{ €} - 78\% = 25\,575\text{ €} - 30\% \times 19\% = 3\,401\text{ €}$.

Les ventes de terrains à bâtir bénéficient temporairement d'un abattement de 30 % après les abattements traditionnels en matière d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux.

Prélèvements sociaux : $1,65\% \times 13 = 21,45\%$.

$116\,250\text{ €} - 21,45\% = 91\,314\text{ €} - 30\% \times 15,5\% = 9\,908\text{ €}$.

8 • CALCUL DE L'IMPÔT DÛ PAR LES ÉPOUX TERIEUR

L'impôt sur le revenu total s'élèvera à : $7\,651\text{ €} + 6\,650\text{ €} + 3\,401\text{ €} = 17\,702\text{ €}$.

Le total des prélèvements sociaux est de : $10\,419\text{ €} + 5\,425\text{ €} + 9\,908\text{ €} = 25\,752\text{ €}$.

Il faudra rajouter en 2016, lors de l'établissement de la déclaration de revenus, la plus-value sur les cessions d'actions.

Cas pratique

Les bénéficiaires non commerciaux

Sujet

M^e Lacave, avocate, sollicite vos conseils pour la détermination de son bénéfice fiscal pour l'année 2014.

Spécialisée en droit du travail et en droit administratif, elle a suivi de manière épisodique le cours de droit fiscal dispensé à l'université. Parmi les produits et les charges, nous relevons :

- les honoraires perçus pendant l'année 2014 : 100 000 € ;*
- les honoraires dus par les clients au 31 décembre 2014 : 15 000 € ;*
- des indemnités perçues au titre de l'aide juridictionnelle : 8 000 € ;*
- des honoraires rétrocédés par M^e Lesombre pour des affaires afférentes au droit administratif : 10 000 € ;*
- l'abonnement à diverses revues juridiques : 1 000 € ;*
- l'abonnement à Ici Paris et à France Dimanche : 90 € ;*
- la cotisation au Rotary Club : 750 € ;*
- l'abonnement au club de golf et au centre équestre du Phénix : 2 500 € ;*
- des frais de colloques : 500 € ;*
- le paiement de la contribution économique territoriale : 1 500 € ;*
- une cure de remise en forme à Djerba : 1 200 € ;*
- des frais de téléphone (ligne professionnelle) : 2 000 € ;*
- des frais d'électricité du cabinet : 1 300 € ;*
- des frais de déplacement : 2 500 € ;*
- des cotisations sociales : 2 200 € ;*
- des injections de toxine botulique : 750 € ;*
- des charges de personnel : 12 000 € ;*
- des cotisations à la caisse nationale des barreaux : 4 000 €.*

Immobilisations :

- ordinateur portable : 3 000 € (prix d'achat HT). Durée d'amortissement : trois ans. Date d'achat : 1/12/2012 ;*

30

– véhicule 308 : 30 000 € (prix d'achat TTC). Durée d'amortissement : 5 ans. Date d'achat : 8/06/2012. Le véhicule émet moins de 200 g de CO₂ par kilomètre.

Corrigé

Pour déterminer le bénéfice fiscal de M^e Lacave, il convient dans un premier temps de déterminer les recettes à déclarer, puis de déduire les charges.

Le bénéfice non commercial est établi selon une comptabilité de caisse ; toutefois, il est possible d'opter pour une comptabilité d'engagement.

Au-delà d'un chiffre d'affaires de 32 900 € HT, Maître Lacave sera assujettie à l'impôt sur le revenu selon le régime réel de la déclaration contrôlée. Si elle a adhéré à une association de gestion agréée, son bénéfice net sera soumis à l'impôt sur le revenu. Sinon, le bénéfice est multiplié par un coefficient de 1,25.

1 • LES PRODUITS

Il faut retenir les honoraires encaissés par M^e Lacave (comptabilité de caisse) pour 100 000 €, les indemnités perçues au titre de l'aide juridictionnelle (8 000 €) ainsi que les honoraires rétrocédés par M^e Lesombre (10 000 €) ; soit un total de 118 000 €.

2 • LES CHARGES

Seules les charges présentant un caractère professionnel sont à retenir :

- l'abonnement à diverses revues juridiques : 1 000 € ;
- les frais de colloques : 500 € ;
- le paiement de la contribution économique territoriale : 1 500 € ;
- les frais de téléphone : 2 000 € ;
- les frais d'électricité : 1 300 € ;
- les frais de déplacement : 2 500 € ;
- les cotisations sociales : 2 200 € ;
- les charges de personnel : 12 000 € ;
- la cotisation à la caisse nationale des barreaux : 4 000 € ;
- les amortissements :
 - ordinateur portable : $3\,000\text{ €} \times \frac{1}{3} = 1\,000\text{ €}$
 - véhicule 308 : la base d'amortissement est plafonnée à 18 300 € ;
l'annuité d'amortissement s'élève à :

$$18\,300\text{ €} \times 20\% = 3\,660\text{ €}$$

Total des charges : 31 660 €.

M^e Lacave semble avoir une vie mondaine intense. Toutefois, les autres dépenses engagées constituent des dépenses personnelles (l'abonnement à *Ici Paris* et à *France Dimanche*, la cotisation au Rotary club, l'abonnement au club de golf et au centre équestre du Phénix, la cure de remise en forme à Djerba et les injections de toxine botulique).

Le bénéfice fiscal s'élève à : 118 000 € – 31 660 € = 86 340 €.

Cas de synthèse

L'impôt sur le revenu**Sujet**

M. Canard, ingénieur dans l'entreprise SA Magret, a perçu pendant l'année 2014 les revenus suivants :

- a) traitements et salaires : M. Canard a perçu, à titre de salaires, 36 000 € ;
- b) bénéfices industriels et commerciaux : Mme Canard possède et gère un magasin de meubles. Son chiffre d'affaires s'élève à 60 000 € HT ;
- c) M. Canard possède un immeuble de rapport. Cet immeuble lui permet de recevoir, pour l'année 2014, 6 000 € de loyers. Il a été contraint de faire procéder au ravalement du bâtiment, ce qui a représenté une charge de 1 500 €. Par ailleurs, les frais d'entretien des parties communes, de gardiennage et autres charges incombant au propriétaire représentent pour la même année, une dépense de 1 200 € ;
- d) bénéfices agricoles : M. Canard possède une exploitation agricole. Cette exploitation de polyculture comporte 20 hectares utiles. En 2014, pour le département en cause et pour le type de culture donné, le bénéfice moyen à l'hectare a été fixé à 150 €. De plus, la rente au sol est évaluée à 60 €/hectare ;
- e) revenus de capitaux mobiliers : M. Canard a encaissé en 2014, 2 000 € de dividendes d'actions de sociétés anonymes françaises et 300 € d'intérêts d'obligations émises en 1996 ;
- f) charges :
 - M. Canard a versé 300 € à la Fondation de France ;
 - M. Canard a employé une salariée à domicile ; il lui a versé 6 000 € (salaires et charges sociales).

M. Canard, marié, a quatre enfants :

Le fils aîné, âgé de 24 ans, est étudiant et marié avec une étudiante. Ce jeune couple a disposé pendant l'année 2014 d'un revenu de 4 000 € provenant du versement de salaires au fils aîné. Le second enfant, âgé de 20 ans, ne dispose pas de ressources et est encore célibataire. Les deux autres enfants sont mineurs et fréquentent le collège.

› En commentant au fur et à mesure les opérations effectuées, déterminer :

1 • Les personnes imposables, en indiquant éventuellement les options qui leur sont offertes.

2 • Le statut fiscal et le résultat net imposable de chaque catégorie de revenus.

3 • Le revenu net imposable.

4 • À l'aide du barème d'imposition ci-après, calculer l'impôt dû par M. Canard. Tous ses enfants ont demandé leur rattachement.

Document :

Formule de calcul de l'impôt. L'impôt brut est obtenu en utilisant la formule décrite dans le tableau suivant, sachant que :

R = Revenu net imposable.

N = Nombre de parts.

• Revenus de 2014

Revenu imposable (R) / Nombre de parts (N)	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 9 690 €	0
De 9 690 € à 26 764 €	$(R \times 0,14) - (1\,356,60 \times N)$
De 26 764 € à 71 754 €	$(R \times 0,30) - (5\,638,84 \times N)$
De 71 754 € à 151 956 €	$(R \times 0,41) - (13\,531,78 \times N)$
Supérieur à 151 956 €	$(R \times 0,45) - (19\,610,02 \times N)$

• Avantage maximum par demi-part : 1 508 €.

Corrigé

1 • LES PERSONNES IMPOSABLES

- M et Mme Canard sont imposables ensemble à l'impôt sur le revenu. Ils bénéficieront donc d'un quotient familial de deux parts.
- Les enfants mineurs sont rattachés de plein droit au foyer de leurs parents (deux fois une demi-part de quotient familial = 1 part).
- Le cadet des enfants a la faculté de demander son rattachement au foyer de ses parents. Ces derniers auront droit à une part entière de quotient familial.
- L'aîné, étudiant et marié, peut demander à être rattaché au foyer de ses parents avec son épouse. Le jeune couple n'ouvrira pas droit à des demi-parts supplémentaires lors du calcul du quotient familial, mais les parents pourront déduire de leur revenu global une somme égale à : $5\,726 \text{ €} \times 2 = 11\,452 \text{ €}$.

Toutefois, les jeunes époux seront comptabilisés dans les charges de famille pour l'octroi de certaines réductions d'impôt.

2 • STATUT FISCAL ET RÉSULTAT NET IMPOSABLE

A. Les traitements et salaires

1) M. Canard perçoit 36 000 €. Il convient de pratiquer une déduction forfaitaire de 10 % pour frais d'emploi :

$$36\,000 \text{ €} - (10 \% \times 36\,000 \text{ €}) = 32\,400 \text{ €}$$

34

2) Le jeune couple bénéficie d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 4 336 € (trois fois le SMIC mensuel). Les salaires sont donc exonérés totalement de l'impôt sur le revenu.

B. Le bénéfice industriel et commercial de Mme Canard

Mme Canard réalise un chiffre d'affaires inférieur à 82 200 € HT. Elle bénéficie du régime des « micro-BIC ». Le bénéfice imposable s'obtient en pratiquant un abattement de 71 % représentant les charges par rapport au montant du chiffre d'affaires :

$$60\,000\text{ €} - (60\,000\text{ €} \times 71\%) = 17\,400\text{ €}.$$

C. Les revenus fonciers

La *loi de finances pour 2002* a rendu applicable de plein droit le régime du micro-foncier lorsque le montant brut annuel des recettes n'excède pas 15 000 €.

Dans le cas présent, le revenu net foncier s'élève à :

$$6\,000\text{ €} - (6\,000\text{ €} \times 30\%) = 4\,200\text{ €}.$$

Si les époux Canard optent pour le régime réel, nous retiendrons :

– le montant des loyers encaissés en 2013, soit :	6 000 €
– on applique ensuite une déduction de 20 € pour frais de gestion :	– 20 €
– puis, on déduit le ravalement du bâtiment :	– 1 500 €
– et les autres charges :	– 1 200 €
	<hr/>
Le revenu net foncier s'élève à :	3 280 €

Le régime réel est plus favorable aux époux Canard.

D. Les bénéfices agricoles

Le bénéfice forfaitaire de M. Canard s'obtient en multipliant le bénéfice moyen à l'hectare fixé par la Commission départementale des impôts par le nombre d'hectares cultivés :

$$150\text{ €} \times 20 = 3\,000\text{ €}.$$

M. Canard étant propriétaire des terres, il convient d'ajouter la rente au sol :

$$60\text{ €} \times 20 = 1\,200\text{ €}.$$

Le bénéfice agricole à déclarer est de : 3 000 € + 1 200 € = 4 200 €. Ce bénéfice subit une majoration forfaitaire de 25 %. À déclarer : 4 200 € x 1,25 = 5 250 €.

E. Les revenus de capitaux mobiliers

Les dividendes sont à déclarer en déduisant un abattement de 40 % du montant des dividendes :

$$2\,000\text{ €} - 800\text{ €} (40\% \times 2\,000\text{ €}) = 1\,200\text{ €}.$$

Les intérêts des obligations émises en 1996 sont à retenir pour 300 €.

Total des revenus de capitaux mobiliers : 1 200 € + 300 € = 1 500 €.

Montant de la CSG déductible: 2 000 € + 300 € = 2 300 € x 5,1 % = 117 €.

Prélèvement forfaitaire à titre d'acompte sur les dividendes : 2 000 € x 21 % = 420 €.

Prélèvement forfaitaire à titre d'acompte sur les intérêts d'obligations : $300 \text{ €} \times 24 \% = 72 \text{ €}$.

F. Les charges à déduire

1) Les dons

Les dons versés aux organismes déclarés d'utilité publique ouvrent droit aussi à une réduction d'impôt dans la limite de 20 % du revenu net global. La réduction d'impôt est égale à 66 % du montant du don, soit : $300 \text{ €} \times 66 \% = 198 \text{ €}$.

2) Les enfants scolarisés

Ils permettent d'obtenir des réductions d'impôt :

61 € par collégien, soit ici :	$61 \text{ €} \times 2$	=	122 €
183 € par étudiant, soit ici :	$183 \text{ €} \times 2$	=	366 €
Total :			<u>488 €</u>

3) Les frais de personnel de maison

L'emploi d'une salariée à domicile ouvre droit à un crédit d'impôt de 50 %, dans la limite de 12 000 € par an + 1 500 € par enfant à charge pour un total maximum de 15 000 €. Les époux exercent une activité professionnelle.

Soit un crédit de : $6\,000 \text{ €} \times 50 \% = 3\,000 \text{ €}$.

3 • REVENU NET IMPOSABLE

Il faut ajouter les divers revenus catégoriels perçus par les époux Canard et les enfants rattachés. Il faudra ensuite déduire les pensions versées aux jeunes époux.

– traitements et salaires de M. Canard :		32 400 €
– Mme Canard ; BIC :		+ 17 400 €
– revenus fonciers :		+ 3 280 €
– bénéfices agricoles :		+ 5 250 €
– revenus de capitaux mobiliers :		+ 1 500 €
	Revenu brut global :	<u>59 830 €</u>
– abattements pour le jeune couple :		
	($5\,726 \text{ €} \times 2 = 11\,452 \text{ €}$)	– 11 452 €
– CSG sur les revenus de capitaux mobiliers :		– 117 €
	Revenu net global :	<u>48 261 €</u>

4 • IMPÔT À PAYER PAR LES ÉPOUX CANARD

A. Détermination du quotient familial

- Les époux Canard : 2 parts.
- Les enfants mineurs : 0,5 part + 0,5 part = 1 part.

36

– Le cadet : 0,5 part + 0,5 part = 1 part (il s'agit du troisième enfant rattaché).

Total des parts : 2 + 1 + 1 = 4 parts.

B. L'impôt à payer

$$\frac{R}{N} = \frac{48\,261}{4} = 12\,065,25 \text{ €}.$$

En utilisant le barème du tableau joint, on calcule l'impôt suivant :

$$(48\,261 \text{ €} \times 14 \%) - (1\,356,60 \text{ €} \times 4) = 6\,756,54 \text{ €} - 5\,426,40 \text{ €} \\ = 1\,330,14 \text{ €} \approx 1\,330 \text{ €}.$$

Y a-t-il plafonnement du quotient familial ?

Calcul de l'impôt à payer pour deux parts :

$$\frac{R}{N} = \frac{48\,261}{2} = 24\,130,50 \text{ €}.$$

$$(48\,261 \text{ €} \times 0,14) - (1\,356,60 \text{ €} \times 2) = \\ 6\,756,54 \text{ €} - 2\,713,20 \text{ €} = 4\,043,34 \text{ €}.$$

On arrondit à l'euro inférieur, soit : 4 043 €.

Économie d'impôt réalisée : 4 043 € – 1 330 € = 2 713 €.

Le maximum d'économie d'impôt autorisé est de : 1 508 € × 4 = 6 032 €.

On retient donc l'impôt à payer pour quatre parts : 1 330 €.

La décote s'applique : 1 870 € – 1 330 € = 540 €.

L'impôt après décote est égal à : 1 330 € – 540 € = 790 €.

Il faut ensuite déduire les réductions d'impôt :

– dons :	+	198 €
– enfants scolarisés :	+	<u>488 €</u>
		686 €

... et le crédit d'impôt :

– salarié à domicile :	+	3 000 €
------------------------	---	---------

Total :	=	<u>3 686 €.</u>
---------	---	-----------------

Impôt à payer : 790 € – 3 686 € (+ acomptes d'impôt sur le revenu 492 €) = – 3 388 €.

Les époux Canard obtiendront le remboursement des crédits d'impôt non utilisés et des acomptes d'impôt sur le revenu soit 3 388 €.

Cas de synthèse

L'impôt sur le revenu : les partenaires

Sujet

Annie Zette et Aude Javel ont contracté un PACS en décembre 1999.

En 2014, Annie Zette a perçu 50 000 € de bénéfices ; elle exerce la profession d'avocat. Elle a adhéré à une association de gestion agréée.

Elle a reçu aussi 20 000 € de dividendes et 5 000 € d'intérêts d'obligations émises en 1998. Elle a versé 500 € aux Restaurants du Cœur et 600 € à la Fondation de France.

Aude Javel est maîtresse de conférences en droit. Son traitement s'élève à 2 500 € imposables par mois en 2014.

Parmi ses frais, on relève :

- des abonnements à diverses revues juridiques : 750 € ;
- les intérêts d'emprunt pour l'achat de la voiture : 1 000 € ;
- les frais de location d'un box : 600 € ;
- l'achat d'une tige : 421 € ;
- l'achat de deux tailleurs : 800 € ;
- l'abonnement au club de fitness : 250 € ;
- les frais de colloque : 300 € ;
- l'abonnement à Paris Match : 150 € ;
- l'achat d'un ordinateur portable (utilisation professionnelle à hauteur de 80 %) : 3 000 €.

Aude Javel se rend à la faculté en 207 peugeot cabriolet (6 cv fiscaux). Le trajet aller est de 32 km par jour. Elle a travaillé 180 jours au cours de l'année 2014 (kilométrage de la voiture pour l'année 2014 : 23 040 km).

Elle possède aussi un appartement à Honfleur qu'elle loue nu.

Elle vous communique les renseignements suivants pour l'année 2014 :

- loyers perçus : 6 000 € ;
- taxe foncière : 800 € ;
- frais de gérance : 300 € ;

- intérêts d'emprunt : 1 000 € ;
- assurances : 300 € ;
- réparation de la toiture : 3 000 €.

Aude Javel a versé 1 500 € de pension alimentaire au Père Naud, son oncle qui est dans le besoin.

- 1 • Calculer le revenu net imposable d'Annie Zette et Aude Javel.
- 2 • Calculer le montant de l'impôt à payer par Annie Zette et Aude Javel.
- 3 • En cas de séparation en 2015, quelles seraient les conséquences fiscales ? La solution fiscale serait-elle identique en cas de décès de l'une des partenaires ?

Barème de l'impôt

Revenu imposable (R) / Nombre de parts (N)	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 9 690 €	0
De 9 690 € à 26 764 €	$(R \times 0,14) - (1\,356,60 \times N)$
De 26 764 € à 71 754 €	$(R \times 0,30) - (5\,638,84 \times N)$
De 71 754 € à 151 956 €	$(R \times 0,41) - (13\,531,78 \times N)$
Supérieur à 151 956 €	$(R \times 0,45) - (19\,610,02 \times N)$

Barème kilométrique de l'administration fiscale

Puissance administrative	Kilométrage professionnel		
	Jusqu'à 5 000 km	de 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV et moins.....	$d \times 0,41$	$(d \times 0,245) + 824$	$d \times 0,286$
4 CV	$d \times 0,493$	$(d \times 0,277) + 1\,082$	$d \times 0,332$
5 CV	$d \times 0,543$	$(d \times 0,305) + 1\,188$	$d \times 0,364$
6 CV	$d \times 0,568$	$(d \times 0,32) + 1\,244$	$d \times 0,382$
7 CV et plus	$d \times 0,595$	$(d \times 0,337) + 1\,288$	$d \times 0,401$

Corrigé

Annie Zette et Aude Javel ont contracté un PACS. Elles feront donc une déclaration commune pour les revenus qu'elles ont perçus en 2014.

1 • CALCUL DU REVENU NET IMPOSABLE D'ANNIE ZETTE ET D'AUDE JAVEL

A. Les revenus perçus par Annie Zette

1) Les bénéfices non commerciaux

Ayant adhéré à une association de gestion agréée, Annie Zette bénéficie d'une imposition sur le bénéfice net, soit : 50 000 €.

2) Les revenus de capitaux mobiliers

a – Les dividendes

Ils sont à déclarer en tenant compte d'un abattement de 40 % :

$$20\,000\text{ €} - (40\% \times 20\,000\text{ €}) = 12\,000\text{ €}.$$

Prélèvement forfaitaire à titre d'acompte de l'impôt sur le revenu : $20\,000\text{ €} \times 21\% = 4\,200\text{ €}$.

b – Les intérêts d'obligations

Le montant de 5 000 € est à retenir pour la déclaration des revenus. Prélèvement forfaitaire à titre d'acompte de l'impôt sur le revenu : $5\,000\text{ €} \times 24\% = 1\,200\text{ €}$.

Montant de la CSG précompté par les établissements financiers et déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu : $(20\,000\text{ €} + 5\,000\text{ €}) \times 5,1\% = 1\,275\text{ €}$.

B. Les revenus perçus par Aude Javel

1) Les traitements et salaires

Le montant imposable pour l'année 2014 s'élève à :

$$2\,500\text{ €} \times 12 = 30\,000\text{ €}.$$

Si nous appliquons la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels pour Aude Javel :

$$30\,000\text{ €} - (30\,000\text{ €} \times 10\%) = 27\,000\text{ €}.$$

Aude Javel dispose aussi de la faculté d'opter pour le régime des frais réels. Ces derniers doivent être inhérents à l'exercice de la profession. Nous retiendrons donc :

- les abonnements à diverses revues juridiques : 750 € ;
- les intérêts d'emprunt pour l'achat de la voiture dans la limite du kilométrage effectué à titre professionnel, soit :

$$1\,000\text{ €} \times \frac{(32\text{ km} \times 2 \times 180)}{23\,040} = 500\text{ €} ;$$

- les frais de location d'un box, toujours dans la limite du kilométrage effectué à titre professionnel, soit :

$$600\text{ €} \times \frac{11\,520}{23\,040} = 300\text{ €} ;$$

- l'achat d'une tige : 421 € ;
- les frais de colloque : 300 € ;

40

– l'achat d'un ordinateur portable : sa valeur est supérieure à 500 € HT. Il doit donc faire l'objet d'un amortissement. Le taux à retenir est de 33 1/3 %. On retiendra une utilisation professionnelle à 80 % ;

$$3\,000\text{ €} \times 80\% \times \frac{1}{3} = 800\text{ €} ;$$

– les frais de trajet. Ils sont déductibles dans la limite de 40 km par jour (aller). Au-delà le contribuable justifiera de circonstances particulières. Le barème kilométrique forfaitaire de l'administration ne prend pas en compte les intérêts d'emprunt pour le véhicule ainsi que les frais de location de box (cf. *supra*). Montant des frais déductibles :

$$(0,32\text{ €} \times 11\,520) + 1\,244\text{ €} = 3\,686,40\text{ €} + 1\,244\text{ €} = 4\,930,40\text{ €} = 4\,930\text{ €}.$$

Total des frais : 8 001 €.

L'achat des deux tailleurs, l'abonnement au club de fitness et à *Paris Match* constituent des dépenses à caractère personnel.

À déclarer : 30 000 € – 8 001 € = 21 999 €.

La deuxième solution fondée sur les frais réels est plus avantageuse pour Aude Javel.

2) Les revenus fonciers

Le montant des loyers perçus est inférieur à 15 000 €. Aude Javel relève de plein droit du régime du micro-foncier ; à retenir : 6 000 € – (30 % x 6 000 €) = 4 200 €.

Toutefois, elle a la faculté d'opter pour le régime réel pour une durée de trois ans.

Avant de déduire les frais réels, il convient d'ôter la déduction forfaitaire de 20 € qui couvre les frais de gestion (correspondance et téléphone) :

–	20 €
–	800 € taxe foncière
–	300 € frais de gérance
–	1 000 € intérêts d'emprunt
–	300 € assurances
–	3 000 € réparation de la toiture
	580 €

C. Le revenu net global

La pension alimentaire versée au Père Naud, l'oncle d'Aude Javel, n'est pas déductible du revenu global car il n'y a pas d'obligation alimentaire envers l'oncle. *A contrario*, cette dernière ne sera pas imposable pour le Père Naud.

BNC d'Annie Zette :	50 000 €
Les dividendes d'Annie Zette :	12 000 €
Les intérêts d'obligation d'Annie Zette :	5 000 €
Les traitements d'Aude Javel :	21 999 €
Les revenus fonciers d'Aude Javel :	580 €
	89 579 €
CSG sur les revenus de capitaux mobiliers	– 1 275 €
	88 304 €

2 • CALCUL DE L'IMPÔT À PAYER PAR ANNIE ZETTE ET AUDE JAVEL

Partenaires, Annie et Aude disposent de deux parts.

A. Le calcul de l'impôt

Annie et Aude sont imposables dans la tranche à : $\frac{88\,304}{2} = 44\,152$; soit 30 % :

$$(88\,304 \text{ €} \times 0,30) - (5\,638,84 \text{ €} \times 2) = 26\,491,20 \text{ €} - 11\,277,68 \text{ €} \\ = 15\,213,52 \text{ €} = 15\,214 \text{ €}.$$

B. Les réductions d'impôt

Les premiers 526 euros versés aux Restaurants du Cœur bénéficient d'une réduction d'impôt de 75 %, soit : $500 \text{ €} \times 75 \% = 375 \text{ €}$.

Le don de 600 € à la Fondation de France doit entrer dans l'enveloppe de 20 % du revenu net global.

$$88\,304 \text{ €} \times 20 \% = 17\,661 \text{ €}.$$

La réduction d'impôt sera égale à $600 \text{ €} \times 66 \% = 396 \text{ €}$.

Total des réductions d'impôt : $375 \text{ €} + 396 \text{ €} = 771 \text{ €}$.

C. Montant de l'impôt à payer

$$\begin{array}{r} 15\,214 \text{ €} \\ - \quad 771 \text{ € (dons)} \\ - \quad 4\,200 \text{ €} + 1\,200 \text{ € (acomptes de l'impôt sur le revenu : RCM)} \\ \hline 9\,043 \text{ €} \end{array}$$

3 • LA SÉPARATION EN 2015

Si une séparation intervient en 2015, chacune des partenaires sera personnellement imposable pour les revenus dont elle aura disposé l'année de la séparation.

En cas de décès de l'une des partenaires, deux déclarations seront souscrites :

- une imposition commune du 1^{er} janvier à la date du décès ;
- une imposition personnelle au nom de la partenaire survivante, de la date du décès au 31 décembre. Cette dernière conservera le bénéfice d'un quotient familial de deux parts.

Cas de synthèse

L'inégalité dans l'imposition des revenus

Sujet 1

1 • Les époux Steur sont mariés depuis 1975 sous le régime de la séparation de biens. Ils ont trois enfants qui demandent expressément leur rattachement :

- Charles-Antoine, 22 ans, étudiant en AES ;
- Cunégonde, 16 ans, lycéenne ;
- Radegonde, 14 ans, collégienne.

M. Steur est gérant de la SARL Steur dont il détient 40 % des parts sociales. Il a perçu une rémunération nette de 63 600 € sur laquelle ont été précomptées, outre les cotisations sociales obligatoires, la cotisation à une mutuelle : 930 €, la CSG non déductible : 1 800 € et la CRDS : 370 €.

Mme Steur est fonctionnaire au ministère de la Justice. Sa rémunération s'élève à 1 700 € nets par mois.

Charles-Antoine a travaillé au cours de ses grandes vacances à l'hypermarché proche de son domicile. Il a gagné 1 400 € de salaire et une prime de 80 €.

Document :

- Formule de calcul de l'impôt. L'impôt brut est obtenu en utilisant la formule décrite dans le tableau suivant, sachant que :

R = Revenu net imposable.

N = Nombre de parts.

- Revenus de 2014

Revenu imposable (R) / Nombre de parts (N)	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 9 690 €	0
De 9 690 € à 26 764 €	$(R \times 0,14) - (1\,356,60 \times N)$
De 26 764 € à 71 754 €	$(R \times 0,30) - (5\,638,84 \times N)$
De 71 754 € à 151 956 €	$(R \times 0,41) - (13\,531,78 \times N)$
Supérieur à 151 956 €	$(R \times 0,45) - (19\,610,02 \times N)$

- Avantage maximum par demi-part : 1 508 €.

➤ Calculer le montant de l'impôt dû par les époux Steur en 2015.

2 • Les époux Monet ne travaillent ni l'un ni l'autre et leurs revenus proviennent uniquement de placements en valeurs mobilières acquises après avoir vendu quelques immeubles hérités de leurs parents respectifs. Ils ont trois filles qui demandent leur rattachement :

- Marlène, 23 ans, qui prépare une licence d'AES ;
- Brigitte, 17 ans, en terminale S ;
- Claudia, 13 ans, en classe de 3^e.

Ils ont perçu :

- des dividendes pour 60 000 € ;
- des intérêts nets d'obligations émises en 1992 pour 28 580 €.

➤ Calculer le montant de l'impôt dû par les époux Monet en 2015.

3 • Quelles conclusions pouvez-vous tirer de l'examen de ces deux cas ?

Sujet 2

Paul Ochon, salarié, est célibataire. Il a perçu un revenu global net de 180 000 € en 2014.

Il a effectué les dépenses fiscales suivantes :

- Dons : 1 000 € (article 200) ;
- Emploi d'un salarié à domicile : 12 000 € (199 sexdecies) ;
- Investissements dans le secteur forestier : 6 000 € (article 199 decies H) ;
- Travaux d'isolation thermique de la résidence principale payés en novembre 2014 : 10 000 € (200 quater) ;
- Souscription en numéraire au capital de PME : 50 000 € (199 undecies 0A).

Barème de l'impôt sur le revenu

Revenu imposable (R) / Nombre de parts (N)	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 9 690 €	0
De 9 690 € à 26 764 €	$(R \times 0,14) - (1\,356,60 \times N)$
De 26 764 € à 71 754 €	$(R \times 0,30) - (5\,638,84 \times N)$
De 71 754 € à 151 956 €	$(R \times 0,41) - (13\,531,78 \times N)$
Supérieur à 151 956 €	$(R \times 0,45) - (19\,610,02 \times N)$

Les articles du CGI sont consultables sur Légifrance.

Calculer le montant de l'impôt à payer par Paul Ochon en 2015.

Corrigé 1

1 • IMPÔT À PAYER POUR LES ÉPOUX STEUR**A. Le quotient familial**

– Les époux : 2 parts ;

– Cunégonde, 16 ans, lycéenne : 0,5 part ;

– Radegonde, 14 ans, collégienne : 0,5 part.

Les deux filles sont rattachées de plein droit au foyer fiscal de leurs parents ;

– Charles-Antoine, 22 ans, étudiant : 0,5 part + 0,5 part = 1 part.

Étudiant, il peut être rattaché au foyer fiscal jusqu'à l'âge de 25 ans. Étant le troisième enfant rattaché, il ouvre droit à une part lors du calcul du quotient familial.

Total des parts : $2 + 0,5 + 0,5 + 1 = 4$ parts.

B. Le traitement fiscal des revenus catégoriels**1) Traitements et salaires****a – M. Steur**

En tant que gérant minoritaire de la SARL Steur, il est imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

À sa rémunération nette, il convient d'ajouter la cotisation à la mutuelle, la CSG non déductible et la CRDS :

$$63\,600\,€ + 930\,€ + 1\,800\,€ + 370\,€ = 66\,700\,€.$$

On pratique la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels :

$$66\,700\,€ - (10\% \times 66\,700\,€) = 60\,030\,€.$$

b – Mme Steur

Elle est fonctionnaire au ministère de la Justice. Sa rémunération annuelle s'élève à :

$$1\,700\,€ \times 12 = 20\,400\,€.$$

On pratique la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels :

$$20\,400\,€ - (10\% \times 20\,400\,€) = 18\,360\,€.$$

c – Charles-Antoine

Le salaire perçu par Charles-Antoine échappe à l'impôt car il est inférieur à trois fois le SMIC mensuel (4 336 € pour les revenus 2014).

2) Revenu net global

salaires de M. Steur : 60 030 €

+ salaires de Mme Steur : 18 360 €

Revenu brut global : 78 390 €

C. Calcul de l'impôt à payer**1) Le plafonnement du quotient familial****a – Calcul de l'impôt à payer pour 4 parts**

$$\frac{R}{N} = \frac{78\,390}{4} = 19\,597,50 \text{ €}.$$

D'où :

$$\begin{aligned} & (78\,390 \text{ €} \times 0,14) - (1\,356,60 \text{ €} \times 4) = \\ & 10\,974,60 \text{ €} - 5\,426,40 \text{ €} = 5\,368,20 \text{ €}. \end{aligned}$$

On arrondit à l'euro inférieur : 5 368 €.

b – Calcul de l'impôt à payer sans les enfants

$$\frac{R}{N} = \frac{78\,390}{2} = 39\,195 \text{ €}.$$

D'où :

$$\begin{aligned} & (78\,390 \text{ €} \times 0,30) - (5\,638,84 \text{ €} \times 2) = \\ & 23\,517 \text{ €} - 11\,277,68 \text{ €} = 12\,239,32 \text{ €}. \end{aligned}$$

On arrondit à l'euro inférieur : 12 239 €.

L'économie d'impôt réalisée est de : 12 239 € – 5 368 € = 6 871 €.

L'avantage maximum par demi-part est de : 1 508 € x 4 = 6 032 €.

Le plafonnement s'applique dans la présente espèce, l'impôt à payer est de :

$$12\,239 \text{ €} - 6\,032 \text{ €} = 6\,207 \text{ €}.$$

2) Les réductions d'impôt**Les enfants scolarisés**

La réduction d'impôt accordée pour les enfants qui fréquentent le collège est de 61 €. Elle est portée à 153 € pour les lycéens et à 183 € pour les étudiants.

– Cunégonde, lycéenne :	153 €
– Radegonde, collégienne :	61 €
– Charles-Antoine, étudiant :	183 €
total :	<u>397 €</u>

3) L'impôt à payer

– impôt :	6 207 €
– enfants scolarisés :	<u>– 397 €</u>
Total :	5 810 €

46

2 • IMPÔT À PAYER POUR LES ÉPOUX MONET**A. Le quotient familial**

– Les époux : 2 parts ;

– Brigitte, 17 ans, lycéenne : 0,5 part ;

– Claudia, 13 ans, collégienne : 0,5 part.

Ces deux enfants sont rattachés de plein droit au foyer fiscal de leurs parents ;

– Marlène, 23 ans, étudiante : 0,5 part + 0,5 part = 1 part.

Étudiante, elle peut être rattachée au foyer fiscal jusqu'à l'âge de 25 ans. Étant le troisième enfant rattaché, elle ouvre droit à une part lors de l'établissement du quotient familial.

Total des parts : $2 + 0,5 + 0,5 + 1 = 4$ parts.

B. Traitement fiscal des revenus catégoriels**1) Dividendes**

Ce sont des revenus de capitaux mobiliers. Les époux Monet déclareront le montant du dividende net auquel ils déduiront un abattement de 40 % :

$$60\,000\text{ €} - (40\% \times 60\,000\text{ €}) = 36\,000\text{ €}.$$

$$\text{Acompte de l'impôt sur le revenu : } 60\,000\text{ €} \times 21\% = 12\,600\text{ €}.$$

La CSG déductible est égale à $60\,000\text{ €} \times 5,1\% = 3\,060\text{ €}$.

2) Intérêts d'obligations

– On retient la somme de 28 580 €.

Acompte de l'impôt sur le revenu : $28\,580\text{ €} \times 24\% = 6\,859\text{ €}$.

La CSG déductible est égale à $28\,580\text{ €} \times 5,1\% = 1\,458\text{ €}$.

3) Revenu net global

Les dividendes :	36 000 €
+ Les intérêts d'obligations émises en 1992 :	28 580 €
– CSG déductible : $3\,060\text{ €} + 1\,458\text{ €}$	<u>4 518 €</u>
Revenu net global :	60 062 €

C. Calcul de l'impôt à payer**1) Le plafonnement du quotient familial**

a – Calcul de l'impôt à payer pour 4 parts

$$\frac{R}{N} = \frac{60\,062}{4} = 15\,015,50.$$

$$\begin{aligned} \text{D'où :} \quad & (60\,062\text{ €} \times 0,14) - (1\,356,60\text{ €} \times 4) = \\ & 8\,408,68\text{ €} - 5\,426,40\text{ €} = 2\,982,28\text{ €}. \end{aligned}$$

On arrondit à l'euro inférieur : 2 982 €.

b – Calcul de l'impôt à payer sans les enfants

$$\frac{R}{N} = \frac{60\,062}{2} = 30\,031 \text{ €}.$$

D'où

$$(60\,062 \text{ €} \times 0,30) - (5\,638,84 \text{ €} \times 2) = \\ 18\,018,60 \text{ €} - 11\,277,68 \text{ €} = 6\,741 \text{ €}.$$

L'économie d'impôt réalisée est de : $6\,741 \text{ €} - 2\,982 \text{ €} = 3\,759 \text{ €}$.L'avantage maximum par demi-part est de : $1\,508 \text{ €} \times 4 = 6\,032 \text{ €}$.

Le plafonnement ne s'applique pas, l'impôt à payer est de :

$$2\,982 \text{ € (impôt pour 4 parts)}.$$

2) Les réductions d'impôt

La réduction d'impôt accordée pour les enfants qui fréquentent le collège est de 61 €. Elle est portée à 153 € pour les lycéens et à 183 € pour les étudiants.

Brigitte, lycéenne :	153 €
+ Claudia, collégienne :	61 €
+ Marlène, étudiante :	183 €
Total :	<u>397 €</u>

3) L'impôt à payer

Impôt :	2 982 €
– enfants scolarisés :	– <u>397 €</u>
Total :	<u>2 585 €</u>

Il convient d'imputer les acomptes déjà versés : $2\,585 \text{ €} - (12\,600 \text{ €} + 6\,859 \text{ €}) = -16\,874 \text{ €}$ (à rembourser).

3 • CONCLUSION SUR L'EXAMEN DES DEUX CAS

Le système fiscal français est inéquitable car à revenu brut égal à 88 580 € :

- (66 700 € + 20 400 € + 1 480 €) pour les époux Steur ;
- (60 000 € + 28 580 €) pour les époux Monet.

Les époux Steur paieront 5 810 € d'impôt sur le revenu alors que les époux Monet verseront 2 585 € ; soit un différentiel de $5\,810 \text{ €} - 2\,585 \text{ €} = 3\,225 \text{ €}$.

Les salaires sont plus lourdement imposés que les revenus du capital.

Corrigé 2

Pour les revenus perçus en 2014, le plafonnement des niches fiscales est limité à :
10 000 € (plafond porté à 18 000 € en présence d'investissements dans les SOFICA ou d'investissements outre-mer).

Seuls sont soumis au plafonnement les avantages fiscaux accordés en contrepartie d'un investissement ou d'une prestation dont bénéficie le contribuable. Les avantages fiscaux liés à la situation personnelle du contribuable ou à la poursuite d'un objectif général sont exclus du dispositif. Le contribuable devra procéder à une double liquidation de l'impôt sur le revenu (uniquement pour le taux progressif). La première cotisation tient compte de tous les avantages fiscaux. La deuxième cotisation retient uniquement les avantages exclus du plafonnement. La différence entre la première et la deuxième cotisation ne doit pas excéder 10 000 € ou 18 000 €. Tout dépassement constitue un impôt supplémentaire à verser par le contribuable.

Il convient d'abord de calculer le montant de l'impôt dû par Paul Ochon :

$$(180\,000\text{ €} \times 45\% - 19\,610,02) = 81\,000\text{ €} - 19\,610,02\text{ €} = 61\,390\text{ €}.$$

Les différents réductions d'impôt et crédits d'impôt s'élèvent à :

- Dons : $1\,000\text{ €} \times 66\% = 660\text{ €}$;
- Emploi d'un salarié à domicile : $12\,000\text{ €} \times 50\% = 6\,000\text{ €}$;
- Investissements dans le secteur forestier : $6\,000\text{ €}$, on retient $5\,700\text{ €} \times 18\% = 1\,026\text{ €}$;
- Travaux d'isolation thermique : $10\,000\text{ €}$, on retient $8\,000\text{ €} \times 30\% = 2\,400\text{ €}$;
- Souscription en numéraire au capital de PME : $50\,000\text{ €} \times 18\% = 9\,000\text{ €}$.

Calcul de l'impôt avec l'ensemble des réductions et crédits d'impôt :

$$61\,390\text{ €} - (660\text{ €} + 6\,000\text{ €} + 1\,026\text{ €} + 2\,400\text{ €} + 9\,000\text{ €}) = 42\,304\text{ €}$$

Calcul de l'impôt avec les réductions d'impôt et crédits d'impôt non soumis au plafonnement. La seule réduction non soumise au plafonnement est celle concernant les dons.

$$61\,390\text{ €} - 660\text{ €} = 60\,730\text{ €}$$

L'avantage fiscal procuré par les niches fiscales est plafonné à :

$$10\,000\text{ €}$$

Économie d'impôt réalisée : $60\,730\text{ €} - 42\,304\text{ €} = 18\,426\text{ €}$.

Le total des avantages fiscaux soumis au plafonnement s'élève à :

$$6\,000\text{ €} + 1\,026\text{ €} + 2\,400\text{ €} + 9\,000\text{ €} = 18\,426\text{ €}$$

Ce total dépasse le seuil autorisé par le Code général des impôts. Il doit être plafonné à $18\,426\text{ €} - 10\,000\text{ €} = 8\,426\text{ €}$.

Le montant de l'impôt à payer s'élève à : $42\,304\text{ €} + 8\,426\text{ €} = 50\,730\text{ €}$.

Il est aussi égal à $60\,730\text{ €} - 10\,000\text{ €}$ (le montant du plafonnement) = $50\,730\text{ €}$.

Consultation – Dissertation

Les prélèvements sociaux

Sujet 1 Consultation

Phil Defer est salarié dans une entreprise de construction automobile. Il a perçu en outre des revenus fonciers et a opté pour le prélèvement libératoire pour ses intérêts d'obligations. Son salaire brut s'élève à 30 000 €. Les revenus nets fonciers sont de l'ordre de 7 500 €, alors que le montant des intérêts atteignait 30 000 €.

Ces sommes ont été perçues en 2015.

- 1 • *Après avoir rappelé l'historique des prélèvements sociaux ;*
- 2 • *Vous examinerez l'impact de ces derniers sur les revenus perçus par Phil Defer.*

Sujet 2 Dissertation

La contribution sociale généralisée est-elle un impôt moderne ?

Corrigé 1 Consultation

1 • HISTORIQUE

La Contribution sociale généralisée a été créée par la *loi du 28 décembre 1990* (articles 127 à 135) pour assurer la fiscalisation du financement de la Sécurité Sociale. Son taux est fixé à 7,5 % (pour les salaires). Il s'agit d'un impôt sur le revenu bis dont le rapport est supérieur à celui de l'impôt sur le revenu depuis 1998.

La Contribution au remboursement de la dette sociale a vu le jour en 1996. Elle est destinée à apurer les déficits de la Sécurité sociale. Son taux est de 0,5 %. Sa perception sera effective jusqu'au remboursement de la dette.

Le prélèvement social de 4,5 % a pour but d'alimenter les caisses nationales d'allocations familiales, d'assurance vieillesse et de financer la réforme des retraites. Le prélèvement de solidarité de 2 % a pour but notamment de financer le RSA (revenu de solidarité active). Enfin, la contribution additionnelle de 0,3 % est destinée à aider les personnes dépendantes.

50

2 • IMPACT DES PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX (revenus de Phil Defer)

A. Les revenus d'activité et de remplacement

1) La CSG

Cette rubrique regroupe les salaires et assimilés et les revenus professionnels des non salariés.

En ce qui concerne les premiers, la CSG est précomptée par l'employeur et versée à l'Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) en même temps que les autres cotisations.

Elle subit le régime de prélèvement des cotisations sociales : toutefois, elle est calculée sur 98,25 % du salaire brut, soit dans le cas présent :

$$\begin{aligned} 30\,000\text{ €} - (1,75\% \times 30\,000\text{ €}) \times 7,5\% &= \\ 29\,475\text{ €} \times 7,5\% &= 2\,211\text{ €}. \end{aligned}$$

Sur les 7,5 %, 5,1 % sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu alors que 2,4 % devront être réintégrés à ladite assiette.

Montant de la CSG déductible : $29\,475\text{ €} \times 5,1\% = 1\,503\text{ €}$.

Montant de la CSG non déductible : $29\,475\text{ €} \times 2,4\% = 707\text{ €}$.

Quant aux revenus perçus par les professions non salariées, la base taxable est constituée du bénéfice net imposable avant imputation des reports déficitaires.

2) La CRDS

Elle est perçue aussi sur les salaires, au taux de 0,5 %. Son assiette est identique à celle de la CSG : 98,25 % du salaire brut.

Soit, dans le cas présent : $29\,475\text{ €} \times 0,5\% = 147,37\text{ €} \approx 147\text{ €}$.

Elle n'est pas déductible au titre de l'impôt sur le revenu.

B. Les revenus du patrimoine

Les revenus fonciers font l'objet d'un prélèvement au titre de la CSG de 8,2 % pour les revenus réalisés en 2015.

La base imposable est constituée par les revenus nets de frais.

La CSG sera déductible lors de l'établissement de la déclaration des revenus perçus en 2016 dans la limite de 5,1 %. Elle viendra en diminution du revenu global.

En outre, la CRDS au taux de 0,5 %, un prélèvement social de 4,5 %, un prélèvement de solidarité de 2 % et une contribution additionnelle de 0,3 % frappent lesdits revenus.

Les revenus nets fonciers s'élèvent à : 7 500 €

– CSG au taux de 8,2 % : $7\,500\text{ €} \times 8,2\% = 615\text{ €}$: 615 €

(CSG déductible lors de la déclaration

des revenus 2015 : $7\,500\text{ €} \times 5,1\% = 382,5\text{ €}$)

– CRDS au taux de 0,5 % :	
$(7\,500\text{ €} \times 0,5\% = 37,5\text{ €})$	37,50 €
– prélèvement social au taux de 4,5 % :	
$(7\,500\text{ €} \times 4,5\% = 337,50\text{ €})$	337,50 €
– prélèvement de solidarité au taux de 2 % :	
$(7\,500\text{ €} \times 2\% = 150\text{ €})$	150 €
– contribution additionnelle au taux de 0,3 % :	
$(7\,500\text{ €} \times 0,3\% = 22,50\text{ €})$	22,50 €

Total des prélèvements sociaux :

$$615\text{ €} + 37,5\text{ €} + 337,50\text{ €} + 150\text{ €} + 22,5\text{ €} = 1\,162,50\text{ €} = 1\,163\text{ €}.$$

Le recouvrement de ces prélèvements sociaux s'opère par voie de rôle à partir de la déclaration des revenus. Il aura lieu au cours du troisième trimestre de l'année 2016.

C. Les produits de placement bénéficiaire du prélèvement à la source

– CSG :	+ 8,2 %
– CRDS :	+ 0,5 %
– Prélèvement social de 4,5 % :	+ 4,5 %
– Contribution additionnelle de 0,3 % :	+ 0,3 %
– Prélèvement de solidarité :	+ 2 %
Total :	<u>15,5 %</u>

Les prélèvements sociaux sont précomptés par les établissements payeurs (les banques) et reversés au Trésor Public.

Depuis la suppression du prélèvement libératoire, la CSG est déductible au titre de l'impôt sur le revenu à hauteur de $30\,000\text{ €} \times 5,1\% = 1\,530\text{ €}$ l'année de la perception des intérêts.

La banque prélèvera une somme de : $30\,000\text{ €} \times 15,5\% = 4\,650\text{ €}$.

Phil Defer recevra : $30\,000\text{ €} - 4\,650\text{ €} = 25\,350\text{ €}$.

Références : CGI, articles 1600-OC à 1600-OL.

Corrigé 2	Dissertation
------------------	---------------------

Jusqu'en 1991, l'impôt sur le revenu créé en 1914 et en 1917 constituait le seul mode d'imposition des revenus perçus par les contribuables personnes physiques. La volonté de fiscaliser la protection sociale afin de ne pas pénaliser l'emploi a conduit à la mise en place de la contribution sociale généralisée. Le terme contribution est hautement symbolique puisqu'il se rattache à l'esprit de solidarité des révolutionnaires de 1789.

52

La contribution sociale généralisée a un rendement plus élevé que l'impôt sur le revenu, plus de 92 milliards d'euros contre 70 milliards d'euros. Reprenant une assiette commune avec celle de l'impôt sur le revenu, elle marque toutefois une rupture avec la tradition fiscale française par le biais de l'abandon de la notion de foyer fiscal et la mise en place d'un impôt à taux proportionnel.

1 • UNE REPRISE DE LA TRADITION FISCALE FRANÇAISE

Elle se traduit à travers l'assiette et le recouvrement.

A. L'assiette

La CSG a une assiette élargie qui vise l'ensemble des revenus. Elle présente ainsi un caractère universel. Peu de revenus échappent à la contribution sociale généralisée : le RSA, les allocations familiales, les intérêts des livrets A, jeune et de développement durable.

A contrario, l'impôt sur le revenu du fait des revendications sociales, est progressivement devenu un « véritable gruyère » où se côtoient les abattements, les exonérations, les réductions et les crédits d'impôt. Il a ainsi perdu sa « lisibilité » et son caractère d'impôt juste.

B. Le recouvrement

La CSG est un impôt affecté au financement de la sécurité sociale. Son mode de recouvrement pour la CSG sur les revenus du patrimoine est identique à l'impôt sur le revenu puisqu'il est opéré par le Trésor public suite à la déclaration de revenus.

La CSG sur les revenus de placements est perçue par les établissements financiers qui reversent les sommes au Trésor.

Plus originale est la mise en œuvre de la retenue à la source pour les salariés et les pensions de retraite en matière de CSG. Cette forme moderne de recouvrement de l'impôt que connaissent les autres États européens n'a pas été mise en place en matière d'impôt sur le revenu du fait de l'archaïsme de cet impôt et de sa complexité. Fait remarquable, un impôt est perçu au profit d'organismes de droit privé, les URSSAF.

2 • UNE RUPTURE DE LA TRADITION FISCALE FRANÇAISE

Elle est matérialisée par l'abandon de la notion de foyer fiscal et la mise en place d'un impôt à taux proportionnel.

A. L'abandon de la notion de foyer fiscal

Le foyer fiscal a été conforté par la mise en place du quotient familial en 1945. Il permet de prendre en compte les personnes qui peuvent être rattachées grâce à la notion de parts.

L'évolution des mœurs a bouleversé la famille traditionnelle et souligne l'inadaptation actuelle du quotient familial. Beaucoup de familles sont désormais monoparentales. L'égalité entre l'homme et la femme aurait dû ouvrir un choix entre imposition commune des époux ou imposition séparée.

La CSG ne s'attache pas à la notion de foyer puisqu'elle touche de manière individuelle les différentes composantes du foyer. La CSG est liée à l'individualisme de notre société contemporaine.

B. Un impôt à taux proportionnel

Alors que le caractère progressif de l'impôt sur le revenu avait été érigé comme un dogme (il représentait une mesure de justice sociale), la CSG rompt avec la tradition fiscale française en instaurant un impôt à taux proportionnel. Pour pallier les inconvénients de ce choix vis-à-vis des bas salaires (des sommes utiles au minimum vital étaient prélevées), le législateur a mis en place un crédit d'impôt, la prime pour l'emploi. Elle constitue en quelque sorte « une ristourne de CSG sur les bas salaires ». Pour les revenus les plus élevés, le caractère déductible d'une partie de la CSG sur l'assiette de l'impôt sur le revenu entraîne ainsi une « régressivité ».

Conclusion

La CSG semble désormais bien installée dans le paysage fiscal français. Elle constitue la grande nouveauté de ces vingt dernières années. Alors que l'impôt sur le revenu est agité de soubresauts épisodiques, elle a atteint sa vitesse de croisière. Son rendement augmente alors que celui de l'impôt sur le revenu est appelé à diminuer.

DEUXIÈME PARTIE

Les BIC
L'IS

Cas pratique

Les frais généraux**Sujet**

En cas de contrôle fiscal, le poste « frais généraux » est particulièrement sensible. Aussi importe-t-il de connaître la réglementation en vigueur. De nombreux abus sont couramment relevés dans ce poste.

M. Dupain exploite un fonds de boulangerie-pâtisserie à Pithiviers – son bénéfice d'exploitation s'élève à 45 000 €. Le chiffre d'affaires de l'entreprise est de 380 000 € HT ; l'entreprise clôt son exercice le 31 décembre.

› A l'aide des éléments suivants, calculer son bénéfice fiscal.

1 • Frais de personnel

Dans cette rubrique sont comptabilisées :

A – La rémunération de M. Dupain : 18 000 €

B – La rémunération de Mme Dupain : 15 000 €

C – La rémunération de leur vendeuse, employée à mi-temps : 7 500 €

M. et Mme Dupain sont mariés sous le régime de la communauté réduite aux acquêts.

2 • Impôts et taxes

A – Contribution économique territoriale : 1 100 €

Dans ce montant est incluse une majoration de 10 % pour paiement tardif (100 €).

B – Taxe sur la valeur ajoutée : 120 €

Il s'agit d'une majoration pour défaut de déclaration.

C – Taxe foncière : 500 €

La résidence principale de M. Dupain est inscrite à l'actif du bilan.

D – Taxe d'habitation : 600 €

E – Amende pour infraction à la législation économique : 380 €

3 • Charges externes

A – Entretien des locaux professionnels : 1 200 €

B – Facture d'électricité : 5 400 €

58

<i>C – Acquisition d'un micro-ordinateur pour l'enregistrement de la comptabilité et la facturation, le 1^{er} juillet :</i>	1 800 €
<i>D – Frais de peinture de la devanture du magasin :</i>	3 800 €
<i>E – Prime d'assurance incendie :</i>	300 €
<i>F – Location annuelle d'un panneau publicitaire sur le stade municipal :</i>	320 €
<i>G – Cinq cadeaux offerts aux cinq clients les plus importants :</i>	380 €
<i>H – Participation à un colloque du Syndicat de la boulangerie :</i>	540 €
<i>I – Frais de week-end à Bruges :</i>	1 000 €
<i>J – Versement au profit de la Fondation de France :</i>	380 €
4 • Frais financiers	
<i>A – Remboursement de l'emprunt contracté pour la rénovation du magasin. Cette somme se décompose de la façon suivante : capital 1 000 € ; intérêts 1 500 € :</i>	2 500 €
<i>B – Les capitaux apportés par l'exploitant sont rémunérés au taux de 10 % :</i>	100 €
<i>C – Les frais bancaires :</i>	120 €

Corrigé	
----------------	--

Les frais généraux constituent des charges déductibles, s'ils ont tout d'abord été enregistrés en comptabilité. Ils doivent aussi traduire une diminution de l'actif net et être exposés dans l'intérêt de l'entreprise.

Il conviendra donc de réintégrer les charges qui ne sont pas déductibles ainsi que les dépenses qui constituent des immobilisations pour obtenir le bénéfice fiscal. Toutefois, certaines corrections dans le présent exercice affecteront le bénéfice comptable. La démarche sera alors la suivante :

1^e étape : Établissement du bénéfice comptable corrigé.

2^e étape : Détermination du bénéfice fiscal.

A**Analyse des charges enregistrées****1 • FRAIS DE PERSONNEL****A. Rémunération de M. Dupain**

La rémunération de l'exploitant dans les entreprises individuelles n'est pas déductible du bénéfice imposable. Ce dernier rémunère à la fois le capital et le travail. La somme de 18 000 € est à réintégrer pour la détermination du bénéfice fiscal.

B. Rémunération de Mme Dupain

Le régime de la rémunération de l'épouse dépend du régime matrimonial et de l'adhésion ou non par l'entrepreneur à un centre de gestion agréé. Dans le cas présent, les époux sont mariés sous le régime de la communauté réduite aux acquêts. M. Dupain n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé. En conséquence, la rémunération de l'épouse est déductible à concurrence de 13 800 € (*article 154 du CGI*). Il convient de réintégrer la différence : $15\,000\text{ €} - 13\,800\text{ €} = 1\,200\text{ €}$, pour la détermination du bénéfice fiscal.

C. Rémunération de la vendeuse

Le salaire versé à la vendeuse constitue une charge déductible du bénéfice imposable.

2 • IMPÔTS ET TAXES**A. La contribution économique territoriale**

C'est un impôt dont la déduction est autorisée sur le plan fiscal.

La majoration de 10 % pour paiement tardif est une pénalité de recouvrement. Cette pénalité n'est pas déductible en matière fiscale. Il faut donc la réintégrer.

B. La taxe sur la valeur ajoutée

Nous sommes en présence d'une pénalité d'assiette qui doit être réintégrée dans le calcul du bénéfice fiscal.

C. La taxe foncière

L'immeuble est inscrit à l'actif du bilan, ce qui entraîne la déduction de la taxe foncière y afférente. Toutefois, le produit de l'avantage offert au commerçant doit être comptabilisé, ce qui a déjà été effectué (nous le supposons). L'inscription de l'immeuble d'habitation à l'actif du bilan ne constitue pas toujours une décision de gestion judicieuse. La vente du bien suivra le régime des plus ou moins-values professionnelles alors que le régime des plus ou moins-values réalisées par les particuliers apparaît plus favorable au contribuable. La cession de la résidence principale est exonérée de l'impôt sur le revenu.

60

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012, les effets de la théorie du bilan ont été atténués. Les charges et produits afférents à un bien inscrit à l'actif du bilan qui n'est pas nécessaire à l'activité de l'entreprise doivent être distraits du résultat imposable à moins que les produits en question n'excèdent pas 5 % du montant des recettes. Nous supposons cette condition remplie.

D. La taxe d'habitation

C'est un impôt personnel. Elle ne constitue pas une charge déductible du bénéfice comptable.

E. L'amende pour infraction à la législation économique

Elle est exclue des charges déductibles (*article 39-2 du CGI*).

Elle est à réintégrer pour la détermination du bénéfice fiscal.

3 • CHARGES EXTERNES

A. Les dépenses d'entretien des locaux professionnels

Elles sont déductibles. Elles permettent de maintenir en état d'usage les éléments de l'actif immobilisé.

B. L'électricité

Utilisée dans le cadre de la profession de boulanger-pâtissier, elle constitue une charge déductible du bénéfice imposable.

C. Le micro-ordinateur

Il peut être passé en charges à condition que sa valeur n'excède pas 500 € HT. Les 1 800 € sont à réintégrer dans le bénéfice comptable. Le bien ayant été acquis le 1^{er} juillet, l'amor-

tissement déductible s'élève à $1\,800\text{ €} \times 33\frac{1}{3}\% \times \frac{180}{360} = 300\text{ €}$.

Le taux de 33 1/3% est le taux préconisé pour l'amortissement des micro-ordinateurs.

D. Les frais de peinture

Ils représentent des charges déductibles.

E. La prime d'assurance

Elle est déductible lorsqu'elle couvre les risques encourus par les éléments d'actif.

F. Location d'un panneau

La location d'un panneau publicitaire sur le stade municipal est destinée à augmenter le montant des ventes réalisées par l'entreprise. Elle est effectuée dans l'intérêt de l'entreprise.

G. Cadeaux

La solution est identique pour les cadeaux offerts aux cinq meilleurs clients. Cette opération est réalisée dans l'intérêt de l'entreprise.

H. Les frais de colloque

Engagés dans l'intérêt de l'entreprise, ils sont déductibles du résultat imposable.

I. Week-end à Bruges

A contrario, les frais occasionnés par un week-end passé à Bruges représentent des dépenses personnelles à réintégrer dans le bénéfice comptable.

J. Versement au profit de la Fondation de France

Les dons ouvrent droit dans la limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires (*article 238 bis 1 du CGI*) à une réduction d'impôt égale à 60 % du montant des versements.

$$380\,000\text{ €} \times 5\text{ ‰} = 1\,900\text{ €}.$$

Dans le cas présent, l'entreprise bénéficiera d'une réduction d'impôt de :

$$380\text{ €} \times 60\% = 228\text{ €}.$$

Le montant de 380 € est à réintégrer pour la détermination du bénéfice fiscal.

4 • FRAIS FINANCIERS

A. Remboursement de l'emprunt

Seuls les intérêts constituent des charges déductibles. La part correspondant à l'emprunt est à réintégrer dans le bénéfice comptable.

B. Capitaux rémunérés

Dans les entreprises individuelles, les capitaux apportés par l'exploitant ne peuvent pas faire l'objet d'une rémunération. Les 100 € sont à rapporter au bénéfice fiscal.

C. Les frais bancaires

Ils sont engagés dans l'intérêt de l'entreprise.

B**Résultat imposable à l'impôt sur le revenu**

M. Dupain est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

62**5 • BÉNÉFICE IMPOSABLE APRÈS CORRECTIONS**

Bénéfice comptable avant les corrections :		45 000 €
+ Taxe d'habitation (2, D) :	+	600 €
+ Micro-ordinateur (3, C) :	+	1 800 €
+ Frais de week-end (3, I) :	+	1 000 €
+ Capital de l'emprunt (4, A) :	+	1 000 €
– Amortissement du micro-ordinateur (3, C)	–	300 €
Total :		<u>49 100 €</u>

6 • BÉNÉFICE FISCAL

Bénéfice comptable après les corrections :		49 100 €
+ Rémunération de l'exploitant (1, A)	+	18 000 €
+ Rémunération du conjoint (1, B)	+	1 200 €
+ Pénalité de recouvrement concernant la taxe professionnelle (2, A)	+	100 €
+ Pénalité d'assiette concernant la TVA (2, B)	+	120 €
+ Amende pour infraction à la législation économique (2, E)	+	380 €
+ Dons au profit de la Fondation de France (3, J)	+	380 €
+ Rémunération du capital de l'exploitant (4, B)	+	100 €
Total =		<u>69 380 €</u>

La base d'imposition à l'impôt sur le revenu pour M. Dupain s'élève à **69 380 €**.

Cas pratique

Les amortissements**Sujet**

1 • L'entreprise Lanac dispose des immobilisations suivantes :

Nature de l'immobilisation	Valeur	Date d'acquisition	Durée de vie	Mode d'amortissement
A – Entrepôt (dans les 240 000 €, ont été comptabilisés 30 000 € représentant la valeur du terrain)	240 000 € HT	1/02/N	20 ans	linéaire
B – Machine bleue	60 000 € HT	15/06/N	8 ans	dégressif
C – Machine jaune	70 000 € HT	2/03/N – 1	10 ans	linéaire
D – Véhicule de tourisme	30 000 € TTC	1/04/N	5 ans	linéaire
E – Logiciel	12 000 € HT	1/10/N – 1	3 ans	dérogatoire
F – Camion	152 000 € HT	20/07/N – 2	4 ans	dégressif

› L'entreprise souhaiterait connaître le montant des amortissements déductibles fiscalement en N.

– On prend $N = 2014$

2 • Quelles sont les caractéristiques de l'amortissement par composants ?

1 • AMORTISSEMENTS DÉDUCTIBLES FISCALEMENT EN ANNÉE « N »**A. L'entrepôt**

Les constructions peuvent faire l'objet d'un amortissement. Mais seul le prix de revient de la construction, à l'exclusion de la valeur du sol, est susceptible d'être amorti.

La base amortissable s'élève à : $240\ 000\ € - 30\ 000\ € = 210\ 000\ €$.

Les immeubles sont exclus de l'amortissement dégressif à l'exception des bâtiments industriels dont la durée normale d'utilisation n'excède pas quinze années. Nous sommes en présence d'un bâtiment industriel mais sa durée normale d'utilisation est de vingt ans.

Nous pratiquerons donc l'amortissement linéaire.

Le taux d'amortissement est égal à : $\frac{100}{20} = 5\ %$.

Le point de départ pour le calcul de l'annuité est la date de mise en service du bien. L'amortissement linéaire se calcule en jours. Le mois est de 30 jours et l'année comporte 360 jours par convention. L'occupation est intervenue à la même date que l'acquisition :

$$210\ 000\ € \times 5\ \% \times \frac{330}{360} = 9\ 625\ €.$$

B. La machine bleue

Pour bénéficier du régime de l'amortissement dégressif, un élément d'actif doit présenter les caractéristiques suivantes :

- il doit être neuf ;
- sa durée d'utilisation doit être au moins égale à trois ans ;
- il doit figurer sur la liste de l'article 22 de l'Annexe II au CGI.

La base d'amortissement est le prix hors taxes, car la TVA est récupérable.

Le taux d'amortissement linéaire est égal à : $\frac{100}{8} = 12,5\ %$.

Le taux d'amortissement dégressif s'obtient en multipliant le taux d'amortissement linéaire par un coefficient égal dans le cas présent à 2,25 (biens amortissables sur une durée supérieure à six ans, soit un taux de : $12,5\ \% \times 2,25 = 28,125\ \% \approx 28,13\ %$).

Le point de départ à retenir pour le calcul de l'amortissement dégressif est la date d'acquisition. L'amortissement se calcule par mois entier :

$$60\ 000\ € \times 28,13\ \% \times \frac{7}{12} = 9\ 846\ €.$$

C. La machine jaune

Elle fait l'objet d'un amortissement linéaire. Le taux s'élève à : $\frac{100}{10} = 10 \%$.

L'année entière est à retenir pour le calcul de l'amortissement :

$$70\,000 \text{ €} \times 10 \% = 7\,000 \text{ €}.$$

D. Le véhicule de tourisme

Ces véhicules ne peuvent pas bénéficier de l'amortissement dégressif. Ils sont exclus de la liste de l'article 22 de l'Annexe II au CGI.

De plus, ils sont considérés comme des biens somptuaires. L'annuité fiscalement déductible s'obtient à partir d'un plafond limité à 18 300 € (article 39-4 du CGI), ou 9 900 € si le véhicule émet plus de 200 g de CO₂ par kilomètre.

La TVA n'étant pas récupérable, la base d'amortissement est le prix TTC.

Le taux d'amortissement est de : $\frac{100}{5} = 20 \%$.

L'annuité comptable s'élève à :

$$30\,000 \text{ €} \times 20 \% \times \frac{270}{360} = 4\,500 \text{ €}.$$

L'annuité fiscalement déductible est, quant à elle, égale à :

$$18\,300 \text{ €} \times 20 \% \times \frac{270}{360} = 2\,745 \text{ €}.$$

E. Logiciel

Certains biens peuvent faire l'objet d'amortissements dérogatoires. Ces derniers se pratiquent sur une durée de douze mois.

Les logiciels répondent à cette définition.

Trois douzièmes ont été amortis en N-1. Neuf douzièmes sont à amortir en N :

$$12\,000 \text{ €} \times \frac{9}{12} = 9\,000 \text{ €}.$$

F. Le camion

Il entre dans la catégorie des éléments d'actif qui peuvent bénéficier du régime de l'amortissement dégressif.

Le taux d'amortissement est de :

$$\frac{100}{4} \times 1,25 = 31,25 \%$$

66

Le tableau d'amortissement pour le camion est le suivant :

Année	Amortissement	Valeur résiduelle
N-2	$152\,000 \times 31,25\% \times \frac{6}{12} = 23\,750$	$152\,000 - 23\,750 = 128\,250$
N-1	$128\,250 : 3 = 42\,750$	$128\,250 - 42\,750 = 85\,500$
N	$128\,250 : 3 = 42\,750$	$85\,500 - 42\,750 = 42\,750$
N+1	$128\,250 : 3 = 42\,750$	$42\,750 - 42\,750 = 0$

La deuxième annuité s'obtient en multipliant la valeur résiduelle par le taux d'amortissement dégressif.

Lorsque l'annuité calculée selon le mode de l'amortissement dégressif devient inférieure à la valeur résiduelle divisée par le nombre d'annuités qui restent à courir, il convient alors d'utiliser cette dernière faculté.

L'annuité d'amortissement en N s'élève à 42 750 €.

• En N, le montant des amortissements fiscalement déductibles est égal à :

	9 625 € (l'entrepôt)
+	9 846 € (la machine bleue)
+	7 000 € (la machine jaune)
+	2 745 € (le véhicule de tourisme)
+	9 000 € (le matériel destiné à économiser l'énergie)
+	42 750 € (le camion)
Total :	<u>80 966 €</u>

2 • AMORTISSEMENT PAR COMPOSANTS

Cette méthode entraîne des taux d'amortissement différents, selon les différents composants (éléments) d'une immobilisation (ceux destinés à être remplacés) et les dépenses d'entretien.

Dans une *instruction du 30 décembre 2005*, l'administration des impôts tire les conséquences des nouvelles normes comptables en matière d'actifs (*Inst. 30 décembre 2005 (BOI 4A-13-05) Droit fiscal n° 4, instructions fiscales 13449, BOI-BIC-AMT-10-40-10-20131216*).

Les composants doivent avoir une valeur significative (plus de 500 € hors taxes) intrinsèquement et par rapport à l'ensemble de l'immobilisation (plus de 15 % pour un bien meuble et plus de 1 % pour les immeubles). Leurs rôles sont importants eu égard à l'activité de l'entreprise.

L'administration donne l'exemple d'un bac réfrigérant d'une valeur de 2000 € amortissable sur cinq ans. Les ampoules électriques sont à changer annuellement (valeur 300 €) et le moteur est évalué à 1 000 €. Seul le moteur est un composant (50 % de la valeur de

l'immobilisation). La valeur des ampoules n'est pas significative et leur durée de vie est trop courte.

L'amortissement dégressif peut aussi être retenu si l'immobilisation est, par nature, éligible à ce mode d'amortissement. Les composants suivent le même régime. *A contrario*, si l'immobilisation ne peut bénéficier de l'amortissement dégressif. Ce dernier reste possible pour les composants.

En cas de cession de l'immobilisation, la plus-value se calcule en tenant compte de l'amortissement de chaque composant. Le caractère long terme ou court terme s'apprécie en fonction de la durée de détention de l'immobilisation. Si un composant est cédé individuellement, le caractère de la plus-value est lié à ce dernier.

Cas pratique

Les provisions

Sujet

M. Lecompte, comptable de la SNC Dupneu, spécialisée dans la vente d'accessoires automobiles, a comptabilisé les provisions suivantes au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2014.

1 • Une provision pour risque d'inondation a été enregistrée, les fortes pluies du mois d'octobre étant le révélateur d'une inondation prochaine. Montant : 22 000 €.

2 • La conjoncture économique est mauvaise. Aussi la société a-t-elle décidé la mise en œuvre d'un plan social afin de procéder à des licenciements économiques. Le plan se réalisera en 2015. La provision de 120 000 € ne présente pas un caractère excessif compte tenu des événements en cours.

3 • La société a choisi le régime optionnel en ce qui concerne les congés payés. La provision pour congés payés de 2014 s'élève à 27 000 €. Celle de 2013 est égale à 23 000 €.

4 • La contribution sociale de solidarité a aussi été provisionnée :

– 2014 : 5 300 € ;

– 2013 : 6 100 €.

5 • Une provision pour prime exceptionnelle de 45 000 € a été comptabilisée. Elle sera versée en février aux ouvriers de la société. Elle est destinée à récompenser la qualité du travail fourni par les ouvriers.

6 • Provisions pour créances douteuses

A – Client Emmanuel – créance HT au 31/12/2014 : 9 000 €

– provision : 4 500 €

M. Emmanuel a adressé un chèque de 4 500 € le 15 décembre 2014 qui a été retourné par la banque fin décembre, car son compte bancaire n'était pas suffisamment provisionné.

B – Client Franck – créance HT au 31/12/2014 : 15 000 €

– dotation aux provisions : 6 000 €

Il s'agit d'une créance de l'année 2013 qui avait déjà fait l'objet d'une provision de 3 000 €.

L'administrateur judiciaire a informé la société que les possibilités de remboursement ne dépasseraient pas 60 %. Le comptable a provisionné pour le montant qui ne sera sans doute pas recouvré, soit : 15 000 € x 40 % = 6 000 €.

C – Client Sophie

Lors du calcul du résultat imposable de l'entreprise Dupneu, M. Lecompte a appris en janvier 2015 qu'une procédure de redressement judiciaire avait été ouverte à l'encontre du client Sophie.

Par prudence, une provision équivalente à 50 % de la dette a été passée (7 500 €).

7 • Une provision pour charges de retraite a été passée. Elle concerne le versement d'indemnités de départ de retraite et s'élève à 8 550 €.

8 • Suite à un contrôle fiscal engagé en 2014, il apparaît qu'un redressement de l'impôt sur le revenu est probable. M. Lecompte a provisionné la somme de 30 000 €.

9 • Un matériel de transport est usagé. Son changement est prévu en 2015. La société Dupneu a enregistré une provision de 27 500 €.

10 • La provision pour dépréciation des titres de participation a été portée de 6 000 € à 9 000 €.

11 • La provision pour dépréciation des stocks est évaluée à 7 500 €. Elle a été calculée statistiquement et prend en compte les frais de commercialisation (750 €).

12 • Suite à la mise en place d'un nouveau plan local d'urbanisme, un terrain à bâtir possédé par la SNC Dupneu est désormais en zone non constructible. Du fait de sa dépréciation, la société a provisionné une somme de 30 000 €.

La déclaration des résultats de l'année 2014 laisse apparaître un bénéfice de 45 000 €.

Après avoir précisé le régime fiscal des différentes provisions enregistrées en comptabilité, vous déterminerez le bénéfice fiscal de la SNC Dupneu.

Corrigé

La déduction des provisions est soumise à des conditions de forme et des conditions de fond.

En ce qui concerne les premières, elles doivent avoir été enregistrées en comptabilité et portées sur le relevé spécial des provisions.

En cas d'omission, la société Dupneu se verra infliger une amende égale à 5 % du montant des provisions omises. Amende qui sera ramenée à 1 % si ces dernières sont déductibles. L'amende en question, ne concerne que le seul exercice de mise en évidence de l'infraction.

Quant aux secondes, leur montant doit être nettement précisé. Les événements en cours doivent rendre probable la perte ou la charge. Cette dernière doit trouver son origine ou sa source dans des faits survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture dudit exercice. Enfin, la perte ou la charge doit être déductible.

70

Examinons les différentes provisions passées par le comptable de la société Dupneu :

1 • LA PROVISION POUR RISQUE D'INONDATION

Elle correspond à un risque éventuel. Les provisions de propre assureur ne sont pas déductibles. *A contrario*, les primes d'assurances destinées à couvrir ce risque constituent des charges qui viennent en diminution du bénéfice imposable. D'où, à réintégrer : 22 000 €.

2 • LICENCIEMENTS ÉCONOMIQUES

La loi de finances pour 1998 a supprimé la déductibilité des provisions destinées à faire face aux charges afférentes à des licenciements pour motif économique. Ces provisions doivent être réintégrées lors de l'établissement du bénéfice fiscal. Ici : 120 000 €.

3 • PROVISION POUR CONGÉS PAYÉS

La provision pour congés payés dans le régime optionnel n'est déductible du résultat imposable que l'année de son paiement. En l'occurrence, la société Dupneu devra réintégrer la provision pour congés payés de 2014 (27 000 €) et déduire celle de 2013 (23 000 €).

4 • CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITÉ

La contribution sociale de solidarité recouvrée par la caisse nationale du régime social des indépendants suit le même régime que la provision pour congés payés dans le cadre du régime optionnel. Cette contribution sera progressivement supprimée de 2015 à 2017.

À déduire : 6 100 € (2013).

À réintégrer : 5 300 € (2014).

5 • PROVISIONS POUR PRIME EXCEPTIONNELLE

Pour être déductibles, ces provisions (pour « primes de bilan ») doivent résulter d'un engagement ferme et irrévocable avant la clôture de l'exercice. L'engagement doit être porté à la connaissance des salariés. Dans la présente espèce, la provision passée ne répond pas aux exigences requises pour la déductibilité.

À réintégrer : 45 000 €.

6 • LES PROVISIONS POUR CRÉANCES DOUTEUSES

A. Client Emmanuel

Le fait qu'un chèque soit retourné impayé n'autorise pas à rendre la créance pour partie irrécouvrable.

À réintégrer : 4 500 €.

Des poursuites pourront néanmoins être engagées à l'égard du débiteur indélicat.

B. Client Franck

Si les possibilités de remboursement sont de l'ordre de 60 %. La société Dupneu récupérera : $15\,000\text{ €} \times 60\% = 9\,000\text{ €}$, d'où une perte de : $15\,000\text{ €} \times 40\% = 6\,000\text{ €}$.

La provision totale s'élève à : $3\,000\text{ €}$ (2013) + $6\,000\text{ €}$ (2014) = $9\,000\text{ €}$. Il convient donc de réintégrer : $9\,000\text{ €} - 6\,000\text{ €} = 3\,000\text{ €}$.

C. Client Sophie

L'ouverture de la procédure de redressement judiciaire est intervenue en janvier 2015. L'événement, survenu en 2015, ne se rattache donc pas à l'exercice 2014, d'où une réintégration de $7\,500\text{ €}$.

7 • PROVISION POUR CHARGES DE RETRAITE

Le Code général des impôts (*article 39.1. 5° alinéa 1*) interdit la déduction des provisions en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite de membres du personnel.

À réintégrer : $8\,550\text{ €}$.

8 • PROVISION POUR IR

L'impôt sur le revenu n'est pas une charge déductible du bénéfice imposable. La provision pour paiement de cet impôt suit le même régime : « L'accessoire suit le principal ».

À réintégrer : $30\,000\text{ €}$.

9 • PROVISION POUR RENOUVELLEMENT DE MATÉRIEL

Les provisions pour renouvellement de l'outillage et du matériel ne sont pas déductibles. De tels investissements bénéficient du régime des amortissements. À réintégrer : $27\,500\text{ €}$.

10 • PROVISION POUR DÉPRÉCIATION DES TITRES DE PARTICIPATION

Elle suit le régime des plus ou moins-values à long terme. La provision a augmenté. Corrélativement la valeur des titres a diminué. Nous sommes en présence d'une moins-value à long terme. Les $3\,000\text{ €}$ doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable. La moins-value à long terme est imputable sur les plus-values à long terme pendant dix ans.

11 • PROVISION POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS

Le *Conseil d'État* admet désormais la déduction des provisions pour dépréciation des stocks calculées à l'aide de méthodes statistiques. Toutefois, le *Code général des impôts* interdit la prise en compte des frais de commercialisation lors du calcul de la provision pour dépréciation des stocks (*article 39. 1-5°*).

À réintégrer : 750 € .

72

12 • TERRAINS

Les terrains ne peuvent pas faire l'objet d'un amortissement. Aussi en cas de dépréciation, la constitution d'une provision est autorisée. Elle est déductible du bénéfice imposable.

13 • CALCUL DU BÉNÉFICE FISCAL

Réintégrations	Déductions
45 000 €	
+ 22 000 € (1)	
+ 120 000 € (2)	
+ 27 000 € (3)	23 000 € (3)
+ 5 300 € (4)	6 100 € (4)
+ 45 000 € (5)	
+ 4 500 € (6,A)	
+ 3 000 € (6,B)	
+ 7 500 € (6,C)	
+ 8 550 € (7)	
+ 30 000 € (8)	
+ 27 500 € (9)	
+ 3 000 € (10)	
+ 750 € (11)	
<hr/>	<hr/>
349 100 €	29 100 €

Le bénéfice est égal à 349 100 € – 29 100 € = 320 000 €.

Cas pratique

Les plus-values**Sujet**

A – La société Mustang a au cours de l'année 2014 procédé aux cessions d'immobilisations suivantes (en euros) :

Nature de l'immobilisation	Année d'acquisition	Prix d'achat	Amortissements pratiqués	Prix de vente
1) Camion	2011	115 000	80 000	65 000
2) Engin de terrassement	2013	275 000	76 000	280 000
3) Terrain à bâtir	1997	35 000	0	42 000
4) Hangar	2011	185 000	14 000	200 000

B – La société Mustang a concédé un brevet à la société Rodéo. Les deux sociétés n'ont aucun lien entre elles. La redevance perçue s'élève à 7 500 € pour l'année 2014. Les frais de négociation et de gestion sont négligeables.

C – À la suite de l'incendie d'un élément d'actif, la compagnie Assure tout a versé 8 500 € à la société Mustang. L'immobilisation avait été acquise en 2011 pour 7 500 € HT. Le montant des amortissements pratiqués était de 2 250 € au jour du sinistre (taux d'amortissement, 10 %).

D – La société Mustang a procédé à la cession de titres de participation de la société Cowboy : 300 actions au prix de 30 €.

Année d'acquisition	Prix d'acquisition	Quantité
2010	23	100
2011	28	150
2013	28	100

E – La société Mustang, fin décembre 2014, décide de céder à la société Apache, un contrat de crédit-bail d'un photocopieur couleur. La date de conclusion du contrat était le 1^{er} janvier 2010. Le prix d'acquisition était de 60 000 € et la durée portait sur huit ans. La redevance mensuelle hors taxes avait été fixée à 1 250 €. Le contrat a été cédé pour 32 000 €. Montant de la levée de l'option : 3 000 €.

74

Le bénéfice comptable après comptabilisation des plus ou moins-values s'élève à 200 000 €.

Vous calculerez le bénéfice fiscal de la société Mustang pour 2014, dans les deux hypothèses suivantes :

- 1 • Il s'agit d'une SNC passible de l'IR.
- 2 • Il s'agit d'une SA passible de l'IS.

Corrigé	
----------------	--

1 • LA SOCIÉTÉ MUSTANG EST UNE SNC PASSIBLE DE L'IR

A. Les cessions d'immobilisations

1) Camion

Le bien est acquis depuis plus de deux ans et est amortissable. La plus-value sera à court terme à concurrence des amortissements pratiqués.

La valeur nette comptable s'obtient en ôtant le montant des amortissements pratiqués au prix d'achat :

$$115\,000\text{ €} - 80\,000\text{ €} = 35\,000\text{ €}.$$

La plus-value réalisée est égale au prix de vente moins la valeur nette comptable :

$$65\,000\text{ €} - 35\,000\text{ €} = 30\,000\text{ €}.$$

La plus-value est donc à court terme.

2) Engin de terrassement

Le bien est acquis depuis moins de deux ans, la plus-value sera à court terme.

Valeur nette comptable : $275\,000\text{ €} - 76\,000\text{ €} = 199\,000\text{ €}$.

Plus-value à court terme : $280\,000\text{ €} - 199\,000\text{ €} = 81\,000\text{ €}$.

3) Terrain

Le terrain à bâtir est une immobilisation non amortissable détenue depuis plus de deux ans. La plus-value sera à long terme :

$$42\,000\text{ €} - 35\,000\text{ €} = 7\,000\text{ €}.$$

4) Hangar

Le hangar est détenu depuis plus de deux ans. La plus-value réalisée sera à court terme à concurrence des amortissements pratiqués et à long terme au-delà.

Valeur nette comptable : $185\,000\text{ €} - 14\,000\text{ €} = 171\,000\text{ €}$.

Plus-value réalisée : $200\,000\text{ €} - 171\,000\text{ €} = 29\,000\text{ €}$.

La plus-value à court terme s'élève à 14 000 €. La plus-value à long terme est égale à : $29\,000\text{ €} - 14\,000\text{ €} = 15\,000\text{ €}$.

B. Redevance perçue grâce à la concession d'un brevet

Cette redevance de 7 500 € relève du régime des plus-values à long terme. Cette disposition est destinée à favoriser la recherche. Toutefois, les sociétés ne doivent pas avoir de liens entre elles, sauf si l'une d'elles est une société installée à l'étranger. Ces conditions sont vérifiées dans la présente espèce. Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2011, le lien de dépendance ne fait pas obstacle à la déduction de la totalité de la redevance, à condition que le droit concédé soit effectivement exploité.

C. Plus-value à la suite d'une indemnisation

La première étape consiste à rechercher la valeur nette comptable :

$$7\,500\text{ €} - 2\,250\text{ €} = 5\,250\text{ €}.$$

La plus-value est égale à : $8\,500\text{ €} - 5\,250\text{ €} = 3\,250\text{ €}$.

Elle est à court terme à concurrence des amortissements pratiqués (2 250 €) et à long terme au-delà (1 000 €).

En ce qui concerne les indemnités d'assurance et les indemnités d'expropriation, la plus-value à court terme réalisée est imposable à partir de l'année qui suit sa réalisation. Elle peut-être étalée sur la durée des amortissements déjà pratiqués (sur trois ans).

Quant à la plus-value à long terme, elle fait l'objet d'un différé d'imposition de deux ans. L'impôt à payer est néanmoins calculé au jour du versement de l'indemnité.

D. Cession de titres

La méthode adoptée pour la vente est la méthode FIFO (« *First In, First Out* ») ou PEPS (« Premier Entré, Premier Sorti »).

La vente des titres de participation bénéficie du régime des plus ou moins-values. Des titres ont été acquis depuis plus de deux ans.

Calcul du prix de vente : $30\text{ €} \times 300\text{ actions} = 9\,000\text{ €}$.

1) Titres détenus depuis 2010 et 2011

La société va réaliser une plus-value à long terme :

$$30\text{ €} \times 250 = 7\,500\text{ €} \text{ (prix de vente).}$$

$$\text{Coût des titres acquis en 2010 : } 23\text{ €} \times 100 = \quad 2\,300\text{ €}$$

$$\text{Coût des titres acquis en 2011 : } 28\text{ €} \times 150 = \quad \underline{4\,200\text{ €}}$$

$$\text{Total : } \quad 6\,500\text{ €}$$

La plus-value à long terme est égale à : $7\,500\text{ €} - 6\,500\text{ €} = 1\,000\text{ €}$.

2) Titres détenus depuis 2013

Prix de vente : $30\text{ €} \times 50 = 1\,500\text{ €}$.

Coût des titres acquis en 2013 : $28\text{ €} \times 50 = 1\,400\text{ €}$.

La plus-value est à court terme pour les titres détenus depuis moins de deux ans et s'élève à : $1\,500\text{ €} - 1\,400\text{ €} = 100\text{ €}$.

E. Le crédit-bail

Il convient tout d'abord de calculer l'amortissement théorique.

La base de calcul pour cet amortissement est égale au coût de l'acquisition du bien chez le bailleur moins le prix de la levée de l'option :

$$60\,000\text{ €} - 3\,000\text{ €} = 57\,000\text{ €}.$$

L'amortissement théorique est le suivant :

$$57\,000\text{ €} \times 12,5\% \text{ (le taux d'amortissement sur huit ans)} \times 5 \text{ (le nombre d'années que le bien a été détenu)} = 35\,625\text{ €}.$$

Il s'agit en fait de la cession de droits incorporels. Elle se traduit par une plus-value pour la société qui cède le contrat. Celui-ci ayant été souscrit dès l'origine, la plus-value est égale au prix de cession du contrat, soit 32 000 €. La plus-value est à court terme à concurrence des amortissements pratiqués.

Récapitulons les plus-values réalisées :

Court terme		Long terme	
(A-1)	30 000 €	(A-3)	7 000 €
(A-2)	+ 81 000 €	(A-4)	+ 15 000 €
(A-4)	+ 14 000 €	(B)	+ 7 500 €
(C)	+ 2 250 €	(C)	+ 1 000 €
(D-2)	+ 100 €	(D-1)	+ 1 000 €
(E)	+ 32 000 €		
Total :	159 350 €	Total :	31 500 €

En ce qui concerne les plus-values à long terme, elles doivent être distraites du résultat imposable pour être imposées au taux spécifique de 31,5 %.

(31,5% = 16 % + 8,2 % CSG + 0,5 % CRDS + 4,50 % de prélèvement social + 0,3 % de contribution additionnelle + 2 % de prélèvement de solidarité).

Des 31 500 €, il faut déduire 1 000 € qui bénéficient d'un différé d'imposition de deux ans :

$$31\,500\text{ €} - 1\,000\text{ €} = 30\,500\text{ €}.$$

$$30\,500\text{ €} \times 31,5\% = 9\,607,50\text{ €} \approx 9\,608\text{ €}.$$

L'impôt à payer sur la plus-value à long terme dans deux ans s'élèvera à :

$$1\,000\text{ €} \times 31,5\% = 315\text{ €}.$$

Quant aux plus-values à court terme, la plus-value réalisée avec le versement de l'indemnité d'assurance est à déduire du résultat imposable. Le solde des plus-values à court terme peut être étalé sur trois ans. On déduira donc les deux tiers du montant des plus-values réalisées. Soit :

$$159\,350\text{ €} - 2\,250\text{ €} = 157\,100\text{ €}.$$

Les deux tiers des plus-values à court terme seront imposables en 2015 et 2016 :

$$157\,100\text{ €} \times \frac{2}{3} = 104\,733\text{ €}.$$

Le bénéfice fiscal est égal à :

Bénéfice comptable :	200 000 €
– Plus-values à long terme :	– 31 500 €
– Plus-value à court terme réalisée avec l'indemnité d'assurance :	– 2 250 €
– Deux tiers des plus-values à court terme :	– 104 733 €
Total :	61 517 €

2 • LA SOCIÉTÉ MUSTANG EST UNE SA SOUMISE À L'IS

En ce qui concerne les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1997, seules bénéficient du régime des plus-values à long terme :

- les plus-values de cession des titres de participation détenus depuis au moins deux ans ;
- les plus-values de cession des parts ou actions de fonds communs de placement à risques et les actions de sociétés de capital-risque lorsque ces parts ou actions sont détenues depuis au moins cinq ans ;
- les redevances de concessions de licences d'exploitation de brevets.

En conséquence, relèvent du régime des plus-values à long terme :

- la redevance pour l'exploitation du brevet : 7 500 € ;
- la cession des titres de participation acquis en 2010 et 2011 : 1 000 €.

Les plus-values sur les redevances de brevets sont imposables à un taux spécifique de 15 %. Les plus-values sur les titres de participation sont exonérées de l'impôt sur les sociétés, depuis le 1^{er} janvier 2007, sous réserve de la réintégration d'une quote part de frais et charges égale à 12 % de la plus-value ($1\ 000\ € \times 12\ \% = 120\ €$).

Les autres plus-values sont à court terme.

Toutefois, la plus-value réalisée lors du versement de l'indemnité d'assurance sera imposable à compter de 2015. Elle pourra être étalée sur la durée des amortissements déjà pratiqués, soit trois ans. Une provision pour IS à payer a été passée en comptabilité : $3\ 250\ € \times 33\ 1/3\ \% = 1\ 083\ €$.

Elle est à réintégrer pour le calcul du bénéfice fiscal.

Le bénéfice fiscal s'élève à :	200 000 €
+ Provision pour IS :	+ 1 083 €
+ Quote-part de frais et charges sur la cession des titres de participation :	+ 120 €
– Plus-values à long terme :	– 8 500 €
– Totalité de la plus-value réalisée par le versement de l'indemnité d'assurance qui est désormais à court terme :	– 3 250 €
Total :	189 453 €

Dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, les autres plus-values à court terme ne peuvent pas faire l'objet d'un étalement.

Cas de synthèse

Détermination du bénéfice fiscal

Sujet 1

Jean Bonneau est boucher à Lemery (14). Il a adhéré à un centre de gestion agréé. L'exercice est clos le 31 décembre 2014. Le chiffre d'affaires réalisé est de 540 000 €. Le bénéfice comptable s'élève à 90 000 €. Connaissant vos qualités de fiscaliste, Jean Bonneau vous sollicite pour la détermination du bénéfice fiscal.

Parmi les charges, on relève :

- A – Salaires :
- rémunération de l'exploitant : 18 000 € ;
- rémunération de l'épouse : 30 000 €.

Jean Bonneau est marié sous le régime de la séparation de biens.

- B – Impôts :
- amendes pour infraction à la législation économique : 2 300 € ;
- pénalité pour retard de paiement de l'impôt sur le revenu : 450 € ;
- pénalité pour défaut de déclaration de la TVA : 7 500 €.

- C – Autres charges :
- une vitrine réfrigérée (date d'acquisition, le 1^{er} juin 2014) : 4 500 € (taux d'amortissement linéaire : 25 %) ;
- une machine à hacher : 1 400 € (date d'acquisition : 1^{er} juillet 2014 ; taux d'amortissement linéaire : 20 %) ;
- dépenses de chasse : 3 800 € ;
- location d'un panneau publicitaire sur le stade municipal : 700 € ;
- abonnements : La Boucherie Française, 150 € et Voilà, 100 €.

- D – Amortissements :
- un véhicule de tourisme acheté et mis en circulation le 1^{er} novembre 2012 : 36 000 € TTC (durée de vie, 5 ans), taux d'émission de CO₂ inférieur à 200 g/km ;
- un véhicule de tourisme acheté et mis en circulation le 1^{er} juillet 2005 (durée de vie, 5 ans). Prix d'achat : 15 000 € TTC.

E – Provisions :

– afin de faire face à un incendie, M. Bonneau a provisionné une somme de 4 500 € ;

– provisions pour dépréciation des stocks : 300 €.

F – Les produits suivants ont été comptabilisés :

– vente d'une machine acquise en 2006 pour 15 000 € HT. Au moment de la cession, les amortissements s'élevaient à 13 500 € (taux d'amortissement : 10 %). Prix de cession : 16 500 € ;

– vente d'un véhicule de transport de marchandises acquis le 1^{er} juillet 2011, pour 42 000 € HT (taux d'amortissement : 20 %). Montant des amortissements pratiqués en comptabilité : 29 400 €. Prix de cession : 18 600 €.

› Vous calculerez le bénéfice fiscal de M. Jean Bonneau.

Sujet 2

La SNC Leclerc et Larralde a été créée en 1998. Son capital entièrement libéré s'élève à 30 000 €. S. Leclerc, le gérant détient 60 % des parts. Son associé, le docteur Larralde possède 40 % des parts. La société fabrique et commercialise des machines à traire pour les ovins et les caprins. Au 31 décembre 2014, le bénéfice comptable s'élève à 150 000 €. La SNC vous demande de calculer son bénéfice fiscal et le résultat imposable pour les deux associés. Toutes les opérations ont été enregistrées en comptabilité sauf mention contraire. La société n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

A – S. Leclerc, le gérant a perçu une rémunération de 40 000 €.

B – Des frais d'hébergement relatifs à la participation des associés au salon de l'agriculture s'élèvent à 2 000 €.

C – La taxe sur les véhicules de sociétés est de 2 500 €.

D – Les associés ont laissé les sommes suivantes sur leur compte courant : S. Leclerc, 50 000 € et le docteur Larralde, 30 000 €. Le taux d'intérêt servi est de 4,79 %. Le taux d'intérêt légal est 2,79 % au 31/12/2014.

E – Le gérant a acheté un 4x4 d'une valeur de 50 000 € inscrit dans le tableau des immobilisations, le 1^{er} juillet 2014. Le véhicule émet plus de 200 g de dioxyde de carbone par kilomètre. La durée d'utilisation du véhicule est de cinq ans.

F – La provision pour congés payés s'élève à 15 000 €.

G – Des dépenses d'entretien afférentes au manoir classé monument historique possédé par la SNC ont été comptabilisées pour 20 000 €.

H – Des redevances relatives à une licence d'exploitation de brevets ont été portées en produits pour 10 000 €.

Corrigé 1

Afin de déterminer le bénéfice fiscal, il convient de réintégrer les charges non déductibles et de déduire les produits exonérés ou imposables à un taux réduit.

1 • CALCUL DES CHARGES À RÉINTÉGRER ET DES PRODUITS À DÉDUIRE

A. Les salaires

1) La rémunération de l'exploitant ne constitue pas une charge déductible sur le plan fiscal. En effet, le bénéfice est censé rémunérer le capital et le travail.

À réintégrer, 18 000 €.

2) L'entreprise a adhéré à un centre de gestion agréé. La rémunération du conjoint marié sous le régime de la séparation de biens est déductible intégralement.

Le travail doit être effectif et la rémunération ne doit pas présenter un caractère excessif.

B. Les impôts

1) Du fait du principe de la personnalité des peines, les amendes pour infraction à la législation économique ne constituent pas une charge déductible sur le plan fiscal (*article 39-2 du CGI*).

À réintégrer : 2 300 €.

2) Les pénalités de recouvrement ne sont pas déductibles. Elles suivent le même régime que les pénalités d'assiette.

À réintégrer : 450 €.

3) Les pénalités d'assiette ne sont jamais déductibles sur le plan fiscal.

À réintégrer : 7 500 €.

C. Les autres charges

1) La vitrine réfrigérée est une immobilisation amortissable. Sa valeur étant supérieure à 500 € HT, elle ne peut pas être passée directement en charges.

À réintégrer : 4 500 €.

Toutefois, une dotation aux amortissements pourra être déduite :

$$4\,500 \text{ €} \times 25 \% \times \frac{210}{360} = 656 \text{ €}.$$

2) La machine à hacher constitue aussi une immobilisation amortissable.

À réintégrer : 1 400 €.

Néanmoins, une dotation aux amortissements est déductible :

$$1\,400\ \text{€} \times 20\ \% \times \frac{180}{360} = 140\ \text{€}.$$

3) Les dépenses de chasse représentent une dépense somptuaire dont la non-déductibilité est expressément prévue par le Code général des impôts (*article 39-4*).

À réintégrer : 3 800 €.

4) La location d'un panneau publicitaire sur le stade municipal est une dépense engagée dans l'intérêt de l'entreprise.

5) Les abonnements

La Boucherie Française est une revue syndicale à caractère professionnel. Quant à l'abonnement au magazine *Voilà*, il s'agit d'une dépense à caractère personnel.

À réintégrer : 100 €.

D. Les amortissements

• Pour le véhicule de tourisme acheté et mis en circulation le 1^{er} novembre 2012, l'amortissement comptable s'élève à : $36\,000\ \text{€} \times 20\ \% = 7\,200\ \text{€}$. La durée de vie du bien est de cinq ans. Le taux d'amortissement est égal à : $\frac{100}{5} = 20\ \%$.

En vertu des dispositions de l'*article 39-4 du Code général des impôts*, la déduction des amortissements se rapportant aux véhicules de tourisme est plafonnée à 18 300 € pour les véhicules qui émettent moins de 200 g de CO₂ par km.

L'amortissement déductible sur le plan fiscal s'élève à :

$$18\,300\ \text{€} \times 20\ \% = 3\,660\ \text{€}.$$

La différence doit être réintégrée :

$$7\,200\ \text{€} - 3\,660\ \text{€} = 3\,540\ \text{€}.$$

• Le véhicule de tourisme acheté et mis en circulation le 1^{er} juillet 2005 est totalement amorti.

E. Les provisions

• La provision pour incendie est destinée à couvrir un risque purement éventuel. C'est une provision de propre assureur, non déductible sur le plan fiscal. *A contrario*, une prime d'assurances couvrant le risque d'incendie sera déductible.

À réintégrer : 4 500 €.

• La provision pour dépréciation des stocks constitue une charge déductible, si elle répond aux conditions générales de déductibilité des provisions.

82

Elle doit être nettement précisée et probable. En outre, elle prend naissance au cours de l'exercice et se rapporte à une perte ou à une charge déductible. Nous supposons que ces conditions ont été respectées (*article 39-1.5° du CGI*).

F. Les produits

1) La cession d'une machine (élément d'actif immobilisé) suit le régime des plus et moins-values.

Pour calculer la plus ou la moins-value, il convient tout d'abord de rechercher la valeur nette comptable. Cette dernière s'obtient en ôtant les amortissements de la valeur d'acquisition :

$$15\,000\text{ €} - 13\,500\text{ €} = 1\,500\text{ €}.$$

La plus-value constate la différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable :

$$16\,500\text{ €} - 1\,500\text{ €} = 15\,000\text{ €}.$$

S'agissant d'un bien amortissable détenu depuis plus de deux ans, la plus-value est à court terme à concurrence des amortissements pratiqués (*article 39 duodecies-2 du CGI*) et à long terme au-delà.

Plus-value, à court terme : 13 500 €.

Plus-value, à long terme : 1 500 €.

Pour limiter la progressivité de l'impôt sur le revenu, la plus-value à court terme peut être étalée sur trois ans.

$$\text{À déduire : } 13\,500\text{ €} \times \frac{2}{3} = 9\,000\text{ €}.$$

La plus-value à long terme est imposable au taux spécifique de 31,5 %, égal à : 16 % + 8,2 % (contribution sociale généralisée) + 0,5 % (contribution au remboursement de la dette sociale) + 4,5 % (prélèvement social) + 0,3 % (contribution additionnelle) + 2 % (prélèvement de solidarité).

2) La cession du véhicule de transport de marchandises suit les mêmes règles que celle de la machine. La plus-value est calculée à partir des amortissements pratiqués en comptabilité.

La valeur nette comptable est égale à : 42 000 € – 29 400 € = 12 600 €.

La plus-value s'élève à : 18 600 € – 12 600 € = 6 000 €.

Elle est à court terme à concurrence des amortissements pratiqués (29 400 €).

Jean Bonneau a la faculté d'étaler cette plus-value sur trois ans.

$$6\,000\text{ €} \times \frac{2}{3} = 4\,000\text{ € à déduire}.$$

Pour les années 2015 et 2016, le montant de la plus-value étalée sera réintégré dans le bénéfice fiscal de manière extra-comptable.

Pour 2015 : 4 500 € + 2 000 € = 6 500 €.

et pour 2016 : 4 500 € + 2 000 € = 6 500 €.

2 • CALCUL DU BÉNÉFICE COMPTABLE CORRIGÉ

Bénéfice comptable avant les corrections :	90 000 €
+ Vitrine réfrigérée :	+ 4 500 €
+ Machine à hacher :	+ 1 400 €
+ Abonnements :	+ 100 €
– Amortissement de la vitrine réfrigérée :	– 656 €
– Amortissement de la machine à hacher :	– 140 €
Total :	<u>95 204 €</u>

3 • CALCUL DU BÉNÉFICE FISCAL*Les réintégrations*

– Le bénéfice comptable corrigé :	95 204 €
-----------------------------------	----------

A. Salaires

– rémunération de l'exploitant :	18 000 €
----------------------------------	----------

B. Impôts

– infraction à la législation économique :	2 300 €
– pénalité de recouvrement :	450 €
– pénalité d'assiette :	7 500 €

C. Autres charges

– dépenses de chasse :	3 800 €
------------------------	---------

D. Amortissements

– véhicule de tourisme acquis le 1 ^{er} novembre 2012 :	3 540 €
--	---------

E. Provisions

– provision de propre assureur :	4 500 €
Total :	<u>135 294 €</u>

Les déductions

F. Produits

– machine :	
□ 2/3 de la plus-value à court terme :	– 9 000 €
□ plus-value à long terme :	– 1 500 €
– véhicule de transport de marchandises :	
□ 2/3 de la plus-value à court terme :	– 4 000 €
Total :	– 14 500 €

Le bénéfice fiscal est égal à : $135\,294\text{ €} - 14\,500\text{ €} = 120\,794\text{ €}$.

Il est soumis à la progressivité de l'impôt sur le revenu.

La plus-value à long terme s'élève à 1 500 €.

Elle est taxée à 31,50 % :

$$1\,500\text{ €} \times 31,50\% = 472,50\text{ €} \approx 473\text{ €}.$$

Corrigé 2	
------------------	--

Nous déterminons le bénéfice fiscal en réintégrant les charges non déductibles et en déduisant les produits exonérés ou imposés à un taux réduit.

A. Rémunération du gérant

Cette rémunération n'est pas déductible pour le calcul du bénéfice fiscal et doit être réintégrée pour 40 000 €.

B. Les frais d'hébergement

Ces dépenses ont été engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Il n'y a pas de correction à effectuer.

C. La taxe sur les véhicules de sociétés

Cette taxe est déductible dans le cadre des sociétés de personnes.

D. Les intérêts servis pour les sommes laissées en compte courant

En comptabilité, la société a enregistré le montant des intérêts servis à S. Leclerc pour $50\,000\text{ €} \times 4,79\% = 2\,395\text{ €}$ et au docteur Larralde pour $30\,000\text{ €} \times 4,79\% = 1\,437\text{ €}$.

Pour les sociétés de personnes, la déduction des intérêts versés en compte courant est lié au respect de deux conditions : le capital doit être entièrement libéré (c'est le cas ici) et le taux d'intérêt servi ne doit pas excéder 2,79 % pour les exercices clos au 31 décembre 2014.

Les intérêts non déductibles, à réintégrer s'élèvent pour le gérant à : $2\,395\text{ €} - (50\,000\text{ €} \times 2,79\%) = 1\,000\text{ €}$ et, pour le docteur Larralde, à : $1\,437\text{ €} - (30\,000\text{ €} \times 2,79\%) = 600\text{ €}$.

E. Acquisition d'un véhicule 4x4

La somme enregistrée en comptabilité est de $50\,000\text{ €} \times 20\% \times 6/12 = 5\,000\text{ €}$. Le taux d'amortissement est égal à $100 : 5 = 20\%$. Le véhicule émet plus de 200 g de CO_2 par kilomètre, l'amortissement déductible sur le plan fiscal se calcule sur une base de 9 900 €. Il convient de réintégrer la somme de $5\,000\text{ €} - 9\,900\text{ €} \times 20\% \times 6/12 = 4\,010\text{ €}$.

F. La provision pour congés payés

La société a été constituée en 1998. La provision pour congés payés est déductible l'année de sa constitution.

G. Les dépenses d'entretien réalisées dans le manoir classé

Très au fait de la législation fiscale, les associés n'ont pas hésité à investir dans un manoir classé monument historique. Le législateur, dans le but de protéger le patrimoine, autorise la déduction de telles charges qui ne sont pas considérées comme des dépenses somptuaires (*article 39-4-6° du CGI*).

H. Les redevances liées à l'exploitation d'un brevet

Ces produits relèvent du régime des plus-values à long terme. Il faut les distraire du bénéfice fiscal pour les imposer au taux réduit de 31,50 %.

Montant des réintégrations : bénéfice comptable :	150 000 €
	+ 40 000 € (A)
	+ 1 000 € (D)
	+ 600 € (D)
	+ 4 010 € (E)
	<hr/>
	195 610 €

Montant des déductions : 10 000 € (H)

Le bénéfice fiscal s'élève à $195\,610\text{ €} - 10\,000\text{ €} = 185\,610\text{ €}$.

Le résultat imposable par associé est le suivant : Le bénéfice fiscal est de 185 610 €. Il convient de déduire la rémunération du gérant 40 000 € et les intérêts excédentaires de compte courant 1 000 € et 600 €. Le résultat à affecter en proportion des parts détenues est de 144 010 €.

Le bénéfice imposable pour S. Leclerc, le gérant, est de $144\,010\text{ €} \times 60\% = 86\,406\text{ €}$ + sa rémunération 40 000 € + les intérêts excédentaires du compte courant 1 000 €. Soit un total de 127 406 € à déclarer dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. La plus-value à long terme de 10 000 € est aussi à déclarer dans la proportion de 60 % : $10\,000\text{ €} \times 60\% = 6\,000\text{ €}$.

Pour le docteur Larralde, le bénéfice imposable est de $144\,010\text{ €} \times 40\% = 57\,604\text{ €}$ + les intérêts excédentaires du compte courant 600 €. Soit un total de 58 204 €. La plus-value à long terme est de $10\,000\text{ €} \times 40\% = 4\,000\text{ €}$.

Cas de synthèse

L'impôt sur les sociétés

Sujet

La société anonyme Nénel au capital entièrement libéré de 100 000 € a été créée en 1992. Elle a pour activité la production et la vente de produits alimentaires. Le résultat comptable provisoire avant impôt s'élève à 453 000 € au 31 décembre 2014. Son chiffre d'affaires est de 10 000 000 €. Toutes les opérations suivantes ont été enregistrées en comptabilité sauf précision contraire.

Déterminer le résultat fiscal et le montant de l'impôt sur les sociétés à payer.

A – 56 000 € de dépenses de chasse ont été enregistrées en comptabilité.

B – Le montant global des jetons de présence attribués aux six administrateurs de la société au cours de l'exercice est de 30 000 € (la moyenne annuelle des rémunérations attribuées aux dix personnes les mieux rétribuées s'élève à 50 000 €).

C – La société Nénel possède 60 % de la société en nom collectif Sophie dont le bénéfice global pour l'exercice 2014 s'élève à 150 000 €. La quote part de bénéficiaires n'a pas été comptabilisée.

D – La société Nénel a reçu aussi des dividendes :

– 150 000 € de la société Dédé dont elle détient 20 % du capital social ;

– 50 000 € de la société Jojo dont elle détient 3 % du capital social.

E – Alain Proviste, PDG de la société Nénel a laissé 250 000 € sur son compte courant du 1^{er} janvier au 30 juin 2014 et 130 000 € du 1^{er} juillet au 31 décembre 2014. La rémunération a été effectuée au taux de 4,79 % (taux d'intérêt légal au 31/12/2014 : 2,79 %).

F – Une provision de 30 000 € pour dépréciation des titres de participation a été passée en comptabilité.

G – Une provision pour licenciements économiques de 30 000 € a été comptabilisée. Les licenciements interviendront en 2015.

H – Parmi les amortissements comptabilisés, on relève l'annuité correspondant à l'amortissement d'un véhicule de tourisme acquis le 1^{er} juillet 2014, amorti sur cinq ans et dont la valeur d'origine taxe comprise est de 35 000 €.

Le taux d'émission de CO₂ par kilomètre est inférieur à 200 g.

I – En 2011, la SA Nénel a réalisé une plus-value nette à court terme de 50 000 € qu'elle a décidé d'étaler sur cinq ans, la plus-value ayant été réalisée à la suite de la perception d'une indemnité d'assurance pour incendie.

J – 200 000 € ont été enregistrés en produits. Il s'agit d'une redevance correspondant à une licence d'exploitation d'un brevet consenti à une autre société avec laquelle la SA Nénel n'a aucun lien.

Corrigé	
----------------	--

La détermination du bénéfice fiscal s'opère en réintégrant les charges non déductibles et en déduisant les produits exonérés ou imposés à un taux réduit.

A. Les dépenses de chasse

Elles constituent des dépenses somptuaires (*article 39-4 du CGI*) et doivent être réintégréés pour la détermination du bénéfice fiscal.

À réintégrer : 56 000 €.

B. Les jetons de présence

La limite pour la déductibilité des jetons de présence est égale à :

$$50\,000\text{ €} \times 5\% \times 6 = 15\,000\text{ €}.$$

Les 50 000 € représentent la moyenne annuelle des rémunérations des dix personnes les mieux rémunérées.

Six correspond au nombre des administrateurs.

Il faut réintégrer la différence, soit : $30\,000\text{ €} - 15\,000\text{ €} = 15\,000\text{ €}$.

C. SNC Sophie

La société Nénel doit réintégrer dans son bénéfice imposable la quote-part du bénéfice de la SNC Sophie qui lui revient :

$$150\,000\text{ €} \times 60\% = 90\,000\text{ €}.$$

D. Sa Dédé et SA Jojo

La société Nénel a tout intérêt à opter pour le régime des sociétés mères et filiales vis-à-vis de la SA Dédé. Les dividendes seront exonérés de l'impôt sur les sociétés.

À déduire : 150 000 €.

Toutefois, l'*article 216-I du CGI* oblige les sociétés à réintégrer dans le résultat imposable une quote-part de frais et charges ; soit :

$$150\,000\text{ €} \times 5\% = 7\,500\text{ €}.$$

En ce qui concerne la société Jojo, le régime normal s'applique.

E. Rémunération du compte courant du dirigeant

Deux conditions doivent être remplies pour la déductibilité des intérêts versés en rémunération des comptes courants des dirigeants :

- le capital social doit être libéré, ce qui est le cas en l'espèce ;
- le taux d'intérêt servi ne doit pas excéder le taux d'intérêt légal.

1) Calcul du montant des intérêts déduits sur le plan comptable

– du 1^{er} janvier au 30 juin 2014 :

$$250\,000 \text{ €} \times 4,79 \% \times \frac{6}{12} = 5\,987,50 \text{ €}.$$

– du 1^{er} juillet au 31 décembre 2014 :

$$130\,000 \text{ €} \times 4,79 \% \times \frac{6}{12} = 3\,113,50 \text{ €}.$$

Total des intérêts : 5 987,50 € + 3 113,50 € = 9 101 €.

2) Calcul du montant des intérêts fiscalement déductibles

– du 1^{er} janvier au 30 juin 2014 :

Le taux d'intérêt légal est de 2,79 % :

$$250\,000 \text{ €} \times 2,79 \% \times \frac{6}{12} = 3\,487,50 \text{ €}.$$

– du 1^{er} juillet au 31 décembre 2014 :

$$130\,000 \text{ €} \times 2,79 \% \times \frac{6}{12} = 1\,813,50 \text{ €}.$$

Le total des intérêts fiscalement déductibles s'élève à : 3 487,50 € + 1 813,50 € = 5 301 €.

Il convient de réintégrer : 9 101 € – 5 301 € = 3 800 €.

F. La provision pour dépréciation des titres de participation

Elle suit le régime des plus ou moins-values à long terme. La provision a augmenté. Corrélativement, la valeur des titres a diminué. Nous sommes en présence d'une moins-value à long terme. Les 30 000 € doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable. Du fait de l'exonération des cessions des titres de participation, cette moins-value n'est plus reportable.

G. La provision pour licenciements économiques

Le Code général des impôts interdit la déductibilité des provisions destinées à faire face aux charges afférentes à des licenciements pour motif économique. Cette provision doit être réintégrée lors de l'établissement du bénéfice fiscal.

À réintégrer : 30 000 €.

H. L'amortissement du véhicule de tourisme

Pour le véhicule de tourisme acheté et mis en circulation le 1^{er} juillet 2014, l'amortissement comptable s'élève à :

$$35\,000 \text{ €} \times 20 \% \times \frac{6}{12} = 3\,500 \text{ €}.$$

La durée de vie du bien est de cinq ans. Le taux d'amortissement est égal à : $\frac{100}{5} = 20 \%$.

En vertu des dispositions de l'article 39-4 du CGI, la déduction des amortissements se rapportant aux véhicules de tourisme est plafonnée à 18 300 € pour les véhicules mis en circulation à compter du 1^{er} novembre 1996.

L'amortissement déductible sur le plan fiscal s'élève à :

$$18\,300 \text{ €} \times 20 \% \times \frac{6}{12} = 1\,830 \text{ €}.$$

La différence doit être réintégrée :

$$3\,500 \text{ €} - 1\,830 \text{ €} = 1\,670 \text{ €}.$$

I. La plus-value de l'indemnité versée par la compagnie d'assurance

La SA Nénel devra réintégrer de manière extra-comptable 1/5 de la plus-value, soit :

$$50\,000 \text{ €} \times \frac{1}{5} = 10\,000 \text{ €}.$$

Les plus-values résultant des indemnités d'assurance sont imposables à partir de l'année qui suit leur réalisation. Elles peuvent être étalées sur la durée des amortissements déjà pratiqués (sur cinq ans).

J. La redevance pour la concession d'un brevet

Elle suit le régime des plus ou moins-values à long terme et est imposable au taux de 15 %. À déduire : 200 000 €.

90

<i>Réintégration</i>	<i>Déductions</i>
453 000 €	
56 000 € (A)	
15 000 € (B)	
90 000 € (C)	
7 500 € (D)	150 000 € (D)
3 800 € (E)	
30 000 € (F)	
30 000 € (G)	
1 670 € (H)	
10 000 € (I)	
<hr/>	<hr/>
696 970 €	200 000 € (J)
	350 000 €

Le bénéfice fiscal imposable au taux normal est égal à :

$$696\,970\text{ €} - 350\,000\text{ €} = 346\,970\text{ €}.$$

L'impôt au taux normal s'établit à :

$$346\,970\text{ €} \times 33\frac{1}{3}\% = 115\,656,66\text{ €} \approx 115\,657\text{ €}.$$

Le bénéfice imposable au taux réduit est égal à : 200 000 €.

L'impôt au taux réduit s'établit à :

$$200\,000\text{ €} \times 15\% = 30\,000\text{ €}.$$

Total de l'impôt sur les sociétés :

$$115\,657\text{ €} + 30\,000\text{ €} = 145\,657\text{ €}.$$

Le chiffre d'affaires de la société est supérieur à 7 630 000 € ; cette dernière est donc redevable de la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés. Toutefois, il existe un abattement de 763 000 € sur l'impôt sur les sociétés de référence. La société Nénel n'est pas passible de la contribution sociale sur les bénéfices.

Cas de synthèse

Détermination du bénéfice fiscal et de l'IS**Sujet**

Le cabinet de conseil dont vous êtes le collaborateur est chargé du contrôle, avant son dépôt, de la déclaration fiscale n° 2065 d'IS de la SA Adisport pour l'exercice 2014 (clôture de l'exercice 31 décembre 2014).

La SA Adisport fabrique du matériel de sport à Rouen. Son capital social est de 380 000 € et son chiffre d'affaires pour 2014 est de 6 000 000 €. En outre son bénéfice comptable provisoire pour 2014 s'élève à 830 000 €.

1 • Vous établirez le tableau des rectifications extra-comptables à apporter (le comptable est réputé avoir passé toutes les écritures, sauf stipulation expresse).

2 • Vous déterminerez ensuite le bénéfice fiscal définitif et vous calculerez l'IS dû.

A – La SA Adisport détient 25 % de la SNC Pilot qui a réalisé un déficit de 150 000 € pour 2014. Le comptable de la SA Adisport n'a passé aucune écriture.

En outre, le comptable a comptabilisé 18 000 € de dividendes reçus de la SA Gaux Sport, filiale dont elle détient 20 % des titres.

B – La société a offert une partie de chasse à ses meilleurs clients. Coût : 6 000 €. La dépense a été enregistrée dans les « frais généraux ».

C – La société Adisport a perçu 1 100 € d'acompte le 20/12/14 pour la vente de chaussures de tennis qu'elle ne livrera que le 20/03/2015 à son client. Le comptable a comptabilisé cette somme en produits.

D – La société Adisport a une créance de 400 \$ en date du 02/04/13. Le cours officiel du dollar au 02/04/13 était de 1 €. Il était de 0,76 € au 31/12/14.

E – La société Adisport a abandonné le 01/01/14 une créance de 115 000 € qu'elle détenait sur sa filiale, la société américaine Adisport Limited. Elle justifie cet abandon par le souci d'assainir la situation de sa filiale, en difficulté, et par la crainte que ne soit engagée sa garantie.

La SA Adisport détient 80 % des titres de la société américaine Adisport Limited. Cette dernière présente les résultats suivants :

- actif réel au 31/12/13 : 690 000 €
- passif réel au 31/12/13 : 760 000 €

F – La SA Adisport a acheté une machine le 01/01/12 pour un montant de 12 000 € HT. Sa durée de vie est de 5 ans. Ce bien figure à l'article 22 de l'Annexe II au CGI. L'annuité de 2013 n'a pas été comptabilisée. L'exercice 2013 était déficitaire. Quelle sera l'annuité finalement déductible en 2014 ? (Le comptable n'a passé aucune écriture).

G – La SA Adisport, qui a été créée en 1982, a comptabilisé les provisions pour congés payés suivantes (elle a opté pour le régime en vigueur avant le 31/12/87) :

– provision pour 2013 : 25 000 €

– provision pour 2014 : 27 500 €

H – La SA Adisport a fait un don de 1 280 € à la fondation Solidarité Sport, reconnue d'utilité publique.

I – Un incendie a détruit complètement le 31/03/2014 un entrepôt appartenant à la société. Celui-ci avait été construit en 2008 et mis en service le 1^{er} juillet 2008. Il était amortissable linéairement sur quinze ans. Sa valeur brute au bilan était de 45 000 €. Les amortissements comptabilisés jusqu'au 31 mars 2014 s'élevaient à 17 250 €. La compagnie d'assurances a versé une indemnité de 53 000 € le 15 septembre 2014.

J – Le montant des jetons de présence enregistrés en comptabilité s'élève à 45 000 €. La moyenne annuelle des cinq personnes les mieux rémunérées est de 60 000 €. La société a six administrateurs.

K – Compte tenu de la morosité de la conjoncture économique, une provision de 7 500 € pour dépréciation des créances a été passée.

L – La SA Adisport a offert un voyage à ses cinq meilleurs représentants. Le voyage consistait en un séjour d'une semaine en Tunisie. Les dépenses de voyages comptabilisées en charges s'élevaient à 12 000 € pour les représentants et 9 000 € pour les accompagnateurs.

Corrigé	
----------------	--

La détermination du bénéfice fiscal s'opère en réintégrant les charges non déductibles et en déduisant les produits exonérés ou imposés à un taux réduit.

A. SNC Pilot et SA Gaux Sport

La SA Adisport pourra déduire de son bénéfice imposable la quote-part du déficit de la SNC Pilot qui lui revient :

$$150\,000 \text{ €} \times 25 \% = 37\,500 \text{ €}.$$

La société a tout intérêt à opter pour le régime des sociétés mères et filiales vis-à-vis de Gaux Sport. Les dividendes seront exonérés de l'impôt sur les sociétés.

À déduire : 18 000 €.

Depuis les exercices clos à compter du 31/12/99, l'article 216-I du CGI oblige les sociétés à réintégrer dans le résultat imposable une quote-part de frais et charges. Soit :

$$18\,000 \text{ €} \times 5 \% = 900 \text{ €}.$$

B. Dépenses de chasse

Les dépenses de chasse constituent des dépenses somptuaires (*article 39-4 du CGI*). Elles doivent être réintégrées pour la détermination du bénéfice fiscal. Ces dépenses constituent des avantages en nature pour les bénéficiaires.

À réintégrer : 6 000 €.

C. Acompte sur ventes

L'enregistrement du produit n'intervient qu'à la livraison.

Il faudra rectifier le bénéfice comptable. À déduire : 1 100 €.

D. Créance en devise

Au 31 décembre 2014, la créance s'élève à : $0,76 \text{ €} \times 400 = 304 \text{ €}$.

Cette dernière représentait au 2 avril 2013 : $1 \text{ €} \times 400 = 400 \text{ €}$.

La différence, $400 \text{ €} - 304 \text{ €} = 96 \text{ €}$, constitue une perte de change latente (*article 38-4, CGI*).

En comptabilité, une provision a été passée pour 96 €.

Extracomptablement, il faut réintégrer la provision (+ 96) et ensuite déduire (– 96).

E. Abandon de créances

Il s'agit d'un abandon de créance à caractère financier.

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, les abandons de créances à caractère financier ne sont plus déductibles pour le calcul du bénéfice fiscal.

Il convient de réintégrer : 115 000 €.

F. Amortissement non comptabilisé

L'entreprise peut pratiquer l'amortissement dégressif.

Le bien est neuf. Sa durée de vie est au moins égale à trois ans.

Il est inscrit dans la liste de l'*article 22 de l'Annexe II au CGI*.

Le taux d'amortissement dégressif est de : $\frac{100}{5} \times 1,75 = 35 \%$.

94

Le tableau d'amortissement est le suivant :

Année	Amortissements dégressifs	Valeur résiduelle	Linéaire cumulé
2012	$12\,000\text{ €} \times 35\% = 4\,200\text{ €}$	$12\,000\text{ €} - 4\,200\text{ €} = 7\,800\text{ €}$	2 400 €
2013	$7\,800\text{ €} \times 35\% = 2\,730\text{ €}$	$7\,800\text{ €} - 2\,730\text{ €} = 5\,070\text{ €}$	4 800 €
2014	$5\,070\text{ €} \times 35\% = 1\,774\text{ €}$	$5\,070\text{ €} - 1\,774\text{ €} = 3\,296\text{ €}$	7 200 €
2015	$3\,296\text{ €} : 2 = 1\,648\text{ €}$	$3\,296\text{ €} - 1\,648\text{ €} = 1\,648\text{ €}$	9 600 €
2016	$3\,296\text{ €} : 2 = 1\,648\text{ €}$	$1\,648\text{ €} - 1\,648\text{ €} = 0$	12 000 €

L'annuité de 2013 n'a pas été comptabilisée.

Cette annuité est-elle régulièrement différée ? Il convient, selon les dispositions de l'article 39 B du CGI, de comparer le total des amortissements pratiqués avec celui des amortissements calculés selon le mode linéaire.

Total des amortissements pratiqués : 4 200 €

Total des amortissements cumulés selon le mode linéaire : 4 800 €

L'annuité de 2013 est régulièrement différée à concurrence de $2\,730\text{ €} - 600\text{ €} = 2\,130\text{ €}$. En effet, le total des amortissements cumulés selon le mode linéaire est supérieur au total des amortissements pratiqués. Le solde est donc irrégulièrement différé soit :

$$4\,800\text{ €} - 4\,200\text{ €} = 600\text{ €}.$$

En 2014, la société a la faculté de pratiquer une récupération immédiate ou étalée (l'exercice 2013 était déficitaire).

La récupération immédiate est égale à l'annuité 2013 régulièrement différée (2 130 €) + l'annuité 2014 (1 774 €), soit un total de 3 904 €.

La récupération étalée s'obtient en multipliant la valeur résiduelle par le taux de l'amortissement dégressif : $7\,800\text{ €} - 600\text{ €} = 7\,200\text{ €} \times 35\% = 2\,520\text{ €}$.

Nous retiendrons le système de la récupération immédiate. Le bénéfice comptable doit être corrigé.

À déduire : 3 904 €.

G. Provisions pour congés payés

Dans le cadre du régime en vigueur avant le 31 décembre 1987, la provision pour congés payés de 2014 doit être réintégrée : 27 500 €.

A contrario, celle de 2013 est déductible : 25 000 €.

H. Don à une fondation

Le versement au profit de la fondation Solidarité Sport, reconnue d'utilité publique, ouvre droit à une réduction d'impôt égale à 60 % des versements.

Les dons de ce type sont retenus dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires HT.

Comme on ne précise pas si le chiffre d'affaires de la société est hors taxes ou toutes taxes comprises, on considère qu'il s'agit d'un chiffre d'affaires TTC.

(Conseil d'État, 1979, Comité de propagande pour la banane, cf. infra).

Avec un taux à 20 % pour 2014 :

$$\frac{6\,000\,000\ \text{€}}{1,2} = 5\,000\,000\ \text{€}$$

D'où : $5\,000\,000\ \text{€} \times 5\ \text{‰} = 25\,000\ \text{€}$.

Nous sommes donc bien dans les limites de l'enveloppe fixées par le législateur.

Il faut réintégrer les 1 280 € pour le calcul du bénéfice fiscal. La réduction d'impôt sera égale à $1\,280\ \text{€} \times 60\ \% = 768\ \text{€}$.

I. Indemnité d'assurances

- *Calcul de la valeur nette comptable*

Valeur brute – amortissements pratiqués :

$$45\,000\ \text{€} - 17\,250\ \text{€} = 27\,750\ \text{€}.$$

- La *plus-value* est égale à l'indemnité versée du montant de laquelle on soustrait la valeur nette comptable :

$$53\,000\ \text{€} - 27\,750\ \text{€} = 25\,250\ \text{€}.$$

- Il s'agit d'une plus-value à court terme pour la totalité de son montant (la société est soumise à l'impôt sur les sociétés).

Elle ne sera imposable qu'à compter de 2015. La plus-value pourra être étalée sur le nombre d'années correspondant aux amortissements déjà pratiqués. Une provision pour IS a été passée en comptabilité : $25\,250\ \text{€} \times 33\ \frac{1}{3}\ \% = 8\,417\ \text{€}$. Cette provision est à réintégrer.

À déduire : 25 250 €.

J. Jetons de présence

La limite pour la déductibilité des jetons de présence est égale à :

$$60\,000\ \text{€} \times 5\ \% \times 6 = 18\,000\ \text{€}.$$

Les 60 000 € représentent la moyenne annuelle des cinq personnes les mieux rémunérées. Six correspond au nombre des administrateurs.

Il faut réintégrer la différence : $45\,000\ \text{€} - 18\,000\ \text{€} = 27\,000\ \text{€}$.

K. Provision pour « risque économique »

Compte tenu des conditions de déduction des provisions, cette provision sera réintégrée. Les risques de recouvrement sont purement éventuels. De plus, le mode de calcul est purement forfaitaire et ne repose sur aucune donnée statistique.

À réintégrer : 7 500 €.

L. Voyages offerts aux meilleurs représentants

Les voyages de stimulation sont déductibles du bénéfice imposable aussi bien pour le représentant que pour l'accompagnateur. Ils sont réalisés dans l'intérêt de l'entreprise. Ils ne constituent ni un cadeau, ni un avantage en nature pour les bénéficiaires.

1) Tableau des rectifications

Calcul du bénéfice comptable corrigé :

Bénéfice comptable :	830 000 €
– acompte (C) :	– 1 100 €
– amortissements (F) :	– 3 904 €
	824 996 €

Calcul du bénéfice fiscal :

Réintégrations	Déductions
824 996 €	
900 (A)	37 500 (A)
6 000 (B)	18 000 (B)
96 (D)	96 (D)
115 000 (E)	
27 500 (G)	25 000 (G)
1 280 (H)	
8 417 (I)	25 250 (J)
27 000 (J)	
7 500 (K)	
1 018 689 €	105 846 €

2) Calcul du bénéfice fiscal définitif et de l'IS

Le bénéfice fiscal est égal à :

$$1\,018\,689\text{ €} - 105\,846\text{ €} = 912\,843\text{ €}.$$

Lorsque la société réalise un chiffre d'affaires annuel inférieur à 7 630 000 € et est détenue à 75 % par des personnes physiques, le taux de l'IS est réduit à 15 % dans la limite d'un bénéfice de 38 120 €.

L'impôt au taux réduit s'élève : $38\,120\text{ €} \times 15\% = 5\,718\text{ €}$.

L'impôt au taux normal est égal à :

$$(912\,843\text{ €} - 38\,120\text{ €}) \times 33\% = 847\,723\text{ €} \times 33\frac{1}{3}\% = 291\,574\text{ €}.$$

L'impôt sur les sociétés est de : $5\,718\text{ €} + 291\,574\text{ €} = 297\,292\text{ €}$.

Le total de l'IS à payer est de 297 292 € – 768 € (réduction d'impôt) = 296 524 €.

Si l'on n'avait pas opté pour le régime des sociétés mères et filiales, l'impôt à payer aurait été le suivant :

912 843 € + (dividendes) 18 000 € – (quote-part de frais et charges) 900 € = 929 943 €.

L'IS à payer s'élèverait à : $(929\,943\text{ €} - 38\,120\text{ €}) \times 33\frac{1}{3}\%$ = 297 274 €

Soit en tenant compte du taux réduit de 15 % dans la limite de 38 120 € :

$$5\,718\text{ €} + 297\,274\text{ €} - 768\text{ €} = 302\,224\text{ €}.$$

La différence d'impôt est de :

$$302\,224\text{ €} - 296\,524\text{ €} = 5\,700\text{ €}.$$

Avec l'option pour le régime des sociétés mères et filiales, l'entreprise a économisé 5 700 € d'impôt sur les sociétés.

Cas pratique

Détermination des acomptes pour le paiement de l'IS

Sujet

La société *Stampa*, au capital de 150 000 €, a réalisé un bénéfice fiscal de 450 000 € en 2013 et de 540 000 € en 2014. Il n'y avait pas de plus-values à long terme. L'exercice est clos le 31 décembre de chaque année. Le chiffre d'affaires s'élève à 4 500 000 € en 2014.

- 1 • Calculer le montant des acomptes à verser en 2015 et le solde éventuel de l'impôt sur les sociétés. Le bénéfice fiscal est de 648 000 € pour l'année 2015.
- 2 • Que se passerait-il si le chiffre d'affaires de la société était supérieur à 7 630 000 € ?
- 3 • En supposant que l'exercice 2015 soit déficitaire, quelles seront les conséquences pour la société *Stampa* ?

Corrigé

1 • CALCUL DU MONTANT DES ACOMPTES

A. Premier acompte

Le premier acompte est à verser pour le 15 mars. En fait, l'acompte est exigible pour le 20 février mais la majoration n'interviendra que le 15 mars. Ne connaissant pas le résultat de l'exercice 2014, la société va calculer le premier acompte à partir du bénéfice fiscal de 2013.

Il faut tenir compte du taux de l'impôt sur les sociétés réduit pour les premiers 38 120 € de bénéfices.

$$38\,120 \text{ €} \times 3,75 \% = 1\,429,50 \text{ €}$$

$$(450\,000 \text{ €} - 38\,120 \text{ €}) \times 8 \frac{1}{3} \% = 34\,323,33 \text{ €}.$$

Montant du premier acompte : 1 429,50 € + 34 323,33 € ≈ 35 753 €.

B. Deuxième acompte

Le deuxième acompte est à verser pour le 15 juin. Il se calcule à partir du bénéfice fiscal de l'exercice 2014 :

$$(540\,000 \text{ €} - 38\,120 \text{ €}) \times 8 \frac{1}{3} \% = 41\,823 \text{ €}.$$

Il faut rajouter l'acompte pour l'IS à taux réduit : $38\,120 \text{ €} \times 3,75 \% = 1\,429,50 \text{ €}$.

L'acompte à verser est de : $41\,823 \text{ €} + 1\,429,50 \text{ €} = 43\,252,50 \text{ €} \approx 43\,253 \text{ €}$.

Il convient d'ajouter le complément sur le premier acompte :

$$43\,253 \text{ €} - 35\,753 \text{ €} = 7\,500 \text{ €}.$$

La somme totale à verser est égale à :

$$43\,253 \text{ €} + 7\,500 \text{ €} = 50\,753 \text{ €}.$$

C. Troisième acompte

Le troisième acompte est à acquitter pour le 15 septembre :

$$38\,120 \text{ €} \times 3,75 \% = 1\,429,50 \text{ €} \approx 1\,430 \text{ €}.$$

$$(540\,000 \text{ €} - 38\,120 \text{ €}) \times 8 \frac{1}{3} \% = 41\,823 \text{ €}.$$

Total de l'acompte : $1\,430 \text{ €} + 41\,823 \text{ €} = 43\,253 \text{ €}$.

D. Quatrième acompte

Le quatrième acompte est identique aux autres soit : $43\,253 \text{ €}$.

E. Solde

Le solde est à verser pour le 15 mai 2016.

Si le bénéfice fiscal s'élève à $648\,000 \text{ €}$, l'impôt sera égal à (en espérant qu'il n'y ait pas de modifications de la législation fiscale) :

$$38\,120 \text{ €} \times 15 \% = 5\,718 \text{ €}.$$

$$\begin{aligned} &(648\,000 \text{ €} - 38\,120 \text{ €}) \times 33 \frac{1}{3} \% \\ &= 609\,880 \text{ €} \times 33 \frac{1}{3} \% = 203\,293 \text{ €}. \end{aligned}$$

Total de l'impôt sur les sociétés : $5\,718 \text{ €} + 203\,293 \text{ €} = 209\,011 \text{ €}$.

La société devra verser :

$$209\,011 \text{ €} - (35\,753 \text{ €} + 50\,753 \text{ €} + 43\,253 \text{ €} + 43\,253 \text{ €}) = 35\,999 \text{ €}.$$

2 • CALCUL DU MONTANT DES ACOMPTES SI CA > 7 630 000 €

Les sociétés dont le chiffre d'affaires excède $7\,630\,000 \text{ €}$ sont assujetties à la contribution sociale sur les bénéfices perçue au profit du budget de la sécurité sociale.

Le taux a été fixé à $3,3 \%$. Elle se calcule avant l'imputation des crédits d'impôt. Elle est versée en quatre acomptes. L'assiette est diminuée d'un abattement de $763\,000 \text{ €}$.

100

Dans le cas présent, l'impôt sur les sociétés de 2014 était de :

$$540\,000 \text{ €} \times 33 \frac{1}{3}\% = 180\,000 \text{ €}.$$

La société ne sera pas redevable de cette contribution.

Elle n'aura pas d'acomptes à verser.

3 • CAS OÙ L'EXERCICE 2015 EST DÉFICITAIRE

Dans ce cas, les acomptes versés par l'entreprise lui seront remboursés. La société Stampa ne paiera pas d'acomptes en 2016.

Vérification des connaissances

Les bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) L'impôt sur les sociétés (IS)

Sujet

I – Vous résoudrez les cas suivants :

A – La SA « TANG » a abandonné une créance de 500 000 € à sa filiale indienne dont elle détient 40 % du capital.

Les capitaux propres de cette filiale sont négatifs pour 250 000 €.

Vous examinerez les conséquences fiscales de cet abandon de créances pour la SA Tang :

- l'abandon de créances est à caractère commercial ;*
- l'abandon de créances est à caractère financier.*

B – La SA TANG a perçu 200 000 € de dividendes de sa filiale française dont elle détient 60 % du capital. Quelles sont les conséquences fiscales pour la SA TANG ?

C – La société anonyme A cède les titres de participation qu'elle détient dans la société B depuis trois ans. La cession a dégagé une plus-value de 400 000 €.

Quel est le traitement fiscal de la plus-value chez A ?

La solution était-elle identique en cas de cession de titres de placement ?

D – Quel est le mode d'imposition d'une redevance de 15 000 € perçue en contrepartie de la concession d'un brevet ?

- la redevance est perçue par un entrepreneur individuel ;*
- la redevance est perçue par une société soumise à l'Impôt sur les sociétés.*

E – Quel est le traitement fiscal d'une plus-value à court terme ?

- la plus-value est réalisée par un entrepreneur individuel ;*
- la plus value est réalisée par une société soumise à l'impôt sur les sociétés.*

II – Calcul du bénéfice fiscal (impôt sur le revenu)

La SNC « TURNE » a réalisé un chiffre d'affaires de 3 000 000 € HT en 2014.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le bénéfice comptable s'élève à 300 000 €. Toutes les opérations ont été régulièrement comptabilisées.

A – La société a cédé un immeuble à un industriel le 1^{er} janvier 2014 pour le prix de 1 600 000 €. Il avait été acquis neuf le 1^{er} janvier 2004 pour 1 500 000 €.

Les amortissements calculés sur une durée de 20 ans ont été régulièrement comptabilisés.

B – Une redevance relative à la concession de brevets s'élève à 20 000 €.

C – La taxe sur les véhicules de sociétés s'élève à 4 000 €.

D – La SNC a acquis un Porsche Cayenne pour son dirigeant : 80 000 € TTC le 1^{er} juillet 2014. Le taux d'émission de CO₂ est supérieur à 200 g/km. Le taux d'amortissement est de 20 %.

E – La contribution économique territoriale figure dans les charges pour 5 000 €.

F – La SNC a versé 2 000 € à la fondation de France.

Quel sera le montant du bénéfice fiscal et de l'impôt à payer en retenant un taux moyen de 30 % ?

III – Calcul du bénéfice fiscal (impôt sur les sociétés)

La société anonyme « Sophie » au capital entièrement libéré de 200 000 € a été créée en 1995. Elle a pour activité la production et la vente d'outillages. Le résultat comptable provisoire avant impôt s'élève à 500 000 € au 31 décembre 2014. Son chiffre d'affaires est de 4 500 000 €. Toutes les opérations suivantes ont été enregistrées en comptabilité sauf précision contraire.

A. 50 000 € de dépenses afférentes à un yacht ont été enregistrées en comptabilité.

B. Le montant global des jetons de présence attribués aux 5 administrateurs de la société au cours de l'exercice est de 60 000 € (la moyenne annuelle des rémunérations attribuées aux dix personnes les mieux rémunérées s'élève à 45 000 €).

C. La société Sophie a reçu aussi des dividendes :

– 180 000 € de la société « A » dont elle détient 20 % du capital,

– 80 000 € de la société « B » dont elle détient 4 % du capital.

D. Anna CONDA, PDG de la société « Sophie » a laissé 350 000 € sur son compte-courant du 1^{er} janvier au 30 avril 2014, 250 000 € du 1^{er} mai 2014 au 31 juillet 2014, et 300 000 € du 1^{er} août 2014 au 31 décembre 2014. La rémunération a été effectuée au taux de 4,79 % (taux d'intérêt légal : 2,79 % au 31/12/2014).

E. Achat d'un véhicule de tourisme 50 000 € TTC le 1^{er} juillet 2012. Durée d'amortissement : 5 ans. Le véhicule émet plus de 200 g de CO₂ par km.

F. Ayant décidé en novembre 2014 de licencier deux salariés, la société a constitué au 31 décembre 2014, une provision de 40 000 € en vue de faire face à une éventuelle indemnité pour licenciement abusif. Les salariés ont porté le litige devant les juridictions prud'homales fin décembre 2014.

G. Compte tenu de la morosité de la conjoncture économique, une provision de 20 000 € pour dépréciation des créances a été passée.

H. La société « Sophie » a abandonné le 1^{er} juillet 2014 une créance de 150 000 € qu'elle détenait sur sa filiale suisse la société « Natacha ». Elle justifie cet abandon pour des raisons commerciales.

I. La SA Sophie a fait un don de 3 000 € à la Fondation de France, reconnue d'utilité publique.

Corrigé**I – Résolution des cas**

A. L'abandon de créances à caractère commercial est déductible intégralement chez la société mère. Il sera imposable au sein de la filiale. Il doit être effectué dans l'intérêt de l'entreprise.

En ce qui concerne l'abandon de créances à caractère financier, il est déductible à concurrence de la situation nette négative 250 000 €. Pour les 250 000 €, lorsque la situation nette est redevenue positive, la société Tang a la faculté de déduire la créance à concurrence du pourcentage détenu par les autres détenteurs de capital qui ne participent pas à l'abandon de créances. Soit $250\,000\text{ €} \times 60\% = 150\,000\text{ €}$.

Montant total de l'abandon de créances déductible : $250\,000\text{ €} + 150\,000\text{ €} = 400\,000\text{ €}$.

Le principe de territorialité ne s'oppose pas à la déduction d'abandons de créances au profit de filiales situées à l'étranger.

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, les abandons de créances à caractère financier ne sont plus déductibles lors du calcul du bénéfice fiscal sauf s'ils sont consentis à des sociétés faisant l'objet de procédures collectives.

Pour un abandon de créances à caractère commercial : Conseil d'État, 30 mars 1987, n° 562 754, SA Labo industries plén, RJF 5/87, n°589, concl. Bruno Martin-Laprade, p. 277.

Pour un abandon de créances à caractère financier : Conseil d'État, 11 février 1994, n° 119 726, SA les éditions Jean-Claude Lattès : RJF 1994, n° 396, chronique G. Goulard.

B. La SA Tang peut bénéficier du régime des sociétés mères et filiales. Sa participation dans le capital de la filiale est de 60 %. Les dividendes seront exonérés de l'impôt sur les sociétés. En contrepartie, elle devra réintégrer une quote-part de frais et charges égale à 5 % du montant des dividendes, soit $200\,000\text{ €} \times 5\% = 10\,000\text{ €}$.

C. La plus-value sur les titres de participation est exonérée de l'impôt sur les sociétés sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant de la plus-value. Soit à réintégrer dans le cadre du bénéfice fiscal, une somme de $400\,000\text{ €} \times 12\% = 48\,000\text{ €}$.

En cas de cession de titres de placement, la plus-value aurait été taxée au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

D. Le mode d'imposition des redevances de concessions de brevets relève du régime des plus-values à long terme. Ce taux d'imposition réduit est destiné à favoriser la recherche :

- dans le cadre de l'entreprise individuelle, le montant de l'imposition sera égal à $15\,000\text{ €} \times 31,50\% = 4\,725\text{ €}$ (taux applicable en 2014) ;
- dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, le montant de l'imposition sera égal à $15\,000\text{ €} \times 15\% = 2\,250\text{ €}$.

E. Une plus-value à court terme est taxable au taux progressif dans le cadre de l'entreprise individuelle. Cependant, afin d'atténuer la progressivité de l'impôt, le contribuable peut opter pour un étalement de la plus-value sur trois ans.

104

Pour les sociétés soumises à l'IS, le taux d'imposition des plus-values à court terme est le taux normal.

II – Calcul du bénéfice fiscal (impôt sur le revenu)

La SNC « TURNE » a réalisé un chiffre d'affaires de 3 000 000 € HT en 2014. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le bénéfice comptable s'élève à 300 000 €. Toutes les opérations ont été régulièrement comptabilisées.

A. La société a cédé un immeuble à un industriel le 1^{er} janvier 2014 pour le prix de 1 500 000 €. Il avait été acquis neuf le 1^{er} janvier 2004 pour 1 500 000 €. Les amortissements calculés sur une durée de 20 ans ont été régulièrement comptabilisés.

Le montant des amortissements pratiqués s'élève à $1\,500\,000\text{ €} \times 5\% \times 10 = 750\,000\text{ €}$.

Valeur nette comptable $1\,500\,000\text{ €} - 750\,000\text{ €} = 750\,000\text{ €}$.

Montant de la plus-value : prix de vente – VNC = $1\,600\,000 - 750\,000\text{ €} = 850\,000\text{ €}$.

Plus-value à court terme à concurrence des amortissements pratiqués 750 000 € (possibilité d'étalement sur trois ans). Les 2/3 de la plus-value peuvent être déduits : 500 000 € (ce n'est pas la solution retenue dans l'exercice) et à long terme au-delà 100 000 € (à déduire et à imposer à 16 % + 15,5 %). En vertu des dispositions de l'article 151 septies B, la plus-value à long terme bénéficie d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année. L'immeuble a été détenu 10 ans. L'abattement est donc de 50 %, soit une plus-value imposable de $100\,000\text{ €} - 50\% \text{ d'abattement}$ soit 50 000 €.

B. Une redevance relative à la concession de brevets s'élève à 20 000 €.

La redevance est à déduire du bénéfice pour être imposée au taux de 16 % + 15,5 % de prélèvements sociaux.

C. La taxe sur les véhicules de sociétés s'élève à 4 000 €.

Elle est déductible dans le cadre du calcul du bénéfice fiscal d'une société soumise à l'IR. Pas de corrections à apporter.

D. La SNC a acquis un Porsche Cayenne pour son dirigeant : 80 000 € TTC le 1^{er} juillet 2014. Le taux d'émission de CO₂ est supérieur à 200 g/km. Le taux d'amortissement est de 20 %.

Amortissement comptable $80\,000\text{ €} \times 20\% \times 1/2 = 8\,000\text{ €}$.

Amortissement fiscal $9\,900\text{ €} \times 20\% \times 1/2 = 990\text{ €}$.

À réintégrer $8\,000\text{ €} - 990\text{ €} = 7\,010\text{ €}$.

E. La contribution économique territoriale figure dans les charges pour 5 000 €.

Il s'agit d'une charge déductible sur le plan fiscal.

F. La SNC a versé 2 000 € à la fondation de France.

Les 2 000 € sont à réintégrer pour le calcul du bénéfice fiscal. Il faudra déduire $2\,000\text{ €} \times 60\% = 1\,200\text{ €}$ de l'impôt à payer.

Quel sera le montant du bénéfice fiscal et de l'impôt à payer en retenant un taux moyen de 30 % ?

Montant du bénéfice fiscal $300\,000\text{ €} - 100\,000\text{ € (A)} - 20\,000\text{ € (B)} + 7\,010\text{ € (D)} + 2\,000\text{ € (F)} = 189\,010\text{ €}$.

L'impôt s'élève à $189\,010\text{ €} \times 30\% = 56\,703\text{ €}$ – la réduction d'impôt de $1\,200\text{ €} = 55\,503\text{ €}$.

En ce qui concerne la plus-value à long terme, l'imposition sera égale à $50\,000\text{ €} + 20\,000\text{ €} = 70\,000\text{ €} \times 31,5\% = 22\,050\text{ €}$.

III – Calcul du bénéfice fiscal (impôt sur les sociétés)

A. 50 000 € de dépenses afférentes à un yacht ont été enregistrées en comptabilité.

Il s'agit de dépenses somptuaires (article 39-4 du CGI).

À réintégrer 50 000 €.

B. Le montant global des jetons de présence attribués aux 5 administrateurs de la société au cours de l'exercice est de 60 000 € (la moyenne annuelle des rémunérations attribuées aux dix personnes les mieux rémunérées s'élève à 45 000 €).

Le montant déductible fiscalement est égal à $5\% \times 45\,000\text{ €} \times 5 = 11\,250\text{ €}$.

À réintégrer : $60\,000\text{ €} - 11\,250\text{ €} = 48\,750\text{ €}$.

C. La société Sophie a reçu aussi des dividendes :

– 180 000 € de la société « A » dont elle détient 20 % du capital,

Régime mère-fille les dividendes sont exonérés À déduire : 180 000 € À réintégrer la quote-part de frais et charges de 5 % soit $180\,000\text{ €} \times 5\% = 9\,000\text{ €}$.

– 80 000 € de la société « B » dont elle détient 4 % du capital.

Rien à faire, les produits ont déjà été comptabilisés.

D. Anna CONDA, PDG de la société « Sophie » a laissé 350 000 € sur son compte-courant du 1^{er} janvier au 30 avril 2014, 250 000 € du 1^{er} mai 2014 au 31 juillet 2014, et 300 000 € du 1^{er} août 2014 au 31 décembre 2014. La rémunération a été effectuée au taux de 4,79 % (taux d'intérêt légal : 2,79 % au 31 décembre 2014).

$350\,000\text{ €} \times 4,79\% \times 4/12 = 5\,588,33\text{ €}$

$250\,000\text{ €} \times 4,79\% \times 3/12 = 2\,993,75\text{ €}$

$300\,000\text{ €} \times 4,79\% \times 5/12 = 5\,987,50\text{ €}$

Total 14 569,58 €

$350\,000\text{ €} \times 2,79\% \times 4/12 = 3\,255\text{ €}$

$250\,000\text{ €} \times 2,79\% \times 3/12 = 1\,743,75\text{ €}$

$300\,000\text{ €} \times 2,79\% \times 5/12 = 3\,487,50\text{ €}$

Total : $8\,486,25\text{ €} : 14\,569,58\text{ €} - 8\,486,25\text{ €} = 6\,083,33\text{ €} = 6\,083\text{ €}$

106

E. Achat d'un véhicule de tourisme 50 000 € TTC le 1^{er} juillet 2012. Durée d'amortissement : 5 ans. Le véhicule émet plus de 200 g de CO₂ par km. Amortissement comptable : $50\,000\text{ €} \times 20\% = 10\,000\text{ €}$

Amortissement fiscal : $9\,900\text{ €} \times 20\% = 1\,980\text{ €}$.

À réintégrer $10\,000\text{ €} - 1\,980\text{ €} = 8\,020\text{ €}$.

F. Ayant décidé en novembre 2014 de licencier deux salariés, la société a constitué au 31 décembre 2014, une provision de 40 000 € en vue de faire face à une éventuelle indemnité pour licenciement abusif. Les salariés ont porté le litige devant les juridictions prud'homales fin décembre 2014.

La provision répond aux conditions générales de déductibilité il n'y a rien à faire.

G. Compte tenu de la morosité de la conjoncture économique, une provision de 20 000 € pour dépréciation des créances a été passée.

À réintégrer 20 000 €. La provision présente un caractère éventuel. De plus, elle n'est pas calculée de manière précise.

H. La société « Sophie » a abandonné le 1^{er} juillet 2014 une créance de 150 000 € qu'elle détenait sur sa filiale suisse la société « Natacha ». Elle justifie cet abandon pour des raisons commerciales.

S'il correspond à l'intérêt de l'entreprise, l'abandon de créances à caractère commercial est déductible. Rien à faire.

I. La SA Sophie a fait un don de 3 000 € à la Fondation de France, reconnue d'utilité publique.

Il convient de réintégrer les 3 000 €. La société bénéficiera d'une réduction d'impôt de $3\,000 \times 60\% = 1\,800\text{ €}$.

Calcul du bénéfice fiscal : $500\,000\text{ €} + 50\,000\text{ € (A)} + 48\,750\text{ € (B)} + 9\,000\text{ € (C)} + 6\,083\text{ € (D)} + 8\,020\text{ € (E)} + 20\,000\text{ € (G)} + 3\,000\text{ € (I)} - 180\,000\text{ € (D)} = 464\,853\text{ €}$.

Calcul de l'IS : $38\,120\text{ €} \times 15\% = 5\,718\text{ €}$.

$464\,853\text{ €} - 38\,120\text{ €} = 426\,733/3 = 142\,244\text{ €}$

Total de l'IS : $147\,962\text{ €} - \text{réduction d'impôt (I)} 1\,800\text{ €} = 146\,162\text{ €}$.

TROISIÈME PARTIE

La TVA

Cas pratique

Territorialité de la TVA

Sujet

Vous préciserez si les opérations suivantes sont imposables ou non en France à la TVA.

A – Expédition de machines-outils par la société Franck sise à Bordeaux (33) à destination de la société Helmut domiciliée à Karlsruhe (Allemagne).

B – Importation par la société X domiciliée à Caen (14) de matériels en provenance de Taiwan.

C – Transport de voyageurs à bord de l'Eurostar Paris-Londres.

D – Une société française donne en location une automobile à une société italienne qui utilisera le bien en Italie. La location est de courte durée ou de longue durée. La mise à disposition du véhicule a lieu en France.

La solution aurait-elle été la même si la société italienne avait utilisé le bien en France ?

E – Une société française donne en location une automobile à une société suisse. La mise à disposition du bien a lieu en France. Le véhicule est utilisé en France. La location est de courte durée ou de longue durée.

F – Achat par le docteur Leclerc, domicilié à Troarn (14), d'un véhicule automobile neuf en Allemagne.

G – Travaux effectués par une société française sur un immeuble sis en Belgique.

H – Expertise (prestation de conseil) réalisée par une société française pour un particulier allemand non assujetti à la TVA.

I – Hébergement à Paris pendant 15 jours de cadres de la société allemande Adisport.

J – Achat de 150 € de marchandises par Eva Smith, Américaine domiciliée à New York, dans un grand magasin parisien.

Quelle aurait été la solution retenue si le montant de l'achat avait été de 600 € ?

K – La société Hercule a vendu des matériels à une société japonaise identifiée à la TVA uniquement en Espagne (au titre des opérations que cette société réalise dans cet État membre de l'Union européenne). Les matériels sont fabriqués en France et expédiés directement en Italie par la société Hercule à destination d'une société cliente de la société japonaise.

L – La société Érable France a commandé à une société canadienne une étude multiclients portant sur les perspectives du marché nord-américain en matière de produits lyophilisés.

M – La société Érable Indonésie a fait appel à un cabinet d'avocats français afin de régler un différend qui l'opposait aux autorités indonésiennes.

N – La société Mange tout a exporté de métropole quatre machines à destination de la Guadeloupe.

O – La société espagnole Oliva a mis à la disposition de la société française Erika du personnel.

Corrigé	
----------------	--

A. Expédition de machines-outils en Allemagne

Elle constitue une livraison intracommunautaire qui en principe est exonérée de TVA (*article 262 ter I. 1° du CGI*).

B. Importation de matériels en provenance de Taiwan

C'est une opération imposable à la TVA française par détermination de la loi (*article 291 du CGI*).

C. Transport de voyageurs en Eurostar Paris-Londres

Pour le transport ferroviaire, la TVA est applicable sur la partie française du trajet. Toutefois, il existe des exceptions en ce qui concerne certains trains internationaux au départ de la France vers l'étranger. La ligne Paris-Londres bénéficie de cette exonération (*article 24 A de l'Annexe IV au CGI*).

D. Location d'une automobile entre la France et l'Italie

Il s'agit de la location de moyens de transport par une société française à une société italienne (c'est-à-dire à une société résidente de l'Union européenne).

Dans le cadre de la location de courte durée (inférieure ou égale à 30 jours), le critère d'imposition est le lieu où s'effectue la mise à disposition du véhicule quelle que soit la qualité du preneur (*article 259 A 1° du CGI*). La taxation à la TVA s'opèrera en France, le redevable étant le prestataire de service.

En ce qui concerne la location de longue durée (supérieure à 30 jours), la société italienne est un preneur assujetti à la TVA. Le lieu d'imposition est le lieu d'établissement du preneur qui devra autoliquider la TVA. L'opération sera donc assujettie à la TVA Italienne.

L'utilisation du véhicule en France est sans influence sur les solutions retenues ci-dessus.

E. Location d'une automobile entre la France et la Suisse

Là encore, il s'agit de la location de moyens de transport. Toutefois, le preneur n'est pas établi dans l'Union européenne. Dans le cadre d'une location de courte durée, la TVA est due au lieu de la mise à disposition du véhicule quelle que soit la qualité du preneur (*article*

259 A 1° du CGI). L'opération sera imposable en France, le redevable étant le prestataire de services.

Dans le cadre d'une location de longue durée, si le preneur est un non assujetti à la TVA en Suisse, le lieu d'imposition à la TVA sera le lieu où le service est utilisé, en l'occurrence la France. A contrario, s'il s'agit d'un preneur assujetti, l'opération échappera à la TVA française en application de la règle générale « B to B » (lieu d'imposition situé au lieu d'établissement du preneur).

F. Achat par un Français d'un véhicule en Allemagne

Le docteur Leclerc est un homme avisé.

Le taux de la TVA allemande est moins élevé que le taux français (19 % depuis le 1^{er} janvier 2007).

Il serait donc tentant d'acheter un véhicule neuf à l'étranger. Pour éviter une distorsion dans la concurrence, l'achat du véhicule sera néanmoins imposé à la TVA française (*article 298 sexies I du CGI*). Une fois cette TVA effectivement acquittée par le docteur Leclerc au Trésor Public, celui-ci pourra faire immatriculer son véhicule en France. Il devra en tout état de cause détenir un certificat visé par l'administration fiscale attestant que son véhicule est en situation régulière au regard de la TVA. L'opération apparaît le plus souvent bénéfique car la base d'imposition à la TVA en Allemagne est généralement inférieure à la base d'imposition française, notamment pour les constructeurs français. Ces derniers pratiquent à l'étranger une politique de prix plus attractive afin de développer des parts de marché.

G. Travaux immobiliers en Belgique effectués par une société française

Les travaux effectués sur un immeuble sont imposables au lieu de situation de l'immeuble. L'opération échappera à la TVA française car l'immeuble est situé en Belgique (*article 259 A 2° du CGI*).

H. Expertise réalisée par une société française pour un Allemand

L'expertise réalisée par une société française pour un particulier allemand non assujetti à la TVA relève de la règle générale « B to C » prévue à l'article 259, 2° du CGI.

Elle est donc imposable au lieu d'établissement du prestataire, soit au cas particulier, en France.

La société française devra donc facturer de la TVA française sur sa prestation et sera redevable de cette taxe.

I. Hébergement à Paris de cadres allemands

L'hébergement à Paris des cadres de la société allemande Adisport est une prestation se rattachant à un immeuble situé en France qui supportera la TVA française (*article 259 A, 2° du CGI*).

J. Achats de marchandises en France par une résidente Américaine

Cet achat ne bénéficie pas du régime de la franchise de TVA prévue à l'article 262, I, 2° du CGI (minimum 175 € d'achats). Eva Smith a payé la TVA française au magasin sur son achat. Elle ne sera pas inquiétée au moment du passage de la frontière.

Si son achat dans ce magasin avait été de 600 € le régime du bordereau de vente aurait été applicable. Eva Smith aurait alors dû faire viser le bordereau de vente remis à elle par le magasin lors de son achat par le service des douanes lors du franchissement de la frontière.

Dans ce cadre, le magasin dispose de deux procédures :

- la première consiste à accorder l'exonération de la TVA à la cliente lors de l'achat et à attendre le retour du bordereau de vente visé par le service des douanes ;
- la deuxième aboutit à l'encaissement provisoire de la TVA par le magasin qui devra rembourser cette taxe à la cliente après réception du bordereau de vente visé par le service des douanes.

K. Vente de matériels à des sociétés identifiées à la TVA dans trois États membres différents

La société Hercule a vendu des matériels à une société japonaise. Les matériels sont fabriqués en France et expédiés en Italie à destination du client de la société japonaise. Il s'agit d'une opération triangulaire concernant trois opérateurs identifiés dans trois États membres différents de l'Union européenne : la France (État membre 1), l'Espagne (État membre 2) et l'Italie (État membre 3). Le bien est directement transporté de l'État membre 1 (France) à l'État membre 3 (Italie).

Dans cette situation, au titre de la vente qu'elle réalise, la société Hercule réalise une livraison intracommunautaire de biens exonérée de TVA en France. N'étant pas identifiée à la TVA en Italie, la société japonaise a pu communiquer à la société Hercule son numéro d'identification à la TVA en Espagne. En sa qualité d'acheteur-revendeur, elle s'est donc placée dans le cadre de la mesure de simplification applicable aux ventes triangulaires qui lui permet d'éviter de s'identifier dans l'État membre d'arrivée des biens (au cas particulier, l'Italie) et d'y déclarer la TVA sur l'acquisition qu'elle a réalisée dans ce pays. À cet effet, la société japonaise a notamment dû porter une mention particulière sur la facture de vente qu'elle a délivrée à son client italien en lui signifiant qu'il est redevable de la TVA sur la vente des matériels réalisée en Italie. Dans ce cadre, l'achat réalisé par la société japonaise auprès de la société Hercule n'a pas été qualifié d'acquisition intracommunautaire de biens soumise à la TVA en Espagne. La vente réalisée en Italie par la société japonaise n'a pas constitué une livraison intracommunautaire de biens exonérée de TVA en Espagne mais une livraison de biens interne en Italie. La société italienne est redevable de la TVA italienne exigible à ce titre.

L. Opération entre le Canada et la France

L'opération réalisée est une prestation de services relevant de la règle générale « B to B », le preneur du service étant un assujetti à la TVA établi en France. En application de l'article 259, 1° du CGI, le lieu d'imposition de ce service est situé en France, lieu d'établissement de la société Érable. Le redevable de la taxe est le preneur assujetti à la TVA en France.

La société Érable procédera donc à l'autoliquidation de la TVA française en application de l'article 283-2 du Code général des impôts.

M. Opération entre la France et l'Indonésie

Cette opération est aussi une prestation de services relevant de la règle générale « B to B », le preneur du service étant un assujetti à la TVA établi en Indonésie, soit hors de l'Union européenne.

Du fait de l'établissement du preneur hors de l'Union européenne, l'opération est hors du champ d'application territorial de la TVA française.

N. Expédition de machines de métropole à destination de la Guadeloupe

La société Mange tout a expédié de métropole quatre machines à destination de la Guadeloupe. Pour l'application de la TVA, les départements d'outre-mer sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine. L'opération bénéficie donc de l'exonération de TVA prévue en matière d'exportation de biens. L'entrée en Guadeloupe des machines en provenance de la métropole constitue, quant à elle, une importation de biens pour laquelle la TVA sera perçue en Guadeloupe par le service des douanes (à un taux de TVA inférieur à celui fixé en métropole).

O. Opération entre la France et l'Espagne

Nous sommes en présence d'une prestation de services-relevant de la règle générale « B to B », le preneur du service étant un assujetti à la TVA établi en France. En application de l'article 259, 1° du CGI, le lieu d'imposition de ce service est situé en France, lieu d'établissement de la société Erika. Le redevable de la taxe est le preneur assujetti à la TVA en France. La société Erika procédera donc à l'autoliquidation de la TVA française en application de l'article 283-2 du Code général des impôts.

Cas pratique

Liquidation de la TVA

Sujet

En 2015, la société Travel a engagé les dépenses suivantes :

A – Réception de clients et de dirigeants au restaurant au cours du deuxième semestre : 5 000 €

B – Entretien du logement du gardien de l'usine chargé de la sécurité et de la surveillance de l'établissement : 6 000 €

C – Achat d'un véhicule de tourisme : 40 000 €

D – Remplacement du congélateur et du réfrigérateur de la cantine : 9 000 €

E – Cadeaux offerts aux meilleurs clients de la société ; prix unitaire 24 € (achat de 500 cadeaux)

F – Réparations sur le car de 50 places qui assure le transport du personnel : 4 500 €

G – Achat d'une machine destinée à la production : 15 200 €

H – Livraison de fuel pour chauffer les bureaux : 6 000 €

I – Organisation d'une réception à l'occasion de l'inauguration d'une unité de fabrication en septembre. La facture du traiteur s'est élevée à 10 000 €. Ce dernier a fourni du personnel.

› Vous déterminerez le montant de la TVA déductible au titre de ces opérations. Tous les montants mentionnés sont hors taxes et les opérations ont été réalisées au taux normal de 20 % ou au taux réduit de 10 %.

Corrigé

Nous examinons successivement les différentes opérations afin de déterminer si elles ouvrent droit à déduction de TVA.

A. Réception de clients et de dirigeants au restaurant

Elle constitue une dépense déductible du bénéfice imposable.

Désormais, les dépenses de réception et de spectacles ouvrent droit à déduction en matière de TVA lorsqu'elles sont engagées au profit des clients et dirigeants ou du personnel dans l'intérêt de l'entreprise (Conseil d'État 27 mai 2002, n° 229 133, Syndicat de l'industrie des technologies de l'information, RJF 8-9/02 déc n° 925). Le taux réduit est applicable depuis le 1^{er} juillet 2009.

$$5\,000\text{ €} \times 10\% = 500\text{ €}.$$

B. Entretien du logement du gardien de l'usine chargé de la sécurité et de la surveillance

C'est une dépense qui ouvre droit à déduction en matière de TVA. Elle figure dans les exceptions à l'exclusion du principe posé à l'article 206-IV-2.2° de l'Annexe II au CGI. Cette exception est applicable aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de sécurité, de gardiennage ou de surveillance.

La TVA déductible s'élève à : $6\,000\text{ €} \times 20\% = 1\,200\text{ €}$.

C. Achat d'un véhicule de tourisme

« Les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes qui constituent une immobilisation n'ouvrent pas droit à déduction » (article 206-IV-2.6° de l'Annexe II au CGI). La jurisprudence administrative a fait une application stricte de ces dispositions. Ainsi les voiliers de compétition (Conseil d'État, 21 décembre 1994, Droit Fiscal 1995, comm. 115, note Poujade) et les avions d'acrobatie aérienne (Tribunal administratif de Dijon, 11 octobre 1994, Droit fiscal 1995, comm. 231) ont été jugés comme des véhicules non conçus pour le transport des personnes. La TVA est donc récupérable sur de tels engins.

En ce qui concerne la présente espèce, le véhicule de tourisme n'ouvre pas droit à déduction en matière de TVA.

D. Remplacement de matériels pour la cantine

Les dépenses engagées pour la fourniture des repas dans les cantines d'entreprises ouvrent droit à déduction :

$9\,000\text{ €} \times 20\% = 1\,800\text{ €}$.

E. Cadeaux offerts aux meilleurs clients

« Les biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal, sauf quand il s'agit de biens de très faible valeur » (article 206-IV-2.3° de l'Annexe II au CGI) n'ouvrent pas droit à déduction en matière de TVA.

La doctrine administrative a fixé la valeur de ces biens à 65 € TTC par cadeau et par bénéficiaire.

Le prix HT du cadeau est de 24 €. Ce qui donne un prix TTC de : $24\text{ €} + (24\text{ €} \times 20\%) = 24\text{ €} + 4,80\text{ €} = 28,80\text{ €}$.

La TVA est donc récupérable : $24\text{ €} \times 500 \times 20\% = 2\,400\text{ €}$.

F. Réparations sur le car qui assure le transport du personnel

Dans les exceptions des dispositions de l'article 206-IV-2.6° de l'Annexe II au CGI, on trouve :

- les véhicules routiers comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et utilisés par des entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail ;
- les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports.

116

Le car de 50 places assises qui assure le transport du personnel de l'entreprise entre dans la première catégorie ci-dessus. Les réparations effectuées sur le car suivent le même régime de déductibilité que l'achat du car.

La TVA déductible s'élève à : $4\,500 \text{ €} \times 20 \% = 900 \text{ €}$.

Si le garagiste n'a pas opté pour le régime des débits, la déduction pourra être opérée le mois même du paiement de la réparation.

G. Achat d'une machine destinée à la production

La machine destinée à la production est une immobilisation. L'investissement a été réalisé dans l'intérêt de l'entreprise. La TVA est récupérable : $15\,200 \text{ €} \times 20 \% = 3\,040 \text{ €}$.

H. Achat de fuel pour chauffer les bureaux

La TVA sur le fuel pour chauffer les bureaux est récupérable. Le fuel n'est pas mentionné dans la liste des produits pétroliers exclus du droit à déduction en matière de TVA (article 298 du CGI).

La TVA récupérable est de : $6\,000 \text{ €} \times 20 \% = 1\,200 \text{ €}$.

I. Organisation d'une réception inaugurale

Les frais de réception ouvrent droit à déduction en matière de TVA, lorsqu'ils sont engagés au profit des tiers.

La TVA récupérable est de $10\,000 \text{ €} \times 10 \% = 1\,000 \text{ €}$.

J. Montant de la TVA déductible

Elle est égale à :

$500 \text{ € (A)} + 1\,200 \text{ € (B)} + 1\,800 \text{ € (D)} + 2\,400 \text{ € (E)} + 900 \text{ € (F)} + 3\,040 \text{ € (G)} + 1\,200 \text{ € (H)} + 1\,000 \text{ € (I)} = 12\,040 \text{ €}$.

Cas pratiques

TVA : assujettis et redevables partiels

Sujet 1

La SA Liberty exerce à la fois une activité industrielle, une activité financière (dividendes reçus de participations détenues dans d'autres entreprises) et une activité exonérée de TVA, la location d'immeubles nus.

Elle a acheté de nouveaux ordinateurs en décembre N, 90 000 € HT, qui seront utilisés pour 75 % du temps pour des activités situées dans le champ d'application de la TVA. Le coefficient de taxation est de 0,6. Le coefficient d'admission est de 1 (il ne varie pas pour les années ultérieures).

Les frais d'installation s'élèvent à 1 300 €. La société a en outre bénéficié d'une remise de 7 %.

- 1 • Quel sera le montant de la TVA facturée ?
- 2 • Quel sera le montant de la TVA déductible pour la société Liberty ?
- 3 • En N + 1, le coefficient d'assujettissement est porté à 0,85. Le coefficient de taxation est réduit à 0,55. Quelles seront les conséquences ?
- 4 • En N + 2, le coefficient d'assujettissement ne représente plus que 0,50. Le coefficient de taxation est porté à 0,80. Y a-t-il des régularisations à effectuer ?
- 5 • En N + 3, le coefficient d'assujettissement est remonté à 0,7. Le coefficient de taxation est stable à 0,8. Qu'en est-il alors ?
- 6 • En N + 4, le coefficient d'assujettissement s'établit à 0,75 et le coefficient de taxation s'élève à 0,75. Quelles seront les conséquences ?
- 7 • En N + 5, le coefficient d'assujettissement est de 0,5 et le coefficient de taxation atteint 0,9. Y a-t-il une régularisation à effectuer ?

Sujet 2

La société H a acquis une immobilisation (un photocopieur couleur) en 2014 pour 36 000 €. Le coefficient de déduction était de 0,6.

1 • Évoquez les différentes obligations de la société H suivant que le coefficient de déduction définitif pour 2014 est :

A – 0,63

B – 0,50

2 • En 2015, le coefficient de déduction est de 0,8. On retient un coefficient de déduction de 0,5 pour 2014. Y a-t-il une régularisation à effectuer ?

3 • Indiquez les régularisations à effectuer en 2015 pour les biens ci-dessous, détenus par la société H.

Année d'acquisition	Montant HT	TVA	Coefficient de déduction	Déduction pratiquée	Nature du bien
A) 2013	15 000	2 940	0,70	2 058	machine
B) 2007	60 000	11 760	0,60	7 056	bâtiment neuf
C) 2010	150 000	29 400	0,95	27 930	immeuble neuf
D) 2012	12 000	2 352	0,50	1 176	camionnette

Corrigé 1

La SA Liberty exerce à la fois une activité industrielle, une activité financière et une activité de location d'immeubles nus. L'activité financière est située hors du champ d'application de la TVA alors que l'activité industrielle est assujettie à la TVA.

L'activité de location d'immeubles nus entre dans le champ d'application de la TVA mais est exonérée de TVA.

Lorsqu'un bien est utilisé pour une activité située hors champ et pour une activité située dans le champ d'application de la TVA, la société utilise un coefficient d'assujettissement.

Des régularisations doivent intervenir si la proportion de l'utilisation varie de plus de dix centièmes par rapport à la proportion initiale.

Cette régularisation s'opère pendant les quatre années qui suivent l'achat d'une immobilisation autre qu'un immeuble.

Quant aux immeubles, la régularisation intervient pendant les dix-neuf années qui suivent leur achat.

En ce qui concerne le coefficient de taxation, le délai de régularisation est identique. Le coefficient d'admission est de 1.

1 • MONTANT DE LA TVA FACTURÉE

La base imposable des ordinateurs à la TVA est égale au prix d'achat moins la remise de 7 %, plus les frais d'installation :

$$90\,000 \text{ €} - (90\,000 \text{ €} \times 7 \%) + 1\,300 \text{ €} = 85\,000 \text{ €}.$$

La TVA s'élève à : $85\,000 \text{ €} \times 20 \% = 17\,000 \text{ €}$.

2 • MONTANT DE LA TVA DÉDUCTIBLE

Compte tenu d'un coefficient d'assujettissement de 0,75, d'un coefficient de taxation de 0,60, et d'un coefficient d'admission de 1. La société récupérera : $17\,000 \text{ €} \times 0,75 \times 0,60 \times 1 = 7\,650 \text{ €}$.

Le coefficient de déduction est de $0,75 \times 0,60 \times 1 = 0,45$.

3 • MODIFICATIONS DE N + 1

En N + 1, le coefficient de déduction est de $0,85 \times 0,55 \times 1 = 0,4675 = 0,47$. La société n'aura aucune régularisation à effectuer, car la variation du coefficient de déduction est inférieure à dix centièmes.

4 • MODIFICATIONS DE N + 2

En N + 2, le coefficient de déduction est de $0,50 \times 0,80 \times 1 = 0,4$.

La variation est inférieure à dix centièmes.

Il n'y a pas de régularisation à effectuer.

5 • MODIFICATIONS DE N + 3

Le coefficient de déduction est de $0,80 \times 0,70 \times 1 = 0,56$. La variation est supérieure à dix centièmes.

Il y a une régularisation à effectuer.

$$T' = \frac{1}{5} \times [(85\,000 \text{ €} \times 20 \% \times 0,75 \times 0,60 \times 1) - (85\,000 \text{ €} \times 20 \% \times 0,70 \times 0,80 \times 1)]$$

$$T' = \frac{1}{5} \times (7\,650 \text{ €} - 9\,520 \text{ €})$$

$$T' = \frac{1}{5} \times (-1\,870 \text{ €}) = -374 \text{ €}.$$

Il s'agit d'un complément de déduction.

6 • MODIFICATIONS DE N + 4

La variation du coefficient de déduction est supérieure à dix centièmes :

$$0,75 \times 0,75 \times 1 = 0,5625 \approx 0,57.$$

$$T'' = \frac{1}{5} \times [85\,000 \text{ €} \times 20 \% \times 0,45] - [85\,000 \text{ €} \times 20 \% \times 0,57]$$

$$T'' = \frac{1}{5} \times (7\,650 \text{ €} - 9\,690 \text{ €})$$

$$T'' = \frac{1}{5} \times (-2\,040 \text{ €}) = -408 \text{ €}.$$

C'est un complément de déduction.

7 • MODIFICATIONS DE N + 5

En N + 5, le délai de régularisation est écoulé.

Il n'y a donc plus rien à faire.

Corrigé 2

La société H a acquis un photocopieur couleur pour 36 000 € en 2014 (le taux était à 20 %).

N'ayant aucune précision, nous retiendrons un prix TTC.

La TVA s'élève donc à : $36\,000\text{ €} \times \frac{20}{120} = 6\,000\text{ €}$.

Le coefficient de déduction provisoire était de 0,6, la TVA récupérée est de :
 $6\,000\text{ €} \times 0,6 = 3\,600\text{ €}$.

1 • OBLIGATIONS DE LA SOCIÉTÉ**A. Coefficient de déduction définitif s'élevant à 0,63**

Lorsque le coefficient de déduction définitif n'a pas varié de plus de cinq points par rapport au coefficient de déduction provisoire, la valeur de l'immobilisation inscrite au bilan n'a pas à être modifiée. La variation du coefficient de déduction constitue un produit ou une charge exceptionnelle.

Si le coefficient de déduction définitif est de 0,63, l'entreprise bénéficie d'un complément de déduction.

$$6\,000\text{ €} \times (0,63 - 0,60) = 6\,000\text{ €} \times 0,03 = 180\text{ €}.$$

Il s'agit d'un produit exceptionnel. Cette régularisation doit intervenir avant le 25 avril de l'année suivante.

B. Coefficient de déduction définitif s'élevant à 0,50

Lorsque le coefficient de déduction définitif a varié de plus de cinq points par rapport au coefficient de déduction provisoire, la valeur de l'immobilisation inscrite au bilan doit être modifiée.

L'immobilisation a été inscrite au bilan pour le prix HT : 36 000 € moins 6 000 €, soit 30 000 €. On ajoute la TVA non déductible :

$$6\,000\text{ €} \times (1 - 0,6) = 6\,000\text{ €} \times 0,4 = 2\,400\text{ €}, \text{ d'où une valeur au bilan de :}$$

$$30\,000\text{ €} + 2\,400\text{ €} = 32\,400\text{ €}.$$

Si le coefficient de déduction définitif est de 0,50, une partie de la TVA initialement déduite devra être reversée :

$$6\,000\text{ €} \times (0,6 - 0,5) = 6\,000\text{ €} \times 0,10 = 600\text{ €}.$$

En contrepartie, la valeur de l'immobilisation inscrite au bilan sera rectifiée :

$$32\,400\text{ €} + 600\text{ €} = 33\,000\text{ €}.$$

2 • RÉGULARISATION POUR 2015 : BIEN ACQUIS EN 2014

En 2015, le coefficient de déduction est de 0,8 alors qu'il n'était que de 0,5 en 2014.

Des régularisations doivent intervenir lorsque le coefficient de déduction varie de plus de dix centièmes par rapport au coefficient de déduction initial.

Pour le photocopieur, la TVA initialement déduite était de :

$$6\,000\text{ €} \times 0,5 = 3\,000\text{ €}.$$

En 2015, le coefficient de déduction est de 0,8. La TVA déductible s'élève à :

$$6\,000\text{ €} \times 0,8 = 4\,800\text{ €}.$$

L'entreprise bénéficiera d'un complément de déduction :

$$(4\,800\text{ €} - 3\,000\text{ €}) \times \frac{1}{5} = 1\,800\text{ €} \times \frac{1}{5} = 360\text{ €}.$$

3 • RÉGULARISATIONS EN 2015 POUR CERTAINS BIENS

En 2015, le coefficient de déduction est de 0,8.

A. Machine acquise en 2013

Pour la machine acquise en 2013, il n'y a aucune régularisation à effectuer puisque la variation du coefficient de déduction n'est pas supérieure à dix centièmes.

B. Bâtiment neuf acquis en 2007

Le coefficient de déduction a augmenté de vingt centièmes. L'entreprise bénéficiera d'un complément de déduction de TVA. La régularisation, s'agissant d'un immeuble, s'opère par vingtième.

– Variation du coefficient de déduction : $0,8 - 0,6 = 0,2$.

– TVA initialement déduite : 7 056 €.

– TVA déductible avec le nouveau coefficient de déduction : $11\,760\text{ €} \times 0,8 = 9\,408\text{ €}$.

Le complément de déduction s'élève à :

$$(9\,408\text{ €} - 7\,056\text{ €}) \times \frac{1}{20} = 117,60\text{ €}.$$

C. Immeuble neuf acquis en 2010

Le coefficient de déduction a diminué de plus de dix centièmes. L'entreprise devra procéder à un reversement de TVA. La régularisation, s'agissant d'un immeuble, s'opère par vingtième.

– Variation du coefficient de déduction : $0,95 - 0,8 = 0,15$.

– TVA initialement déduite : 27 930 €.

– TVA déductible avec le nouveau coefficient de déduction : $29\,400\text{ €} \times 0,8 = 23\,520\text{ €}$.

La TVA à reverser s'élève à :

$$(27\,930\text{ €} - 23\,520\text{ €}) \times \frac{1}{20} = 220,50\text{ €}.$$

122

D. Camionnette acquise en 2012

Le coefficient de déduction a augmenté de trente centièmes. L'entreprise bénéficiera d'un complément de déduction de TVA. La régularisation, s'agissant d'une immobilisation autre qu'un immeuble, s'opère par cinquième.

– Variation du coefficient de déduction : $0,8 - 0,5 = 0,3$.

– TVA initialement déduite : 1 176 €.

– TVA déductible avec le nouveau coefficient de déduction : $2\,352 \text{ €} \times 0,8 = 1\,881,60 \text{ €}$.

Le complément de déduction s'élève à :

$$(1\,881,60 \text{ €} - 1\,176 \text{ €}) \times \frac{1}{5} = 141,12 \text{ €}.$$

Cas pratique

**Les régularisations
en matière de TVA****Sujet**

La SA Stic a subi un vol de matériels et a réalisé les opérations suivantes en 2015.

	Date d'acquisition	TVA acquittée lors de l'acquisition
A – Vol de divers matériels (immobilisations). Une plainte a été déposée.	2011 2013	1 500 € 3 000 €
B – Transfert d'un ordinateur précédemment affecté à l'activité générale au secteur « location d'immeubles nus ». Prix de transfert 5 000 € HT.	2012	6 000 €
C – Cession d'un matériel de fabrication pour 9 600 € à une autre entreprise.	2010	4 000 €
D – Cession d'un véhicule de tourisme à un particulier pour 10 000 €.	2013	7 500 €
E – Cession d'un véhicule de tourisme à un négociant de biens d'occasion pour 13 200 €.	2013	6 000 €
F – Cession le 01/02/2015 d'un local à usage commercial acquis neuf en l'état futur d'achèvement servant d'entrepôt pour 45 000 € à une entreprise commerciale.	01/01/2008	13 500 €
G – Cession d'un bâtiment acquis neuf en l'état futur d'achèvement, 96 000 € à une autre entreprise.	2012	25 000 €

› Quelles sont les conséquences de ces opérations en matière de régularisation de la TVA ?

Le coefficient de déduction était de 1 au cours des dernières années.

Coefficient de déduction resté constant au cours des dernières années à 100 %.

A. Vol de divers matériels

En ce qui concerne le vol de divers matériels, il n'y a aucune régularisation à effectuer si une plainte a été déposée. Dans la présente espèce, la société Stic a bien déposé plainte. Elle répond aux conditions posées pour ne pas effectuer de régularisation – (article 207, III-4, 2° a de l'annexe II du CGI).

B. Transfert d'un ordinateur

Le transfert d'un ordinateur précédemment affecté à l'activité générale taxable au secteur location d'immeubles nus se traduit par une livraison à soi-même dans la mesure où cet ordinateur a ouvert droit à déduction lors de son acquisition (article 257, II-1, 3° du CGI).

En effet, le secteur location d'immeubles nus est exonéré de TVA.

La TVA exigible est égale à $5\,000\text{ €} \times 20\% = 1\,000\text{ €}$.

Cette TVA ne sera pas récupérable car l'ordinateur est affecté à un secteur qui n'ouvre pas droit à déduction.

C. Cession d'un matériel à une autre entreprise

La cession d'une immobilisation est soumise à la TVA. Lorsque l'immobilisation a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de son achat (article 261, 3, 1° a du CGI).

En contrepartie, la société n'a aucune régularisation à effectuer. Les 9 600 € représentent un prix TTC. La TVA collectée est égale à :

$$\frac{9\,600 \times 20\%}{1,20} = 1\,600\text{ €}.$$

D. Cession d'un véhicule de tourisme à un particulier

Dans la mesure où le véhicule de tourisme n'a ouvert aucun droit à déduction de la TVA lors de son achat par la société Stic (article 206, IV-2-6° de l'annexe II du CGI), sa cession ultérieure est en principe exonérée de TVA (article 261, 3, 1° a du CGI).

E. Cession d'un véhicule de tourisme à un négociant en biens d'occasion

Dans la mesure où le véhicule de tourisme n'a ouvert aucun droit à déduction de la TVA lors de son achat par la société Stic (article 206, IV-2-6° de l'annexe II au CGI), sa cession ultérieure est en principe exonérée de TVA (article 261, 3, 1° a du CGI).

Toutefois, lorsqu'elle est faite dans le délai de régularisation à un négociant en biens d'occasion, la cession peut être volontairement soumise à la TVA par le cédant.

Nous conseillons à la société Stic de soumettre la cession à la TVA, celle-ci intervenant dans le délai de régularisation de cinq ans. La société bénéficiera ainsi d'un droit à déduction supplémentaire.

La TVA acquittée initialement était de 6 000 €.

Deux années restent à courir dans la période de régularisation (2016 et 2017) ; le complément de déduction sera égal à :

$$6\,000\ \text{€} \times \frac{2}{5} = 2\,400\ \text{€}.$$

Une TVA est perçue sur le prix de cession. Elle est égale à :

$$\frac{13\,200\ \text{€} \times 20\ \%}{1,20} = 2\,200\ \text{€}.$$

F. Cession d'un local à usage commercial acquis neuf en 2008

La cession intervient plus de cinq ans après la date d'achèvement de l'immeuble. Depuis le 11 mars 2010, du fait de la réforme de la fiscalité immobilière, la cession d'un immeuble autre qu'un immeuble neuf dans le cadre d'une activité économique est en principe exonérée de TVA (article 261-5, 2° du CGI). Une régularisation est alors à effectuer : douze années restent à courir dans la période de régularisation (2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027), la SA Stic devra en principe reverser :

$$13\,500\ \text{€} \times \frac{12}{20} = 8\,100\ \text{€}.$$

Cette cession peut toutefois faire l'objet d'une option pour la taxation sur le prix total par le cédant (article 260, 5° bis du CGI), auquel cas ce dernier n'aura pas de régularisation à effectuer.

Qu'elle fasse ou non l'objet d'une option pour la taxation, cette cession sera soumise aux droits d'enregistrement au taux de droit commun de 5,09 % ou 5,80 % selon les départements.

G. Cession du bâtiment acquis neuf en l'état futur d'achèvement à une autre entreprise

Elle est soumise à la TVA.

$$\frac{96\,000\ \text{€} \times 20\ \%}{1,20} = 16\,000\ \text{€}.$$

Cette mutation est réalisée dans les cinq ans qui suivent la date d'achèvement. Elle porte donc sur un immeuble neuf et est soumise à la TVA sur le prix total (article 257, I-2, 2° du CGI). Il n'y a aucune régularisation de TVA à effectuer. Des droits de mutation à titre onéreux seront en outre perçus au taux réduit de 0,715 % (article 1594 F *quinquies* du CGI).

Cas de synthèse

La TVA

Sujet 1

La SA Airelle a un coefficient de déduction de 100 %. Elle a effectué les opérations suivantes en juin 2015 dans le domaine industriel. Elle n'a pas opté pour le régime des débits. Elle disposait d'un crédit de TVA de 421 € du mois précédent.

A – Ventes en France (marchandises livrées au cours du mois)	120 000 € HT
B – Encaissement sur prestations facturées les mois précédents	9 600 €
C – Achat d'un réfrigérateur pour le personnel de l'entreprise (livraison en juin)	1 250 € HT
D – Livraison d'une 508 destinée au P-DG de l'entreprise	40 000 €
E – Accueil de clients au restaurant La Table d'Agnès pendant le mois de juin (paiement de la facture)	2 200 €
F – Réception de la facture EDF. EDF a opté pour le régime des débits. Le compteur a une puissance supérieure à 36 KVA La ventilation est la suivante : Abonnement 500 € ; consommation : 4 250 €	4 750 € HT
G – Acompte reçu d'un client pour la livraison de marchandises devant intervenir au mois de juillet	2 300 €
H – Achats et livraisons de matériels destinés à la revente	25 000 € HT
I – Réception de la note d'honoraires de l'expert-comptable	2 300 € HT
J – Livraison et vente de marchandises à destination de la Russie	23 000 € HT
K – Avoir accordé à la société Têtard pour défaut dans une livraison précédente	2 400 €
L – Cession d'immobilisation. Celle-ci avait été acquise en 2009 pour 4 000 € HT	3 600 €

M – Mise en service d'une machine construite par l'entreprise pour améliorer ses capacités de production	8 500 € HT
N – Règlement de la facture de réparation du photocopieur	250 € HT
O – Facturation des prestations de services réalisées pendant le mois	8 872 €
P – Achat de vingt-quatre cadeaux destinés aux clients pour Noël	600 €

› Calculer le montant de la TVA à payer pour le mois de juin 2015.

Sujet 2

Vous établirez la déclaration de TVA du mois de mars 2015 de la SA Turne qui vend des produits spiritueux et des eaux minérales à Coutances.

- A – Vente et livraison de calvados à destination de l'Aquitaine le 11 mars 2015 : 60 000 €.
- B – Achat et livraison d'eau minérale en provenance de Suisse en mars 2015 : 40 000 € HT.
- C – Paiement le 27 mars 2015 de la facture de réparation du plombier : 3 600 €.
- D – Achat et livraison d'eau minérale en provenance de Belgique le 27 mars 2015 : 63 300 €.
- E – Paiement d'une chambre pour une cliente qui a été hébergée à l'hôtel le 30 mars 2015 au Mont-Saint-Michel : 165 €.
- F – Vente et livraison de calvados le 31 mars 2015 à destination de la Bulgarie : 50 000 € HT.
- G – Achat et livraison de 100 cadeaux destinés aux meilleurs clients le 18 mars 2015. La valeur unitaire du cadeau est de 55 € HT.
- H – Achat et livraison d'un véhicule de tourisme le 19 mars 2015 : 60 000 €.
- I – Achat et livraison d'un véhicule utilitaire le 3 avril 2015 : 18 000 € HT.
- J – Réception le 31 mars d'un acompte de 5 000 € pour une livraison qui sera effectuée en avril 2015.

Sujet 3

Vous établirez la déclaration de TVA pour le mois de mai 2015 de la société « ANTIRIDES » spécialisée dans la fabrication de crèmes de beauté. Le coefficient de déduction est de 100 %.

- A – Ventes et livraisons de crèmes à destination de la Russie, le 2 mai 60 000 € HT
- B – Règlement de la facture de réparation du photocopieur, le 15 mai 800 € HT
- C – Achat et livraison d'une machine destinée à la production, le 16 mai 25 000 € HT

128

- D – Réception de la note d'honoraires de l'avocat, le 30 mai 3 500 € HT
- E – Importations et livraisons de matières premières en provenance de Chine le 20 mai : 30 000 € HT
- F – Achat et livraison d'un véhicule utilitaire, le 23 mai 15 000 € HT
- G – Achats et livraisons de 200 cadeaux destinés à la clientèle, le 22 mai : Prix unitaire HT : 55 €
- H – Réparation sur le véhicule de tourisme du directeur, réception de la facture le 24 mai : 2 500 € HT (le garage a opté pour le régime des débits)
- I – Hébergement de clientes à l'hôtel des voyageurs le 31 mai : 530 € HT (taux de TVA : 10 %)
- J – Achat d'un véhicule de tourisme destiné au directeur, le 7 mai : 50 000 € HT
- K – Ventes et livraisons de crèmes en France au cours du mois de mai : 70 000 € HT

Sujet 4

Vous établirez la déclaration de TVA du mois d'avril 2015 de la librairie du grand large située à Granville (50)

- A – Vente et livraison de livres à destination de la Bretagne le 10 avril 2015 : 30 000 € HT
- B – Achat et livraison de livres en provenance d'Allemagne le 9 avril 2015 : 25 000 € HT
- C – Réception et paiement le 17 avril 2015 de la facture de réparation du photocopieur : 960 €
- D – Achat et livraison de ramettes de papier en provenance de Lyon : 20 000 € HT, le 30 avril 2015.
- E – Paiement de la chambre d'hôtel d'un salarié lors du salon du livre à Paris le 16 avril 2015 240 €
- F – Vente et livraison de livres à destination de la Croatie le 20 avril 2015 : 40 000 € HT
- G – Réception et paiement de la facture le 30 avril 2015 de la station-service Lapompe pour la note de gazole du véhicule de tourisme de M. Groslecteur propriétaire de la librairie « Au grand large » : 720 €
- H – Achat et livraison de cadeaux à destination des meilleurs clients le 15 avril 2015 : 300 cadeaux à 55 € HT l'unité
- I – Achat et livraison d'un véhicule de tourisme le 20 avril 2015 : 50 000 € HT
- J – Réception de la note d'honoraires du notaire le 30 avril 2015 : 2 400 €

Corrigé 1

Analysons les différentes opérations intervenues au cours du mois de juin 2015 afin de déterminer si nous sommes en présence de TVA collectée ou de TVA déductible.

A. Ventes en France

Les ventes en France sont imposables à la TVA, le mois de la livraison, soit une TVA collectée de : $120\,000 \text{ €} \times 20 \% = 24\,000 \text{ €}$.

B. Encaissements sur prestations facturées les mois précédents

En matière de prestations de services, le fait générateur et l'exigibilité diffèrent. Le fait générateur est matérialisé par l'achèvement de la prestation de services. L'exigibilité intervient au moment de l'encaissement (*CGI, art. 269*). Aucune précision n'étant donnée dans l'énoncé, il s'agit d'encaissements TTC (*Conseil d'État, 14 décembre 1979, Comité de propagande de la banane, Lebon p. 468*).

TVA collectée :
$$\frac{9\,600 \text{ €} \times 20 \%}{1,20} = 1\,600 \text{ €}.$$

C. Achat d'un réfrigérateur

L'achat du réfrigérateur a été réalisé dans l'intérêt du personnel. La TVA sera récupérable.

TVA déductible : $1\,250 \text{ €} \times 20 \% = 250 \text{ €}.$

D. Achat d'une 508

La 508 constitue un véhicule utilisé pour le transport des personnes. *L'article 206-IV-2.6° de l'Annexe II au CGI* exclut du droit à déduction les engins conçus pour le transport des personnes.

E. Réception de clients

La TVA grevant l'accueil des clients à *La Table d'Agnès* est récupérable. Le taux de TVA réduit (10 %) est applicable depuis le 1^{er} janvier 2014.

$$\frac{2\,200 \text{ €} \times 10 \%}{1,10} = 200 \text{ €}.$$

Cette dépense n'est plus visée par les exclusions au droit à déduction (*article 206-IV de l'Annexe II au CGI*).

F. Facture EDF

EDF a opté pour le régime des débits.

130

Le client a donc la possibilité de récupérer la TVA dès la facturation : la TVA sur les abonnements est au taux de 20 % (la puissance du compteur est supérieure à 36 KVA) ainsi que la consommation d'électricité :

$$\begin{array}{rcl} 500 \text{ €} \times 20 \% & = & 100 \text{ €} \\ 4\,250 \text{ €} \times 20 \% & = & 850 \text{ €} \\ & & \hline & & 950 \text{ €} \end{array}$$

Depuis le 1^{er} janvier 2004, le taux réduit (5,5 %) est réservé aux abonnements d'une puissance maximale inférieure ou égale à 36 KVA.

G. Acompte pour la livraison de marchandises

Un acompte pour la livraison de marchandises devant intervenir fin novembre est sans influence sur l'exigibilité de la TVA.

Le mois d'exigibilité de cette dernière sera le mois de novembre.

H. Achats et livraisons de matériels destinés à la revente

Les achats de matériels destinés à la revente sont à retenir pour le calcul de la TVA déductible :

$$25\,000 \text{ €} \times 20 \% = 5\,000 \text{ €}.$$

I. Honoraires de l'expert-comptable

La TVA afférente aux honoraires de l'expert-comptable sera récupérable lors du versement des honoraires par la SA Airelle (prestation de services, régime des encaissements).

J. Livraisons de marchandises à destination de la Russie

Elles constituent des exportations et sont exonérées de la TVA (*article 262-I-1° du CGI*).

K. Avoir accordé pour défaut de livraison

La TVA sur l'avoir accordé à la société Têtard viendra en diminution de la TVA collectée. Il n'y a aucune précision dans l'énoncé, donc l'avoir a été réalisé TTC.

$$2\,400 \text{ €} \times \frac{20}{120} = 400 \text{ €}.$$

L. Cessions d'immobilisations

Elles sont assujetties à la TVA. Aucune régularisation n'est à effectuer sur le montant de la TVA qui a été déduit en 2009.

Le prix s'entend donc TTC. La TVA collectée s'élève à :

$$3\,600 \text{ €} \times \frac{20}{120} = 600 \text{ €}.$$

M. Mise en service d'une machine

Il s'agit d'une livraison à soi-même, une opération imposable à la TVA par détermination de la loi (*article 257-8° du CGI*).

Le coefficient de déduction de l'entreprise étant de 100 %, l'opération sera neutre pour cette dernière.

– TVA collectée : $8\,500 \text{ €} \times 20 \% = 1\,700 \text{ €}$.

– TVA déductible : $8\,500 \text{ €} \times 20 \% = 1\,700 \text{ €}$.

L'imposition des livraisons à soi-même a pour but d'éviter les distorsions de concurrence selon que l'entreprise achète l'immobilisation ou la fabrique elle-même. Dans le cadre de la loi de simplification du droit, ces livraisons à soi-même ne sont plus comptabilisées en TVA collectée ou en TVA déductible.

N. Règlement de la réparation du photocopieur

Le règlement d'une facture de prestations de services ouvre droit à déduction pour la société Airelle.

$$250 \text{ €} \times 20 \% = 50 \text{ €}.$$

O. Facturations de prestations de services

Elles n'entraînent aucune TVA collectée à verser. L'entreprise n'a pas opté pour le régime des débits. La TVA sera à verser au moment de l'encaissement des prestations de services.

P. Cadeaux destinés aux clients

Ils ouvrent droit à déduction dans la limite où ils n'excèdent pas 65 € TTC (*article 206-IV-2.3° de l'Annexe II au CGI*).

Ici, il y a vingt-quatre cadeaux, d'où un coût unitaire de :

$$\frac{600 \text{ €}}{24} = 25 \text{ €}.$$

La TVA récupérable s'élève à :

$$600 \text{ €} \times \frac{20}{120} = 100 \text{ €}.$$

• TVA collectée

A – Ventes en France :	24 000 €
B – Prestations de services encaissées :	1 600 €
K – Avoir alloué à la société Têtard :	– 400 €
L – Cession d'immobilisation :	600 €
Total :	<u>25 800 €</u>

132

• TVA déductible

C – Achat du réfrigérateur :	250 €
E – Accueil de clients à l'Auberge de France :	200 €
F – Facture EDF :	950 €
H – Achats de matériels :	5 000 €
N – Prestation de services :	50 €
P – Cadeaux :	100 €
	6 550 €
Total :	6 550 €

La TVA à payer pour le mois de juin 2015 est la suivante :

$$\begin{aligned}
 \text{TVA à payer} &= \text{TVA collectée} - (\text{TVA déductible} + \text{crédit de TVA de septembre}) \\
 &= 25\,800 \text{ €} - (6\,550 \text{ €} + 421 \text{ €}) \\
 &= 18\,829 \text{ €}.
 \end{aligned}$$

Corrigé 2

Dans un premier temps, nous analyserons les différentes opérations réalisées, puis nous effectuerons la déclaration de TVA.

A. Ventes et livraisons de calvados à destination de l'Aquitaine : 60 000 €

Il s'agit de ventes de marchandises, la TVA est exigible au moment de la livraison. La TVA est applicable au taux de 20 %. La TVA encaissée est égale à : $60\,000 \text{ €} / 1,20 = 50\,000 \text{ €}$ $\times 20\% = 10\,000 \text{ €}$.

B. Achat et livraison d'eau minérale en provenance de Suisse en mars 2015 : 40 000 € HT

Il s'agit d'une TVA déductible : $40\,000 \text{ €} \times 5,5\% = 2\,200 \text{ €}$ qui correspond à des importations. L'eau minérale bénéficie d'un taux de TVA de 5,5 %.

C. Paiement le 27 mars 2015 de la facture de réparation du plombier : 3 600 €

Cette TVA qui concerne une prestation de services est déductible au paiement : $3\,600 \text{ €} / 1,2 \times 0,2 = 600 \text{ €}$.

D. Achat et livraison d'eau minérale en provenance de Belgique le 27 mars 2015 : 60 000 HT

Il y aura une autoliquidation de la TVA le 15 du mois suivant. C'est une acquisition intra-communautaire.

E. Paiement d'une chambre pour une cliente qui a été hébergée à l'hôtel le 30 mars 2015 au Mont-Saint-Michel : 165 €

La TVA est déductible car il s'agit d'une cliente : $165 \text{ €} / 1,10 \times 0,1 = 15 \text{ €}$.

F. Vente et livraison de calvados le 31 mars 2015 à destination de la Bulgarie : 50 000 € HT

Nous sommes en présence d'une livraison intracommunautaire qui est exonérée de TVA.

G. Achat et livraison de 100 cadeaux destinés aux meilleurs clients le 18 mars 2015

La valeur unitaire du cadeau est de 55 € HT.

La valeur du cadeau TTC est de $55 \text{ €} \times 1,2 = 66 \text{ €}$.

La TVA afférente au cadeau sera non déductible car la valeur du cadeau est supérieure à 65 € TTC.

H. Achat et livraison d'un véhicule de tourisme le 19 mars 2015 : 60 000 €

Il s'agit d'un véhicule de transport de personnes. La TVA est non déductible.

I. Achat et livraison d'un véhicule utilitaire le 3 avril 2015 : 18 000 € HT

La TVA sera déductible en avril 2015.

J. Réception le 31 mars d'un acompte de 5 000 € pour une livraison qui sera effectuée en avril 2015

Cet acompte n'a pas d'incidence sur la TVA collectée. L'exigibilité se situera en avril au moment de la livraison.

TVA collectée : 10 000 € (A).

TVA déductible : $2\,200 \text{ €} \text{ (B)} + 600 \text{ €} \text{ (C)} + 15 \text{ €} \text{ (E)} = 2\,815 \text{ €}$.

TVA à payer : $7\,185 \text{ €} \text{ (} 10\,000 \text{ €} - 2\,815 \text{ €)}$.

Corrigé 3

A. Les ventes de crèmes à destination de la Russie sont exonérées de TVA. Elles constituent des exportations.

B. Le règlement de la facture de la réparation du photocopieur ouvre droit à déduction. Il s'agit d'une prestation de services. L'exigibilité de la TVA a lieu au moment du paiement. $800 \text{ €} \times 20 \% = 160 \text{ €}$.

134

C. La livraison de la machine qui constitue une immobilisation ouvre droit à déduction.
 $25\,000\text{ €} \times 20\% = 5\,000\text{ €}$.

D. La réception de la note d'honoraires de l'avocat est sans effet sur le droit à déduction.
 Ce dernier sera effectif au paiement des honoraires.

E. Les importations de matières premières de Chine sont imposables à la TVA française.
 Elles ouvrent droit à déduction. $30\,000\text{ €} \times 20\% = 6\,000\text{ €}$.

F. Le véhicule utilitaire, contrairement au véhicule de tourisme, n'est pas exclu du droit à déduction. La société pourra donc récupérer la TVA. $15\,000\text{ €} \times 20\% = 3\,000\text{ €}$.

G. La TVA est récupérable sur les cadeaux dont le prix unitaire hors taxes n'excède pas 65 € TTC. Ici, le prix unitaire est de 55 € HT. Le prix TTC est de $55\text{ €} + 55\text{ €} \times 20\% = 66\text{ €}$.
 Le prix unitaire du cadeau est supérieur à 65 € TTC. La TVA n'est pas déductible.

H. La réparation du véhicule de tourisme n'ouvre pas droit à déduction en vertu de la règle « l'accessoire suit le principal ».

I. Les dépenses de logement et d'hébergement sont déductibles lorsqu'elles sont engagées au profit des clients. TVA récupérable : $530\text{ €} \times 10\% = 53\text{ €}$.

J. La TVA sur les véhicules de tourisme n'est pas récupérable.

K. Les ventes constituent de la TVA exigible : $70\,000\text{ € HT} \times 20\% = 14\,000\text{ €}$.

• TVA exigible

K – 14 000 €

• TVA déductible

B – 160 €

C – 5 000 €

E – 6 000 €

F – 3 000 €

I – 53 €

Total : 14 213 €

La société dispose d'un crédit de TVA de $14\,213\text{ €} - 14\,000\text{ €} = 213\text{ €}$.

Corrigé 4	
------------------	--

A. Vente et livraison de livres à destination de la Bretagne le 10 avril : 30 000 € HT

TVA collectée : $30\,000\text{ €} \times 5,5\% = 1\,650\text{ €}$.

B. Achat et livraison de livres en provenance d'Allemagne le 9 avril 2015 : 25 000 € HT.

C'est une acquisition intracommunautaire. La TVA sera autoliquidée par la librairie du Grand large le 15 du mois suivant.

- C.** Réception et paiement le 17 avril de la facture de réparation du photocopieur : 960 €.
TVA déductible : C'est une prestation de services. La TVA est récupérable à la date du paiement. C'est un montant TTC. Le montant de TVA est égal à $960 : 1,20 \times 20 \% = 160 \text{ €}$.
- D.** Achat et livraison de ramettes de papier en provenance de Lyon : 20 000 € HT, le 30 avril.
TVA déductible : $20\,000 \text{ €} \times 20 \% = 4\,000 \text{ €}$.
- E.** Paiement de la chambre d'hôtel d'un salarié lors du salon du livre à Paris le 16 avril 2015 pour 240 €.
TVA non déductible pour les salariés et les dirigeants. Pour les clients, la TVA sur les dépenses d'hébergement est récupérable.
- F.** Vente et livraison de livres à destination de la Croatie le 20 avril : 40 000 € HT
Les livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA.
- G.** Réception et paiement de la facture le 30 avril de la station-service Lapompe pour la note de gazole du véhicule de tourisme de M. Groslecteur propriétaire de la librairie « Au grand large » : 720 €.
La TVA sur le gazole utilisé par le véhicule de tourisme est récupérable à hauteur de 80 %.
 $720 \text{ €} : 1,2 \times 20 \% = 120 \text{ €} \times 0,8 = 96 \text{ €}$.
- H.** Achat et livraison de cadeaux à destination des meilleurs clients le 15 avril : 300 cadeaux à 55 € HT.
Le montant TTC du cadeau est égal à $55 \text{ €} + 55 \text{ €} \times 20 \% = 66 \text{ €}$. Le montant est supérieur à 65 € TTC. La TVA n'est pas récupérable.
- I.** Achat et livraison d'un véhicule de tourisme le 20 avril : 50 000 € HT.
La TVA n'est pas récupérable pour les véhicules de transport de personnes.
- J.** Réception, de la note d'honoraires du notaire pour 2 400 €.
La TVA sera récupérable au moment du paiement de la note d'honoraires.
Montant de la TVA exigible : 1 650 €.
Montant de la TVA déductible : $160 \text{ €} (C) + 4\,000 \text{ €} (D) + 96 \text{ €} (G) = 4\,256 \text{ €}$.
La librairie dispose d'un crédit de TVA de $4\,256 \text{ €} - 1\,650 \text{ €} = 2\,606 \text{ €}$.
Elle pourra en demander le remboursement à la fin du mois d'avril.

Cas de synthèse

La TVA

Sujet

La société anonyme Gaillard fabrique et vend des conserves de tripes et de bœuf cuit. Son siège social est situé à Caen (14). Elle donne aussi en location des appartements à usage d'habitation. Ils sont loués nus.

› Calculer la TVA à payer au titre des mois de mai et de juin 2015 (données ci-après) ou l'éventuel crédit reportable.

1 • Opérations de mai 2015 (en € HT)

A – Achats (livrés et facturés en mai)

1) Couverts utilisés dans le cadre du conditionnement des bocaux de tripes et de bœuf cuit :	4 500
2) Bocaux en verre :	9 000
3) 40 cartables publicitaires (ces cadeaux sont destinés aux meilleurs clients de la société) :	1 000
4) Achat d'un camion pour effectuer des livraisons :	152 500
5) Achat de tripes en provenance d'Argentine :	90 000
6) Achat de tripes en provenance d'Allemagne (facture reçue) :	30 000

B – Ventes de tripes et de bœuf cuit en France – livraisons effectuées en mai

1) Bocaux de tripes :	100 000
2) Bocaux de bœuf cuit :	60 000

C – Ventes et livraisons de tripes en Russie

Bocaux de tripes :	15 000
--------------------	--------

D – Prestations de services réglées en mai

1) Facture de téléphone du même mois (elle concerne l'activité industrielle) :	1 250
2) Locations de deux emplacements de parking (125 € HT x 2) : – l'un des emplacements est destiné à la clientèle ; – l'autre est utilisé par le directeur général de l'entreprise ;	250
3) Réparation des gonds et serrures de l'immeuble de Caen :	800
4) Facture EDF d'avril 2015 (TVA acquittée d'après les débits) :	3 000
5) Règlement des frais de déplacement du représentant :	1 000

2 • Opérations de juin 2015 (en € HT)**A – Achats et livraisons d'immobilisations**

- | | |
|--|--------|
| 1) Photocopieur utilisé par l'usine,
et pour la location de l'immeuble
(coefficient de déduction : 0,90) : | 6 000 |
| 2) Break 508 destiné à l'usine : | 35 000 |
| 3) Scooter destiné au coursier de l'entreprise : | 2 300 |
| 4) Chaudières électriques pour la cuisson des aliments : | 45 000 |

B – Vendus et livrés en France

- | | |
|--------------------------|--------|
| 1) Bocaux de tripes : | 43 000 |
| 2) Bocaux de bœuf cuit : | 14 000 |

C – Vendus et livrés en Russie

- | | |
|-----------------------|-------|
| Bocaux de bœuf cuit : | 6 000 |
|-----------------------|-------|

D – Vendus et livrés à Stockholm

- | | |
|--------------------|-------|
| Bocaux de tripes : | 3 000 |
|--------------------|-------|

E – Autres biens et services

- | | |
|---|--------|
| 1) Facture du 20 juin (livraison ce jour) de bocaux en verre : | 6 000 |
| 2) Facture du 19 juin (livraison le 13 juin) de couteaux destinés
aux ouvriers : | 500 |
| 3) Réparation par les ouvriers de l'usine d'une machine utilisée
pour le conditionnement des bocaux le 11 juin : | 1 000 |
| 4) Achats (livrés et facturés en juin) de tripes de France : | 15 000 |
| 5) Cession d'un camion à une autre entreprise
(ce camion avait été acquis en 2009 pour 180 000 € HT ;
taux de TVA 19,6 %) : | 30 000 |

3 • Quelles sont les possibilités offertes à la société pour le remboursement du crédit de TVA ?

Précisions diverses :

- toutes les opérations sont passibles de la TVA au taux de 20 % sauf les ventes de bocaux de tripes et de bœuf cuit : 5,5 % ;
- le coefficient de déduction du secteur conserverie est de 1 ;
- celui applicable au secteur location est de 0.

Corrigé	
----------------	--

1 • CALCUL DE LA TVA DE MAI**A. Achats livrés et facturés en mai****1) Couvercles**

La TVA sur les couvercles utilisés dans le cadre du conditionnement de bocaux de tripes et de bœuf cuit est une TVA sur autres biens et services récupérable le mois de la livraison des couvercles :

$$4\,500 \text{ €} \times 20 \% = 900 \text{ €}.$$

138

2) Bocaux en verre

La TVA afférente aux bocaux en verre suit le même régime que celle concernant les couvercles :

$$9\,000\text{ €} \times 20\% = 1\,800\text{ €}.$$

3) Cartables publicitaires

En ce qui concerne les cartables publicitaires, la TVA est récupérable si leur valeur unitaire n'excède pas 65 € TTC.

– Prix hors taxes d'un cartable : $1\,000\text{ €}/40 = 25\text{ €}$.

– Prix TTC : $25\text{ €} + (25\text{ €} \times 20\%) = 25\text{ €} + 5\text{ €} = 30\text{ €}$.

La TVA est donc récupérable : $1\,000\text{ €} \times 20\% = 200\text{ €}$.

4) Achat d'un camion de livraison

Le camion pour effectuer les livraisons constitue une immobilisation.

La TVA est récupérable le mois de la livraison.

À récupérer : $152\,500\text{ €} \times 20\% = 30\,500\text{ €}$.

5) Achat de tripes d'Argentine

Les achats de tripes en provenance d'Argentine constituent une importation ; la TVA est récupérable :

$$90\,000\text{ €} \times 5,5\% = 4\,950\text{ €}.$$

6) Achat de tripes d'Allemagne

Les achats de tripes qui viennent d'Allemagne sont des acquisitions intracommunautaires. Ces acquisitions rendent la TVA exigible chez l'acquéreur.

Nous constatons donc une TVA collectée de :

$$30\,000\text{ €} \times 5,5\% = 1\,650\text{ €}.$$

Cette TVA sera déductible en mai :

$$30\,000\text{ €} \times 5,5\% = 1\,650\text{ €}.$$

B. Ventes de tripes et de bœuf cuit en France

Elles sont assujetties à la TVA.

Il s'agit d'une TVA collectée.

1) Bocaux de tripes

$$100\,000\text{ €} \times 5,5\% = 5\,500\text{ €}.$$

2) Bocaux de bœuf cuit

$$60\,000\text{ €} \times 5,5\% = 3\,300\text{ €}.$$

C. Ventes et livraisons de tripes en Russie

Les ventes de tripes en Russie sont des exportations exonérées de TVA.

D. Prestations de services réglées en mai

En ce qui concerne les prestations de services.

1) Facture de téléphone

La TVA afférente à la facture de téléphone est déductible en mai :

$$1\,250\text{ €} \times 20\% = 250\text{ €}.$$

2) Location d'emplacements de parking

Les locations d'emplacements de parking ne sont pas concernées par les dispositions de l'article 206-IV-2.10° de l'Annexe II au CGI : « Les services de toute nature afférents à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction n'ouvrent pas droit à déduction » (Instruction du 29 janvier 1990, BOI 3D-2-90, BOI-TVA-DED-30-30-70-20120912).

La société pourra récupérer la TVA sur l'emplacement mis à la disposition de la clientèle et sur l'emplacement occupé par le directeur général de l'entreprise :

$$250\text{ €} \times 20\% = 50\text{ €}.$$

3) Réparation des gonds et serrures de l'immeuble de Caen

Elle concerne un secteur exonéré de TVA. Il n'y a donc pas de possibilité pour récupérer cette TVA.

4) Facture d'électricité

La facture d'électricité a été émise en avril 2015. EDF a opté par le régime des débits. La TVA était donc récupérable le mois de l'émission de la facture, soit en avril.

5) Frais de déplacement du représentant

Les frais de déplacement du représentant de la société sont exclus du droit à déduction (article 206-IV-2.5° de l'Annexe II au CGI).

Déclaration de TVA pour mai 2015

- TVA collectée

A – 5) Acquisitions intracommunautaires :	1 650 €
B – 1) Ventes de tripes en France :	5 500 €
B – 2) Ventes de bœuf cuit :	3 300 €
	<u>10 450 €</u>

- TVA déductible

A – 1) Achats de couvercles :	900 €
A – 2) Achats de bocaux :	1 800 €
A – 3) Cartables publicitaires :	200 €
A – 4) Camion :	30 500 €
A – 5) Importations d'Argentine :	4 950 €
A – 6) Acquisitions intracommunautaires :	1 650 €
D – 1) Téléphone :	250 €
D – 2) Locations d'emplacements de parking :	50 €
	<u>40 300 €</u>

140

L'entreprise bénéficie d'un crédit de TVA de :

$$40\,300 \text{ €} - 10\,450 \text{ €} = 29\,850 \text{ €}.$$

2 • CALCUL DE LA TVA DE JUIN

A. Achats et livraisons d'immobilisations

1) Photocopieur utilisé par l'usine et pour la location de l'immeuble

Le photocopieur est utilisé pour l'activité industrielle et dans le cadre de la location de l'immeuble. La TVA sera récupérable à concurrence du coefficient de déduction :

$$6\,000 \text{ €} \times 20 \% \times 0,9 = 1\,080 \text{ €}.$$

2) Break 508 destiné à l'usine

C'est un véhicule à usage mixte exclu du droit à déduction en matière de TVA (*article 206-IV-2.6° de l'Annexe II au CGI*).

3) Scooter destiné au coursier de l'entreprise

C'est un engin conçu pour le transport des personnes et exclu du droit à déduction (*article 206-IV-2.6° de l'Annexe II au CGI*).

4) Chaudières électriques utilisées pour la cuisson des aliments

Elles ouvrent droit à déduction : $45\,000 \text{ €} \times 20 \% = 9\,000 \text{ €}$.

B. Vendus et livrés en France

1) Bocaux de tripes

TVA collectée : $43\,000 \text{ €} \times 5,5 \% = 2\,365 \text{ €}$.

2) Bocaux de bœuf cuit

TVA collectée : $14\,000 \text{ €} \times 5,5 \% = 770 \text{ €}$.

C. Vendus et livrés en Russie

Bocaux de bœuf cuit

Il s'agit d'une exportation. Cette opération est exonérée de TVA.

D. Vendus et livrés à Stockholm

Bocaux de tripes

Nous sommes en présence d'une livraison intracommunautaire qui est aussi exonérée de TVA.

E. Autres biens et services

1) Bocaux de verre

La livraison de bocaux de verre ouvre droit à déduction : $6\,000 \text{ €} \times 20 \% = 1\,200 \text{ €}$.

2) Couteaux destinés aux ouvriers

Il en est de même pour la livraison de couteaux destinés aux ouvriers :

$$500 \text{ €} \times 20 \% = 100 \text{ €}.$$

3) Réparation par les ouvriers de l'usine d'une machine utilisée pour le conditionnement des bocaux

C'est une prestation de services à soi-même. Cette opération est imposable si deux conditions cumulatives sont remplies :

- le bien doit être utilisé pour des besoins autres que ceux de l'entreprise ;
- la TVA ayant grevé le bien utilisé dans le cadre de la prestation de services doit avoir été antérieurement récupérée.

Dans la présente espèce, l'opération est non imposable.

4) Achats de tripes en provenance de France réalisés en juin

Ils permettront à la société de récupérer la TVA :

$$15\,000 \text{ €} \times 5,5 \% = 825 \text{ €}.$$

5) Cession d'un camion à une autre entreprise

La cession d'une immobilisation à une autre entreprise est imposable à la TVA.

A contrario, l'entreprise n'aura aucune régularisation à effectuer.

$$30\,000 \text{ €} \times 20 \% = 6\,000 \text{ €}.$$

Déclaration de TVA pour juin 2015

• TVA collectée

B – 1) Ventes de tripes en France :	2 365	€
B – 2) Ventes de bœuf cuit en France :	770	€
E – 5) Cession d'un bien comme occasion :	6 000	€
	9 135	€

• TVA déductible

A – 1) Achat du photocopieur :	1 080	€
A – 4) Achat des chaudières électriques :	9 000	€
E – 1) Achat de bocaux en verre :	1 200	€
E – 2) Achat de couteaux :	100	€
E – 2) Achat de tripes :	825	€
	12 205	€

La société dispose à nouveau d'un crédit de TVA :

$$12\,205 \text{ €} - 9\,135 \text{ €} = 3\,070 \text{ €}.$$

142

3 • REMBOURSEMENT DU CRÉDIT DE TVA

Plusieurs possibilités de remboursement existent. Elles sont visées à l'article 242-OC de l'Annexe II au CGI :

- la première est annuelle. Le crédit doit être au moins égal à 150 € ;
- la deuxième est mensuelle. Une demande de remboursement peut être déposée au titre de chaque mois lorsque la déclaration mensuelle fait apparaître un crédit de taxe déductible. La demande de remboursement est déposée au cours du mois suivant. Ce crédit doit être au moins égal à 760 €. La SA Gaillard pourra bénéficier de cette opportunité ;
- pour les entreprises exportatrices, il existe une troisième procédure. Le remboursement du crédit de taxe déductible (mensuel ou trimestriel) est limité à la TVA calculée fictivement sur le montant des exportations et opérations assimilées réalisées au cours de la période correspondante à chaque déclaration de chiffre d'affaires (article 242-OF de l'Annexe II au CGI).

QUATRIÈME PARTIE

Les droits d'enregistrement L'ISF

Cas pratiques

Constitution de sociétés

Sujet 1

La société anonyme Mobijardin est constituée le 1^{er} février 2015 avec un capital de 120 000 € divisé en 800 actions de 150 €.

Les apports suivants ont été réalisés :

1 • M. Dupuis apporte son fonds de commerce :

– éléments incorporels :	12 000 €
– mobilier et matériel :	15 000 €
– marchandises :	3 000 €

Le tout est grevé d'un passif commercial, pris en charge par la société :

7 500 €

2 • M. Durand

– un immeuble ancien à usage commercial :	37 500 €
--	----------

3 • La SA Dupont

– un bâtiment à usage industriel : (acquis en 1980)	45 000 €
--	----------

4 • M. Duvent

– un brevet d'invention :	7 500 €
---------------------------	---------

5 • M. Delaporte

– numéraire :	7 500 €
---------------	---------

Calculer les droits applicables à la constitution de la société. M. Dupuis prend l'engagement de conserver les titres pendant trois ans.

Sujet 2

La SA Airelle est constituée, le 1^{er} février 2015, avec un capital de 120 000 € divisé en 600 actions de 200 €.

Les apports suivants ont été réalisés.

146

M. Duboudin apporte son fonds de commerce :

– éléments incorporels	20 000 €
– mobilier et matériel	40 000 €
– marchandises	10 000 €

Le tout est grevé d'un passif commercial pris en charge par la société : 20 000 €.

M. Dumoulin

– numéraire	20 000 €
-------------	----------

La SA Dufour

– un immeuble à usage industriel acquis en 1990	50 000 €
---	----------

› *Calculer les droits applicables à la constitution de la société.*

A – M. Duboudin ne prend pas l'engagement de conserver les titres pendant trois ans.

B – M. Duboudin prend l'engagement de conserver les titres pendant trois ans.

Sujet 3

Une société au capital de 800 000 € est créée le 1^{er} avril 2015.

Monsieur X apporte un immeuble construit en 1980 d'une valeur de 400 000 €. Cet immeuble est grevé d'un passif de 200 000 € qui est pris en charge par la société nouvellement créée.

Monsieur Y apporte un fonds de commerce d'une valeur de 500 000 €. La clientèle est évaluée à 300 000 €, le matériel à 150 000 € et les marchandises à 50 000 €. Le passif pris en charge par la société nouvellement créée est de 100 000 €.

Monsieur Z apporte un brevet d'une valeur de 200 000 €.

› *Calculez le montant des droits d'apport à payer si M. Y ne prend pas l'engagement de conserver les titres pendant trois ans.*

A – La société est une SARL soumise à l'impôt sur les sociétés,

B – La société est une SNC : une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu.

Corrigé 1

La société Mobijardin a été créée le 1^{er} février 2015.

Son capital est de 120 000 € divisé en 800 actions de 150 €.

1 • APPORT DU FONDS DE COMMERCE

L'apport est à titre pur et simple, pour : $12\,000\text{ €} + 15\,000\text{ €} + 3\,000\text{ €} - 7\,500\text{ €} = 22\,500\text{ €}$, et à titre onéreux pour 7 500 €.

Les apports à titre pur et simple par une personne physique à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à un droit de mutation lorsqu'ils portent sur un fonds de commerce : 3 à 5 %.

Toutefois, l'opération sera exonérée de droits de mutation si l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis lors de l'apport.

Quant aux apports à titre onéreux, si l'entrepreneur apporte l'ensemble des éléments d'actif immobilisés, utilisés pour son activité professionnelle, l'opération est aussi exonérée si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus pendant trois ans (*article 809 I bis du CGI*).

Si tel n'est pas le cas, l'imputation du passif s'effectue en priorité sur les marchandises. Il n'y aura aucun droit à payer.

Le reliquat s'imputera sur le fonds de commerce. On applique les droits de mutation concernant les ventes. Jusqu'à 23 000 €, aucun droit n'est dû.

2 • APPORT D'UN IMMEUBLE À USAGE COMMERCIAL

Il s'agit d'un apport isolé d'une personne physique à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Cet apport sera assujéti à un droit proportionnel de 5 %.

Soit : $37\,500 \text{ €} \times 5 \% = 1\,875 \text{ €}$.

3 • APPORT D'UN BÂTIMENT À USAGE INDUSTRIEL ACQUIS EN 1980

Les apports à titre pur et simple d'immeubles entre sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont dispensés du droit fixe.

4 • APPORT D'UN BREVET

Le brevet d'invention apporté par M. Duvent est aussi dispensé du droit fixe. Il s'agit d'un apport à titre pur et simple à une société soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'un immeuble ou un fonds de commerce.

5 • APPORT EN NUMÉRAIRE

Les apports en espèces, quelle que soit la forme de la société à qui ils profitent, sont dispensés de tout droit d'enregistrement.

La société paiera le droit proportionnel de 1 875 € pour sa constitution.

Corrigé 2

La SA Airelle a été constituée le 1^{er} février 2015.

A. M. Duboudin ne prend pas l'engagement de conserver les titres pendant trois ans.

- L'apport du fonds de commerce

L'apport est à titre pur et simple pour : $20\,000 \text{ €} + 40\,000 \text{ €} + 10\,000 \text{ €} - 20\,000 \text{ €} = 50\,000 \text{ €}$, et à titre onéreux pour 20 000 €.

148

Les apports à titre pur et simple par une personne physique à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à un droit de mutation lorsqu'ils portent sur un fonds de commerce : 3 % de 23 000 € à 200 000 € (exonération à concurrence de 23 000 €).

$$(50\,000\text{ €} - 23\,000\text{ €}) \times 3\% = 810\text{ €}.$$

Quant aux apports à titre onéreux, l'imputation du passif s'effectue en priorité sur les marchandises (elles sont assujetties à la TVA), il n'y aura aucun droit à payer. Le reliquat s'imputera sur le fonds de commerce, on applique les droits de mutation concernant les ventes.

$$10\,000\text{ €} \times 3\% = 300\text{ €}.$$

- Apport en numéraire

Les apports en espèces, quelle que soit la forme de la société à qui ils profitent, sont dispensés du tout droit d'enregistrement.

- Apport d'un immeuble à usage industriel acquis en 1990.

Les apports à titre pur et simple d'immeubles entre sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont dispensés de droit fixe.

La société paiera :

$$810\text{ €} + 300\text{ €} = 1\,110\text{ €} \text{ pour sa constitution.}$$

B. M. Duboudin prend l'engagement de conserver les titres pendant trois ans.

Si l'entrepreneur apporte l'ensemble des éléments d'actif immobilisés, utilisés pour son activité professionnelle, l'opération est exonérée de droits d'enregistrement pour les apports à titre pur et simple et pour les apports à titre onéreux.

Corrigé 3

I – Constitution d'une SARL soumise à l'impôt sur les sociétés

A. Apport de M.X

Il s'agit d'un apport d'immeuble d'une personne physique soumise à l'IR à une société soumise à l'IS.

L'apport est à titre onéreux à hauteur de 200 000 € (le passif)

$$\text{Taxation : } 200\,000\text{ €} \times 5\% = 10\,000\text{ €}$$

L'apport est à titre pur et simple pour un montant de 200 000 € (400 000 € – 200 000 € (passif)).

$$\text{Taxation : } 200\,000\text{ €} \times 5\% = 10\,000\text{ €}$$

B. Apport de M. Y

Il s'agit d'un apport de fonds de commerce d'une personne physique soumise à l'IR à une société soumise à l'IS.

L'apport est à titre onéreux à hauteur de 100 000 € (le passif).

L'imputation s'effectue en priorité sur les marchandises 50 000 € (pas de droits à payer) et sur le fonds de commerce 50 000 €.

La taxation est la suivante ; exonération à hauteur de 23 000 € et imposition au taux de 3 % :
 $50\,000\text{ €} - 23\,000\text{ €} = 27\,000\text{ €} \times 3\% = 810\text{ €}$.

L'apport est à titre pur et simple pour un montant de 500 000 € – 100 000 € (passif) = 400 000 €.

L'imposition est la suivante : taxation à hauteur de 3 % en tenant compte de la taxation du fonds de commerce effectuée sur les apports à titre onéreux $200\,000\text{ €} - 50\,000\text{ €} = 150\,000\text{ €} \times 3\% = 4\,500\text{ €}$.

Le solde est à taxer à 5 %, soit $400\,000\text{ €} - 150\,000\text{ €} = 250\,000\text{ €} \times 5\% = 12\,500\text{ €}$.

C. Apport de M.Z. L'apport d'un brevet est exonéré de droits de mutation lors de la constitution des sociétés.

Total des droits à payer : $10\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €} + 810\text{ €} + 4\,500\text{ €} + 12\,500\text{ €} = 37\,810\text{ €}$.

II – Constitution d'une société en nom collectif soumise à l'impôt sur le revenu

Les apports à titre pur et simple sont exonérés de droits.

Les apports à titre onéreux sont imposables. Le montant des droits à payer s'élève à $10\,000\text{ €} + 810\text{ €} = 10\,810\text{ €}$.

Cas pratiques

Augmentation de capital Cession de droits sociaux Échanges d'immeubles Ventes de fonds de commerce

Sujet

La SA Tipyc au capital de 150 000 €, décide en février 2015 d'augmenter son capital social :

- par incorporation de réserves : 750 000 € ;
- par apports en numéraire : 750 000 €.

› Calculer les droits à payer.

Sujet 2

Gérard Tudor, le PDG de la SA Tudor (une PME), décide de vendre les actions qu'il détient dans cette société le 14 mai 2015 ; il possède 30 % du capital, la valeur de ses actions lors de la création de la société en 2000 était de 90 000 €, elles sont revendues 135 000 €.

- 1 • Calculer les droits d'enregistrement dus lors de la cession des actions.
- 2 • Quelle est l'imposition des plus-values réalisées ?
- 3 • Calculer les droits d'enregistrement dus lors de la cession des parts sociales (nous sommes désormais en présence d'une SARL).

Sujet 3

Marthe Iny et Annie Zette souhaitent procéder à un échange d'immeubles, le 3 janvier 2015.

Marthe Iny possède une résidence secondaire à l'île de Ré évaluée à 400 000 €. Annie Zette dispose d'une villa à Jard sur Mer évaluée à 350 000 €. Annie Zette versera une soulte à Marthe Iny de 50 000 €.

Quels sont les droits d'enregistrement à payer ?

Sujet 4

Alain Vité souhaite vendre son fonds de commerce, le 5 janvier 2015. Le bilan est le suivant :

ACTIF		PASSIF	
Clientèle	350 000 €	Capital	800 000 €
Matériel et mobilier	450 000 €	Dettes	200 000 €
Marchandises	200 000 €		
	1 000 000 €		1 000 000 €

- 1) Vente pour 1 000 000 €, Alain Vité prend en charge le paiement du passif.
- 2) Vente pour 800 000 €, l'acquéreur prend en charge les dettes.

Corrigé 1

L'augmentation de capital par le biais de l'incorporation de réserves est soumise au paiement d'un droit fixe de 500 € car la société dispose d'un capital social supérieur à 225 000 € (CGI article 812-1) après intégration des réserves.

Quant à l'augmentation de capital grâce à des apports nouveaux, ici des apports en numéraire, elle est passible aussi d'un droit fixe de 500 €.

Corrigé 2

L'opération réalisée est une cession de droits sociaux.

1 • DROITS D'ENREGISTREMENT

En matière de droits sociaux, les actes portant cession d'actions cotées sont soumis à un droit d'enregistrement de 0,1 %.

Le droit de 0,1 % est liquidé sur le prix de vente, soit :

$$135\,000\text{ €} \times 0,1\% = 135\text{ €}.$$

Si la cession n'est constatée dans aucun acte, il n'y a pas de droits d'enregistrement à payer. Depuis le 1^{er} janvier 1999, les cessions d'actions de sociétés *non cotées* ouvrent droit au paiement d'un droit d'enregistrement, qu'elles soient ou non constatées dans un acte.

2 • IMPOSITION DES PLUS-VALUES RÉALISÉES

Dans le cas présent, nous appliquons les dispositions de l'article 150-OA du CGI.

Calcul de la plus-value : elle est égale au prix de vente des actions moins la valeur des actions lors de la création de la société.

Soit : $135\,000\text{ €} - 90\,000\text{ €} = 45\,000\text{ €}.$

152

Cette plus-value est imposable au barème de l'impôt sur le revenu à taux progressif. Un abattement renforcé de 85 % peut être pratiqué sur le montant de la plus-value en fonction de la durée de détention des actions.

L'article 150-OD *ter* du CGI exonère de plus-values les dirigeants d'entreprises qui font valoir leurs droits à la retraite.

La cession porte sur l'intégralité des actions détenues par le dirigeant. Ce qui est le cas ici. Le cédant doit avoir exercé son activité au sein de la société au cours des cinq années qui ont précédé la cession. Il doit détenir au moins 25 % des droits de vote. Un abattement de 500 000 € est applicable avant l'abattement renforcé en matière d'impôt sur le revenu. Il n'y aura donc pas d'impôt sur le revenu à payer. À contrario, les prélèvements sociaux sont dus.

3 • DROITS D'ENREGISTREMENT SUR LA CESSION DE PARTS SOCIALES

En ce qui concerne la cession des parts sociales, nous sommes désormais en présence d'une SARL. Le droit d'enregistrement est de 3 %.

Depuis le 1^{er} janvier 2004, un abattement de 23 000 € (semblable à celui concernant les cessions de fonds de commerce) a été mis en place par le législateur. Il s'applique proportionnellement au pourcentage des parts cédées.

Dans le cas présent, l'abattement sera égal à $23\,000\text{ €} \times 30\% = 6\,900\text{ €}$.

Soit un montant de droits d'enregistrement équivalent à :

$$(135\,000\text{ €} - 6\,900\text{ €}) \times 3\% = 3\,843\text{ €}.$$

Pour diminuer la charge fiscale, lors de la cession de droits sociaux, certaines sociétés anonymes à responsabilité limitée n'hésitent pas à se transformer en sociétés anonymes.

Cette transformation intervient peu de temps avant la cession des droits sociaux. La chambre commerciale et financière de la Cour de cassation a reconnu que ce montage n'entraîne pas dans le champ d'application de l'article L. 64 du LPF (l'abus de droit) à condition que la société ne revienne pas à sa forme antérieure après la cession des droits sociaux (*Cass. com., 10 décembre 1996, Société RMC France, RJF 2/97 déc., n° 186*).

Corrigé 3

L'échange est un contrat par lequel les parties se donnent respectivement une chose pour une autre (*article 1702 du Code civil*). Dans le cas présent, l'échange est à titre pur et simple à concurrence de 350 000 €. Un taux de 5 % sera perçu au profit de l'État, soit $350\,000\text{ €} \times 5\% = 17\,500\text{ €}$.

La soulte (50 000 €) sera soumise aux droits d'enregistrement concernant les ventes d'immeubles soit :

$$50\,000\text{ €} \times 5,09\text{ ou }5,80\% \text{ selon le département (ici }5,80\% : \text{Charente-Maritime)} = 2\,900\text{ €}.$$

Total des droits à verser $17\,500\text{ €} + 2\,900\text{ €} = 20\,400\text{ €}$.

Corrigé 4**1) La clientèle, le matériel et le mobilier constituent des éléments du fonds de commerce :**

$$350\,000\text{ €} + 450\,000\text{ €} = 800\,000\text{ €}.$$

Sur les premiers 23 000 €, les droits à payer sont équivalents à 0 €. Ensuite, ils représentent :

$$(200\,000\text{ €} - 23\,000\text{ €}) \times 3\% = 177\,000\text{ €} \times 3\% = 5\,310\text{ €}.$$

$$(800\,000\text{ €} - 200\,000\text{ €}) \times 5\% = 30\,000\text{ €}$$

$$\text{Total des droits : } 5\,310\text{ €} + 30\,000\text{ €} = 35\,310\text{ €}$$

Les marchandises sont assujetties à la TVA. Cependant, l'article 257 bis du CGI dispose « que les livraisons de biens réalisées entre redevables de la TVA sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux d'une universalité de biens ».

2) Les dettes mises à la charge de l'acquéreur sont à rajouter au prix de vente.

Les droits se calculent sur $800\,000\text{ €} + 200\,000\text{ €} = 1\,000\,000\text{ €}$. Ils sont identiques au cas précédent.

Cas pratique

Droits de succession et droits de donation

Sujet

Albert Duschmoll fait appel à votre sagacité pour résoudre quelques problèmes fiscaux en matière de succession et de donation.

1 • Sa vieille amie Noémie Dugenou, âgée de 72 ans, souhaite donner sa villa de Cabourg à un cousin éloigné (tranche d'imposition : 60 %).

La villa est évaluée à 220 000 €.

Quelle est la meilleure solution à retenir pour la transmission de ce patrimoine ?

Robert Magouille lui a conseillé de déguiser la donation en vente afin de diminuer le coût fiscal de l'opération.

Robert est-il de bon conseil ?

2 • Albertine Dupontel a eu trois petits enfants. L'un d'eux est décédé et laisse deux arrière-petits-enfants. Albertine souhaiterait leur verser une somme d'argent en franchise d'impôt en 2015.

Qu'en pensez-vous ?

3 • Albert Duschmoll est âgé de 67 ans, son épouse Sarah a 57 ans.

Leur patrimoine en commun s'élève à 1 500 000 €. Ils n'ont pas de biens propres. Ils ont deux enfants, Louis et Romain. Albert et Sarah souhaitent attribuer à Louis leur résidence principale (valeur 540 000 €) et leur résidence secondaire (valeur 450 000 €) à Romain. Le restant du patrimoine est composé d'un portefeuille de valeurs mobilières. Chacun des enfants recevra une part égale. Les parents souhaitent effectuer une donation-partage avec réserve d'usufruit en février 2015. Louis a deux enfants alors que Romain en a quatre.

Calculer les droits à payer (voir en annexe le tarif des droits en ligne directe).

4 • Michèle vient de décéder. Elle laisse deux enfants, Maurice, célibataire handicapé et Gérard, marié, qui a quatre enfants. Maurice vivait chez sa mère.

Au jour du décès, le 7 janvier 2015, la valeur des biens laissés par la défunte est la suivante :

– résidence principale, immeuble sis à Caen :	380 000 €
– bois et forêts faisant l'objet d'une exploitation durable :	150 000 €
– portefeuille de valeurs mobilières :	75 000 €

(Les valeurs mobilières ont été revendues un mois après le décès par le notaire pour 85 000 €)

– liquidités :	15 000 €
Le passif est composé :	
– des impôts dus :	4 501 €
– des frais de dernière maladie :	15 000 €
– des frais d'inhumation :	5 300 €

› Liquider la succession (voir en annexe le tarif des droits en ligne directe).

5 • Titus et Bérénice sont frère et sœur. Titus est veuf et a deux enfants. Bérénice est célibataire. Elle vient de décéder le 29 janvier 2015. Elle était âgée de 75 ans. Titus a 72 ans.

Au jour du décès, la valeur des biens laissés par la défunte est la suivante :

– immeuble sis à Houlgate :	245 000 €
– immeuble classé monument historique, ouvert au public, une convention a été signée entre l'héritier et les ministères des finances et de la culture :	1 525 000 €
– portefeuille de valeurs mobilières (valeur au jour du décès) :	46 000 €
– collection de tableaux de maîtres :	1 500 000 €
– biens ruraux donnés à bail à long terme :	540 000 €
– bijoux :	60 000 €
– liquidités :	23 000 €
– meubles meublants :	
(la valeur résulte d'un inventaire notarié)	46 000 €

Le passif est composé par :

– les impôts dus :	7 500 €
– les frais de dernière maladie :	15 000 €
– les frais d'inhumation :	8 500 €
– l'emprunt afférent à l'immeuble d'Houlgate :	75 000 €

› Liquider la succession.

• Tarif des droits applicables entre frères et sœurs

– Fraction de part nette taxable n'excédant pas 24 430 € : 35 %
– Fraction de part nette taxable supérieure à 24 430 € : 45 %

• Tarif des droits applicables en ligne directe

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	Tarif applicable (%)
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45

6 • Henri Golant souhaiterait connaître le coût fiscal de la transmission à son décès d'un immeuble de rapport d'une valeur de 600 000 €.

Les héritiers sont :

- son frère Marcel qui a cinq enfants ;
- sa sœur Justine qui est incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité en raison d'une infirmité acquise.

Jean Potache, étudiant en Master 1 à l'IUP Banque-Assurance lui propose une solution plus « judicieuse ». Une donation avec réserve d'usufruit. Henri Golant est âgé de 57 ans.

Quel est le coût fiscal le plus intéressant ?

7 • Jean Bonnot, veuf est décédé le 30 janvier 2015, il laisse pour lui succéder deux enfants. Hélène 26 ans et Sidonie 24 ans.

L'actif de la succession comprend une maison d'habitation où résidait seul Jean Bonnot. Valeur 200 000 € :

- un immeuble classé monument historique, une convention a été signée entre les héritières et les ministères des finances et de la culture : 1 000 000 € ;
- un portefeuille de valeurs mobilières : 46 000 € ;
- des bois et forêts faisant l'objet d'une gestion durable : 540 000 € ;
- des bijoux : 50 000 € ;
- des liquidités d'une valeur de 200 000 €.

Jean Bonnot, alors qu'il était âgé de 72 ans, avait souscrit un contrat d'assurance vie, de capitalisation moyennant le versement d'une prime unique de 80 000 €. Le capital devant revenir à ses deux filles s'élève à 120 000 €.

Les frais funéraires s'élèvent à 4 000 €, les impôts dus à 2 501 €. Des frais de dernière maladie sont aussi à relever : 5 000 €.

Liquider la succession de Jean Bonnot. Hélène et Sidonie n'ont pas d'enfants.

8 • Henri RAMEL est décédé le 1^{er} janvier 2015. Il laisse pour lui succéder un fils, Marcel, marié, quatre enfants, et une fille Radegonde mariée à M. Chicot d'Agneaux (50), qui a huit enfants.

L'actif de la succession comprend une résidence principale sise à Granville (50) valeur : 700 000 €, un portefeuille de valeurs mobilières : 600 000 € (valeur au jour du décès, les titres ont été revendus ultérieurement pour 700 000 €), des bois et forêts faisant l'objet d'une gestion durable : 300 000 €, une résidence secondaire sise à Ploudalmézeau (29) : 600 000 €, des voitures de collection : 250 000 €, un compte bancaire débiteur : 12 000 €, deux lingots d'or : 65 000 €. Les frais funéraires s'élèvent à 12 000 €, les impôts dus à 10 000 € et les frais de dernière maladie à 15 000 €. Henri Ramel avait souscrit alors qu'il était âgé de 75 ans un contrat d'assurance-vie de capitalisation moyennant le versement d'une prime unique de 150 000 €. Le capital devant revenir à ses enfants est de 220 000 €.

Liquidez la succession.

- Tableau de détermination de la valeur de l'usufruit et de la valeur de la nue-propiété

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propiété
Moins de :		
21 ans révolus	90 %	10 %
31 ans révolus	80 %	20 %
41 ans révolus	70 %	30 %
51 ans révolus	60 %	40 %
61 ans révolus	50 %	50 %
71 ans révolus	40 %	60 %
81 ans révolus	30 %	70 %
91 ans révolus	20 %	80 %
Plus de 91 ans révolus	10 %	90 %

Corrigé	
----------------	--

1 • TRANSMISSION DU PATRIMOINE DE NOÉMIE DUGENOU

Deux solutions s'offrent à Noémie Dugenou pour donner sa villa à un cousin éloigné :

– *La première solution* consiste à faire payer les droits de donation au donataire.

Droits de donation : $220\,000\text{ €} \times 60\% = 132\,000\text{ €}$.

La valeur réellement donnée s'élève à $220\,000\text{ €} - 132\,000\text{ €} = 88\,000\text{ €}$.

– *La deuxième solution* réside dans la prise en charge par le donateur des droits de donation. Cette prise en charge ne constitue pas une libéralité supplémentaire taxable.

Le cousin a reçu un bien d'une valeur de 220 000 €. Le coût de l'opération pour Noémie est de $220\,000\text{ €} + 132\,000\text{ €} = 352\,000\text{ €}$.

Si elle ne souhaitait donner que 220 000 € et prendre en charge les frais de donation, elle devrait, dans un premier temps, vendre sa villa puis ensuite disposer de la somme de 220 000 €.

158

Le calcul des droits se fait en dedans. Le donateur mentionnera dans l'acte de donation, une somme égale à la valeur totale des biens multipliée par le rapport :

$$\frac{100}{100 + tx}$$

(tx étant le taux des droits ; ici 60 %), le donateur et le donataire n'ont aucun lien de parenté).

$$220\,000 \text{ €} \times \frac{100}{160} = 137\,500 \text{ € (somme donnée)}$$

$$220\,000 \text{ €} \times \frac{60}{160} = 82\,500 \text{ € (droits à payer)}$$

Grâce à cette solution, l'économie d'impôt est de : $132\,000 \text{ €} - 82\,500 \text{ €} = 49\,500 \text{ €}$.

La vente d'un immeuble d'habitation supporte un taux moyen de 5,09 % ou 5,80 % selon les départements. D'où la tentation de déguiser des donations en ventes pour échapper au paiement des droits d'enregistrement.

Toutefois, le conseil de Robert Magouille apparaît peu judicieux. Le procédé qu'il préconise est sanctionné par la procédure de l'abus de droit (*article L. 64 du LPF*).

Outre le redressement des droits d'enregistrement, le contrevenant se voit infliger une pénalité de 80 % du montant de ce redressement. La grande majorité des avis rendus par le Comité de l'abus de droit fiscal porte sur les donations déguisées en ventes.

Les fraudeurs sont généralement confondus par l'âge avancé du donateur et son état de santé, les liens qui unissent le cédant et le cessionnaire, l'absence de contrepartie significative à la vente. Il s'agit d'une fraude par simulation.

2 • DONATIONS D'ALBERTINE DUPONTEL

Les donations passées à compter du 1^{er} janvier 2015 par les grands-parents font l'objet d'un abattement de 31 865 € sur la part de chacun des petits-enfants (*article 790 B du CGI*).

Les petits-enfants décédés du donateur sont, pour l'application de l'abattement, représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le Code civil. La loi de finances pour 2006 a créé un nouvel abattement de 5 310 € pour les arrière-petits-enfants.

Albertine Dupontel pourra donc donner en franchise d'impôt 106 215 €.

Les petits-enfants vivants recevront chacun 31 865 €.

Quant aux deux arrière-petits-enfants qui viennent en représentation de leur père décédé, ils recevront chacun en franchise d'impôt 15 932,5 € et 5 310 € au titre des arrière-petits enfants, soit 21 242,50 €.

3 • DONATION-PARTAGE AVEC RÉSERVE D'USUFRUIT D'ALBERT ET SARAH

Chacun des parents dispose de la moitié de la communauté, soit :

$$1\,500\,000 \text{ €} / 2 = 750\,000 \text{ €}, \text{ à transmettre à ses enfants.}$$

- **Albert** se réserve l'usufruit sur les biens qu'il possède. Étant âgé de 67 ans, la nue-propriété est évaluée à 60 % de la pleine propriété (*article 669 I du CGI*).

Soit : $750\,000\text{ €} \times 60\% = 450\,000\text{ €}$.

Chacun des enfants recevra : $450\,000\text{ €} / 2 = 225\,000\text{ €}$.

Louis bénéficiera d'un abattement de 100 000 € (*article 779 I du CGI*) sur la part qui lui revient. La solution est identique pour Romain.

Calcul des droits

Louis :	225 000 €	Romain :	225 000 €
– abattement :	<u>– 100 000 €</u>	– abattement :	<u>– 100 000 €</u>
Part imposable :	125 000 €	Part imposable :	125 000 €
<i>Application du barème de l'article 777 du CGI</i>			
5 % jusqu'à 8 072 € :	404 €	5 % :	404 €
10 % entre 8 072 € et 12 109 € :	404 €	10 % :	404 €
15 % entre 12 109 € et 15 932 € :	573 €	15 % :	573 €
20 % entre 15 932 € et 125 000 € :	<u>21 814 €</u>	20 % :	<u>21 814 €</u>
Total :	23 195 €	Total :	23 195 €
		Ayant quatre enfants à charge, Romain bénéficie d'une réduction de droits de 1 220 € (610 € par enfant en sus du deuxième, <i>article 780 du CGI</i>).	
		Pour Romain, les droits à payer s'élèvent à : $23\,195\text{ €} - 1\,220\text{ €} = 21\,975\text{ €}$	

- **Sarah** se réserve l'usufruit sur les biens qu'elle possède. Étant âgée de 57 ans, la nue-propriété est évaluée à 50 % de la pleine propriété (*article 669 I du CGI*).

Soit : $750\,000\text{ €} \times 50\% = 375\,000\text{ €}$.

Chacun des enfants recevra : $375\,000\text{ €} / 2 = 187\,500\text{ €}$.

Louis bénéficiera d'un abattement de 100 000 € (*article 779-I du CGI*) sur la part qui lui revient. La solution est identique pour Romain.

160

Calcul des droits

Louis :	187 500 €	Romain :	187 500 €
– abattement :	100 000 €	– abattement :	100 000 €
	<hr/>		<hr/>
Part imposable :	87 500 €	Part imposable :	87 500 €
<i>Application du barème de l'article 777 du CGI</i>			
5 % jusqu'à 8 072 € :	404 €	5 % :	404 €
10 % entre 8 072 € et 12 109 € :	404 €	10 % :	404 €
15 % entre 12 109 € et 15 932 € :	573 €	15 % :	573 €
20 % entre 15 932 € et 87 500 €	14 314 €	20 %	14 314 €
	<hr/>		<hr/>
Total :	15 695 €	Total :	15 695 €
		Romain :	15 695 €
		Ayant quatre enfants à charge, Romain bénéficie d'une réduction de droits de 1 220 € (610 € par enfant en sus du deuxième, <i>article 780 du CGI</i>) :	<hr/>
			- 1 220 €
			<hr/>
			14 475 €

Le total des droits à payer par Louis est de : 23 195 € + 15 695 € = **38 890 €**.

Romain devra régler : 21 975 € + 14 475 € = **36 450 €**.

Louis recevra donc en nue-propriété, la résidence principale de ses parents et un portefeuille de valeurs mobilières d'une valeur de 210 000 €.

Romain se verra attribuer en nue-propriété, la résidence secondaire et un portefeuille de valeurs mobilières de 300 000 €. La taxe de publicité foncière (0,715 %) est perçue sur la valeur des biens immobiliers donnés.

Résidence principale 540 000 €

- Albert 270 000 € x 60 % = 162 000 €
- Sarah 270 000 € x 50 % = 135 000 €

Résidence secondaire 450 000 €

- Albert 225 000 € x 60 % = 135 000 €
- Sarah 225 000 € x 50 % = 112 500 €

544 500 €

Pour Louis :

162 000 € + 135 000 € = 297 000 € × 0,715 % = 2 125 €.

Pour Romain :

135 000 € + 112 500 € = 247 500 € × 0,715 % = 1 770 €.

4 • LIQUIDATION DE LA SUCCESSION DE MICHÈLE

Cette liquidation s'opère en calculant l'actif net successoral.

– *L'immeuble sis à Caen*

Il constituait la résidence principale de la défunte et de son fils Maurice. Ce logement étant occupé, nous appliquons la jurisprudence *Grunberg*. Prolongeant la jurisprudence *Fleury* rendue en matière d'ISF, la Cour de cassation a estimé qu'un immeuble occupé par la veuve du propriétaire et ses enfants devait être évalué en tenant compte de cet état de fait (*Cass. com., 16 décembre 1997, Grunberg, RJF 1998 déc. n° 123*).

La doctrine administrative admettait un abattement de 20 %. Cette doctrine a été légalisée par la *loi de finances pour 1999 (article 764 bis du CGI)*.

$$380\,000\text{ €} - 20\% = 304\,000\text{ €}.$$

Il s'agit de la valeur à retenir dans la déclaration de succession.

– *Les bois et forêts* sont exonérés pour les trois quarts de leur valeur.

À retenir : $150\,000\text{ €} \times 1/4 = 37\,500\text{ €}.$

Le propriétaire doit s'engager pendant trente ans à effectuer une exploitation normale et il doit obtenir un certificat du directeur départemental de l'Agriculture et de la Forêt attestant cette exploitation normale.

– Les *valeurs mobilières* sont à retenir pour leur valeur au jour du décès, soit 75 000 €.

– Les *liquidités* (15 000 €) sont aussi à prendre en compte.

• D'où le premier total de l'actif brut :

$$304\,000\text{ €} + 37\,500\text{ €} + 75\,000\text{ €} + 15\,000\text{ €} = 431\,500\text{ €}.$$

– *Les meubles meublants* sont évalués à 5 % de l'actif brut (*article 764 I. 3° du CGI*) :

$$431\,500\text{ €} \times 5\% = 21\,575\text{ €}.$$

Un inventaire détaillé aurait peut-être abouti à un montant moins élevé.

Total de l'actif brut : $431\,500\text{ €} + 21\,575\text{ €} = 453\,075\text{ €}.$

• De cet actif, il faut déduire les dettes :

– les impôts dus au jour du décès : $4\,501\text{ €}$

– les frais de dernière maladie : $15\,000\text{ €}$

– les frais funéraires

dans la limite de $1\,500\text{ €}$ (*article 775 du CGI*) : $1\,500\text{ €}$

Total : $21\,001\text{ €}$

L'actif successoral soumis aux droits de succession s'élève à :

$$453\,075\text{ €} - 21\,001\text{ €} = 432\,074\text{ €}.$$

Chaque enfant recevra : $432\,074\text{ €} / 2 = 216\,037\text{ €}.$

162

Calcul des droits

<p>Maurice bénéficiera d'un abattement de 100 000 € (<i>article 779-I du CGI</i>) Soit :</p> <table style="margin-left: 100px;"> <tr><td>216 037 €</td></tr> <tr><td>→ - 100 000 €</td></tr> <tr><td>→ - 159 325 €</td></tr> <tr><td>→ - 43 288 €</td></tr> </table> <p>Maurice handicapé bénéficie d'un abattement supplémentaire de 159 325 € réservé aux victimes d'infirmité (<i>article 779-II du CGI</i>) Montant des droits à payer 0 €</p>	216 037 €	→ - 100 000 €	→ - 159 325 €	→ - 43 288 €	<p>Gérard bénéficie de l'abattement de 100 000 € (<i>article 779-I du CGI</i>) Soit :</p> <table style="margin-left: 100px;"> <tr><td>216 037 €</td></tr> <tr><td>- 100 000 €</td></tr> <tr><td><hr/>116 037 €</td></tr> </table>	216 037 €	- 100 000 €	<hr/> 116 037 €			
216 037 €											
→ - 100 000 €											
→ - 159 325 €											
→ - 43 288 €											
216 037 €											
- 100 000 €											
<hr/> 116 037 €											
	<p><i>Application du barème de l'article 777 du CGI</i></p> <table style="margin-left: 100px;"> <tr><td>5 % jusqu'à 8 072 € :</td><td>404 €</td></tr> <tr><td>10 % entre 8 072 € et 12 109 € :</td><td>404 €</td></tr> <tr><td>15 % entre 12 109 € et 15 932 € :</td><td>573 €</td></tr> <tr><td>20 % entre 15 932 € et 116 037 € :</td><td>20 021 €</td></tr> <tr><td><hr/>Total :</td><td><hr/>21 402 €</td></tr> </table>	5 % jusqu'à 8 072 € :	404 €	10 % entre 8 072 € et 12 109 € :	404 €	15 % entre 12 109 € et 15 932 € :	573 €	20 % entre 15 932 € et 116 037 € :	20 021 €	<hr/> Total :	<hr/> 21 402 €
5 % jusqu'à 8 072 € :	404 €										
10 % entre 8 072 € et 12 109 € :	404 €										
15 % entre 12 109 € et 15 932 € :	573 €										
20 % entre 15 932 € et 116 037 € :	20 021 €										
<hr/> Total :	<hr/> 21 402 €										
	<p>Ayant quatre enfants, Gérard bénéficie d'une réduction de droits de 1 220 € (610 € par enfant en sus du deuxième, <i>article 780 du CGI</i>). Soit - 1 220 €</p> <table style="margin-left: 100px;"> <tr><td><hr/>Total :</td><td><hr/>20 182 €</td></tr> </table>	<hr/> Total :	<hr/> 20 182 €								
<hr/> Total :	<hr/> 20 182 €										

• **Nota** : La déclaration de succession est à souscrire dans les six mois qui suivent le jour du décès à la recette des impôts du domicile du défunt (*article 641 du CGI*).

5 • LIQUIDATION DE LA SUCCESSION DE BÉRÉNICE

Il faut calculer l'actif net successoral.

– **L'immeuble sis à Houlgate** constituait la résidence principale de la défunte. La valeur à retenir est : 245 000 €.

– Un **immeuble classé monument historique** et les meubles qu'il recèle sont exonérés de droits de succession dès lors que les héritiers ont préalablement souscrit avec les ministres de la Culture et des Finances une convention à durée indéterminée (*article 281 bis de l'Annexe III au CGI*). Cette dernière prévoit expressément le maintien des meubles exonérés dans l'immeuble et les modalités d'accès du public.

Nous supposons que cette condition est remplie.

– Le portefeuille de **valeurs mobilières** est à retenir pour sa valeur au jour du décès : 46 000 €.

– Les **tableaux de maîtres** sont à inclure dans l'actif successoral.

Seules sont exonérées les œuvres d'art dont il est fait don à l'État avec son agrément (*article 1131 du CGI*) ou à un musée municipal. À déclarer : 1 500 000 €.

– Les **biens ruraux donnés à bail à long terme** sont exonérés pour les 3/4 de leur valeur jusqu'à 101 897 € et pour la moitié au-delà.

$$101\,897 \text{ €} \times 3/4 = 76\,423 \text{ €}$$

$$\text{et : } 540\,000 \text{ €} - 101\,897 \text{ €} = 438\,103 \text{ €}$$

$$438\,103 \text{ €} \times 1/2 = 219\,052 \text{ €}$$

Total de l'exonération : $76\,423 \text{ €} + 219\,052 \text{ €} = 295\,475 \text{ €}$.

Valeur à déclarer : $540\,000 \text{ €} - 295\,475 \text{ €} = 244\,525 \text{ €}$.

– En ce qui concerne les *bijoux*, la valeur à retenir est de 60 000 €.

Le forfait prévu pour les meubles meublants n'est pas applicable aux bijoux.

– **Liquidités**

Les 23 000 € sont à inclure dans l'actif successoral.

– **Meubles meublants**

Nous retiendrons la valeur contenue dans l'inventaire notarié : 46 000 €.

L'actif brut s'élève à : 245 000 € (résidence principale) + 46 000 € (portefeuille de valeurs mobilières) + 1 500 000 € (tableaux de maître) + 244 525 € (biens ruraux donnés à bail à long terme) + 60 000 € (bijoux) + 23 000 € (liquidités) + 46 000 € (meubles meublants) = 2 164 525 €.

Le passif est composé :

– des impôts dus :	7 500 €
– des frais de dernière maladie :	15 000 €
– des frais funéraires limités à 1 500 € :	1 500 €
– de l'emprunt afférent à l'immeuble d'Houlgate :	75 000 €
Total :	<u>99 000 €</u>

L'actif net est égal à : $2\,164\,525 \text{ €} - 99\,000 \text{ €} = 2\,065\,525 \text{ €}$.

Titus bénéficiera d'un abattement de 15 932 € (*article 779-IV du CGI*).

Actif net imposable : 2 065 525 €

$$\begin{array}{r} - \quad 15\,932 \text{ €} \\ \hline 2\,049\,593 \text{ €} \end{array}$$

Les droits s'élèvent à 35 % jusqu'à 24 430 €.

$$\text{D'où : } 24\,430 \text{ €} \times 35 \% = 8\,551 \text{ €}$$

$$(2\,049\,593 \text{ €} - 24\,430 \text{ €}) \times 45 \% = \underline{911\,323 \text{ €}}$$

Total des droits dus : **919 874 €**

Pour faire face à de tels droits à payer, Titus devra céder quelques tableaux de maîtres.

6 • CAS HENRI GOLANT

- Le coût fiscal de la transmission à son décès

L'immeuble vaut 600 000 €. Il est à partager entre Marcel et Justine. Chacun recevra 600 000 € : 2 = 300 000 €.

Marcel bénéficiera d'un abattement de 15 932 €.

$$300\,000 \text{ €} - 15\,932 \text{ €} = 284\,068 \text{ €}$$

164

Il est imposable à un taux de 35 % jusqu'à 24 430 € et 45 % au-delà, soit :
 $24\,430\text{ €} \times 35\% + 284\,068\text{ €} - 24\,430\text{ €} \times 45\% = 8\,550,50\text{ €} + 116\,837,10\text{ €} = 125\,387,60\text{ €}$
 $= 125\,388\text{ €}$.

Il a trois enfants en sus du deuxième, soit une réduction de $305\text{ €} \times 3 = 915\text{ €}$.

Le montant des droits à payer s'élève à :

$$125\,388\text{ €} - 915\text{ €} = 124\,473\text{ €}.$$

Justine bénéficiera d'un abattement de 159 325 € (car elle est handicapée) et de 15 932 €.

$$300\,000\text{ €} - (159\,325\text{ €} + 15\,932\text{ €}) = 124\,743\text{ €}.$$

Elle est imposable au taux de 35 %, jusqu'à 24 430 € et 45 % au-delà soit :
 $24\,430\text{ €} \times 35\% + 127\,743\text{ €} - 24\,430\text{ €} \times 45\% = 8\,550,50\text{ €} + 45\,140,85\text{ €} = 53\,691,35\text{ €}$
 $= 53\,691\text{ €}$.

- Le coût fiscal de la donation avec réserve d'usufruit

Pour déterminer la valeur en nue-propriété, il convient de se reporter au barème de l'article 669 I du CGI. Henri Golant étant âgé de 57 ans, la valeur de la nue-propriété est égale à 5/10^e, soit une valeur à transmettre de :

$$600\,000\text{ €} \times 5/10^e = 300\,000\text{ €}.$$

Marcel et Justine recevront chacun 300 000 € : $2 = 150\,000\text{ €}$.

Marcel bénéficie d'un abattement de 15 932 €. Le montant des droits à payer est égal à $(150\,000\text{ €} - 15\,932\text{ €}) = 134\,068\text{ €}$.

$24\,430\text{ €} \times 35\% + 134\,068\text{ €} - 24\,430\text{ €} \times 45\% = 8\,550,50\text{ €} + 49\,337,10\text{ €} = 57\,887,60\text{ €}$
 $= 57\,888\text{ €}$. Il faut déduire la réduction pour enfant à charge, 915 € :

$$57\,888\text{ €} - 915\text{ €} = 56\,973\text{ €}.$$

Justine bénéficie d'un abattement de 15 932 € (donation à une nièce) et de 159 325 € car elle est handicapée. Le montant des droits à payer est égal à $150\,000\text{ €} - (15\,932\text{ €} + 159\,325\text{ €}) = 0\text{ €}$.

La donation est fiscalement plus avantageuse. Le législateur, par ce biais souhaite accélérer la transmission des patrimoines.

7 • CAS BONNOT

Calcul de l'actif successoral

- Maison d'habitation 200 000 €.

(Le défunt étant le seul occupant au jour du décès, l'immeuble doit être évalué comme libre de toute occupation. Cass. com., 11 février 2003, M. d'Albis de Filcquemont, RJF 5/03 déc. n° 648)

- L'immeuble classé monument historique est exonéré de droits de succession dès lors que les héritiers ont préalablement souscrit avec les ministres de la Culture et des Finances, une convention à durée indéterminée (article 281 bis de l'Annexe III au CGI).
- Portefeuille de valeurs mobilières 46 000 €.
- Les bois et forêts sont exonérés pour les 3/4 de leur valeur.

Les héritiers doivent produire un certificat du directeur départemental de l'agriculture attestant que les bois et forêts sont susceptibles d'une exploitation régulière. Ils doivent en outre s'engager pendant trente ans à effectuer une exploitation normale. À retenir $540\,000\text{ €} \times 1/4 = 135\,000\text{ €}$.

- Les bijoux 50 000 €.
- Les liquidités 200 000 €.
- Le contrat d'assurance-vie. Les primes versées après le soixante dixième anniversaire de l'assuré sont soumises aux droits de mutation à titre gratuit pour les sommes qui excèdent 30 500 € mais n'entrent pas dans l'actif successoral du défunt pour supporter les 5 % pour les meubles meublants.

$$80\,000\text{ €} - 30\,500\text{ €} = 49\,500\text{ €}$$

à répartir pour moitié dans la part successorale de chacune des filles, soit 24 750 €

$$\text{Total : } 631\,000\text{ €}$$

Les meubles meublants sont évalués à 5 % de l'actif brut (*article 764-1 3^e du CGI*) :

$$631\,000\text{ €} \times 5\% = 31\,550\text{ €}.$$

$$\text{Total actif brut : } 631\,000\text{ €} + 31\,550\text{ €} = 662\,550\text{ €}.$$

De cet actif, il faut déduire les dettes :

– les impôts dus au jour du décès :	2 501 €
– les frais de dernière maladie :	5 000 €
– les frais funéraires dans la limite :	1 500 €
de 1 500 € (<i>article 775 du CGI</i>)	
Total	9 001 €

L'actif successoral soumis aux droits de succession s'élève à :

$$662\,550\text{ €} - 9\,001\text{ €} = 653\,549\text{ €}.$$

Chacune des filles recevra 653 549 € : $2 = 326\,774,5\text{ €} + 24\,750\text{ €}$ (assurance-vie) = 351 524,50 €.

Calcul des droits

Hélène bénéficiera d'un abattement de 100 000 € (*article 779-I du CGI*) soit :

$$351\,524,5\text{ €} - 100\,000\text{ €} = 251\,524,50\text{ €}.$$

Sidonie bénéficiera d'un abattement de 100 000 € (*article 779-I du CGI*) soit :

$$351\,524,5\text{ €} - 100\,000\text{ €} = 251\,524,50\text{ €}.$$

Application du barème de l'article 777 du CGI

5 % jusqu'à 8 072 € : 404 €	5 % jusqu'à 8 072 € : 404 €
10 % entre 8 072 € et 12 109 € : 404 €	10 % entre 8 072 € et 12 109 € : 404 €
15 % entre 12 109 € et 15 932 € : 573 €	15 % entre 12 109 € et 15 932 € : 573 €
20 % entre 15 932 € et 251 524,5 € : 47 119 €	20 % entre 15 932 € et 251 524,5 € : 47 119 €
Total à payer pour Hélène : 48 500 €	Total à payer pour Sidonie : 48 500 €

8. CAS RAMEL

L'actif de la succession comprend une résidence principale sise à Granville (50) de valeur : 700 000 €, un portefeuille de valeurs mobilières : 600 000 € (valeur au jour du décès), des bois et forêts faisant l'objet d'une gestion durable : 300 000 € x 25 % = 75 000 €, une résidence secondaire sise à Ploudalmézeau (29) : 600 000 €, des voitures de collection : 250 000 €, deux lingots d'or : 65 000 €.

Total de l'actif : 2 290 000 € + 5 % meubles meublants 114 500 € = 2 404 500 €.

Passif : 38 500 €.

Un compte bancaire débiteur : 12 000 €.

Les frais funéraires s'élèvent à 1 500 €, les impôts dus à 10 000 €, les frais de dernière maladie à 15 000 €.

Actif net : 2 404 500 € - 38 500 € = 2 366 000 €.

Pour chaque enfant : 2 366 000 € / 2 = 1 183 000 €.

Prime d'assurance-vie imposable à hauteur de 150 000 € - 30 500 € = 119 500 € / 2 = 59 750 €.

Part pour chaque héritier : 1 183 000 € + 59 750 € = 1 242 750 € - 100 000 € = 1 142 750 €.

Tranche à 5 % : 404 €.

Tranche à 10 % : 404 €.

Tranche à 15 % : 573 €.

Tranche à 20 % : 107 278 €.

Tranche à 30 % : 105 154 €.

Tranche à 40 % : 95 965 €.

Total : 309 778 € pour Marcel - 1 220 € (610 € x 2) = 308 558 €.

Pour Radegonde : 309 778 € - 610 € x 6 = 306 118 €.

Consultations

L'ISF

Sujet 1

M^e Rise, notaire à Caen, propriétaire de plusieurs immeubles situés près de l'université et loués nus à des étudiants, vous consulte à l'effet de savoir s'il doit, et dans quelles conditions, déposer en 2015 au titre de l'impôt annuel de solidarité sur la fortune (ISF) une déclaration de l'ensemble de son patrimoine.

Vous lui répondrez par une note rédigée, en rappelant le seuil d'imposition à l'ISF et les éléments patrimoniaux qui en composent l'assiette. Vous préciserez si doivent y être inclus la résidence secondaire de M^e Rise située à Jersey, ainsi que les biens nécessaires à l'exercice de sa profession. Vous indiquerez quel sort doit être réservé à l'emprunt contracté pour l'achat des immeubles de rapport et aux revenus tirés de leur location.

M^e Rise réside à titre principal en pays d'Auge, dans un manoir classé ; la valeur vénale de cet immeuble libre peut être estimée à 380 000 €. Vous préciserez si cette valeur du logement de la famille Rise doit être intégralement déclarée au titre de l'ISF.

Sujet 2

L'ISF constitue un impôt décrié.

Quels sont les procédés légaux susceptibles de limiter l'assiette de l'ISF ?

Corrigé 1

Cher Maître,

Le seuil d'imposition à l'ISF a été fixé à 1 300 000 €. C'est la valeur du patrimoine détenu au 1^{er} janvier 2015.

L'ISF a la particularité de posséder une assiette relativement étroite. Les éléments patrimoniaux qui composent cette dernière sont les suivants :

- les immeubles non bâtis (terrains à bâtir, terres agricoles) ;
- les immeubles en cours de construction au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ;

168

- les immeubles bâtis utilisés par le propriétaire ou donnés en location ;
- les meubles meublants ;
- les autres meubles corporels ;
- les valeurs mobilières ;
- les créances, les obligations ;
- les dépôts ;
- le numéraire ;
- les fonds de commerce qui n'ont pas le caractère de biens professionnels.

Seules les personnes physiques sont redevables de l'ISF.

La personne qui est domiciliée en France – les critères de domiciliation sont les mêmes que pour l'impôt sur le revenu (*cf. article 4 B du CGI*) : le foyer ou le lieu du séjour principal, l'exercice d'une activité professionnelle non accessoire et le centre des intérêts économiques –, est imposable sur son patrimoine mondial sauf application des conventions fiscales bilatérales.

La résidence secondaire sise à Jersey devra être incluse dans le patrimoine assujéti à l'ISF. Toutefois, l'administration des impôts se heurtera aux autorités de Jersey (paradis fiscal) pour obtenir des renseignements sur le patrimoine que vous détenez dans cette île. Il n'y a pas d'impôt sur la fortune pour les personnes physiques à Jersey.

Les biens nécessaires à l'exercice de votre profession sont exonérés de l'ISF. Cette dernière doit présenter un caractère industriel, commercial, artisanal, agricole ou libéral. Votre profession présente un caractère libéral. Vous êtes d'ailleurs imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. L'activité doit en outre être exercée à titre principal (pour une activité agricole exercée à titre principal depuis un hôtel particulier de Neuilly : *Cass. com., 24 novembre 1992, époux Bich, Dalloz 1993, p. 296, note Tixier et Lamulle*).

L'emprunt contracté pour l'achat des immeubles de rapport constitue une dette déductible de l'assiette de l'ISF. Quant aux loyers, ils seront imposables dans le cadre de l'impôt sur le revenu (revenus fonciers).

En ce qui concerne le manoir classé, il entre dans l'assiette de l'ISF. Toutefois, en vertu de la jurisprudence de la chambre commerciale de la Cour de cassation (*Cass. com., 13 février 1996, Fleury, Droit fiscal 1996 n° 15, comm. 503, note Tixier et Lamulle*), le fait qu'il soit occupé par vous et votre famille entraînera la possibilité de déduire un abattement par rapport à la valeur vénale de l'immeuble. Il est de 30 % (*article 885 S du CGI*).

Toutefois, si le manoir est ouvert au public, l'abattement pratiqué sera plus élevé. Il peut atteindre 50 % du fait des contraintes imposées au propriétaire.

La déclaration du patrimoine est à souscrire pour le 15 juin si votre patrimoine est supérieur ou égal à 2 570 000 €. Sinon, elle est à souscrire en même temps que la déclaration de revenus.

Vous devrez calculer vous-même le montant de votre ISF à payer et joindre le chèque à votre déclaration.

En cas de litige, le tribunal de grande instance compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le service chargé du recouvrement.

L'absence de déclaration ou une production tardive entraînera une majoration de 10 % (en plus de l'intérêt de retard : taux 0,40 % par mois).

Majoration qui sera portée à 40 %, si votre déclaration n'a pas été déposée dans les 30 jours suivant la réception d'une première mise en demeure.

En cas d'insuffisance d'évaluation, aucune sanction n'est due, si cette dernière n'excède pas 10 %. Au-delà, le redevable de bonne foi supporte l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois. En espérant avoir répondu à votre attente, je vous prie d'agréer, Cher Maître, l'expression de mes sentiments dévoués.

Corrigé 2

Certains contribuables ont choisi la voie de l'exil suite à la suppression du bouclier-fiscal et à l'augmentation des taux de l'ISF. L'expatrié aura soin de rompre tout lien avec la France. Sinon, il s'expose aux foudres de l'article 4B du CGI. L'exit tax a fait son retour avec la première loi de finances rectificative de 2011.

L'investissement dans des biens exonérés

Les œuvres d'art par exemple, mais ce type d'investissement est improductif. Le recours aux biens professionnels est nettement plus porteur pour l'économie.

Les donations en pleine propriété

Elles constituent un moyen radical de diminuer définitivement l'assiette de l'ISF.

Cessions définitives ou temporaires d'usufruit

Celui qui cède un usufruit de manière temporaire par exemple diminue le montant de son impôt sur la fortune. Parallèlement son revenu imposable sera moindre et entraînera corrélativement une baisse de son impôt sur le revenu. Ce procédé est utilisé par des parents qui cèdent temporairement l'usufruit d'un immeuble à leurs enfants pour financer les études de ces derniers.

L'administration des impôts a publié, dans une *instruction administrative du 6 novembre 2003*, les conditions à respecter lors de donations temporaires d'usufruit à des personnes morales dont le cadre du plan gouvernemental de relance du mécénat et des fondations.

Le contribuable qui ne respecte pas certaines formalités pourra se voir opposer la procédure de l'abus de droit (*article L. 64 du LPF, cf. infra*). Si elles ne concernent que les donations temporaires d'usufruit au profit des personnes morales, ces dispositions sont à méditer pour les donations temporaires d'usufruit aux personnes physiques.

L'acquisition de la nue-propriété de biens

Cette technique est utilisable notamment pour l'achat en nue-propriété de parts de SCPI (par exemple).

Cas pratiques

Déclaration d'ISF**Sujet 1**

Jean Bon est boucher à Lemery (76). Il vit en concubinage notoire avec Eva Poration. Cette dernière exerce la profession de médecin et a réalisé un bénéfice de 50 000 € en 2014.

Jean Bon est en outre PDG de la société anonyme Truisme dont il possède 40 % des actions. La société lui a versé 50 000 € de salaires en 2014. Le montant de son bénéfice industriel et commercial s'élève à 120 000 €. Il n'a pas perçu d'autres revenus.

Jean Bon est propriétaire d'un immeuble sis à Lemery, qu'il occupe à titre de résidence principale et dans lequel se trouve son fonds de commerce. L'immeuble est évalué à 540 000 €. Le fonds de commerce occupe le tiers de la surface totale de l'immeuble.

Eva Poration possède une résidence secondaire à Carnac (56), valeur : 220 000 €.

Eva Poration est aussi usufruitière d'une maison sise à Bué (18). La nue-propriété appartient à sa mère ; valeur : 450 000 €.

Jean Bon a une exploitation agricole sise à Étretat (76) d'une superficie de 100 hectares. Cette exploitation est louée par bail à long terme pour une durée de 18 ans à Jean Binet. Ce dernier n'a aucun lien de parenté avec le bailleur. Valeur : 380 000 €.

Les autres éléments du patrimoine de Jean Bon sont les suivants :

– portefeuille de valeurs mobilières :	330 000 €
– bons du Trésor anonymes :	40 000 €
– tableaux de maîtres :	500 000 €
– découvert bancaire :	50 000 €
– impôts dus (dont IR 58 035 €) :	78 035 €
– emprunt pour l'acquisition de son fonds de commerce :	100 000 €
– facture de travaux sur la résidence secondaire :	41 965 €
– bois et forêts faisant l'objet d'une gestion durable :	140 000 €
– meubles meublants :	49 795 €
– revenus de 2014 :	170 000 €
– actions de la SA Truisme :	65 000 €

L'ensemble du patrimoine est évalué au 1^{er} janvier 2015.

- 1 • Calculer le montant de l'ISF dû par Jean Bon et Eva Poration.
- 2 • À quelle date la déclaration d'ISF devra-t-elle être souscrite?
- 3 • Quel est le tribunal compétent en cas de litige ?

Art 885 U. – 1. Le tarif de l'impôt est fixé à :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
N'excédant pas 800 000 €	0
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,50
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0,70
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25
Supérieure à 10 000 000 €	1,50

Pour les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €, le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au tableau du 1 est réduit d'une somme égale à 17 500 € – 1,25 % P, où P est la valeur nette taxable du patrimoine.

Sujet 2

Jacques Célère et son épouse Sarah Kai sont mariés sous le régime de la séparation de biens.

Jacques est PDG de la SA « TYRE ». Il reçoit 70 000 € de salaires et 33 000 € de dividendes. Il perçoit en outre des revenus fonciers pour 35 000 €.

Jacques Célère détient directement 12 % du capital de la SA « TYRE ». Il détient en outre 50 % de la SA « PU » laquelle détient 25 % de la SA TYRE. Sarah Kai possède 8 % de la SA « TYRE ».

Valeur de la participation 200 000 €.

Le patrimoine du couple au 1^{er} janvier 2015 est le suivant :

- un appartement à Paris occupé à titre de résidence principale : 800 000 €
- la nue-propriété d'un immeuble sis à Yvetot (76) : 150 000 €
- une résidence secondaire à Cherbourg (50) : 400 000 €
- une exploitation agricole louée par bail à long terme à Joe Querre qui exerce la profession d'agriculteur à titre principal. Ce dernier est le frère de Sarah Kai, valeur : 350 000 €
- des bois et forêts faisant l'objet d'une gestion durable valeur : 300 000 €

– un contrat d'assurance-vie rachetable, valeur de rachat au 1 ^{er} janvier 2015 :	308 000 €
– des bons du trésor anonymes :	100 000 €
– des œuvres d'art :	530 000 €
– un lingot d'or :	42 000 €
– une 508 Peugeot :	30 000 €
– compte joint débiteur :	6 700 €
– emprunt contracté pour l'achat des bois et forêts :	100 000 €
– emprunt contracté pour l'achat de titres dans la SA « TYRE » :	80 000 €
– impôts sur le revenu :	23 300 €
– taxes foncières et d'habitation :	7 500 €
– contribution sociale généralisée :	5 000 €

➤ Calculez l'ISF à régler pour juin 2015 (voir barème sujet 1)

Sujet 3

Les époux STEUR sont mariés sous le régime de la séparation de biens et vivent sous le même toit. Leur patrimoine au 1^{er} janvier 2015 est le suivant : une résidence principale sise à Coutances (50) valeur : 800 000 €, un portefeuille de valeurs mobilières : 700 000 €, des biens ruraux loués sous le régime des baux à long terme : 400 000 €, une résidence secondaire détenue en usufruit sise à Etretat (76) : 400 000 €, des timbres de collection : 200 000 €, un contrat d'assurance-vie rachetable : 300 000 €, un compte bancaire créditeur : 9 795 €, des bons anonymes : 50 000 €, une facture de ravalement de la résidence secondaire : 40 000 €, un emprunt de 70 000 € contracté pour l'achat de timbres de collection, un emprunt de 200 000 € destiné à l'achat de la résidence principale, un emprunt de 180 000 € consacré à l'acquisition de biens ruraux loués sous le régime des baux à long terme, l'impôt sur le revenu : 9 000 €, des bois et forêts faisant l'objet d'une gestion durable : 150 000 €, brevet mis au point par M. STEUR : 40 000 €, bijoux : 50 000 €, tapisserie, tableaux et statues : 80 000 €.

Les époux STEUR sont-ils passibles de l'ISF ? Si oui, quel est le montant de l'impôt à payer ?

M. STEUR a perçu un salaire de 100 000 €. Les époux ont encaissé 40 000 € de dividendes. Mme STEUR, avocate a réalisé un bénéfice de 40 000 €. Tous les revenus sont afférents à l'année 2014.

Pendant combien de temps la déclaration déposée par les époux STEUR au titre de l'ISF est-elle susceptible d'être vérifiée par l'administration des impôts ?

Tarif de l'ISF (article 885 U du CGI) voir barème sujet 1.

Sujet 4

M. Lheureux est célibataire. Son patrimoine au 1^{er} janvier 2015 est le suivant : une résidence principale sise à Bréhal (50) : 600 000 €, un portefeuille de valeurs mobilières : 15 000 000 €, un compte bancaire débiteur : 5 000 €, une facture de réparation de la toiture de la résidence principale : 20 000 €, l'impôt sur le revenu : 32 000 €, les prélèvements sociaux : 10 200 €.

M. Lheureux est-il passible de l'ISF ? Si oui, quel est le montant de l'impôt à payer ?

M. Lheureux a perçu 200 000 € de dividendes en 2014.

Tarif de l'ISF : voir barème sujet n° 1.

Corrigé 1**1 • CALCUL DU MONTANT DE L'ISF À PAYER**

La notion de foyer fiscal a été élargie en matière d'ISF.

En effet, les concubins notoires font l'objet d'une imposition commune.

A contrario, seuls les biens détenus par les enfants mineurs sont à rattacher au patrimoine de leurs parents.

A. Analyse du patrimoine détenu par Jean Bon et Eva Poration

1) Jean Bon est boucher. Il s'agit d'une activité professionnelle exercée à titre individuel et à titre principal. Les biens nécessaires à l'exercice de la profession seront exonérés d'ISF (*article 885 N du CGI*).

Dans l'immeuble sis à Lemery qu'il occupe à titre de résidence principale, il conviendra d'exonérer d'ISF la surface occupée par le fonds de commerce.

Soit : $540\,000\text{ €} \times \frac{1}{3} = 180\,000\text{ €}$.

Les 2/3 seront imposés en tant que résidence principale, soit :

$540\,000\text{ €} \times \frac{2}{3} = 360\,000\text{ €}$.

La valeur à retenir est de : $360\,000\text{ €} - (30\% \times 360\,000\text{ €}) = 252\,000\text{ €}$.

2) En ce qui concerne les parts détenues dans la société anonyme Truisme, trois conditions doivent être réunies pour que M. Bon puisse bénéficier de l'exonération réservée aux biens professionnels.

Tout d'abord (*article 885 O bis*), il doit exercer une fonction de direction au sein de la société anonyme. Étant président-directeur général, cette première condition est remplie.

Sa participation dans le capital de la société doit être au moins égale à 25 %. Il détient 40 % des actions. La deuxième condition est vérifiée.

Enfin, la société procure au PDG plus de la moitié de ses revenus.

Ces derniers s'élèvent à : $120\,000\text{ €} + 50\,000\text{ €} = 170\,000\text{ €}$.

174

Les salaires versés par la société représentent donc :

$$50\,000\text{ €} / 170\,000\text{ €} \times 100 = 29,41\%.$$

En conséquence, M. Bon ne pourra pas bénéficier de l'exonération réservée aux biens professionnels pour les actions qu'il détient dans la SA Truisme.

À déclarer : 65 000 €.

3) Les résidences secondaires sont à retenir pour leur valeur vénale au 1^{er} janvier, soit 220 000 €. La résidence de Carnac appartient à Eva Poration.

4) Pour les biens grevés d'un usufruit, ils sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété (*article 885 G du CGI*).

À déclarer : 450 000 €.

5) Les biens donnés à bail à long terme sont exonérés de l'impôt de solidarité sur la fortune à concurrence des trois quarts si leur valeur n'excède pas 101 897 € et pour moitié au-delà de cette limite (*article 885 H du CGI*).

Montant de l'imposition :

$101\,897\text{ €} \times 1/4$	$=$	$25\,474\text{ €}$
$(380\,000\text{ €} - 101\,897\text{ €}) \times 1/2$	$=$	<u>$139\,052\text{ €}$</u>
Total :		$164\,526\text{ €}$
Valeur à déclarer :		$164\,526\text{ €}$

Il est à noter que si le bail avait été consenti par le bailleur à son conjoint, à leurs ascendants ou descendants ou à leurs frères ou sœurs et à condition que le preneur exerce grâce à ce bien sa profession principale, il aurait constitué un bien professionnel exonéré de l'ISF (*article 885 P du CGI*).

6) Le portefeuille de valeurs mobilières est compris dans l'assiette de l'ISF.

Les valeurs mobilières cotées sur un marché financier sont évaluées selon le dernier cours connu ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition (*article 885 T bis du CGI*).

À déclarer : 330 000 €.

7) Les bons du Trésor anonymes

Si Jean Bon veut préserver l'anonymat, il ne déclarera pas les bons dans l'assiette de l'ISF. Il existe un prélèvement spécial sur ce type de bon, calculé sur le montant nominal. Le taux du prélèvement est de 2 %. Il est dû autant de fois qu'il y a de 1^{er} janvier entre la date d'émission du bon et la date de remboursement (*articles 990 A à 990 C du CGI*).

8) Les tableaux de maîtres sont à exclure de la base d'imposition à l'ISF (*article 885 I du CGI*).

Cette mesure avait été prise pour protéger le marché de l'art et éviter la fuite d'œuvres d'art à destination de l'étranger.

Plus prosaïquement, l'imposition de ces biens se heurte à l'identification des propriétaires et à la difficulté de l'évaluation de la valeur des tableaux.

9) Le découvert bancaire constitue un élément du passif qui viendra en déduction de l'assiette de l'ISF. Cet impôt suit les mêmes règles que les droits de succession (*article 885 D du CGI*).

À déduire : 50 000 €.

10) Les impôts sont à déduire de la base imposable : 78 035 €.

11) L'emprunt contracté pour l'achat du fonds de commerce n'est pas déductible car il se rapporte à un bien exonéré.

12) La facture afférente aux travaux réalisés sur la résidence secondaire sont déductibles.
À déduire : 41 965 €.

13) Les bois et forêts sont imposables pour le 1/4 de leur valeur, si deux conditions sont remplies :

- le propriétaire doit s'engager pendant trente ans à pratiquer une gestion durable des bois et forêts ;
- il doit obtenir un certificat d'exploitation régulière de la part du directeur départemental de l'Agriculture et de la Forêt.

Nous supposons que les deux conditions ont été vérifiées.

$140\,000\text{ €} \times 1/4 = 35\,000\text{ €}$.

14) Les meubles meublants font partie de l'actif de l'assiette de l'ISF. Ils peuvent être évalués de trois manières :

- un inventaire détaillé ;
- une évaluation globale ;
- ou une évaluation forfaitaire représentant 5 % de l'actif.

À retenir : 49 795 €.

15) Les revenus de 2014 sont imposables à l'impôt sur le revenu.

Ils ne sont pas à inclure dans le patrimoine.

B. Détermination de l'assiette de l'ISF

Actif :

– résidence principale :	252 000 €
– actions de la SA Truisme :	65 000 €
– résidence secondaire :	220 000 €
– maison de Bué :	450 000 €
– exploitation agricole louée à bail à long terme :	164 526 €
– portefeuille de valeurs mobilières :	330 000 €
– bois et forêts :	35 000 €
– meubles meublants :	49 795 €
Total :	1 566 321 €

Passif :

– découvert bancaire :	50 000 €
– impôts dus :	78 035 €
– travaux sur la résidence secondaire :	41 965 €
Total :	170 000 €

L'actif net s'élève à : $1\,566\,321\text{ €} - 170\,000\text{ €} = 1\,396\,321\text{ €}$.

176

C. Calcul de l'ISF

1^{re} étape : Calcul de l'ISF théorique sur l'actif net imposable

$$(1\,300\,000\text{ €} - 800\,000\text{ €}) \times 0,5\% + (1\,396\,321\text{ €} - 1\,300\,000\text{ €}) \times 0,7\% = 2\,500\text{ €} + 674\text{ €} = 3\,174\text{ €} - (17\,500\text{ €} - (1,25\% \times 1\,396\,321\text{ €})) = 3\,174\text{ €} - (17\,500\text{ €} - 17\,454\text{ €}) = 3\,174\text{ €} - 46\text{ €} = 3\,128\text{ €}.$$

Le contribuable bénéficie du phénomène du lissage car son patrimoine est situé entre 1 300 000 € et 1 400 000 €.

Cet ISF théorique va s'ajouter au passif. Le passif s'élève désormais à 173 128 €.

L'actif net est égal à : 1 566 321 € - 173 128 € = 1 393 193 €.

2^e étape : Calcul de l'ISF définitif sur le nouvel actif net

$$(1\,300\,000\text{ €} - 800\,000\text{ €}) \times 0,5\% + (1\,393\,193\text{ €} - 1\,300\,000\text{ €}) \times 0,7\% = 2\,500\text{ €} + 652\text{ €} = 3\,152\text{ €} - (17\,500\text{ €} - (1,25\% \times 1\,393\,193\text{ €})) = 3\,152\text{ €} - (17\,500\text{ €} - 17\,415\text{ €}) = 3\,152\text{ €} - 85\text{ €} = 3\,067\text{ €}.$$

Il convient ensuite de vérifier si le montant de l'ISF plus le montant de l'impôt sur le revenu n'excèdent pas 75 % des revenus nets de frais professionnels des contribuables.

On retiendra les traitements et salaires de Jean Bon en pratiquant l'abattement de 10 % pour frais professionnels : 50 000 € - 10 % = 45 000 €.

Les autres revenus sont à retenir pour leur montant net imposable : le BIC de Jean Bon (120 000 €) et le BNC d'Eva Poration (50 000 €). Cette dernière exerce la profession de médecin.

Total des revenus nets de frais professionnels : 45 000 € + 120 000 € + 50 000 € = 215 000 €

D'où : 215 000 € x 75 % = 161 250 €

Le total IR + ISF ne doit pas excéder ce montant : 58 035 € + 3067 € = 61 102 €

L'ISF à payer s'élève à 3 067 €.

2 • DATE DE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION D'ISF

La déclaration d'ISF est normalement à souscrire pour le 15 juin au plus tard à la recette des impôts du domicile du redevable. Le paiement est à joindre à la déclaration (*article 885 W du CGI*). Du fait d'un patrimoine n'excédant pas 2 570 000 €, la déclaration d'ISF est couplée avec la déclaration des revenus. Le paiement de l'ISF a lieu en même temps que le solde de l'impôt sur le revenu au 15 septembre.

3 • TRIBUNAL COMPÉTENT

Le tribunal compétent en cas de litige est le tribunal de grande instance. Avant de saisir le tribunal de grande instance, le redevable de l'ISF doit adresser une réclamation préalable au service des impôts à peine de nullité de la procédure ultérieure.

Depuis le 1^{er} mars 1998, il y a désormais possibilité de faire appel des jugements des tribunaux de grande instance devant les cours d'appel. Le délai est d'un mois à compter à de la signification du jugement. La représentation est obligatoire. Un droit de 225 € frappe chaque appel. Il a pour but de financer l'indemnisation des avoués après la suppression de leur monopole.

Corrigé 2

Les époux mariés sous le régime de la séparation de biens constituent un foyer fiscal.

A. Analyse du patrimoine détenu par Jacques Célère et Sarah Kai

1) Jacques Célère est PDG de la SA TYRE. La première condition est remplie.

La société lui rapporte plus de 50 % de ses revenus professionnels. En effet, il a perçu uniquement 70 000 € de salaires de la SA TYRE. Les dividendes et les revenus fonciers ne constituent pas des revenus professionnels.

Jacques Célère doit détenir au moins 25 % des droits financiers et des droits de vote.

Il détient personnellement 12 % du capital de la SA TYRE et indirectement 8 % par le biais de son épouse et 50 % x 25 % par interposition d'une société, soit 12,5 %. Il détient donc $12 \% + 8 \% + 12,5 \% = 32,5 \%$.

Les trois conditions étant remplies, la participation de Jacques Célère dans la SA TYRE bénéficie du régime des biens professionnels.

2) La valeur de la résidence principale à retenir est de 800 000 € – un abattement de 30 % (article 885 S du CGI) = 560 000 €.

3) Seul l'usufruitier est imposable dans la cadre de l'ISF sur la valeur de l'immeuble en pleine propriété. La nue-propriété de l'immeuble d'Yvetot échappe donc à l'ISF.

4) La résidence secondaire entre dans le patrimoine imposable à sa valeur vénale au 1^{er} janvier : 400 000 €.

5) L'exploitation agricole : le bail a été consenti par le bailleur au frère de son conjoint. Le preneur exerce grâce à ce bien sa profession principale ; il s'agit donc d'un bien professionnel exonéré de l'ISF (article 885 P, CGI).

6) Les bois et forêts qui font l'objet d'une gestion durable bénéficient d'un abattement de 75 %. $300\,000\text{ €} - 75\% = 75\,000\text{ €}$.

7) Les contrats d'assurance-vie rachetables sont retenus dans l'assiette de l'ISF pour leur valeur au 1^{er} janvier : 308 000 €.

8) Les bons du Trésor anonymes n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF mais font l'objet d'un prélèvement spécifique.

9) Les œuvres d'art sont exonérées.

10) Le lingot d'or est à retenir : 42 000 €.

11) La 508 est à inclure dans l'assiette de l'ISF : 30 000 €.

12) Le compte joint débiteur est à prendre en compte dans le passif : 6 700 €.

13) L'emprunt contracté pour l'achat de bois et forêts est à déduire proportionnellement au pourcentage d'imposition, c'est-à-dire 25 %. $100\,000\text{ €} \times 25\% = 25\,000\text{ €}$.

14) L'emprunt contracté pour l'achat de biens professionnels n'est pas déductible car le bien est exonéré.

15) L'impôt sur le revenu, les taxes foncières et d'habitation et la contribution sociale généralisée constituent des impôts déductibles de l'assiette de l'ISF.

178

B. Détermination de l'assiette de l'ISF

Actif :

– résidence principale :	560 000 €
– résidence secondaire :	400 000 €
– bois et forêts :	75 000 €
– contrat d'assurance-vie :	308 000 €
– lingot d'or :	42 000 €
– 508 Peugeot :	30 000 €
Total :	1 415 000 €

Il convient de rajouter un forfait de 5 % pour les meubles meublants : 70 750 €

Le total de l'actif brut s'élève à 1 485 750 €.

Passif :

– compte joint débiteur :	6 700 €
– emprunt contracté pour l'achat de bois et forêts :	25 000 €
– impôt sur le revenu :	23 300 €
– taxes foncières et d'habitation :	7 500 €
– contribution sociale généralisée :	5 000 €
Le total du passif s'élève à :	67 500 €
L'actif net est égal à :	1 418 250 €.

C. Calcul de l'ISF

1^{re} étape : calcul de l'ISF théorique sur l'actif net imposable

$$(1\,300\,000\text{ €} - 800\,000\text{ €}) \times 0,5\% + (1\,418\,250\text{ €} - 1\,300\,000\text{ €}) \times 0,7\% \\ = 2\,500\text{ €} + 828\text{ €} = 3\,328\text{ €}$$

Cet ISF théorique va s'ajouter au passif. Le passif s'élève désormais à 70 828 €.

L'actif net est égal à : $1\,485\,750\text{ €} - 70\,828\text{ €} = 1\,414\,922\text{ €}$.

2^e étape : calcul de l'ISF définitif sur le nouvel actif net

$$(1\,300\,000\text{ €} - 800\,000\text{ €}) \times 0,5\% + (1\,414\,922\text{ €} - 1\,300\,000\text{ €}) \times 0,7\% \\ = 2\,500\text{ €} + 804\text{ €} = 3\,304\text{ €}$$

Il convient ensuite de vérifier si le montant de l'ISF plus le montant de l'impôt sur le revenu n'excèdent pas 75 % des revenus nets de frais professionnels des contribuables et des revenus sur le patrimoine et des revenus de capitaux mobiliers.

On retiendra les traitements et salaires de Jacques Célère en pratiquant l'abattement de 10 % pour frais professionnels : $70\,000\text{ €} - 10\% = 63\,000\text{ €}$.

Les autres revenus sont à retenir pour leur montant net imposable : les revenus fonciers : 35 000 € et les dividendes : 33 000 €.

Total des revenus : $63\,000\text{ €} + 35\,000\text{ €} + 33\,000\text{ €} = 131\,000\text{ €}$

D'où : $131\,000\text{ €} \times 75\% = 98\,250\text{ €}$

Le total IR + ISF + CSG ne doit pas excéder ce montant :

$$23\,300\text{ €} + 5\,000\text{ €} + 3\,304\text{ €} = 31\,604\text{ €}.$$

L'ISF à payer s'élève à 3 304 €.

Corrigé 3**A. Analyse du patrimoine et détermination de l'assiette**

Les époux STEUR sont mariés sous le régime de la séparation de biens et vivent sous le même toit. Ils sont imposables ensemble.

Une résidence principale sise à Coutances (50) valeur : 800 000 €, abattement 30 % à retenir : 560 000 €

- un portefeuille de valeurs mobilières : 700 000 €,
- des biens ruraux loués sous le régime des baux à long terme : 400 000 €, à retenir $101\,897\text{ €} \times 25\% + (400\,000\text{ €} - 101\,897\text{ €}) \times 50\% = 25\,474\text{ €} + 149\,052\text{ €} = 174\,526\text{ €}$,
- une résidence secondaire détenue en usufruit sise à Etretat (76) : 400 000 €,
- des timbres de collection : 200 000 €, exonération,
- un contrat d'assurance-vie rachetable : 300 000 €,
- un compte bancaire créditeur : 9 795 €,
- des bons anonymes : 50 000 € (taxation spécifique, à ne pas prendre en compte),
- une facture de ravalement de la résidence secondaire : 40 000 € (dette déductible),
- un emprunt de 70 000 € contracté pour l'achat de timbres de collection (dette non déductible, actif exonéré),
- un emprunt de 200 000 € destiné à l'achat de la résidence principale (dette déductible),
- un emprunt de 180 000 € consacré à l'acquisition de biens ruraux loués sous le régime des baux à long terme (dette partiellement déductible, $180\,000 \times 174\,526/400\,000 = 78\,537\text{ €}$,
- l'impôt sur le revenu : 9 000 € (dette déductible),
- des bois et forêts faisant l'objet d'une gestion durable : 150 000 €, à retenir $150\,000 \times \frac{1}{4} = 37\,500\text{ €}$,
- brevet mis au point par M. STEUR : 40 000 €, exonération,
- bijoux : 50 000 € (à retenir),
- tapisserie, tableaux et statues : 80 000 € (Exonération).

Total actif : $560\,000\text{ €} + 700\,000\text{ €} + 174\,526\text{ €} + 400\,000\text{ €} + 300\,000\text{ €} + 9\,795\text{ €} + 37\,500\text{ €} + 50\,000\text{ €} = 2\,231\,821\text{ €} + 5\% \text{ meubles meublants } 111\,591\text{ €} = 2\,343\,412\text{ €}$

Total passif : $40\,000\text{ €} + 200\,000\text{ €} + 78\,537\text{ €} + 9\,000\text{ €} = 327\,537\text{ €}$

Total actif net : $2\,343\,412\text{ €} - 327\,537\text{ €} = 2\,015\,875\text{ €}$

B. Calcul de l'ISF

ISF théorique : $(1\,300\,000\text{ €} - 800\,000\text{ €}) \times 0,50\% + (2\,015\,875\text{ €} - 1\,300\,000\text{ €}) \times 0,70\% = 2\,500\text{ €} + 5\,011\text{ €} = 7\,511\text{ €}$

ISF à payer : $2\,015\,875\text{ €} - 7\,511\text{ €} = 2\,008\,364\text{ €}$ (nouvelle base d'imposition)

$(1\,300\,000\text{ €} - 800\,000\text{ €}) \times 0,50\% + (2\,008\,364\text{ €} - 1\,300\,000\text{ €}) \times 0,70\% = 2\,500\text{ €} + 4\,959\text{ €} = 7\,459\text{ €}$

Plafonnement total des revenus : $100\,000\text{ €} - 10\% = 90\,000\text{ €} + 40\,000\text{ €} + 40\,000\text{ €} = 170\,000\text{ €}$

180

$$170\,000 \text{ €} \times 75 \% = 127\,500 \text{ €}$$

Le total IR + ISF + prélèvements sociaux ne doit pas excéder 127 500 €. Le montant de l'ISF à payer est de 7 459 €.

C. Pendant combien de temps la déclaration déposée par les époux STEUR au titre de l'ISF est-elle susceptible d'être vérifiée par l'administration des impôts ?

Le délai de reprise de l'administration fiscale est de trois ans en cas de sous-évaluation des éléments composant le patrimoine et de six ans en cas d'omission d'éléments composant le patrimoine.

Corrigé 4	
------------------	--

A. Analyse du patrimoine de M. Lheureux

600 000 € – 30 % pour la résidence principale = 420 000 €.

Portefeuille de valeurs mobilières : 15 000 000 €.

Total de l'actif brut : 15 420 000 €, il convient de rajouter les meubles meublants (5 % de l'actif brut).

Soit : 15 420 000 € x 5 % = 771 000 €, d'où un total de : 16 191 000 €.

Il convient de déduire le passif : 5 000 € compte débiteur, facture de réparation 20 000 €, IR 32 000 € et les prélèvements sociaux 10 200 € = 67 200 €.

D'où un actif net de 16 191 000 € – 67 200 € = 16 123 800 €.

B. Détermination de l'ISF dû par M. Lheureux

Calcul de l'ISF théorique :

$$1\,300\,000 \text{ €} - 800\,000 \text{ €} \times 0,50 \% = 2\,500 \text{ €}$$

$$2\,570\,000 \text{ €} - 1\,300\,000 \text{ €} \times 0,7 \% = 8\,890 \text{ €}$$

$$5\,000\,000 \text{ €} - 2\,570\,000 \text{ €} \times 1 \% = 24\,300 \text{ €}$$

$$5\,000\,000 \text{ €} \times 1,25 \% = 62\,500 \text{ €}$$

$$6\,123\,800 \text{ €} \times 1,50 \% = 91\,857 \text{ €}$$

Total : 190 047 €

Calcul de l'ISF à payer :

$$\text{Nouvel actif} : 16\,123\,800 \text{ €} - 190\,047 \text{ €} = 15\,933\,753 \text{ €}.$$

$$5\,933\,753 \text{ €} \times 1,5 \% = 89\,006 \text{ €} + 62\,500 \text{ €} + 24\,300 \text{ €} + 8\,890 \text{ €} + 2\,500 \text{ €} = 187\,196 \text{ €}.$$

Total ISF : 187 196 €.

Calcul du plafonnement :

M. Lheureux a perçu 200 000 € de dividendes en 2014.

Plafonnement de l'ISF : 200 000 € x 75 % = 150 000 €.

Le total de l'IR, de l'ISF et des prélèvements sociaux ne doit pas dépasser 150 000 €.

$$32\,000 \text{ €} + 187\,196 \text{ €} + 10\,200 \text{ €} = 229\,396 \text{ €}$$

Le plafond est dépassé de 229 396 € – 150 000 € = 79 396 €. L'ISF à payer sera égal à 187 196 € – 79 396 € = 107 800 €.

CINQUIÈME PARTIE

Contrôle fiscal

Contentieux fiscal

Droit pénal fiscal

Cas pratique

Vérification de comptabilité**Sujet**

Le 17 juin 2015, Luc Boulazéro, coiffeur à Caen, a reçu un avis de vérification portant sur les années 2014, 2013, 2012 et 2011. Cet avis mentionnait que le contribuable pouvait se faire assister par le conseil de son choix et était accompagné de la Charte du contribuable vérifié.

La vérification a commencé le 6 juillet. Le vérificateur a alors expliqué que les opérations de vérification dureraient environ six mois. Le chiffre d'affaires du salon est de 150 000 € HT par an. Le 4 novembre 2015, le vérificateur s'est présenté une dernière fois au salon et a ensuite proposé une rectification concernant le bénéfice réalisé par M. Boulazéro et la taxe sur le chiffre d'affaires.

- 1 • Quelles sont les possibilités offertes à M. Boulazéro pour retarder la mise en recouvrement des sommes dues ?
- 2 • L'impôt a ensuite été mis en recouvrement. M. Boulazéro souhaiterait connaître les recours dont il dispose.
- 3 • Finalement, la rectification était exorbitante et M. Boulazéro a été contraint de liquider son fonds de commerce. Dispose-t-il d'une action pour obtenir une réparation du préjudice subi ?
- 4 • Les erreurs commises dans la procédure administrative ont-elles des conséquences sur le plan pénal ?

Corrigé**1 • POSSIBILITÉS DE RETARDER LA MISE EN RECouvreMENT**

Suite à la vérification de comptabilité dont les modalités sont fixées à l'article L. 13 du LPF diligentée chez M. Boulazéro, nous remarquons que plusieurs irrégularités ont été commises lors de cette vérification.

1) Tout d'abord, en ce qui concerne les années soumises à vérification, le délai de reprise en matière d'impôt sur le revenu est triennal (article L. 169 du LPF). Les années soumises à vérification en 2015 sont donc 2014, 2013 et 2012. L'année 2011 est exclue.

184

La vérification sur place ne devait pas excéder trois mois (*article L. 52 du LPF*). Cette disposition concerne les entreprises industrielles et commerciales dont le chiffre d'affaires HT n'excède pas 236 000 € (prestataires de services).

De telles irrégularités conduiront à la nullité de la procédure et à la décharge des impositions supplémentaires.

2) La rectification ayant été proposée, deux solutions s'offrent à M. Boulazéro.

a – La première, la plus simple : le contribuable accepte la rectification proposée. La procédure est terminée. L'administration des impôts met en recouvrement le supplément d'impôt et les pénalités.

b – La seconde, que nous retiendrons. M. Boulazéro refuse la proposition de l'administration. Il demande la saisine de la commission départementale des impôts et des taxes sur le chiffre d'affaires. Cette dernière rendra un avis qui est susceptible de peser sur la charge de la preuve.

Trois situations sont à distinguer :

- la comptabilité est régulière : la charge de la preuve pèse sur l'administration quel que soit l'avis de la commission ;
- la comptabilité est irrégulière (erreurs grossières et nombreuses) : la charge de la preuve pèse sur le contribuable si l'administration suit l'avis rendu par la commission ;
- la comptabilité est inexistante : la charge de la preuve pèse sur le contribuable quel que soit l'avis de la commission.

La saisine de la commission permet de retarder la mise en recouvrement du supplément d'impôt.

2 • RECOURS DONT DISPOSE LE CONTRIBUABLE

Si l'impôt a été finalement mis en recouvrement, M. Boulazéro devra adresser une réclamation préalable auprès du chef du Centre des impôts. Cette formalité est obligatoire à peine de nullité de la procédure ultérieure. Elle doit être exercée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit la mise en recouvrement ou l'exigibilité de l'impôt. Toutefois, dans le cadre d'une procédure de rectification, la réclamation préalable doit être effectuée avant le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la proposition de rectification a eu lieu, soit avant le 31 décembre 2018.

M. Boulazéro adressera une simple lettre recommandée avec accusé de réception dans laquelle il exprimera les motifs de son désaccord. À cette lettre devra être jointe une copie de l'avis d'imposition.

En même temps, le contribuable formulera une demande de sursis de paiement. Demande qui sera accordée si les garanties présentées devant le comptable public sont sérieuses (caution, hypothèque). En cas de refus exprimé par le comptable du Trésor, le contribuable a la faculté de porter la contestation devant le juge du référé administratif. Cette demande n'est recevable que si le contribuable consigne auprès du comptable à un compte d'attente (*article L. 279 du LPF*), une somme égale au dixième des impôts contestés. Lorsque le juge du référé estime suffisantes les garanties initialement offertes, les

sommes consignées sont restituées. Dans le cas contraire, les garanties supplémentaires à présenter sont diminuées à due concurrence.

Si le fisc a diligenté des mesures d'exécution avant que le contribuable ait demandé le sursis de paiement, les sommes entrées dans le patrimoine de l'État valent consignation au sens de l'article L. 279 du LPF. Le juge du référé fiscal devra statuer sur la valeur des garanties proposées en complément ou en substitution des sommes ou des biens saisis. Si les garanties proposées sont jugées suffisantes, les sommes en question seront restituées au contribuable (*Conseil d'État, 25 avril 2001, Société Parfival, Droit fiscal 2001, n° 29, Comm. 711, Concl. Bachelier*). Toutefois, si le contribuable n'obtient pas le sursis de paiement, il conserve néanmoins la possibilité de demander au juge des référés sur le fondement de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative, la suspension de la mise en recouvrement de l'imposition, lorsqu'elle est exigible. Cette dernière est subordonnée à une double condition :

- un doute sérieux sur la régularité de la procédure d'imposition ou le bien-fondé de l'imposition ;
- l'urgence (appréciation de la gravité des conséquences du paiement de l'imposition ou des mesures mises en œuvre ou susceptibles de l'être pour son recouvrement eu égard aux capacités contributives du contribuable) (*Conseil d'État 25 avril 2001, SARL Janfin, Droit fiscal 2001, n° 25, Comm. 581, Concl. Bachelier*).

L'article 74 C II de la loi de finances pour 2002 a aménagé le régime du sursis de paiement à compter du 1^{er} janvier 2002. Ce dernier est accordé sans constituer de garanties de paiement lorsque le montant des droits contestés est inférieur à un seuil fixé par décret (4 500 €).

De plus, les demandes de sursis de paiement non suivies de la constitution de garanties suffisantes ont un effet suspensif sur l'exigibilité de l'impôt et sur la prescription de l'action en recouvrement. Un effet qui se prolonge jusqu'à ce que l'administration ou le tribunal compétent ait statué sur la réclamation.

Le service des impôts dispose d'un délai de six mois pour répondre. En cas de rejet exprès de sa réclamation, le contribuable doit saisir la juridiction compétente dans le délai de deux mois.

Si aucune réponse n'est intervenue au bout de six mois, le contribuable n'est enfermé dans aucun délai pour saisir le tribunal compétent, si ce n'est le respect de la prescription quadriennale des dettes de l'État. Le tribunal compétent est soit :

- le tribunal administratif (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, les différentes taxes sur les salaires et la TVA) ;
- le tribunal de grande instance (droits d'enregistrement, impôt de solidarité sur la fortune, contributions indirectes).

M. Boulazéro saisira donc le tribunal administratif de Caen pour faire droit à sa demande. Une fois le jugement du tribunal rendu, il a la possibilité de faire appel devant la cour administrative d'appel, en l'occurrence celle de Nantes. (Les cours administratives d'appel ont été créées par la loi du 31 décembre 1987. Elles sont à l'heure actuelle au nombre de huit : Paris, Lyon, Bordeaux, Nancy, Nantes, Marseille, Douai et Versailles).

Cet appel doit être exercé dans le délai de deux mois à compter de la notification du jugement. Le ministère d'avocat est désormais obligatoire.

Enfin, à compter de la notification de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes, M. Boulazéro dispose d'un délai de deux mois pour introduire un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État.

3 • RÉPARATION DU PRÉJUDICE SUBI

Pour obtenir réparation du préjudice subi, M. Boulazéro peut exercer une action en responsabilité contre les services fiscaux. Il s'agit d'un système de responsabilité pour faute. Le contribuable devra rapporter la preuve des éléments suivants : une faute de l'administration, un préjudice et un lien de causalité entre les deux.

Depuis l'arrêt Krupa rendu le 21 mars 2011, le Conseil d'État a abandonné l'exigence d'une faute lourde en matière de responsabilité de l'administration fiscale lors des activités d'établissement et de recouvrement de l'impôt. Dans la présente espèce, trente ans après la vérification de comptabilité, le contribuable se voit allouer une somme de 20 000 € au titre des troubles dans ses conditions d'existence. L'administration des impôts l'avait rendu solidaire du paiement d'une pénalité avec la société qu'il dirigeait au motif que cette dernière n'avait pas déclaré le nom du bénéficiaire des revenus distribués (article 1763 A du CGI). Le fisc avait commis une erreur car M. Krupa n'était plus cogérant au moment de la demande de l'Administration des impôts.

L'engagement de la responsabilité de l'administration fiscale est lié à son comportement fautif. Le fait de la victime peut atténuer ou exonérer l'administration fiscale de sa responsabilité. Le lien de causalité entre la faute et le préjudice doit être établi. La liquidation de la société du contribuable n'avait pas pour origine les dettes fiscales. A contrario, la vente de sa résidence principale pour régler ses dettes fiscales, l'atteinte à son crédit et le maintien d'une créance fiscale privilégiée pendant quatorze ans avaient provoqué des troubles dans ses conditions d'existence (voir Thierry Lamulle, « La responsabilité pour faute des services fiscaux », *Droit fiscal* 2012, n° 18-19, comm. 285).

En ce qui concerne, M. Boulazéro, il suffira pour lui de démontrer une faute simple de la part de l'administration des impôts, un préjudice subi (la liquidation de sa société) et un lien de causalité entre la faute et le préjudice. Le redressement fiscal est-il la cause essentielle de la liquidation de la société ?

Si M. Boulazéro réussit à démontrer que la faute de l'administration est la cause essentielle de la liquidation de sa société, il sera indemnisé pour le préjudice subi. Cependant, les agissements fautifs de M. Boulazéro atténueront la responsabilité de l'administration fiscale.

4 • CONSÉQUENCES PÉNALES ÉVENTUELLES

En vertu de l'indépendance des procédures administrative et pénale, si M. Boulazéro est poursuivi devant le tribunal correctionnel, il ne pourra pas arguer de la nullité de la procédure administrative. Selon le célèbre adage, le juge administratif est le juge de l'impôt alors que le juge pénal est le juge de la fraude fiscale.

Jusqu'à l'arrêt *Venutolo* du 4 décembre 1978, il y avait une stricte indépendance entre la procédure administrative et la procédure pénale.

Cet arrêt de la chambre criminelle (*JCP 1979, II 19 124, note Tixier et Robert*) a reconnu que l'omission (*art. L. 47 du LPF*) du fait que le contribuable puisse se faire assister du conseil de son choix viciait la procédure pénale.

Toutefois, la chambre criminelle a une conception sélective de l'article L. 47 du LPF. Ainsi l'obligation prescrivant aux agents de l'administration des impôts de préciser les années soumises à vérification ne concerne que la procédure administrative de vérification de la comptabilité du contribuable. Il en est de même pour les formalités prévues par les articles L. 48 à L. 52 du LPF (*Cass. crim., 1^{er} octobre 1984 ; Bull. crim. n° 278, p. 748*). Parmi ces dernières dispositions est incluse la limitation de la durée de la vérification sur place.

Les erreurs commises dans le cadre de la procédure administrative engagée à l'encontre de M. Boulazéro n'auront aucune conséquence sur la procédure pénale.

L'avancée de l'arrêt rendu par la chambre criminelle le 23 novembre 1992 (*Droit fiscal 1993, comm. 1059, note Tixier et Lamulle*) n'a pas eu l'effet escompté. Le juge pénal refuse toujours d'apprécier la validité des autres éléments de la procédure administrative. Toutefois, la cour d'appel de Toulouse dont un arrêt rendu le 25 janvier 2001 (*Droit fiscal 2001, comm. 413*) a annulé les poursuites pénales pour fraude fiscale au motif que la vérification de comptabilité avait été effectuée par l'assistant technique du centre de gestion agréé. La période vérifiée se confondait avec la période de détachement de l'inspecteur des impôts auprès du centre.

L'arrêt de 1992 avait consacré la nécessité d'un débat oral et contradictoire. Le fait d'emporter des documents comptables sans autorisation par le vérificateur viciait la procédure pénale.

Il s'agissait d'une garantie essentielle des droits de la défense, garantie qui prend sa source dans une construction prétorienne du Conseil d'État (*CE Section, 21 mai 1976, Lebon p. 270*).

Cas pratique

Les visites domiciliaires

Sujet

Les services fiscaux ont été informés par dénonciation anonyme que Gérard Manvussa, commerçant, se livrait à des achats et ventes sans facture. D'autres éléments d'information étayaient les soupçons.

Afin de confondre Gérard Manvussa, l'administration des impôts décide d'organiser une visite domiciliaire et sollicite l'autorisation du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance.

Le juge des libertés et de la détention autorise par une ordonnance rendue le 11 juin 2015 les agents de la Direction générale des finances publiques à effectuer une visite domiciliaire dans les locaux professionnels et d'habitation de Gérard Manvussa afin de rechercher la preuve de la fraude fiscale.

Pendant cette visite, les agents des impôts ont découvert l'existence d'un coffre à la banque Routte. Ils ont téléphoné au juge des libertés et de la détention du TGI qui leur a donné son accord pour le perquisitionner.

- 1 • La procédure suivie est-elle régulière ; une dénonciation anonyme suffit-elle pour justifier une visite domiciliaire ?
- 2 • Quels sont les recours dont dispose Gérard Manvussa contre l'ordonnance rendue par le juge des libertés et de la détention du TGI ?
- 3 • Quelles sont les conséquences d'une éventuelle annulation de la visite domiciliaire ?

Corrigé

1 • LES VISITES DOMICILIAIRES (régime juridique)

Elles ont été consacrées par l'article 94 de la loi de finances pour 1985 et font l'objet d'un contentieux abondant. Elles ont remplacé les perquisitions qui étaient effectuées en matière économique sous le régime de l'ordonnance du 30 juin 1945. Perquisitions qui constituaient un détournement de procédure admis bien tardivement par le Conseil d'État et la Cour de cassation. L'ordonnance de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales s'inscrit dans le cadre d'une procédure administrative qui serait contrôlée par le juge judiciaire. L'engagement des poursuites est seulement éventuel, le procès-verbal est établi par les

agents du fisc et non par l'officier de police judiciaire. Les pièces saisies ne sont pas placées sous scellés, mais demeurent à la disposition de l'administration des impôts pendant une durée de six mois.

A. Présomptions d'infractions

La condition de fond qui justifie l'emploi d'une telle procédure réside dans l'existence de présomptions d'infractions consistant en la soustraction du contribuable à l'établissement ou au paiement de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés ou la TVA.

Les moyens visés sont :

- les achats et ventes sans facture ;
- l'utilisation ou la délivrance de factures ou de documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
- le fait d'omettre sciemment, de passer ou de faire passer des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables.

Le juge doit se référer aux éléments d'information fournis par l'administration des impôts. Il les analyse, puis relève les faits qui laissent supposer qu'il existe effectivement des présomptions portant sur des agissements visés par la loi.

Une dénonciation anonyme est suffisante pour justifier une visite domiciliaire. Un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 16 juin 1998 (*Droit fiscal 1998*, p. 863) a reconnu à l'administration fiscale le droit d'effectuer une visite domiciliaire sur la seule foi d'une dénonciation anonyme. Cette dernière doit être corroborée par d'autres éléments d'information.

L'arrêt relève qu'« il n'est pas interdit au juge de faire état d'une déclaration anonyme dès lors que cette déclaration lui est soumise au moyen d'un document établi par les agents de l'administration ». Cet arrêt qui permet de pourchasser la fraude fiscale apparaît néanmoins peu protecteur des droits de la défense et est prémonitoire de futurs abus.

Gérard Manvussa n'obtiendra pas satisfaction sur le fondement de l'irrégularité entraînée par une dénonciation anonyme.

B. Autorisation de la visite du coffre bancaire

En ce qui concerne la visite du coffre bancaire dont l'existence fut découverte au cours de la visite domiciliaire, elle peut être autorisée par téléphone par le juge qui supervise les opérations. Elle doit être portée sur le procès-verbal relatant les opérations (*Cass. com., 7 juin 1994, Société Art et Style d'Aquitaine, Droit fiscal 1994, comm. 1996*). Toutefois, le juge des libertés et de la détention ne peut autoriser que les visites des coffres situés dans le ressort de son tribunal (*Cass. com., 5 juillet 1994, Société El Développement, Droit fiscal 1994, comm. 1959*).

La procédure suivie est donc régulière si le coffre bancaire est situé dans le ressort du tribunal.

2 • RECOURS DONT DISPOSE LE CONTRIBUABLE

Le recours contre l'ordonnance autorisant la visite s'exerce devant le premier président de la cour d'appel (il s'agit d'un contrôle en droit et en fait) dans les quinze jours qui suivent

190

sa signification, sa remise ou sa réception. Ce recours est ouvert aussi pour apprécier le déroulement des opérations de visite ou de saisie même si aucune opération de contrôle n'est engagée ultérieurement. L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation dans les 15 jours qui suivent sa notification.

3• CONSÉQUENCES DE L'ANNULATION DE LA VISITE DOMICILIAIRE

L'annulation de la visite domiciliaire entache de nullité la procédure d'imposition et les poursuites engagées pour fraude fiscale.

L'avis rendu par le Conseil d'État le 1^{er} mars 1996 (*SARL France Finibéton, Droit fiscal 1996, comm 153., concl. Lolum*) a précisé la position de la Haute assemblée.

L'annulation par la Cour de cassation de l'ordonnance par laquelle le juge autorise une opération de visite ou de saisie a pour effet d'interdire à l'administration des impôts d'opposer au contribuable les informations recueillies à cette occasion. La procédure d'imposition est viciée, si elle exploite de telles informations. Et cela, même si le contribuable est en situation de taxation ou d'évaluation d'office.

La chambre criminelle lors d'un arrêt rendu le 28 mai 1998 (*Époux Louerat, Droit fiscal 1998, comm. 1012*) a estimé quant à elle que les poursuites pénales engagées au vu de documents saisis sont affectées par l'annulation des ordonnances autorisant les visites domiciliaires.

Cas pratiques

Sanctions fiscales et poursuites pénales

Sujet 1

Suite à une vérification de comptabilité, M. Leblanc, blanchisseur, a fait l'objet d'un redressement. De nombreuses irrégularités ont été relevées au sein de la comptabilité. La consommation des solvants a permis d'établir qu'une partie importante des recettes avait été dissimulée. L'administration des impôts a décidé d'infliger à M. Leblanc des pénalités fiscales pour manquement délibéré.

De plus, elle a saisi la commission des infractions fiscales afin d'obtenir un avis favorable pour engager des poursuites pénales contre le contrevenant : M. Leblanc n'a pas été informé de la date de sa convocation devant la commission des infractions fiscales.

- 1 • *Quelle est la nature des pénalités fiscales pour manquement délibéré ?*
- 2 • *La procédure suivie devant la commission des infractions fiscales est-elle régulière ?*
- 3 • *Le délit de fraude fiscale est-il constitué ?*
- 4 • *Dans l'hypothèse où la procédure suivie devant la commission des infractions fiscales aurait été régulière, le cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales est-il contraire à la Convention européenne des droits de l'homme et au Pacte de New York ?*

Sujet 2

M. Alain Parfait est PDG d'une société anonyme qui a pour objet la vente de poissons et crustacés à travers cinq magasins et trois camions. Lors d'un contrôle fiscal, le vérificateur a remarqué que la société n'enregistrait qu'une partie des recettes réalisées. Les recettes réelles étaient reportées sur des fiches de situation hebdomadaires adressées à chaque fin de semaine par les responsables des points de vente à la direction.

Le comptable falsifiait les fiches adressées pour établir une correspondance avec les chiffres déclarés. Les recettes réintégrées ont été considérées comme des revenus distribués.

Le vérificateur a infligé des pénalités pour manœuvres frauduleuses à Alain Parfait. Qu'en pensez-vous ?

Corrigé 1

1 • NATURE DES SANCTIONS FISCALES

Des pénalités pour manquement délibéré ont été infligées à M. Leblanc, suite à une vérification de comptabilité.

La sanction fiscale a un caractère mixte. Elle constitue à la fois une peine et la réparation civile du préjudice subi par le Trésor Public.

Depuis la loi *Aicardi*, les taux des pénalités fiscales ont fortement diminué. La bonne foi étant présumée, il appartient à l'administration des impôts d'établir un manquement délibéré.

A. Manquement délibéré

Son appréciation est purement subjective. Ses caractéristiques se traduisent par l'absence d'éléments matériels constitutifs de procédés frauduleux. La connaissance par le contribuable des irrégularités qu'il a commises est constitutive d'un manquement délibéré.

Il se traduit par des minorations de recettes importantes, la répétition d'erreurs dans la comptabilité et ressort de l'activité professionnelle du contribuable. Outre l'application de l'intérêt de retard de 0,40 % par mois, la sanction fiscale pour manquement délibéré représente 40 % du montant du redressement. Pour la mise en œuvre des sanctions fiscales de manquement délibéré, la décision doit être prise par un agent de catégorie A, ayant au moins un grade de niveau départemental.

B. Manœuvres frauduleuses

Les manœuvres frauduleuses représentent un procédé de fraude plus sophistiqué. Le *Petit Robert* donne la définition suivante des manœuvres : « un ensemble de moyens pour atteindre un but, généralement par ruse et par artifice ». En droit fiscal, pour qu'il y ait manœuvres frauduleuses, un montage doit avoir été opéré pour tromper la vigilance de l'administration. Ont été considérées comme constitutives de manœuvres frauduleuses, les opérations suivantes :

- le fait de pratiquer des achats sans facture et la non-comptabilisation d'une partie des recettes ;
- l'encaissement par des tiers de recettes obtenues à partir de ventes sans facture ;
- la constitution de crédits fictifs de TVA.

Le taux de la pénalité, en plus des intérêts de retard, est de 80 % du montant du redressement.

Ces sanctions fiscales doivent être motivées à peine de nullité.

2 • PROCÉDURE DEVANT LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES

Avant de déposer une plainte auprès du parquet pour fraude fiscale, l'administration des impôts doit recueillir un avis favorable de la commission des infractions fiscales. Cette dernière composée de huit conseillers d'État en activité ou honoraires élus par l'Assemblée générale du Conseil d'État, de huit conseillers-maîtres en activité ou honoraires élus par

la chambre du Conseil en formation plénière de la Cour des comptes, de huit magistrats honoraires élus par l'Assemblée générale de la Cour de Cassation, de deux personnes qualifiées désignées par le président de l'Assemblée nationale et de deux personnes qualifiées désignées par le président du Sénat est une autorité administrative indépendante.

Depuis l'arrêt rendu par le Tribunal des conflits le 19 décembre 1988 (*Droit Fiscal 1989, n° 11, comm. 551*), les juridictions de l'ordre judiciaire sont compétentes pour apprécier la régularité de la procédure suivie devant la Commission des infractions fiscales (CIF). Il s'agit d'actes nécessaires à la mise en mouvement de l'action publique.

Toutefois, les exceptions de nullité sont en vertu de l'article 385 du Code de procédure pénale à soulever *in limine litis*, avant toute défense au fond.

Le contrôle exercé par la chambre criminelle de la Cour de cassation sur la procédure suivie devant la CIF est relativement formel. Les annulations pour nullité de la procédure suivie devant la CIF demeurent rares.

Lorsque le président de la commission a apposé sa signature, on en déduit que la commission a été régulièrement composée (*Cass. crim., 28 janvier 1991, Lavigne, Droit Fiscal 1991, n° 21.22, comm. 1160, note Tixier et Lamulle*).

A contrario, le fait de ne pas envoyer l'avis, informant le contribuable de la saisine de la CIF entraîne une annulation de la procédure (*Cass. crim., 26 février 1990, Bull. crim. n° 95, p. 249*).

Dans la présente espèce, le contribuable n'a pas eu connaissance des griefs qui motivaient cette saisine. Il n'a pas pu en conséquence faire parvenir ses observations.

Nous pouvons rassurer M. Leblanc. La procédure pénale engagée à son encontre est entachée de nullité. Elle sera annulée.

3 • DÉLIT DE FRAUDE FISCALE

Il est visé à l'article 1741 du CGI. Trois éléments doivent être réunis pour que le délit de fraude fiscale soit constitué :

1) Un élément légal

Un texte de loi : l'article 1741 du CGI.

2) Un élément matériel

Il se matérialise par l'omission de souscrire ses déclarations dans les délais prescrits et par la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt (la dissimulation doit excéder le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €). Ces procédés sont constitutifs d'une fraude dans l'établissement de l'assiette de l'impôt.

En matière de recouvrement, sont sanctionnés les obstacles mis au recouvrement de l'impôt ou l'organisation de l'insolvabilité.

Enfin, pour pouvoir réprimer la totalité des comportements frauduleux, le législateur avait ajouté les agissements de toute autre manière frauduleuse.

Celui qui se rend coupable du délit de fraude fiscale est passible d'une amende de 500 000 € et d'une peine d'emprisonnement de cinq ans.

194

En ce qui concerne M. Leblanc, l'élément matériel de l'infraction est constitué, car le contribuable a dissimulé des sommes sujettes à l'impôt qui excèdent 153 € en ne déclarant pas une partie importante des recettes réalisées.

3) Un élément moral

Le caractère intentionnel du délit de fraude fiscale a été rappelé par l'article L. 227 du Livre des procédures fiscales :

« Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 (omission d'écritures en comptabilité) du CGI, le ministère public et l'administration des impôts doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts mentionnés par ces articles. »

L'élément moral implique que le contribuable a eu connaissance et conscience de l'accomplissement d'un acte illicite (nous sommes en présence d'un dol général). Mais le prévenu a en outre eu la volonté de causer un préjudice au Trésor Public. Cette volonté d'appauvrir le Trésor Public est un dol spécial.

L'intention frauduleuse ressort des agissements du contribuable ou de l'emploi de techniques de fraudes particulières.

Elle se manifeste aussi par l'importance des sommes dissimulées et la persistance du contribuable dans ses errements. (Le prévenu n'avait pas répondu aux mises en demeure successives dont il avait fait l'objet.)

Les professionnels du monde des affaires (commerçants et experts-comptables par exemple) sont plus sévèrement sanctionnés. Ils ne peuvent se retrancher derrière leur ignorance.

Le comportement de M. Leblanc ne laisse planer aucun doute. Il avait connaissance des irrégularités qu'il a commises. Du fait de son activité, blanchisseur donc commerçant, il ne peut exciper d'une excuse d'ignorance. De plus, l'importance des sommes dissimulées suffit à caractériser l'élément intentionnel du délit.

Le délit général de fraude fiscale est donc bien caractérisé à l'égard de M. Leblanc.

4 • CUMUL DES SANCTIONS FISCALES ET PÉNALES

La Cour européenne des droits de l'homme, dans un arrêt *Bendenoun c/France* (Droit fiscal 1994, n° 21-22, comm. 983) a relevé que les sanctions fiscales présentaient une coloration pénale.

Il s'agissait des majorations d'impôt pour mauvaise foi.

Quatre éléments ont été dégagés par la Cour :

- le caractère de l'infraction prévue par une règle générale assortie d'une sanction ;
- le caractère punitif de la règle ;
- la finalité préventive et répressive des majorations ;
- la gravité des sanctions.

Suite à cet arrêt, le Conseil d'État, dans un avis du 31 mars 1995, a minimisé la portée de la jurisprudence *Bendenoun*. Seule la phase juridictionnelle est concernée (avis du 31 mars 1995, Min. de l'économie c/SARL Auto-Méric, RJF 5/95, n° 623).

Dans un arrêt rendu le 27 février 2006, *Krempff* (*Droit fiscal 2006*, n° 29, *comm.* 513, *concl.* L. Olléon), le Conseil d'État admet désormais l'application de l'article 6§1 à « la contestation des pénalités devant les juridictions compétentes, y compris en tant qu'elle concerne la procédure d'établissement des pénalités. » Pour une confirmation, *Conseil d'État*, 11 décembre 2006, *Pessey*, *Droit fiscal 2007*, n° 8, *comm.* 212.

Toutefois, des requérants ont invoqué la règle « *non bis in idem* » qui interdit de prononcer une double condamnation pour les mêmes agissements. Cependant des réserves avaient été émises par la France en marge de l'article 4 du protocole n° 7 additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. Des sanctions fiscales peuvent être prononcées. Dans le même temps, des sanctions pénales sont infligées par le juge répressif. (*Cass. crim.*, 20 juin 1996, *Ponsetti*, *Dalloz 1997*, p. 249, *note Tixier et Lamulle*). La solution est identique en ce qui concerne les juridictions administratives (cf. par exemple, *CAA Lyon*, 11 décembre 1996, *Grillet*, *Droit fiscal 1997*, n° 7, *comm.* 171).

Pour ces dernières, le cumul est possible car ces sanctions ont des causes juridiques différentes. La CEDH, le 14 septembre 1999, *Ponsetti c/France et Chesnel c/France* (*RJF 3/00*, *décision n° 443*) a rejeté la requête fondée sur l'article 4 du protocole n° 7 additionnel à la CEDH qui contestait l'application cumulative des sanctions fiscales et des sanctions pénales pour un défaut de déclaration.

Ces dispositions n'ont pas pour objet de sanctionner la même infraction.

Le délit fiscal n'est constitué que s'il existe un élément intentionnel. La sanction fiscale, quant à elle, traduit un manquement aux obligations légales.

Pour parvenir à leurs fins, les contribuables ont ensuite invoqué les dispositions de l'article 14 §7 du Pacte de New-York relatif aux droits civils et politiques. La France n'a émis aucune réserve sur cette disposition.

Le Conseil d'État dans un avis *Jammet* (*Conseil d'État*, 4 avril 1997, *Droit fiscal 1997*, n° 24, *comm.* 660, *concl.* Loloum) a estimé que cette disposition ne vise que les doubles poursuites devant les juridictions répressives. Le cumul des sanctions fiscales et pénales en matière fiscale est donc possible.

Cumul que la chambre criminelle de la Cour de cassation dans un arrêt *Pini* du 6 novembre 1997 (*Droit fiscal 1997*, n° 24, *comm.* 521, *note M. Cliquennois*), valide en s'appuyant sur le fait que « les poursuites pénales du chef de fraude fiscale ont une nature et un objet différents de ceux des poursuites exercées par l'administration dans le cadre du contrôle fiscal, qui tendent au recouvrement des impositions éludées ».

En conclusion, dans l'hypothèse où la procédure suivie devant la CIF serait régulière, M. Leblanc pourrait se voir infliger des sanctions fiscales et des sanctions pénales. Le cumul des deux sanctions n'est pas selon le Conseil d'État et la Cour de cassation contraire à la Convention européenne des droits de l'homme et au Pacte de New York relatif aux droits civils et politiques.

Corrigé 2

Pour qu'il y ait manœuvres frauduleuses au sens du droit fiscal, un montage doit être opéré afin de tromper la vigilance de l'administration des impôts. La sanction est de 80 % du redressement opéré plus les intérêts en retard.

196

Le fait de masquer et de falsifier les fiches de situation hebdomadaire pour les rendre cohérentes avec la comptabilité semble relever du régime des manœuvres frauduleuses. Alain Parfait n'a pas contesté les suppléments d'impôt et les revenus réputés distribués mais il estimait qu'il ne s'était pas lui-même rendu coupable de manœuvres frauduleuses. La faute était imputable à son comptable.

Le Conseil d'État a accueilli favorablement la requête de M. Alain Parfait. Ce dernier avait produit une lettre de son comptable qui reconnaissait avoir agi de son plein gré à l'insu de son patron. Toutefois, la Haute Assemblée a substitué d'office des pénalités pour mauvaise foi (désormais des pénalités pour manquement délibéré) aux pénalités pour manœuvres frauduleuses. La jurisprudence du Conseil d'État a été bienveillante à l'égard d'Alain Parfait (cf. 20 janvier 1984, req. n° 50433, SA Aux merveilles des mers, Droit fiscal 1984, n° 23-24, somm. 1151, Concl. Fouquet et Conseil d'État, 24 février 1986, RJF 1986 n° 4 p. 249).



Imprimé en France - JOUVE, 1, rue du Docteur Sauvé, 53100 MAYENNE
N° 2227265C - Dépôt légal : août 2015

32 exercices corrigés

FISCALITÉ 2015-2016

S'ENTRAÎNER
AUX ÉPREUVES

17^e édition

LE CONTENU DU LIVRE

Composé de **32 exercices corrigés**, ce livre d'entraînement vous permet de pratiquer la Fiscalité ; il vous met en situation d'appliquer les principes et les mécanismes fondamentaux appris dans votre cours puis de vérifier leur bonne application.

Vous pourrez ainsi vous entraîner sur des sujets :

- qui couvrent **les différents types d'exercices** proposés en TD ou le jour de l'examen ;
- qui traitent **les thèmes du programme** ;
- dont les corrigés constituent, outre la vérification de l'exactitude de votre travail, **d'excellents exemples pour s'entraîner à répondre** aux sujets de la manière attendue par les jurys.

Tous les sujets et leurs corrigés sont construits à l'aide des règles fiscales françaises **à jour pour l'année universitaire 2015-2016**.

LE PUBLIC

- Étudiants du 1^{er} cycle universitaire (droit, sciences économiques, AES), des IEP et des IAE
- Étudiants des écoles de commerce et de gestion
- Étudiants des Instituts d'études politiques
- Étudiants en expertise comptable (DCG, DSCG, DEC)

L'AUTEUR

Thierry Lamulle est Maître de conférences HDR de droit public à l'Université de Caen. Il enseigne aussi à l'IUP Banque-Assurance et à l'IAE de Caen.

THÈMES ABORDÉS

- Les impôts sur le revenu
- Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)
- L'impôt sur les sociétés (IS)
- La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
- Les droits d'enregistrement
- L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)
- Les procédures fiscales (contrôle fiscal, contentieux fiscal, droit pénal fiscal)

Du même auteur,
le livre
pour acquérir
les connaissances



Prix : 19,50 €

ISBN 978-2-297-04705-0

www.lextenso-editions.fr

Gualino

lextenso éditions