

DROIT FISCAL

Ce fascicule comprend :

La série 03

Note aux élèves :

Les devoirs 4 et 5 sont associés à cette série et à envoyer à la correction (se reporter au calendrier d'envoi des devoirs dans le guide de la formation).

SÉRIE 03

PLAN DE LA SÉRIE

QUATRIÈME PARTIE : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	7
CHAPITRE I. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	9
SECTION 1. OPÉRATIONS IMPOSABLES	11
I. Définition générale des opérations imposables.....	11
II. Opérations soumises à la TVA par une disposition spéciale	15
SECTION 2. OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE LA TVA	18
I. Activités exonérées sans possibilité d'option	18
II. Activités exonérées avec possibilité d'option.....	19
CHAPITRE II. TVA ET RELATIONS INTERNATIONALES	20
SECTION 1. LIVRAISONS DE BIENS TRANSFRONTALIÈRES	20
I. Lieu des livraisons de biens	21
II. Échanges intracommunautaires de biens.....	21
III. Échanges avec les pays tiers : exportations et importations.....	27
SECTION 2. PRESTATIONS DE SERVICES TRANSFRONTALIÈRES	29
I. Lieu des prestations de services	29
II. Transports internationaux et TVA	33
CHAPITRE III. CALCUL DE LA TVA EXIGIBLE	35
SECTION 1. FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ DE LA TVA	35
I. Livraisons de biens meubles corporels	35
II. Prestations de services	36
III. Règles particulières d'exigibilité	38
SECTION 2. BASE D'IMPOSITION À LA TVA	39
I. Éléments inclus dans la base d'imposition	39
II. Éléments exclus de la base d'imposition	42
III. Règles d'assiette dérogatoires.....	43
SECTION 3. TAUX DE TVA	44
I. Taux normal de 19,6 %.....	44
II. Taux de 5,5 %	45
III. Taux de 2,1 %	47
CHAPITRE IV. CALCUL DE LA TVA DÉDUCTIBLE	47
SECTION 1. ÉTENDUE DU DROIT À DÉDUCTION	47
I. Opérations ouvrant droit à déduction	47
II. Les limitations du droit à déduction	48
SECTION 2. CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION	51
I. Justification de la TVA déductible	51
II. Date de la déduction	52

SECTION 3.	MODALITÉS DE DÉDUCTION.....	52
I.	Procédure normale de remboursement du crédit de TVA non imputable	52
II.	Remboursement spécial des exportateurs.....	53
III.	Remboursement des TVA étrangères	54
SECTION 4.	ASSUJETTIS PARTIELS ET REDEVABLES PARTIELS	54
I.	Distinction des assujettis partiels et des redevables partiels	54
II.	Droits à déduction des assujettis partiels.....	55
III.	Droits à déduction du redevable partiel.....	57
IV.	Secteurs d'activité distincts.....	62
V.	Exemple de calcul du prorata de déduction	63
SECTION 5.	RÉGULARISATIONS DES DÉDUCTIONS	66
I.	Régularisation de la TVA sur immobilisations.....	66
II.	Régularisation de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services.....	72
III.	Régularisations ou livraisons à soi-même	73
IV.	Exemple de calcul des déductions de l'assujetti – redevable – partiel.....	74
SECTION 6.	DROITS À DÉDUCTION DES PERSONNES QUI DEVIENNENT REDEVABLES DE LA TVA.....	77
SECTION 7.	NOUVEAUTÉS APPLICABLES À COMPTER DU 1 ^{ER} JANVIER 2008 (pages 9 à 17)	78
CHAPITRE V.	OBLIGATIONS DES REDEVABLES DE LA TVA.....	86
SECTION 1.	FACTURE.....	86
I.	Obligation de délivrer une facture	86
II.	Mentions à porter sur les factures	88
III.	Factures transmises par voie électronique.....	89
IV.	Obligations de conservation et de stockage des factures.....	89
SECTION 2.	OBLIGATIONS COMPTABLES LIÉES À LA TVA	90
SECTION 3.	DÉCLARATION ET PAIEMENT DE LA TVA	90
I.	Régime du réel normal	91
II.	Régime simplifié.....	95
III.	Franchise en base de TVA.....	98
IV.	Mode de paiement de la TVA	101
SECTION 4.	VENTES OU SERVICES RÉSILIÉS, ANNULÉS OU IMPAYÉS	102
CHAPITRE VI.	RÉGIMES PARTICULIERS DE TVA.....	102
SECTION 1.	TVA IMMOBILIÈRE	102
I.	Acquisition d'un terrain à bâtir	103
II.	Vente de l'immeuble bâti	104
III.	Opérations réalisées par les marchands de biens	105
SECTION 2.	BIENS D'OCCASION	106
I.	Vente du bien d'occasion par l'utilisateur.....	106
II.	Ventes de biens d'occasion par les négociants	107
SECTION 3.	LOCATIONS IMMOBILIÈRES	108
I.	Locations non soumises obligatoirement à la TVA.....	108
II.	Locations obligatoirement soumises à la TVA	108
III.	Locations soumises à la TVA sur option.....	109

SECTION 4.	DÉCHETS NEUFS D'INDUSTRIE ET MATIÈRES DE RÉCUPÉRATION	109
SECTION 5.	OR D'INVESTISSEMENT	110
I.	Définition.....	110
II.	Exonération	110
III.	TVA sur option	110
IV.	Droit à déduction.....	111
V.	Obligations comptables	111
	EXERCICES AUTOCORRIGÉS	111

QUATRIÈME PARTIE : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

En vue de l'instauration d'un marché unique entre les États membres de l'Union européenne, les représentants de ces États ont édicté un certain nombre de directives relatives à la TVA, que ces États ont l'obligation de transcrire dans leur législation interne. Les règles relatives au **champ d'application**, à la **base d'imposition**, à l'**exigibilité** de la taxe, à la **territorialité** des livraisons de biens et des prestations de services ainsi qu'aux **obligations déclaratives** sont partiellement harmonisées. Les États peuvent appliquer des dispositions transitoires, en matière de **taux**, d'**exonérations** et de **droits à déduction**, dont les règles sont en cours d'harmonisation.

La TVA est un impôt territorial

La TVA est un **impôt général** sur la consommation qui s'applique aux livraisons de biens et prestations de services en France.

Le **territoire** sur lequel s'applique la TVA comprend : la France continentale, la Corse, la principauté de Monaco, les eaux territoriales, le plateau continental, les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion. Cependant, ces trois derniers départements sont, au même titre que les pays tiers, considérés comme des territoires d'exportation à l'égard de la France métropolitaine. La TVA n'est provisoirement pas applicable dans le département de la Guyane.

Le lieu de **livraison de biens meubles corporels** est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France :

- au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur ;
- lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte ;
- lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport ;
- au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, dans le cas où la livraison, au cours de ce transport, est effectuée à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train.

Le lieu des **prestations de services** est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. Toutefois, ce principe est assorti de dérogations qui prennent en considération la nature des services rendus, le lieu de leur réalisation ou de leur utilisation, le lieu d'établissement du prestataire ou du preneur de la prestation et le fait que ce dernier soit ou non assujetti à la TVA.

Les opérations se rapportant au **commerce extérieur** (exportations de biens meubles corporels et livraisons assimilées, prestations de services rattachées au trafic international de biens ou aux opérations portant sur les navires et aéronefs, livraisons intracommunautaires et opérations assimilées) sont généralement exonérées de TVA sous certaines conditions. Cependant les redevables qui réalisent ces opérations bénéficient du droit à déduction de la TVA qu'ils ont supportée à raison de l'acquisition des biens et services liés à ces mêmes opérations.

Les importations et les acquisitions intracommunautaires ainsi que les opérations assimilées sont, en principe, soumises à la TVA en France dès lors que le lieu de l'opération y est situé.

La TVA est un impôt réel

L'assujettissement à la TVA est déterminé par la **nature des opérations** effectuées ou des produits concernés, indépendamment de la situation personnelle de l'assujetti ou de son client. Ainsi sont notamment imposables les **livraisons de biens** et les **prestations de services** :

- relevant d'une **activité économique** (quelle qu'en soit la nature) ;
- effectuées à titre **onéreux** ;
- par des **assujettis**, c'est-à-dire des personnes réalisant, de manière indépendante, des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA.

Les activités exercées en tant qu'autorité publique par les personnes morales de droit public sont placées hors du champ d'application de la TVA, sauf si leur non-assujettissement entraîne des distorsions de concurrence.

Il existe diverses **exonérations** qui concernent notamment : les activités d'enseignement ; les activités médicales et paramédicales et les frais d'hospitalisation ; les organismes d'utilité générale ; les opérations d'assurance, de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations ; certaines opérations bancaires (octroi et négociation de crédits, gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés, négociation et prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits...).

Pour certaines activités **exonérées**, une **imposition volontaire** est possible sur **option** (bailleurs d'immeubles nus à usage professionnel, bailleurs de biens ruraux, opérations bancaires et financières normalement exonérées de la TVA...).

La TVA est un impôt indirect à paiements fractionnés

La TVA est supportée en définitive par le consommateur final puisqu'elle est incluse dans le prix de vente des produits ou des services. Chaque intermédiaire (industriel, commerçant...) collecte sur son client la TVA prévue par la loi et la reverse à la recette des impôts dont il dépend, déduction faite de celle qu'il a payée en amont à son propre fournisseur. La TVA concerne la « valeur ajoutée », c'est-à-dire la valeur apportée en plus au produit ou au service à chaque stade de la production ou de la commercialisation, de telle sorte qu'à la fin du circuit économique qui met les biens ou les services à la disposition de l'acquéreur et quelle que soit la longueur du cycle, la charge fiscale globale corresponde à la taxe calculée sur le prix de vente final au consommateur.

La TVA est un impôt proportionnel

La TVA afférente à une opération est calculée en appliquant à la base hors TVA, quel que soit son montant, un taux proportionnel de TVA.

INTRODUCTION

La TVA est un impôt général sur la consommation qui frappe tous les biens et services consommés ou utilisés en France, qu'ils soient d'origine nationale ou étrangère. Les acquisitions de biens d'origine étrangère sont imposées au même taux de TVA que les ventes internes portant sur les mêmes biens, ce qui assure la neutralité de l'impôt.

La TVA s'applique aux livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux par les assujettis. Elle est donc calculée sur les sommes ou valeurs qui constituent la contrepartie de telles opérations. Les recettes qui ne répondent pas à cette condition ne sont pas imposables.

La caractéristique principale de la TVA, c'est le régime des déductions. Chaque intervenant du circuit économique, du producteur au distributeur final, calcule sa TVA sur le montant des opérations qu'il a réalisées pendant la période d'imposition et en déduit le montant de la taxe que lui ont facturé ses fournisseurs de biens et de services au titre des opérations réalisées pendant la même période. Seule la différence positive est versée au Trésor. Si la différence est négative, l'assujetti dispose d'un crédit de taxe déductible, dont il peut obtenir le remboursement.

De la sorte, la TVA ne frappe effectivement que la différence entre le montant de la production ou des marchandises vendues et celui des consommations de biens et de services en provenance de tiers : c'est un impôt sur la valeur ajoutée.

L'entreprise qui vend les biens et services est redevable de la taxe, mais elle n'en supporte pas la charge. En effet, elle facture cette taxe à son client. Si le client est lui-même un maillon du circuit économique, il récupère cette taxe. Seul le consommateur final supporte définitivement la charge de la taxe, sans possibilité de déduction ; c'est pourquoi, économiquement, la TVA est un impôt sur la consommation. Le consommateur final paie le plus souvent un prix global dans lequel la TVA n'est pas individualisée. L'impôt est donc totalement indolore. Si la taxe renchérit le coût des produits, le client dira que la vie est chère et non pas que la TVA est trop lourde.

Quant au vendeur, son rôle est celui d'un collecteur d'impôt. Il ne prélève pas l'impôt sur ses propres fonds, mais sur l'acheteur ; la TVA collectée ne fait que transiter par ses comptes.

Depuis le **1^{er} avril 2000**, le taux normal de la TVA est de **19,6 %** (antérieurement : 20,6 %) en France métropolitaine. Ce taux s'applique à toutes les opérations qui relèvent du taux normal et dont la TVA est **exigible** à compter de cette date.

CHAPITRE I. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

D'une manière générale, la TVA s'applique à toutes les opérations qui relèvent d'une activité économique. Toutefois, certaines opérations limitativement énumérées en sont exonérées. Parmi les opérations exonérées, certaines peuvent être soumises à la TVA sur option de l'entreprise ou sur autorisation de l'administration.

<ul style="list-style-type: none"> • Dividendes versés par les sociétés IS. • Bénéfices distribués par les sociétés IR. <p>Placements financiers à titre patrimonial, prise de participations financières, cessions de participations, ventes de titres négociables, produits des placements dans des fonds d'investissement.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Intérêts produits par des obligations. • Holding pure. 	<ul style="list-style-type: none"> • Subvention d'équilibre, aides interentreprises (subvention, abandon de créances), si absence : <ul style="list-style-type: none"> – de contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ; – d'un complément de prix d'une opération imposable. • Subventions d'équipement en général. 	<ul style="list-style-type: none"> • Indemnité correspondant exclusivement à la réparation d'un préjudice, d'un dommage. • Intérêts moratoires réclamés par un fournisseur. 	<ul style="list-style-type: none"> • Recettes des comités économiques et groupements professionnels pour la sauvegarde des intérêts collectifs de la profession. • Administrations publiques. • Gestion du patrimoine privé.
---	--	---	---

↑ ↑ ↑ ↑

Activités hors champ d'application de la TVA

Non assujetti

Quelles sont les activités ?

Assujetti

↓ ↓ ↓ ↓

Activités dans le champ d'application de la TVA

Assujetti redevable

Assujetti Redevable

Assujetti exonéré

Assujetti redevable

Opérations relevant d'une activité économique (CGI, art. 256)	Opérations désignées expressément par la loi (CGI, art. 257)	Exonérations (CGI, art. 257)	Opérations soumises à la TVA par option (CGI, art. 260)
Livraison de biens, prestation de services à titre onéreux par une personne effectuant une activité économique : industriel, commerçant, agriculteur, profession libérale.	Importation ; Acquisition intracommunautaire ; Certaines opérations immobilières (achat de terrain à bâtir par des personnes qui ne sont pas des particuliers, revente d'un immeuble construit depuis moins de cinq ans) ; Livraison à soi-même...	Médical ; Assurance ; Enseignement privé ; Certaines locations immobilières ; Débours des mandataires ; Prêts aux filiales, placements dans des dépôts bancaires et dans des titres (bons du Trésor, certificats de dépôts) ; Cessions de créances, gestion des créances cédées ; Services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par un organisme légalement constitué agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée... Intérêts réclamés par le fournisseur pour délais de paiement.	Personnes donnant en location un établissement industriel ou commercial non équipé ; Agriculteurs dont les recettes annuelles sont inférieures à 46 000 € ; Assujettis bénéficiant de la franchise en base ; Certaines opérations bancaires...

SECTION I. OPÉRATIONS IMPOSABLES

L'article 256 du CGI donne une définition générale des opérations imposables. L'article 257 du même code énumère une série d'opérations qui sont expressément soumises à la TVA, bien qu'elles ne répondent pas à la définition générale des opérations imposables.

I. Définition générale des opérations imposables

Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (CGI, art. 256, I).

Pour être soumise à la TVA, une opération doit donc répondre à deux critères :

- être une livraison de bien à titre onéreux ou une prestation de service à titre onéreux ;
- être réalisée par un assujetti agissant en tant qu'assujetti.

La TVA étant un impôt réel qui s'applique à des opérations, le premier critère est prépondérant.

A. Le critère principal : livraisons de biens et prestations de services à titre onéreux

1. Nature des opérations

a. Livraisons de biens (CGI, art. 256, II)

Il s'agit uniquement des livraisons de biens meubles corporels. Les livraisons d'immeubles ne sont imposables qu'en application des dispositions spéciales de l'article 257 du CGI. Les livraisons de biens meubles incorporels sont considérées comme des prestations de services.

La livraison d'un bien coïncide normalement avec le transfert de la propriété de ce bien. Toutefois, lorsque le transfert de propriété est reporté à la date du paiement intégral du prix, et notamment lorsque la vente est assortie d'une **clause de réserve de propriété**, la livraison du bien intervient au moment de sa remise matérielle à l'acheteur.

La loi précise par ailleurs que les livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid et de produits similaires constituent des livraisons de biens meubles corporels.

b. Prestations de services (CGI, art. 256, IV)

Les opérations effectuées à titre onéreux qui ne constituent pas des livraisons de biens corporels sont des prestations de services au sens de la TVA. Elles comprennent notamment :

- les travaux immobiliers ;
- les opérations de façon ;
- la cession ou la concession de biens meubles incorporels ;
- le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation ;
- les opérations portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux ;
- les opérations portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres ;
- les locations de biens meubles ou immeubles ;
- les transports et prestations accessoires ;
- les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons (restaurants, délits de boissons) ;

- les opérations d'entremise des intermédiaires agissant au nom d'autrui ;
- les travaux d'études, de recherches et d'expertises ;
- toutes activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service un travail quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers.

2. Opérations effectuées à titre onéreux

Seules sont imposables les opérations effectuées moyennant une **contrepartie**. Celle-ci peut consister dans un prix, dans la remise d'un bien ou la prestation d'un service. Elle peut être fournie en partie par une personne autre que le bénéficiaire de la livraison ou du service ; tel est le cas des subventions publiques venant en complément d'un prix de transport.

Les subventions et les abandons de créances dont bénéficie une entreprise sont imposables :

- lorsqu'ils constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée ;
- lorsqu'ils présentent le caractère de compléments de prix.

Dans les autres cas, les subventions et les abandons de créances ne sont pas imposables.

Une opération est effectuée à titre onéreux lorsqu'il existe un **lien direct** entre le service rendu et la contrepartie reçue (CJCE 8 mars 1988, aff. 102/88, Apple and Pear). Le caractère onéreux suppose une contrepartie directe et de niveau comparable.

Pratiquement, la notion de lien direct est importante pour déterminer, notamment, si les opérations réalisées par les groupements et syndicats professionnels, les subventions perçues d'organismes publics, les aides entre entreprises, les dons et les recettes financières sont imposables à la TVA.

Il ne peut y avoir de service taxable en l'absence d'un **lien direct** entre **celui qui fournit le service et son bénéficiaire**. Un tel lien n'est caractérisé que si :

- le service est rendu directement à un bénéficiaire déterminé (qui doit être **individualisé** ou individualisable) ;
- il existe une **relation nécessaire** entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service et la contre-valeur qu'il verse au prestataire.

Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Ces exigences peuvent être compatibles avec le fait que :

- le service rendu soit **collectif**, ne soit pas **mesurable avec précision**, ou s'inscrive dans le cadre d'une **obligation légale** ;
- le prix ne reflète pas la valeur « normale » de l'opération, prenne la forme d'un « **rabais** », ne soit pas payé par le bénéficiaire mais par un **tiers**, ou soit acquitté sous forme d'**abonnement**.

La condition relative à l'**existence d'un avantage directement procuré au client** est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;
- ou, en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

Pour apprécier si le **paiement** est en **relation avec le service rendu**, la jurisprudence utilise la notion de « contre-valeur », c'est-à-dire toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir (cotisations, redevances, prix, remise de biens ou prestation de services dans le cadre d'un échange, etc.) en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

Aussi, lorsqu'une opération est effectuée **gratuitement**, elle n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA. Si l'opération n'est pas effectuée à titre gratuit, elle n'est imposable que si le financement obtenu est en relation avec le service fourni.

3. Subventions publiques, aides entre entreprises et dons

Lorsqu'un organisme est financé par des sommes qualifiées d'aides, de subventions, d'abandons de créances ou de dons, il convient de rechercher successivement :

a. Si les sommes versées constituent en fait la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante

Le terme de subvention est alors impropre. Il s'agit en effet du prix payé pour un service rendu ou pour une vente. Cette opération entre dans le champ d'application de la TVA et la subvention est taxable sauf si l'opération bénéficie d'une exonération.

Ce principe s'applique **quel que soit** le statut de la partie versante (personne de droit public ou de droit privé) ou **la dénomination** donnée aux sommes (**subventions**, crédits budgétaires, **aides**, **abandons de créances**, **dons**).

b. À défaut si les sommes versées complètent le prix d'une opération imposable

Elles sont placées dans le champ d'application de la TVA si elles constituent le complément de prix d'opérations imposables. Elles doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA et doivent donc être taxées sauf si l'opération est expressément exonérée.

c. En cas de réponse négative aux deux premiers points, la subvention, l'aide ou le don n'est jamais imposable à la TVA

Elle doit alors, sauf exception, être inscrite au seul dénominateur du prorata de déduction du bénéficiaire.

Lorsque cette somme est placée hors du champ d'application de la TVA parce que constituant un élément, voire la totalité du prix d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA, elle n'est pas à inscrire au dénominateur du prorata de déduction du bénéficiaire.

■ Concernant les subventions publiques les règles sont les suivantes :

- Lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un **engagement** de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention, les **sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation de services (ou de la fourniture d'un bien) entrant dans le champ d'application de la TVA**. Il convient donc de rechercher dans chaque situation si la subvention n'est pas en fait le prix d'un service direct rendu.
- En revanche, les subventions versées à des organismes qui n'ont souscrit **aucune obligation** en contrepartie de l'octroi de ces sommes ne constituent pas la rémunération d'un service rendu.

La contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens imposée à la TVA peut être **versée par un tiers** qui n'est pas le client. Dans cette situation, il n'y a pas de service rendu au tiers, mais la subvention versée par celui-ci au prestataire est imposable chez ce dernier dès lors qu'elle constitue pour lui une contrepartie obtenue à raison de son activité imposable et directement liée au prix.

■ **Les subventions, complément de prix présentent les caractéristiques suivantes :**

- Le principe du versement de la subvention existe en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle est censée constituer la contrepartie. Il s'agit donc d'une subvention dont le **versement est acquis avant la réalisation des opérations** dont elle complète le prix. Le montant de la subvention peut, en revanche, n'être déterminé qu'après le fait générateur.
- La subvention est accordée au fournisseur ou au prestataire **en relation avec ses ventes** ou ses prestations imposables réalisées au profit de ses clients ou usagers.
- Elle est versée pour compléter le prix ou la redevance réclamés au client ou à l'utilisateur, voire pour s'y substituer totalement.

Sont ainsi concernées les **subventions versées** notamment par l'État ou des collectivités locales aux **entreprises dont les prix se situent en dessous du seuil normal de rentabilité, pour des raisons sociales** (*exemple* : obligation pour une entreprise de transports publics de consentir des réductions tarifaires à certaines catégories d'utilisateurs) ou pour des raisons économiques.

Les **subventions d'équilibre** (couverture des déficits) constituent des compléments de prix dès lors qu'elles sont versées en vertu d'un engagement préalable exprès, ou tacite si ce dernier est établi par un ensemble d'éléments qui le rendent suffisamment vraisemblable.

Les subventions complément de prix sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération) applicables aux opérations dont elles complètent le prix.

Les organismes qui perçoivent des subventions d'équilibre imposables à raison d'activités soumises à des règles d'imposition différentes (taux, exonération) doivent répartir ces subventions en fonction des besoins de financement des activités pour lesquelles l'aide a été sollicitée.

■ **Les subventions ne constituant pas des compléments de prix présentent les caractéristiques suivantes :**

Il s'agit des subventions qui ne sont pas directement liées au prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée au profit de tiers par l'entreprise bénéficiaire. Elles ne sont pas taxables à la TVA.

Il en est ainsi des subventions dites « à l'achat », destinées à prendre en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti (*exemple* : subventions de l'État versées aux entreprises dans le cadre des aides à l'emploi, de l'implantation dans certaines zones défavorisées, « chèques conseils », etc.).

Les **subventions d'équipement** ne sont pas imposables à la TVA.

■ **Concernant les aides entre entreprises il convient d'appliquer les règles suivantes :**

Sont concernées toutes les aides versées par une entreprise à une autre entreprise quelles que soient leur forme et leur dénomination : subventions, abandons de créances, dons, etc.

Pour déterminer si une aide entre ou non dans le champ d'application de la TVA, il convient d'utiliser la démarche suivante :

- rechercher s'il existe une prestation de services individualisée et précise, rendue par le bénéficiaire à l'entreprise qui a consenti l'aide. L'existence d'une prestation individualisée résulte de l'existence d'engagements pris par le bénéficiaire de l'aide ;
- en l'absence de service individualisé, il convient de rechercher si l'aide constitue un complément de prix à inclure dans la base d'imposition à la TVA ;
- si l'aide ne rémunère pas une opération individualisée et ne constitue pas le complément de prix d'une opération imposable, elle s'analyse en une subvention **non imposable** à inscrire en principe au seul dénominateur du prorata de l'entreprise bénéficiaire.

B. Le second critère : la réalisation de l'opération par un assujetti

En règle générale, la TVA est un impôt réel qui s'applique à une opération indépendamment de la personne qui l'effectue. Toutefois les opérations effectuées par des particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ne sont pas soumises à la TVA (sauf exceptions). Seuls les « assujettis » peuvent être soumis à la TVA.

1. Définition de l'assujetti

Les assujettis sont les personnes qui exercent d'une manière **indépendante** une **activité économique**.

Les activités économiques comprennent :

- toutes les activités de producteur, y compris les activités agricoles et extractives ;
- les activités de commerçant ;
- les activités de prestation de services, et notamment celles des professions libérales ;
- l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel pour en retirer des recettes ayant un caractère de permanence (*exemple* : la concession d'un brevet par l'inventeur).

Les salariés, les travailleurs à domicile et les mandataires sociaux ne sont pas assujettis à la TVA parce qu'ils n'exercent pas leur activité d'une manière indépendante.

2. Personnes morales de droit public

En règle générale, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs. Toutefois, elles sont assujetties pour l'activité de ces services lorsque leur non-assujettissement entraînerait une distorsion dans les conditions de la concurrence, c'est-à-dire pour les opérations à titre onéreux qui peuvent être effectuées par des personnes de droit privé redevables de la TVA.

En tout état de cause, les collectivités publiques sont assujetties à la TVA pour leurs activités économiques énumérées à l'article 256 B du CGI (*exemple* : transports sauf La Poste, télécommunications, distribution du gaz et de l'électricité, fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants).

II. Opérations soumises à la TVA par une disposition spéciale

Certaines opérations qui ne sont pas des livraisons de biens meubles corporels ou des prestations de services effectuées à titre onéreux sont expressément soumises à la TVA par l'article 257 du CGI.

A. Livraisons à soi-même

Il y a livraison à soi-même lorsqu'un assujetti a, vis-à-vis d'un bien ou d'un service, la double qualité de fournisseur et d'utilisateur ou consommateur. La livraison à soi-même n'est pas toujours imposable. Elle est soumise à la TVA dans les cas de figure expressément visés à l'article 257, 8° et 9°, du CGI.

Il convient de distinguer trois types de livraisons à soi-même :

- l'affectation d'un bien aux besoins de l'entreprise ;
- l'affectation d'un bien à des besoins autres que ceux de l'entreprise ;
- les services rendus gratuitement à des fins étrangères à l'entreprise.

1. Affectation d'un bien aux besoins de l'entreprise

Pour éviter des distorsions de concurrence, l'article 257, 8° du CGI soumet à la TVA l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait ou transformé, lorsque l'acquisition d'un tel bien n'ouvrirait pas droit à déduction complète de la taxe ou que la déduction pourrait faire l'objet d'une régularisation ultérieure.

En pratique, la livraison à soi-même est toujours exigée lorsque le bien affecté aux besoins de l'entreprise constitue une **immobilisation**. Tel est le cas d'une machine construite par l'entreprise pour elle-même. Si la TVA est entièrement récupérable, l'imposition de la livraison à soi-même n'a pas d'incidence financière.

Si les biens ont la nature de **stocks**, l'imposition n'est exigée que dans les deux cas suivants :

- lorsque le bien est exclu du droit à déduction ;
- ou qu'il n'ouvre pas droit à une déduction intégrale.

Concernant les **biens acquis** par l'entreprise (achat, importation, acquisition intracommunautaire), il y a livraison à soi-même taxable, lorsque le bien n'a pas, lors de son acquisition, été utilisé pour une activité taxable à la TVA et, par la suite est affecté à une activité taxable à la TVA. La livraison à soi-même est imposable à la TVA et la TVA ayant grevé le bien au départ est préalablement déduite. C'est le montant de la TVA sur la livraison à soi-même qui est retenu pour le calcul du crédit de départ des nouveaux redevables.

De même, des biens acquis à l'origine pour une activité taxable sont imposables au titre des livraisons à soi-même dans les situations suivantes :

- le **bien** (immobilisation, stock) est **affecté** ensuite de façon définitive et exclusive à **des opérations situées hors du champ d'application** de la TVA. Bien entendu, cette TVA due au titre de la livraison à soi-même lors du changement d'affectation n'est pas déductible ;
- le bien est **affecté à un secteur** d'activité **exonéré** qui n'ouvre donc pas droit à déduction de la TVA. La taxation de la livraison à soi-même est effectuée si le bien a ouvert droit à déduction totale ou partielle lors de son acquisition. Bien entendu, la TVA sur la livraison à soi-même n'est pas déductible. Pour les **immeubles**, il n'y a pas taxation de la livraison à soi-même mais régularisation de la TVA antérieurement déduite.

2. Affectation d'un bien à des besoins autres que ceux de l'entreprise

Lorsqu'un assujetti prélève un bien (stock, immobilisation) de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou pour le donner à quelqu'un, ce prélèvement est imposable au titre des livraisons à soi-même.

Toutefois, l'imposition est limitée au cas où le bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à l'origine à une déduction complète ou partielle de la TVA.

L'imposition vise en premier lieu les prélèvements effectués sur les stocks, mais elle s'applique aussi au changement d'affectation définitif des immobilisations, à leur transfert dans le patrimoine privé de l'exploitant individuel ou à leur cession gratuite à des tiers.

Sont cependant **exonérés** :

- Les **prélèvements** (« normaux », autoconsommation) sur stocks pour les besoins privés du chef d'une entreprise individuelle et pour les besoins des membres de sa famille à sa charge. Mais la TVA d'amont qui a grevé les biens prélevés doit être régularisée.
- Les **cadeaux de faible valeur**, soit 60 € TTC au maximum, prélevés pour les besoins de l'exploitation ne donnent pas lieu à imposition au titre des livraisons à soi-même (en pratique, le droit à déduction initialement exercé dans les conditions de droit commun reste donc acquis).

- Les **échantillons** prélevés pour les besoins de l'entreprise ne donnent pas non plus lieu à imposition au titre des livraisons à soi-même, ni à la remise en cause de la déduction de la taxe ayant grevé ces biens, et ceci **quelle que soit la valeur** de ces biens. Les échantillons, qui sont de petites quantités de marchandises destinées à donner une idée des produits disponibles sur le marché, sont cédés gratuitement aux clients potentiels dans un conditionnement, différent de celui des produits commercialisés, qui les rend impropres à la vente.

L'imposition à la livraison à soi-même taxable ne s'applique pas dans les cas suivants où un **autre régime** est applicable :

- La vente d'un **bien mobilier** d'investissement **usagé** est taxable à la TVA lorsque ce bien a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de son achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même par la personne qui l'a utilisé pour les besoins de son exploitation.
- La **cession** d'un **immeuble** dont la TVA déductible doit faire l'objet d'une régularisation.

3. Prestations de services à soi-même

Les services gratuits sont imposables sur la base de leur prix de revient lorsqu'ils sont rendus à des fins étrangères à l'entreprise, et notamment pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel. L'imposition n'est pas effectuée si la taxe afférente aux biens ou éléments utilisés pour réaliser la prestation n'était pas déductible (*exemple* : mise à disposition d'une voiture de tourisme).

Concrètement, l'imposition frappe deux types de services :

- La mise à disposition temporaire pour des besoins autres que ceux de l'entreprise d'un bien affecté à l'entreprise ; c'est le cas de l'entreprise qui met à la disposition de son dirigeant pendant trois semaines un bateau de plaisance habituellement affecté à la location.
- Les prestations de services réalisées avec les moyens de l'entreprise : le dirigeant d'un cabinet d'avocats fait faire la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune de sa petite amie par un de ses collaborateurs.

4. Calcul de la TVA sur la livraison à soi-même

La **TVA due** sur la livraison à soi-même est calculée :

- sur la valeur vénale du bien au jour de la livraison à soi-même (**prix d'achat**) ou ;
- à défaut de prix d'achat, sur le **prix de revient** du bien ou du service au jour de la livraison à soi-même.

La TVA est exigible à la date de la première utilisation du bien, du changement d'affectation du bien ou à la date de l'exécution de la prestation de services.

La TVA sur la livraison à soi-même d'un **bien**, est **déductible** de la TVA collectée sur les autres opérations dans les conditions normales de déduction. Bien entendu, la TVA due sur les livraisons à soi-même pour des **besoins autres que ceux de l'entreprise** n'est **jamais déductible**.

La TVA sur la livraison à soi-même d'un **service** n'est **jamais déductible**.

5. Cas particulier

Une disposition particulière (CGI, art. 257, 9°) soumet à la TVA les livraisons de viandes qu'un éleveur non redevable de la taxe se fait à lui-même.

B. Activités immobilières

Le régime général de la TVA s'applique aux livraisons de biens meubles. La situation des livraisons d'immeubles au regard de la TVA est régie par des dispositions spéciales. Ce régime particulier fera l'objet d'une étude ultérieure.

C. Opérations diverses imposables

L'article 257 du CGI soumet également à la TVA :

- la redevance pour droit d'usage des appareils de télévision ;
- les gains de course réalisés par les entraîneurs pour les chevaux dont ils sont propriétaires ;
- les opérations des coopératives et des groupements d'achats en commun ;
- les quantités de boissons manquantes chez les marchands en gros ;
- la cession d'aéronefs à des compagnies aériennes qui ne remplissent pas les conditions requises pour être exonérées de la TVA.

SECTION 2. OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE LA TVA

Certaines opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA en sont exonérées par une disposition du CGI. Les personnes qui les effectuent conservent la qualité d'assujettis : ce sont des **assujettis non redevables** de la TVA.

Dès lors qu'une opération est exonérée, elle n'ouvre pas droit à la déduction de la TVA qui a grevé les éléments de son coût de revient. Toutefois, les exportations, les livraisons intracommunautaires et les opérations assimilées ouvrent droit à déduction de la taxe qui les a grevées.

Pour certaines opérations exonérées, l'assujetti a le droit d'opter pour l'imposition à la TVA, ce qui lui permet de déduire la taxe supportée en amont et d'éviter le paiement de la taxe sur les salaires.

À côté des exonérations, il existe un régime de **franchise** de taxe sur la valeur ajoutée pour les assujettis dont le chiffre d'affaires HT n'excède pas **76 300 €** pour les assujettis réalisant des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement ou **27 000 €** pour les assujettis réalisant d'autres prestations. Le montant de la franchise est de **37 400 €** pour les avocats, les avoués et les auteurs. La franchise dispense les assujettis à la TVA de la déclaration et du paiement de TVA.

I. Activités exonérées sans possibilité d'option

Sont exonérés sans possibilité d'option :

- les membres des professions médicales et paramédicales, les psychologues et les prothésistes dentaires, les ambulanciers, les hôpitaux et cliniques ;
- les établissements d'enseignement, ainsi que les organismes de formation reconnus, titulaires d'une attestation de l'autorité administrative, et les professeurs qui sont payés par leurs élèves ;
- la vente des produits de la pêche par les pêcheurs et les armateurs à la pêche ;
- notamment les opérations **bancaires** et **financières** suivantes :
 - opérations portant sur les devises et monnaies ;
 - prestations de services à caractère financier relatives à l'or d'investissement ;
 - profits sur prêts de titres et pensions de titres ;
 - cessions par les banques pour leur propre compte de valeurs mobilières ou de titres de créances négociables, intervention lors de l'émission d'actions de SICAV ou lors de l'émission et du placement d'emprunts obligatoires ou d'actions ;

- sommes perçues lors des cessions de créances ou en rémunération de la gestion des créances cédées ;
- intérêts, agios et rémunérations assimilables à des intérêts ou agios ;
- financement d'exportations ou opérations similaires ;
- profits sur le MATIF ;
- opérations portant sur les produits de capitalisation ;
- opérations soumises à la taxe sur les conventions d'assurance.

Les organismes sans but lucratif sont passibles en principe de la TVA lorsqu'ils se livrent à des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA. Cependant des exonérations sont prévues en faveur de diverses opérations réalisées par certains de ces organismes :

- opérations réalisées au profit de leurs membres par les organismes sportifs, culturels ou socio-éducatifs légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée ;
- opérations faites au profit de toutes personnes par les œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée ;
- recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien réalisées dans l'année par les organismes visés ci-dessus, ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises ;
- ventes portant sur les produits fabriqués par les groupements agréés d'aveugles ou de travailleurs handicapés, ainsi que les réparations effectuées par eux (ces opérations peuvent être soumises à la TVA sur option) ;
- prestations de services et livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies à leurs membres par des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et gérés de manière désintéressée qui poursuivent un objectif de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale.

Sont également exonérés :

- les jeux de hasard et d'argent, soumis à des prélèvements spéciaux ;
- les réunions sportives soumises à l'impôt sur les spectacles ;
- les opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé.

Les opérations d'**assurance** et de réassurance et celles des courtiers et intermédiaires d'assurances sont exonérées de la TVA, mais les contrats d'assurance sont soumis à une taxe spéciale sur les conventions d'assurance.

Les **cessions de biens usagés** par les utilisateurs sont exonérées lorsque ces biens n'ont pas ouvert droit à déduction lors de leur acquisition. Certaines opérations seront examinées plus loin, dans les « régimes particuliers ».

II. Activités exonérées avec possibilité d'option

Certaines activités sont exonérées de la TVA, mais sont susceptibles dans certains cas d'y être soumises par option. Les activités visées sont les suivantes :

- **opérations bancaires et financières** : opérations de **crédit** concernant les recettes autres que les intérêts ou les rémunérations assimilées à des intérêts ; opérations sur **effets de commerce** donnant lieu à des rémunérations autres que des agios d'escompte ou des commissions assimilées ; opérations sur **comptes et chèques bancaires** ; opérations sur **valeurs mobilières** ; opérations de gestion de fonds communs de placement ou de fonds communs de créances et opérations de gestion de SICAV ; opérations d'**affacturation (factoring)** ;
- émission de titres-restaurant ;

- **locations d'immeubles** : les personnes qui donnent en location des **locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti** à la TVA ou, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti. L'option ne peut pas être exercée si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation. Si le preneur est non assujetti, le bail doit faire mention de l'option par le bailleur ; cependant, sont désormais soumises à la TVA toutes les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions de l'article 261 D, 4° -a ou b du CGI : hôtel de tourisme classé, village de vacances classé ou agréé, résidence de tourisme classée, établissement parahôtelier, quelle que soit la nature du contrat de bail : bail commercial ou non commercial ;
- **opérations des exploitants agricoles** (les petits agriculteurs sont « dispensés du paiement de la TVA ») ;
- **livraisons de déchets neufs d'industrie** et de matières de récupération effectuées par les petits exploitants.

Les livraisons de **déchets neufs d'industrie** et de matières de récupération sont **exonérées** si elles sont effectuées par les entreprises qui ne disposent pas d'installation permanente ou par les entreprises qui, disposant d'une installation permanente, ont réalisé au cours de l'année précédente un montant de chiffre d'affaires portant sur ces produits inférieur à **910 000 €** hors taxe. Les entreprises qui ne sont pas soumises à la TVA de plein droit et qui réalisent un chiffre d'affaires total annuel supérieur à **76 000 €** TTC peuvent demander **l'autorisation** de soumettre à la TVA leurs livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération.

Les **collectivités locales**, leurs groupements et leurs établissements publics peuvent *opter* pour leur assujettissement à la TVA au titre de certaines opérations placées en dehors du champ d'application de cette taxe : l'enlèvement et le traitement des ordures et déchets ; les marchés d'intérêt national ; l'assainissement ; les abattoirs ; la fourniture d'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants (à partir de 3 000 habitants, la fourniture d'eau est obligatoirement soumise à la TVA).

CHAPITRE II. TVA ET RELATIONS INTERNATIONALES

La TVA française s'applique aux opérations imposables qui ont lieu en France. Pour l'application de la TVA, la France comprend le territoire métropolitain, y compris la Corse, et la principauté de Monaco. La TVA ne s'applique pas en Guyane. La TVA s'applique dans les autres départements d'outre-mer aux taux de 8,5 % pour le taux normal et 2,1 % pour le taux réduit. Pour l'application de la TVA les DOM sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et par rapport aux autres États de l'Union européenne.

Pour l'application de la TVA, la Communauté européenne comprend, outre la France, les États membres suivants : Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Royaume-Uni, Slovénie et Slovaquie, Suède et République tchèque, Chypre, Roumanie et Bulgarie.

SECTION I. LIVRAISONS DE BIENS TRANSFRONTALIÈRES

En principe, une livraison de biens est imposable en France lorsqu'elle a lieu en France. Dans le cas contraire, elle est en dehors du champ d'application de la TVA française. Toutefois, des dispositions particulières régissent les livraisons de biens transfrontalières. En règle générale, ces dispositions tendent à exonérer les livraisons de biens à destination de l'étranger et à imposer en France les biens en provenance de l'étranger.

I. Lieu des livraisons de biens

Le lieu de livraison des biens est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France au moment de son expédition ou de son transport à destination de l'acquéreur ou s'il est mis à la disposition de l'acquéreur en France.

Mais un bien provenant de l'étranger est réputé livré en France s'il est monté ou installé en France par le vendeur ou pour son compte. Dans ce cas, le vendeur étranger doit acquitter la TVA française par l'intermédiaire d'un représentant fiscal.

Les livraisons de biens transfrontalières sont soumises à des régimes différents selon que l'opération est effectuée avec un État membre de la Communauté européenne ou un pays tiers.

CGI Art. 258 I. Le lieu de **livraison des biens meubles corporels** est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France

- a. Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur.
- b. Lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte.
- c. Lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport.
- d. Au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, dans le cas où la livraison, au cours de ce transport, est effectuée à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train.

Par dérogation aux dispositions du a. et du b., lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport est en dehors du territoire des États membres de la Communauté européenne, le lieu de la livraison de ces biens effectuée par l'importateur ou pour son compte ainsi que le lieu d'éventuelles livraisons subséquentes est réputé se situer en France, lorsque les biens sont importés en France.

Concernant la livraison de **gaz naturel** et **d'électricité**, le lieu de ces livraisons est situé en France :

- lorsque ces biens sont consommés en France ;
- dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut son domicile ou sa résidence habituelle.

II. Échanges intracommunautaires de biens

Le territoire des États de l'Union Européenne constitue un espace douanier unique. Il n'y a donc pas d'importation et d'exportation tant qu'une marchandise demeure à l'intérieur des limites de l'Union Européenne. Toutefois, les livraisons de biens entre États de la communauté ne sont pas imposées selon les règles applicables en régime interne. C'est la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA qui règle le régime de taxation des échanges intracommunautaires.

Cette directive intègre les modifications qui avaient été apportées par la directive communautaire du 16 décembre 1991, transposée dans le droit français par la loi du 17 juillet 1992, mis en place à compter du 1^{er} juillet 1993.

Les ventes effectuées entre assujettis de deux États membres sont scindées en deux opérations :

- la **livraison intracommunautaire** de biens effectuée par le vendeur, qui est exonérée de la TVA ;
- l'**acquisition intracommunautaire**, effectuée par l'acquéreur, qui est soumise à la taxe.

La TVA **exigible** à raison des acquisitions intracommunautaires est déclarée à la recette des impôts avec les autres opérations du mois ou du trimestre. Elle est **recupérée** sur la même déclaration si les conditions sont réunies. Ces principes s'appliquent aux opérations intracommunautaires effectuées entre assujettis. Des règles différentes s'appliquent aux particuliers. Un régime intermédiaire entre celui des assujettis et celui des particuliers, dit « **régime dérogatoire** », s'applique aux personnes morales non assujetties et aux assujettis exonérés.

A. *Régime applicable aux opérations entre assujettis*

1. Acquisitions intracommunautaires

L'acquisition intracommunautaire est définie comme l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un **bien meuble corporel** expédié ou transporté en France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur à partir d'un autre État membre de la Communauté. C'est cet événement juridique qui donne naissance à la dette fiscale de l'acquéreur.

Toute vente entre assujettis d'un bien meuble corporel expédié d'un autre État de la Communauté vers la France comporte une acquisition intracommunautaire **imposable en France**. Le **redevable** de la TVA est l'acquéreur. S'il n'est pas établi en France, il est tenu de s'identifier à la TVA en France auprès de l'Administration, lorsqu'il est établi dans la CE, ou de désigner un représentant fiscal lorsqu'il est établi en dehors de la CE. Le vendeur est solidairement tenu au paiement de la TVA lorsque l'acquéreur n'est pas établi en France.

La **base d'imposition** des acquisitions intracommunautaires est constituée, comme celle des livraisons de biens, des sommes, biens et services reçus par le fournisseur en contrepartie de la livraison.

Le **fait générateur** de la TVA intervient à la date où l'acquisition intracommunautaire est effectuée.

La TVA est **exigible** le 15 du mois suivant celui de la livraison du bien ou lors de la délivrance de la facture si elle est antérieure. Les factures d'acompte n'entraînent pas le paiement de la taxe. La TVA relative aux acquisitions intracommunautaires est liquidée et déclarée sur les déclarations de chiffre d'affaires : CA3 pour les redevables au réel normal, CA12 pour le régime simplifié d'imposition. Il convient d'indiquer le montant total hors taxes des acquisitions intracommunautaires et la taxe correspondante.

Exemple relatif à l'exigibilité de la TVA en cas d'acquisition intracommunautaire

Une société française achète une machine industrielle en Allemagne le 12/05/2007 pour un montant de 12 000 € hors taxes. La facture est reçue le 16/06/2007.

La TVA est exigible le 15 du mois suivant la livraison ou lors de la délivrance de la facture si elle est antérieure. Dès lors TVA exigible le 15/06/2007 pour $12\,000 \times 19,6\% = 2\,352$ €.

Si la facture avait été reçue avant le 15/06/2007, la date d'exigibilité aurait été la date de délivrance de la facture.

La TVA afférente à l'acquisition intracommunautaire ne peut être **déduite** que si le redevable a mentionné sur sa déclaration de chiffre d'affaires les données nécessaires pour constater la TVA exigible et détient des factures mentionnant le prix hors taxe et les numéros d'identification du fournisseur et de l'acquéreur. Les entreprises qui interviennent dans plusieurs États membres de la Communauté doivent posséder un numéro d'identification dans chacun de ces États.

Art. 258 C I. Le lieu d'une **acquisition intracommunautaire** de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

II. Le lieu de l'acquisition est réputé se situer en France si l'acquéreur a donné au vendeur son numéro d'identification à la TVA en France et s'il n'établit pas que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'État membre de destination des biens.

Toutefois, si l'acquisition est ultérieurement soumise à la TVA dans l'État membre où est arrivé le bien expédié ou transporté, la base d'imposition en France est diminuée du montant de celle qui a été retenue dans cet État.

2. Livraisons intracommunautaires

Les livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie sont **exonérées** de la TVA (art. 262 ter du CGI).

Les assujettis qui effectuent ces livraisons peuvent cependant déduire la TVA qui a grevé les éléments du prix des biens expédiés hors de France et se faire rembourser les crédits de taxe non imputables. Ils peuvent également acquérir ou importer en franchise de TVA les biens qu'ils destinent à des livraisons intracommunautaires, en l'état ou après transformation.

L'exonération des livraisons intracommunautaires suppose la réunion des **conditions** suivantes :

- la **livraison** est effectuée **à titre onéreux** ;
- le **vendeur** est un **assujetti** agissant en tant que tel ;
- l'**acquéreur** est un **assujetti** ou une personne morale non assujettie qui ne bénéficie pas dans son État membre du régime dérogatoire qui permet de ne pas soumettre à la TVA les acquisitions intracommunautaires (PBRD). Le vendeur, en pratique, considère que cette condition est remplie si l'acquéreur lui a fourni un numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre ;
- le **bien** est **expédié** ou transporté **hors de France** à destination d'un État membre.

3. Transferts intracommunautaires de biens

Certains transferts de biens qui ne comportent pas la transmission de la propriété sont soumis au régime des acquisitions et livraisons intracommunautaires. Il s'agit des **mouvements de stocks** et de **biens d'investissement**.

Art. 256 bis II.

Est assimilée à une **acquisition intracommunautaire** :

2. L'affectation en France par un assujetti pour les besoins de son entreprise d'un bien de son entreprise expédié ou transporté à partir d'un autre État membre, à l'**exception** d'un bien qui, en France, est destiné :

a. À être utilisé temporairement pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti ou dans des conditions qui lui ouvriraient droit, s'il était importé, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits ;

b. À faire l'objet de travaux, à condition que le bien soit réexpédié ou transporté à destination de l'assujetti dans l'État membre de l'expédition ou du transport ;

c. À faire l'objet d'une installation ou d'un montage ;

d. À faire l'objet de livraisons à bord des moyens de transport, effectuées par l'assujetti, dans les conditions mentionnées à l'article 258-I-d du CGI (voir ci-dessus).

3. La réception en France, par une personne morale non assujettie, d'un bien qu'elle a importé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne.

Art. 256 III.

Est assimilé à une **livraison de biens**, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne.

Est considéré comme un transfert au sens des dispositions qui précèdent, l'expédition ou le transport, par un assujetti ou pour son compte, d'un bien meuble corporel pour les besoins de son entreprise, à **l'exception** de l'expédition ou du transport d'un bien qui, dans l'État membre d'arrivée, est destiné :

- a.* À être utilisé temporairement pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti ou dans des conditions qui lui ouvriraient droit, si ce bien était importé, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits ;
- b.* À faire l'objet de travaux à condition que le bien soit réexpédié ou transporté en France à destination de cet assujetti ;
- c.* À faire l'objet d'une installation ou d'un montage ;
- d.* À faire l'objet de livraisons à bord des moyens de transport effectuées par l'assujetti.

Les transferts assimilés aux livraisons qui bénéficieraient de l'exonération si elles avaient été effectuées à destination d'un tiers assujetti sont exonérés de la TVA.

4. Obligations des assujettis*a. Obligations matérielles*

Dans les relations intracommunautaires, les factures doivent mentionner le **numéro d'identification à la TVA** du **fournisseur** et celui du **client**.

Le numéro individuel d'identification à treize caractères (dont le préfixe « FR » pour France) vise à garantir la sûreté des échanges entre assujettis au sein de la Communauté.

Outre la déclaration de TVA, les assujettis qui réalisent des acquisitions ou des livraisons intracommunautaires doivent souscrire chaque mois auprès du service des douanes une **déclaration des échanges de biens entre États membres** de la Communauté, appelée DEB. Cette déclaration est à finalité fiscale et statistique.

*b. Obligations pour les assujettis non établis en France (nouveau dispositif)***Obligations résultant du nouveau dispositif**

À compter du 1^{er} septembre 2006, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services est effectuée par un assujetti non établi en France, la TVA doit être acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur lorsque celui-ci est identifié à la TVA en France.

Personnes concernées

Il s'agit de tous les prestataires et fournisseurs qui ne sont pas établis en France.

Par ailleurs, sont aussi susceptibles d'être concernés par ce dispositif, l'ensemble des clients de ces opérateurs, dès lors qu'ils sont identifiés à la TVA en France et ce qu'ils soient eux-mêmes établis en France ou non.

Conséquences déclaratives

Le client redevable de la taxe, conformément au nouveau dispositif, mentionne sur la ligne « Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France » sur sa déclaration le chiffre d'affaires. La taxe acquittée est ensuite déductible dans les conditions de droit commun.

Lorsque le fournisseur ou le prestataire non établi en France est tenu au dépôt de déclarations de chiffre d'affaires, parce qu'il réalise d'autres opérations au titre desquelles il est redevable de la taxe, il doit également mentionner sur la ligne « Ventes de biens ou de prestations de services réalisés par un assujetti non établi en France », le montant total hors taxes de ses opérations relevant du nouveau dispositif d'autoliquidation.

5. Achats par des particuliers

Lorsqu'un particulier achète un bien dans un autre État de la Communauté, il s'agit d'une vente interne, soumise à la TVA de cet État. Il existe cependant deux régimes particuliers pour les moyens de transport neufs et pour les ventes à distance.

6. Moyens de transport neufs

On a voulu éviter qu'un particulier achète sa voiture dans un autre État pour bénéficier d'un taux de TVA plus faible. Aussi c'est le régime des acquisitions et des livraisons intracommunautaires qui s'applique.

Les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs effectuées par des personnes qui n'ont pas droit à la déduction de la TVA (non redevable) sont soumises à la TVA dans l'État membre de destination.

Pour les ventes entre redevables de la TVA ce sont les règles générales des échanges intracommunautaires et des déductions qui s'appliquent.

Corrélativement, la livraison par un assujetti d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État de la CEE est exonérée de la TVA mais ouvre droit pour le vendeur à la déduction de la TVA qu'il a supporté lors de l'achat.

Ce régime s'applique aux achats de bateaux, d'avions et de véhicules terrestres à moteur.

Sont considérés comme neufs : les **véhicules terrestres** qui ont été mis en circulation depuis moins de six mois ou ont parcouru moins de 6 000 kilomètres ; les **bateaux** qui ont été mis en service depuis moins de trois mois ou ont navigué moins de 100 heures ; les **avions** qui ont été mis en service depuis moins de trois mois ou ont volé moins de 40 heures.

L'acheteur acquitte la TVA au service des impôts des entreprises dont-il dépend qui lui délivre une attestation de paiement. Cette attestation doit être produite à la préfecture pour obtenir l'immatriculation du véhicule.

Si le véhicule neuf est vendu par un particulier, celui-ci peut récupérer la TVA qu'il a acquittée, dans la limite de la TVA calculée sur le prix de cession du véhicule.

EXEMPLE : Un particulier qui a acheté en France le 15 juin 2007 une voiture de 15 000 €, plus 2 940 € de TVA et qui la revend à un particulier allemand le 1^{er} septembre 2007 pour un prix hors taxes de 12 000 € peut obtenir un remboursement de TVA de : $12\,000\ € \times 19,6\ \% = 2\,352\ €$.

7. Ventes à distance

Les livraisons intercommunautaires effectuées par les entreprises qui pratiquent la vente à distance sont imposables au niveau du **vendeur** mais la localisation de l'imposition est variable (soit le pays d'arrivée, soit le pays de départ).

Les « ventes à distance » concernent les échanges **intracommunautaires**, de la France vers un État membre ou inversement, dont l'**acquéreur** est un **particulier** ou une **personne bénéficiant du régime dérogatoire** (voir la notion des PBRD ci-après) et dont la **livraison** concerne des biens expédiés ou transportés **par le vendeur** ou pour son compte à destination de l'acquéreur.

Les ventes à distance effectuées **à partir de la France** sont **taxées** dans l'**État membre de destination** (application de la TVA de cet État) lorsque le montant des livraisons effectuées par le vendeur dans cet État, pendant l'année en cours ou l'année précédente, **dépasse le seuil** de 35 000 € ou 100 000 € ou autres montants, selon le choix exercé par cet État. Lorsque ce seuil n'est pas atteint, les livraisons intracommunautaires sont en principe soumises à la TVA française, mais le vendeur peut opter pour que ces livraisons soient soumises à la TVA du pays d'arrivée.

Les ventes à distance effectuées **vers la France** à partir d'un autre État membre sont **imposables en France** (application de la TVA française) lorsque leur montant **a excédé** pendant l'année en cours ou l'année précédente **le seuil de 100 000 €** hors TVA. Le vendeur qui n'est pas établi en France doit s'identifier à la TVA en France auprès de l'Administration, lorsqu'il est établi dans l'union européenne (UE), ou doit désigner un représentant fiscal lorsqu'il est établi en dehors de l'UE. Si ce seuil n'est pas atteint, le vendeur est soumis à la TVA de son pays pour ses ventes à distance en France, à moins qu'il n'opte pour l'imposition de ses livraisons en France à la TVA française.

Le régime des ventes à distance ne s'applique pas aux livraisons d'alcools, de boissons alcooliques, d'huiles minérales et de tabacs manufacturés. Les ventes à distance de ces produits réalisées en France à partir d'un autre État de la Communauté sont soumises à la TVA française. Inversement, les ventes à distance de tels produits effectuées à partir de la France sont imposables dans l'État de destination.

EXEMPLE : Une société allemande de vente par correspondance a expédié en 2007 pour 150 000 € hors taxes de marchandises à des clients français non redevables de la TVA. Elle est donc soumise à la TVA pour les ventes à distance effectuées en France en 2007. Le client français supporte la TVA au taux de 19,6 % comme s'il avait acheté à un fournisseur français. La société allemande doit s'identifier à la TVA en France. Si le montant des ventes réalisées en France auprès de non-redevables était de 90 000 €, ces ventes seraient soumises à la TVA allemande au taux de TVA allemand.

B. Personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD)

Les acquisitions intracommunautaires de biens autres que les moyens de transport neufs et les produits soumis aux accises (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales, tabacs manufacturés) ne sont **pas soumises à la TVA** lorsqu'elles sont effectuées :

- par une personne morale non assujettie : administration, holding pure ;
- par un assujetti qui ne réalise que des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction : organisme sans but lucratif, médecin, école bénéficiaire de la franchise en base ;
- ou par un exploitant agricole placé sous le régime du remboursement forfaitaire.

Ces personnes sont appelées « **personnes bénéficiant du régime dérogatoire** ou PBRD ». Toutefois, l'exonération des **acquisitions intracommunautaires** réalisées par les personnes bénéficiant du régime dérogatoire n'est applicable que lorsque le montant de ces acquisitions n'a pas excédé au cours de l'année civile précédente ou n'excède pas pendant l'année civile en cours le **seuil de 10 000 €**. La taxation est effectuée au niveau du vendeur lors de la livraison.

Le montant à comparer au seuil de 10 000 € est égal à la somme, hors TVA, des acquisitions de biens autres que des moyens de transport neufs ou des produits soumis à accises (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales, tabacs manufacturés), qui ont donné lieu à une livraison de biens située dans un autre État de la Communauté et soumise à la TVA par le vendeur dans cet État.

Les personnes bénéficiant du régime dérogatoire peuvent toutefois, sur leur demande, acquitter la TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires.

Lorsque le montant des acquisitions intracommunautaires réalisées par une PBRD dépasse 10 000 € ces acquisitions sont obligatoirement soumises à la TVA selon le régime normal des acquisitions intracommunautaires, c'est-à-dire que ces personnes doivent avoir un numéro d'identification à la TVA et procéder aux déclarations de TVA (imprimés CA3).

Les personnes bénéficiant du régime dérogatoire sont donc soumises :

- au même régime que les **particuliers** lorsque leurs acquisitions intracommunautaires, hors taxe, n'excèdent pas 10 000 € ;
- au régime des **assujettis** lorsque le seuil est dépassé ou qu'elles ont opté pour le paiement de la TVA sur ces acquisitions.

III. Échanges avec les pays tiers : exportations et importations

Un bien est **exporté** lorsqu'il sort physiquement du territoire douanier. Il est **importé** lorsqu'il pénètre sur le territoire douanier.

Les frontières douanières et fiscales existant au sein de la Communauté européenne ont été abolies à compter du 1^{er} janvier 1993. Depuis cette date, l'ensemble des territoires des États membres constitue un territoire douanier unique. L'exportation se définit comme la sortie d'un bien hors du territoire communautaire. L'importation est l'entrée d'un bien sur ce territoire.

Le transfert d'un bien situé en France métropolitaine vers un département d'outre-mer implique une exportation suivie d'une importation dans le département considéré. Il en est de même des mouvements de biens entre deux DOM ; toutefois, la Martinique et la Guadeloupe forment un ensemble unique.

Monaco est considéré comme faisant partie de la France. En revanche, l'Andorre est extérieure à la Communauté, de même que les îles Anglo-Normandes.

Le régime des échanges de biens avec les pays tiers tient en deux propositions : les importations de biens sont soumises à la TVA et les exportations de biens sont exonérées.

A. *Importations*

L'importation s'entend de l'entrée en France d'un bien originaire ou en provenance d'un État qui n'appartient pas à la Communauté européenne. Constitue également une importation la mise à la consommation en France d'un bien qui a été admis en France en suspension des droits à l'importation.

La **TVA à l'importation** est acquittée comme les droits de douane, auprès de la **recette des douanes**. La TVA doit être **acquittée** par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation. Toutefois, cette taxe est solidairement due par le déclarant en douane.

La TVA est perçue par le **service des douanes** lors de l'importation du bien, c'est-à-dire l'**entrée du bien** sur le territoire communautaire, lorsque ce bien est mis à la consommation en France ou la **mise à la consommation** en France d'un bien précédemment placé sous un régime douanier communautaire particulier (entrepôt d'importation, admission temporaire en exonération totale de droits...).

Lorsqu'un bien à destination de la France transite par un autre État de la Communauté, l'importateur a le choix du lieu de dédouanement.

La **base d'imposition** est constituée par la valeur en douane définie par le Code des douanes, augmentée des taxes dues en raison de l'importation, sauf la TVA, et des frais accessoires intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens à l'intérieur du pays (frais de commission, d'emballage, de transport, d'assurance).

La TVA est **exigible** au moment où le bien est considéré comme importé.

La taxe doit être **acquittée** par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation. Le déclarant en douane est solidairement tenu au paiement de la taxe.

Le **taux** de la TVA applicable à l'importation est celui applicable à l'intérieur, au moment de la déclaration de mise à la consommation.

La TVA supportée à l'importation par une entreprise redevable de la TVA peut faire l'objet d'une **déduction** dans les conditions générales de déduction.

Certains biens sont exonérés à l'importation : organes, sang, déchets neufs d'industrie et matières de récupération... Les biens destinés à une exportation ou à une livraison intracommunautaire peuvent être importés en franchise de TVA.

B. Exportations

L'exportation peut être réalisée par le vendeur ou par un acheteur qui n'est pas établi en France.

1. Exportation par le vendeur

Les livraisons de biens expédiés ou transportés hors de la Communauté européenne par le vendeur ou pour son compte sont **exonérées** de la TVA. L'exonération est applicable aux exportations réalisées par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte du vendeur.

Le bénéfice du régime des exportations est subordonné à la sortie matérielle des biens hors du territoire communautaire. Celle-ci est justifiée par la production de la déclaration d'exportation (appelée « document administratif unique » ou DAU) visée par le bureau de douane de sortie de la Communauté.

L'exportateur peut **déduire la TVA** qui a grevé les éléments du coût de revient des biens exportés. Il peut en obtenir le remboursement selon la procédure normale ou selon la procédure propre aux exportateurs, qui permet d'être remboursé tous les mois.

De plus, l'exportateur peut recevoir ou importer en **franchise de TVA** les biens destinés à l'exportation en l'état ou après transformation et les services portant sur ces biens. Le montant des achats en franchise est limité au montant des exportations réalisées l'année précédente. L'exportateur remet à son fournisseur une attestation visée par le service des impôts, certifiant que les biens sont destinés à l'exportation.

2. Exportation par l'acheteur non établi en France

Lorsqu'une vente à l'exportation est effectuée aux conditions de départ, le transfert de propriété est réalisé en France et c'est l'acheteur qui assure le transport. Les opérations d'exportation sont effectuées selon la procédure normale par le vendeur ou par un représentant fiscal désigné par l'entreprise étrangère.

Les ventes au détail (à caractère touristique) faites à des personnes résidant hors de la Communauté européenne **peuvent** être faites en exonération de TVA lorsque leur montant, taxe comprise, est égal ou supérieur à 175 €. Les biens doivent être transportés en dehors de la Communauté européenne avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est effectuée. La vente ne doit pas porter notamment sur les produits alimentaires, les tabacs... Pour que l'exonération s'applique, le vendeur doit délivrer au client non résident un **bordereau de vente**. Le vendeur peut accorder au client la remise immédiate de la TVA ou lui en restituer le montant après le retour du bordereau visé par la douane. Le client doit transporter lui-même la marchandise. Il fait viser le bordereau par la douane du point de sortie du territoire communautaire. Le bordereau visé est renvoyé au vendeur par la douane française ou par le voyageur (s'il quitte la Communauté européenne par un autre État).

Les ventes faites dans les comptoirs de vente des aéroports et des ports aux voyageurs résidant hors de la Communauté européenne et les ventes faites à bord des avions et des navires au cours des liaisons extracommunautaires sont exonérées sans condition de montant.

Les livraisons de biens à emporter dans les bagages personnels des voyageurs se rendant dans un autre État membre de la **Communauté européenne** par la voie aérienne ou maritime, effectuées tant par les **comptoirs de vente** situés dans les ports et aéroports qu'à **bord** des navires et aéronefs, doivent être **soumises à la TVA** dans les conditions de droit commun.

SECTION 2. PRESTATIONS DE SERVICES TRANSFRONTALIÈRES

Lorsqu'une prestation de services est réalisée dans l'État A par un prestataire établi dans l'État B pour un client établi dans l'État C, dans quel pays est-elle, le cas échéant, soumise à la TVA ?

Sous réserve des exonérations, une prestation de services est, le cas échéant, soumise à la TVA dans le pays où elle a lieu. Ce pays n'est pas nécessairement celui où la prestation de service est matériellement effectuée. Le lieu des prestations de services est défini par les articles 259 à 259 C du CGI. Il n'y a pas un critère de localisation unique.

Trois catégories de services doivent être distinguées : les prestations de services **matériellement localisables**, les prestations de services **immatérielles** et les **autres** prestations de services. Par ailleurs, des règles spécifiques s'appliquent aux transports internationaux.

I. Lieu des prestations de services

A. Prestations de services matériellement localisables

Il s'agit des prestations de services énumérées à l'article 259 A du CGI.

a. Les services se rattachant à un **immeuble situé en France**, y compris les prestations des architectes, des agents immobiliers et des experts, sont imposables en France.

- b.** Les prestations suivantes sont imposables **en France** lorsqu'elles y sont **matériellement exécutées** :
- prestations **culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives** et prestations accessoires, ainsi que leur organisation ;
 - **travaux** (entretien, façon, réparation, transformation, analyses, travaux divers) et **expertises** portant sur des **biens meubles corporels**, sauf si le preneur du service est identifié à la TVA dans un autre État de la Communauté européenne et qu'après réalisation du service le bien est expédié hors de France.

Les travaux et expertises sur biens meubles corporels qui sont exécutés hors de France ne sont pas soumis à la TVA française sauf si le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France et qu'après réalisation du service, les biens sont expédiés ou transportés hors de l'État membre où il a été exécuté ;

- **hébergement et ventes à consommer sur place** (hôtels, restaurants) ;
- **transports** et prestations accessoires aux transports (autres que les transports intracommunautaires de marchandises) : pour le transport la TVA française s'applique à la distance parcourue en France. Concernant les prestations accessoires à ces transports (chargement, déchargement...), elles sont imposables en France, lorsqu'elles y sont matériellement exécutées.

c. Les prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui (**intermédiaires transparents**) et interviennent dans des opérations portant sur des **biens meubles corporels** (autres que les transports intracommunautaires de biens) sont imposables en France lorsque le lieu de ces **opérations** est **situé en France**. Toutefois, dans les relations intracommunautaires, le lieu d'imposition est le lieu d'établissement du preneur si celui-ci fournit à l'intermédiaire son **numéro d'identification à la TVA** dans un **État membre**.

d. Les **locations de moyens de transport** sont imposables à la TVA **en France** lorsque :

- le prestataire (le loueur) est établi en France et le bien est utilisé par le locataire en France ou dans un autre État de la Communauté européenne ;
- le prestataire (le loueur) est établi en dehors de la Communauté européenne et le bien est utilisé par le locataire en France. Le loueur doit désigner un représentant.

Les locations de moyens de transport ne sont **pas imposables** à la TVA en France lorsque :

- le prestataire (le loueur) est établi en France et le bien est utilisé en dehors de la Communauté européenne par le locataire ;
- le prestataire (le loueur) est établi dans un autre État de la Communauté européenne et le bien est utilisé en France par le locataire (TVA acquittée dans l'autre État).

Toutefois, les locations de moyens de transport **par contrat de crédit-bail** consenties par un prestataire établi dans un autre État membre de la Communauté européenne à une personne établie en France et alors que le bien est utilisé en France ou dans un autre État de la Communauté, sont soumises à la TVA française si la législation de l'État membre du prestataire assimile le crédit-bail à une livraison de biens. À défaut d'une telle règle, l'opération échapperait à la TVA à la fois dans le pays du prestataire, en tant que livraison intracommunautaire, et en France, en tant qu'opération dont le lieu se situe hors de France.

B. Prestations de services immatérielles

On regroupe sous cette expression les prestations énumérées à l'article **259 B du CGI**. Il s'agit des opérations suivantes :

- prestations des conseillers, experts-comptables, ingénieurs et bureaux d'études ;
- prestations de publicité rendues et facturées directement à un annonceur assujetti ;
- opérations bancaires, financières et d'assurance ;
- cession et concession de droits d'auteur, marques, licences et brevets ;
- location de biens meubles corporels autres que les moyens de transport ;

- traitement de données et fourniture d'informations ;
- mise à disposition de personnel ;
- prestations des intermédiaires transparents qui interviennent, au nom et pour le compte d'autrui, dans la fourniture des prestations de services immatérielles énumérées à l'article 259 B du CGI ;
- obligation de ne pas exercer une activité professionnelle ou un droit mentionné à l'article 259 B du CGI ;
- prestations de télécommunications ;
- services de radiodiffusion et de télévision ;
- services fournis par voie électronique.

En règle générale, le lieu de ces prestations se situe là où le client est établi ou domicilié. La TVA française s'applique donc lorsque le client est établi en France.

Cette règle est assortie de deux exceptions :

1. À l'intérieur de la Communauté européenne, lorsque le client (preneur de la prestation) n'est pas assujéti à la TVA, la prestation est soumise à la TVA dans le pays où le prestataire est établi.
2. Le service rendu par un prestataire hors Communauté européenne à un client (preneur de la prestation) domicilié en France sans y être assujéti à la TVA échappe à la TVA si le service est utilisé hors de France.

Pour les services fournis par **voie électronique**, il n'y a pas lieu de prendre en considération le critère du lieu d'utilisation du service : pour qu'il y ait imposition en France, il suffit que le preneur soit un non-assujéti établi en France (le prestataire établi hors de la CE doit, comme pour les autres prestations « immatérielles », désigner un représentant fiscal, sauf application d'un régime spécial).

Le tableau ci-après récapitule pour les prestations immatérielles de l'article 259 B du CGI les **cas d'imposition** « oui » et de non-imposition « non » **en France**.

PRESTATIONS IMMATÉRIELLES				
Lieu d'établissement du preneur	Lieu d'établissement du Prestataire	France	Autre État de la Communauté européenne	Hors Communauté européenne
France	a. Il s'agit d'un assujéti	oui	oui	oui
	b. Il s'agit d'un non-assujéti	oui	non (1) (4)	(2)
Autre État de la Communauté européenne	a. Il s'agit d'un assujéti	non (1)	non (1)	non
	b. Il s'agit d'un non-assujéti	oui (3)	non (1)	non
Hors Communauté européenne		non	non	non

(1) Mais la TVA doit être acquittée auprès des services des impôts de l'autre État de la Communauté européenne.
 (2) Oui, si le service est utilisé en France (ou s'il s'agit de services fournis par voie électronique). Non, si le service est utilisé hors de France.
 (3) Non, s'agissant de certaines organisations internationales.
 (4) Opérations de crédit-bail réalisées par un bailleur établi dans un État membre qui assimile le crédit-bail à une livraison : oui, si le service est utilisé en France.

Source : Mémento Pratique Francis Lefebvre fiscal 2007 § 4458

Concernant les **services fournis par voie électronique**, seuls sont concernés les services fournis par voie d'**Internet** ou de **réseaux électroniques** qui ne correspondent ni à des livraisons de biens meubles corporels, ni à des prestations de services « traditionnels » accessibles par d'autres procédés de communication, ni à des services de télécommunication.

Sont notamment visés :

- la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d'équipements ;
- la fourniture en ligne de logiciels et la mise à jour de ceux-ci ;
- la fourniture d'images, de textes et d'informations, et la mise à disposition de bases de données ;
- la fourniture de musiques, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement ;
- la fourniture de services d'enseignement à distance.

Pour l'imposition des **services électroniques** qu'ils fournissent à des **personnes non assujetties établies dans la CE**, les **prestataires établis hors de la CE** peuvent se prévaloir d'un **régime spécial**.

Ce régime spécial, qui s'applique à l'ensemble de ces services fournis dans la CE, permet aux intéressés de s'identifier, de déclarer leurs prestations et de s'acquitter des taxes dues à ce titre dans les différents États membres auprès de l'État membre de leur choix (l'ensemble de ces obligations s'effectuent par voie électronique), sans avoir besoin de désigner un représentant fiscal.

Pour bénéficier du régime spécial, l'assujetti ne doit pas avoir établi le siège de son activité économique dans la CE, ni disposer d'un établissement stable dans la CE et ne doit pas être tenu de s'identifier à la TVA à d'autres fins. Il doit informer l'Administration du moment où il commence son activité imposable, la cesse ou la modifie au point de ne plus pouvoir se prévaloir du régime spécial. Il est mis fin au régime spécial dans les cas suivants : l'assujetti notifie (ou l'Administration présume) qu'il ne fournit plus de services électroniques ; il ne remplit plus les conditions requises pour se prévaloir de ce régime ; de manière systématique, il ne se conforme pas aux règles relatives à ce régime.

Pour chaque trimestre civil, l'assujetti doit déposer, par voie électronique, une déclaration de TVA (même si aucun service électronique n'a été fourni au titre de cette période) qui doit être libellée en euros et accompagnée du paiement de la TVA effectué sur un compte bancaire en euros. Cette déclaration doit comporter le numéro d'identification du prestataire et, pour chaque État membre de consommation dans lequel la taxe est due, la valeur totale hors TVA des services électroniques pour la période imposable et le montant total de la taxe correspondante. Les taux applicables et le montant total de la taxe due sont également indiqués. La taxe d'amont ne peut pas être déduite sur cette déclaration ; elle est remboursée selon la procédure spéciale concernant les entreprises étrangères non établies en France.

C. *Autres prestations*

Lorsque la loi ne fixe pas une règle différente, le lieu d'une prestation de services est l'endroit où le prestataire est établi ou domicilié (CGI, art. 259).

Cette règle s'applique notamment aux services rendus aux particuliers (coiffure) et aux prestations liées à la commercialisation des produits.

Art. 259 CGI : Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

II. Transports internationaux et TVA

Des règles différentes s'appliquent aux transports de marchandises et aux transports de voyageurs.

A. *Transports de marchandises*

1. Transport intracommunautaire de biens

On entend par là tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur le territoire de deux États membres de la Communauté européenne différents.

Un transport intracommunautaire de biens est soumis à la TVA du pays de départ. Toutefois, si le client (preneur) est identifié à la TVA dans un pays autre que celui où le transport a commencé, la TVA applicable est celle du pays qui a attribué au preneur le numéro d'identification sous lequel le service a été rendu.

Les **prestations accessoires** au transport, telles que le chargement, le déchargement et la manutention, sont imposables dans le pays où elles sont matériellement exécutées.

Toutefois, si le client (preneur) est identifié à la TVA dans un autre État membre de la CE, ces prestations sont soumises à la TVA de l'État qui lui a attribué son numéro d'identification.

Art. 259A, 3° CGI : Le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en **France** :

Les prestations de **transports intracommunautaires de biens meubles corporels** ainsi que les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et interviennent dans la fourniture de ces prestations :

- a. Lorsque le lieu de départ se trouve en France, sauf si le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre ;
- b. Lorsque le lieu de départ se trouve dans un autre État membre de la Communauté européenne et que le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France.

Sont considérés comme transports intracommunautaires de biens les transports dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée se trouvent dans deux États membres de la Communauté européenne.

Sont **assimilés** à des transports intracommunautaires de biens les transports de biens, dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée se trouvent en France lorsqu'ils sont directement liés à un transport intracommunautaire de biens.

Art. 259A, 5° : Le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France :

5° Les prestations **accessoires** aux **transports intracommunautaires** de biens meubles corporels, ainsi que les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et interviennent dans la fourniture de ces prestations :

- a. Lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France, sauf si le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre ;
- b. Lorsqu'elles sont matériellement exécutées dans un autre État membre de la Communauté européenne et que le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France.

PRESTATIONS DE TRANSPORT INTRACOMMUNAUTAIRE DE BIENS		
Preneur (Client du transporteur)	Pays de taxation	Redevable
Identifié dans même État membre que celui de départ	Pays de départ	– Prestataire : s'il est établi dans même État membre que celui de départ – Preneur : dans le cas contraire
Identifié dans État membre autre que celui de départ	Pays d'identification du preneur	– Prestataire : s'il est établi dans pays d'identification du preneur – Preneur : dans le cas contraire
Non identifié	Pays de départ	– Prestataire : obligation de s'identifier dans pays de départ

Source : *Mémento Pratique Francis LEFEBVRE fiscal 2007 § 4464*

2. Transport de biens entre la France et un état tiers à la Communauté européenne

Les **transports afférents aux exportations** sont exonérés de TVA. Cette exonération couvre les transports d'approche effectués à l'intérieur de la Communauté, en vue d'acheminer les biens à l'extérieur de celle-ci.

EXEMPLE : Une entreprise française confie à un transporteur français le transport de Paris à Gênes de marchandises qu'elle exporte en Asie. Ce transport d'approche intracommunautaire est exonéré si le transporteur peut justifier de l'exportation des marchandises transportées.

La preuve de la destination des biens peut résulter du compte rendu de voyage visé par la douane, d'une attestation du donneur d'ordre ou de tout autre document établissant cette destination.

Les **transports à l'importation** sont exonérés pour éviter une double imposition. En effet, le transport des biens jusqu'à leur premier lieu de destination est compris dans la base d'imposition à l'importation des biens. Les transports ultérieurs sont imposés, sauf si la marchandise est placée ou destinée à être placée sous un régime suspensif.

Le transport de marchandises qui sont placées sous un **régime suspensif** parce qu'elles ne sont pas destinées à la mise à la consommation en France est exonéré de la TVA.

B. *Transports internationaux de voyageurs*

Sont exonérés de la TVA :

- les transports aériens ou maritimes de voyageurs en provenance ou à destination de l'étranger ou des DOM-TOM ;
- les transports ferroviaires de voyageurs en provenance et à destination de l'étranger (transit) ;
- les transports ferroviaires de voyageurs effectués par les trains internationaux ;
- les transports effectués dans le cadre de la liaison fixe trans-Manche ;
- les transports par route de voyageurs en provenance et à destination de l'étranger (transit), circulant en groupe d'au moins dix personnes.

Les autres transports de voyageurs sont soumis à la TVA sur la partie française du parcours.

CHAPITRE III. CALCUL DE LA TVA EXIGIBLE

Le calcul de la TVA comporte deux étapes :

- la détermination de la taxe sur le montant des opérations imposables réalisées au cours de la période d'imposition ;
- la déduction de la TVA supportée sur les éléments du coût de revient.

La TVA calculée sur les opérations réalisées par l'entreprise, avant toute déduction, est dite « TVA exigible ». En comptabilité, on l'appelle « TVA collectée », parce qu'elle est collectée par l'entreprise pour le compte du Trésor auprès des clients, qui en supportent la charge temporaire ou définitive.

La détermination de la TVA exigible à raison d'une opération donnée suppose la réponse aux trois questions suivantes :

- Quel est le fait qui donne naissance à la dette de TVA ?
- Sur quelle base est-elle calculée ?
- Quel est le taux applicable ?

SECTION 1. FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ DE LA TVA

Aux termes de la directive 2006/112/CE :

- le **fait générateur** de la TVA est « le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe » ;
- l'**exigibilité** de la taxe est « le droit que le Trésor public peut faire valoir, aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe ».

En principe, le fait générateur de la TVA intervient et la taxe devient exigible au moment où l'opération imposable est effectuée. Toutefois, les États peuvent prévoir une date d'exigibilité différente pour certaines opérations et certaines catégories d'assujettis.

L'article 269-2 du CGI fixe des dates d'exigibilité différentes pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. Des règles spécifiques s'appliquent aux autres opérations imposables.

I. Livraisons de biens meubles corporels

A. Règle générale

Le fait générateur de la TVA intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien est effectuée.

La livraison est définie par l'article 256, II du CGI comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire ». Elle coïncide avec la « délivrance », définie par l'article 1604 du Code civil comme « le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur ».

Lorsque le transfert de propriété est retardé par une **clause de réserve de propriété** ou fixé au plus tard au paiement de la dernière échéance, dans le cadre d'une vente à tempérament ou d'un contrat qui prévoit une période de location, la TVA devient exigible dès la remise matérielle du bien à l'acheteur.

La loi fiscale française n'assimile pas le **crédit-bail** à une livraison de bien. Celle-ci n'intervient qu'au moment où le crédit preneur lève l'option d'achat. Concernant des loyers perçus dans le cadre des opérations de crédit-bail, la TVA est exigible selon les règles prévues pour les prestations de services.

Pour le dépôt de garantie éventuellement exigé au début du contrat, ce n'est que lorsqu'il cesse d'être remboursable au preneur qu'il devient passible de la TVA.

B. Exception : livraisons à exécution échelonnée

Pour les livraisons de biens meubles corporels qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, le **fait générateur** de la TVA se produit à l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes et encaissements se rapportent (CGI, art. 269-1-a bis). Cette disposition vise essentiellement la distribution d'eau, de gaz, d'électricité, de chaleur et de froid effectuée dans le cadre d'abonnements.

Toutefois, pour les livraisons d'**électricité**, de **gaz**, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs, l'**exigibilité** intervient comme le fait générateur, lors de l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou acomptes se rapportent, mais elle peut intervenir au moment du débit sur autorisation du directeur des services fiscaux. Elle intervient en tout état de cause dès la perception d'acomptes, et à concurrence de leur montant, lorsqu'il en est demandé avant l'intervention du fait générateur ou du débit (CGI, art. 269-2-a). EDF-GDF a exercé l'option pour les débits.

II. Prestations de services

Le **fait générateur** de la TVA intervient au moment où la prestation de services est effectuée, mais la taxe devient **exigible** au moment de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou sur option du redevable, d'après les débits (CGI art. 269-2-c).

Le fait générateur est constitué par l'exécution des services ou des travaux. Lorsque le service donne lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, le fait générateur est réputé intervenir lors de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes et ces encaissements se rapportent.

A. Champ des prestations de services

La notion de prestation de services est très large et recouvre les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels. Elle comprend notamment :

- la cession ou la concession de biens meubles incorporels (brevets, marques de fabrique) ;
- les locations de biens meubles corporels (animaux, véhicules, matériels, etc.) ou incorporels (fonds de commerce, brevets) ;
- les locations d'immeubles ;
- les opérations de façon ;
- les travaux immobiliers ;
- les travaux d'études, recherche et d'expertise ;
- les transports de personnes et de marchandises ;
- les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons (restaurants, débits de boissons) ;
- les opérations d'entremise des intermédiaires transparents ;
- les prestations de services à soi-même ;
- toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou de contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail d'ordre quelconque, comme réparer un meuble, donner des soins aux affaires d'autrui, ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers ;
- le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, par exemple.

Une distinction est établie entre les intermédiaires opaques et les intermédiaires transparents :

- l'intermédiaire « **opaque** » est celui qui agit pour le compte d'autrui, mais **en son nom propre**. Les opérations qu'il réalise ne sont pas considérées comme des prestations de services. Il est considéré comme ayant personnellement acquis et livré le bien lorsqu'il s'entremet dans des livraisons de biens ou comme ayant personnellement reçu ou fourni les services lorsqu'il s'entremet dans des prestations de services ;
- l'intermédiaire « **transparent** » est celui qui agit **au nom** et pour le compte **d'autrui**. Les opérations qu'il réalise sont considérées comme des prestations de services.

B. L'encaissement

L'encaissement imposable correspond à toute somme perçue pour la réalisation de l'opération ou l'exécution des travaux à quelque titre que ce soit (avance, acompte, solde).

Lorsque le paiement est effectué par **chèque**, le jour de sa remise constitue en pratique la date d'exigibilité de la taxe. Le paiement n'est confirmé que le jour où le chèque est encaissé.

Si le paiement est effectué par **virement**, l'encaissement est constitué par l'inscription au compte du fournisseur de la somme qui y est virée.

En cas **d'escompte** d'un effet de commerce ou de cession d'une créance par voie de bordereau Dailly, la TVA est exigible à la date du paiement de l'effet par le client (à la date d'échéance de l'effet).

Lorsqu'une entreprise se fait régler ses factures avant leur échéance normale, par un **factor**, subrogé dans ses droits de créance vis-à-vis des clients, l'exigibilité de la TVA est située à la date du paiement de la créance par le débiteur.

C. Option pour le paiement d'après les débits

Le redevable qui effectue des opérations pour lesquelles la TVA est exigible lors de l'encaissement peut être **autorisé** à acquitter la taxe d'après les débits. L'option doit être adressée par le contribuable au service local des impôts dont il relève. Elle s'applique à l'ensemble des opérations réalisées.

Le redevable doit mentionner sur ses factures qu'il a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits. Cette mention permet aux clients redevables de la TVA d'effectuer les déductions correctement.

Le débit consiste en l'inscription de la somme au débit du compte « client ». Pour les prestations de services, cette inscription correspond nécessairement à l'exécution du service, soit totale, soit partielle.

Le débit coïncide généralement avec la facturation. Cependant, la TVA est exigible lors de l'encaissement quand il est antérieur à la facturation. Le redevable qui s'acquitte d'après les débits doit comprendre dans sa déclaration mensuelle, le montant des acomptes perçus au cours du mois considéré, même s'ils ne correspondent pas à une exécution partielle du service fourni.

L'option pour les débits permet au client de **déduire** la TVA mentionnée sur la facture d'achat au titre du mois où il a reçu la facture, sans attendre le paiement du prix. Nous verrons, lors de l'étude de la TVA récupérable, que pour les prestations de services, la TVA est déduite par le client, le mois au cours duquel la TVA est exigible chez le fournisseur, c'est-à-dire en général lors de l'encaissement.

D. Travaux immobiliers

Pour les travaux immobiliers qui sont considérés comme des prestations de services, la TVA est exigible :

- en principe lors des **encaissements** des acomptes, avances, mémoires ou factures,
- sur option d'après les **débits**,
- sur option et pour certains travaux seulement, lors de la **livraison** des travaux.

L'option pour le paiement de la TVA lors de la livraison, c'est-à-dire lors de la **remise de l'ouvrage** en la possession du maître de l'ouvrage concerne essentiellement les travaux d'installation effectués dans le secteur industriel et commercial.

Les travaux doivent remplir les conditions suivantes :

- ces travaux doivent être exécutés dans le cadre d'un **marché unique** comportant la **fourniture de biens meubles** par l'entrepreneur (matériels ou appareils, à l'exclusion de matériaux de construction) et l'**installation** ou l'incorporation à un ouvrage immobilier des matériels ou appareils fournis ;
- le prix TTC des matériels ou appareils fournis ou incorporés doit **excéder 50 %** du montant total du marché.

Sont exclus de l'option les travaux publics, les travaux ayant pour objet les édifices du culte et les immeubles d'habitation.

L'option fait l'objet du dépôt d'une déclaration auprès du service des impôts. Elle doit être mentionnée expressément sur les contrats pour les marchés en cause, sur les factures ou mémoires.

III. Règles particulières d'exigibilité

A. Acquisition intracommunautaire

Le **fait générateur** de la TVA intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire est effectuée, c'est-à-dire au moment où la livraison à l'intérieur du pays de biens similaires est considérée comme effectuée.

L'**exigibilité** de la TVA intervient le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur. Cependant, la TVA est exigible lors de la délivrance de la facture si elle précède la date d'exigibilité et qu'il ne s'agit pas d'une facture d'acompte.

B. Agriculture

La TVA est exigible sur l'encaissement des acomptes ou du prix.

C. Ventes de publications de presse

L'exigibilité de la TVA intervient lors de l'encaissement des acomptes ou du prix.

D. Importation

L'exigibilité de la TVA intervient lors de la réalisation de l'importation ou de la sortie du régime suspensif. L'importation en provenance d'un pays tiers à la Communauté européenne est constituée par l'entrée du bien sur le territoire communautaire ou par la mise à la consommation en France.

E. Mutation à titre onéreux ou apport en société d'immeuble

La TVA est exigible à la date du fait générateur, c'est-à-dire à la **date de l'acte** constatant l'opération ou, à défaut d'acte, au moment du transfert de propriété.

Lorsqu'une vente est conclue sous **condition résolutoire**, une telle clause n'a aucune incidence sur l'exigibilité de la TVA. Celle-ci est perçue immédiatement. Si la vente est conclue sous **condition suspensive**, la TVA n'est perçue que lors de la réalisation de la condition. C'est à cette date qu'il faut se placer pour déterminer le taux et l'assiette de la TVA.

Lorsque le **prix est payable en plusieurs échéances** (vente en l'état futur d'achèvement), le vendeur peut acquitter la TVA au fur et à mesure des encaissements à condition de présenter des garanties de recouvrement.

F. Livraison à soi-même

Concernant la livraison à soi-même d'un **bien**, la TVA est exigible à la date de la première utilisation du bien ou du changement d'affectation.

Pour la livraison à soi-même de **services**, la TVA est exigible à la date de l'exécution du service. Elle intervient au fur et à mesure de la réalisation des prestations.

SECTION 2. BASE D'IMPOSITION À LA TVA

Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, la base d'imposition est constituée par la contrepartie obtenue par le fournisseur ou le prestataire. Ainsi, la base d'imposition est constituée pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par **toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir** par le fournisseur ou le prestataire en **contrepartie de ces opérations**, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

I. Éléments inclus dans la base d'imposition

A. Subventions, aides, abandons de créances

Les subventions, aides, abandons de créances reçus sont imposables lorsqu'ils constituent la totalité ou un élément de la contrepartie d'une opération imposable.

L'imposition suppose la **contrepartie** d'une prestation de services **individualisée** et d'un **lien direct** entre cette prestation et l'avantage accordé au prestataire.

La subvention est imposable dans les deux cas suivants :

- lorsqu'elle constitue la **contrepartie** d'un service rendu à la personne qui la verse ; tel est le cas lorsque l'État alloue une subvention à un organisme de recherche à qui il a commandé une étude ;
- lorsqu'elle vient **compléter le prix** payé par le bénéficiaire de la prestation ou se substituer à ce prix ; c'est le cas des subventions versées par les collectivités publiques aux entreprises de transport de voyageurs et, d'une manière générale, de toutes les subventions d'équilibre.

Les subventions qui ne répondent pas à ces conditions sont exclues de la base d'imposition du prestataire. Tel est le cas des subventions d'équipement.

Les mêmes principes régissent l'imposition des aides et abandons de créances consentis au sein des groupes de sociétés. La distinction faite en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux entre les abandons de créances à caractère commercial et ceux qui présentent un caractère financier n'a pas de portée en matière de TVA.

Les remises de dettes consenties dans le cadre des procédures de redressement ou de liquidation judiciaires des entreprises et de règlement amiable des difficultés des entreprises ne sont pas soumises à la TVA et ne sont pas portées au dénominateur du prorata de déduction de la TVA.

B. Échanges

En cas d'**échange de biens**, chacun des échangistes est considéré comme réalisant une vente. La TVA est assise sur la **valeur des produits reçus en paiement** du bien livré, augmentée, le cas échéant, du montant de la soulte encaissée.

EXEMPLE : Dans l'hypothèse de la vente d'une voiture avec reprise d'une voiture ancienne usagée, la base d'imposition à la TVA est constituée par la soulte versée par l'acheteur et la valeur réelle de la voiture reprise.

Les **échanges de services** sont imposés à la TVA sur la base des services rendus mutuellement. De même, l'échange d'un bien contre un service est a priori imposable.

C. Frais accessoires

Les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services tels que commissions, intérêts, frais d'emballage, de transport et d'assurance demandés aux clients sont à comprendre dans la base d'imposition à la TVA.

1. Intérêts réclamés par un fournisseur

Les règles applicables aux intérêts réclamés par un fournisseur à sa clientèle sont différentes selon qu'il s'agit :

- **d'intérêts moratoires**, qui ne sont pas considérés comme la contrepartie d'une opération située dans le champ d'application de la TVA ;
- **d'intérêts** réclamés par un fournisseur ayant accepté de différer la date normale d'encaissement du prix au-delà du fait générateur, qui sont exonérés de TVA ;
- ou d'intérêts qui n'appartiennent à aucune des deux catégories ci-dessus et qui demeurent effectivement soumis à la TVA si l'opération à laquelle ils se rattachent est elle-même soumise à la TVA.

a. Intérêts moratoires

Les intérêts moratoires sont hors du champ d'application de la TVA. Il s'agit des intérêts réclamés par un fournisseur à un client qui n'a pas payé le prix à l'échéance. Il y a défaillance du client. Les intérêts moratoires ont pour objet de couvrir un préjudice subi par le fournisseur du fait de la carence de son client. Les intérêts moratoires, qui ne sont pas la contrepartie de l'octroi d'un crédit (il s'agit en fait d'un crédit forcé), ne sont pas afférents à une opération située dans le champ d'application de la TVA.

b. Intérêts pour délais de paiement

Les intérêts pour délais de paiement sont exonérés de TVA dans les situations caractérisées cumulativement par :

- un **sursis de paiement** accordé par un fournisseur ;
- au titre d'une **période** postérieure au fait générateur ;
- et assorti de la **facturation** d'intérêts.

Dans l'hypothèse où les intérêts ne sont pas facturés distinctement au client, l'ensemble du prix est soumis à la TVA.

c. Autres sommes

Les sommes qui ne représentent ni des intérêts moratoires, ni des intérêts réclamés par un fournisseur en contrepartie d'un sursis de paiement postérieur au fait générateur, entrent dans la base d'imposition à la TVA.

EXEMPLES : intérêts réclamés au titre d'une période antérieure au fait générateur, sommes non facturées en tant qu'intérêts.

REMARQUES

- L'entreprise peut être placée soit dans la situation d'**assujetti partiel**, lorsqu'elle perçoit des intérêts moratoires, soit dans la situation de **redevable partiel** lorsqu'elle facture des intérêts exonérés de la TVA dans le cadre d'une opération de crédit fournisseur, soit dans la situation d'**assujetti redevable partiel** de la TVA lorsqu'elle perçoit ces deux types d'intérêts.
- Le droit à déduction de l'entreprise est limité par application du principe selon lequel seule la TVA qui grève les biens et les services acquis pour les besoins des opérations imposables ouvrant droit à déduction est déductible.

2. Frais d'emballage

En général, l'emballage est facturé avec la marchandise et constitue un élément du prix de vente imposable. Toutefois, le vendeur *peut* exclure de sa base d'imposition les consignations perçues lors des livraisons d'emballages récupérables. La TVA relative à ces sommes ne doit pas être facturée. Ces sommes ne deviendront imposables que si les emballages n'ont pas été rendus au terme des délais en usage dans la profession. Les emballages consignés qui ne sont pas restitués dans les délais en usage dans le secteur professionnel concerné sont considérés comme vendus pour un prix représenté par le montant de la consignation.

3. Frais de transport

Les frais de transport accessoires à une livraison sont en principe inclus dans la base d'imposition de cette livraison. Toutefois, le transport peut être traité comme une opération autonome si telle est l'intention des parties et soumis au régime propre aux opérations de transport (exigibilité, taux de TVA).

Lorsque la vente est conclue aux conditions de départ, les frais de transport par colis postaux sont exclus de la base d'imposition du vendeur si celui-ci les facture à son client pour leur montant exact.

4. Pourboires

Les sommes perçues au titre du « **service** » sont à soumettre à la TVA.

Toutes les majorations de prix réclamées à la clientèle de certains secteurs d'activité (hôtels, restaurants, cafés, coiffure...) au titre du « service » sont à comprendre dans la base d'imposition à la TVA de l'entreprise prestataire, qu'elles soient centralisées par l'employeur ou perçues directement auprès de la clientèle par les employés (il s'agit du pourboire obligatoire). Ces sommes sont soumises aux mêmes règles de TVA que les prestations de services auxquelles elles se rattachent.

En revanche, comme auparavant, ne sont pas à comprendre dans le chiffre d'affaires taxable les simples **gratifications** (ou pourboires) que les clients versent spontanément, en témoignage de leur satisfaction, aux employés d'une entreprise où le « service » est déjà incorporé dans les prix facturés.

5. Frais d'assurance

Ils doivent être compris dans la base d'imposition ; tel est le cas des primes d'assurance crédit, sauf si elles sont versées sur l'ordre du client, auquel le fournisseur rend compte exactement.

D. *Impôts et taxes*

Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature sont à comprendre dans la base d'imposition, à l'exception de la TVA elle-même. Le calcul de la TVA est effectué sur le prix hors TVA. Sont toutefois exclus notamment : l'octroi de mer perçu à l'entrée des marchandises dans les DOM, la taxe de séjour perçue par les hôteliers et autres loueurs dans les villes touristiques.

II. **Éléments exclus de la base d'imposition**

A. *Réduction de prix*

Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consenties directement aux clients sont exclus de la base d'imposition.

Les réductions dont le principe et le montant sont certains lors de l'établissement de la facture doivent figurer sur la facture. Les réductions accordées après la délivrance de la facture donnent lieu à l'émission d'une facture rectificative ou d'une note d'avoir. Le client doit alors rectifier la déduction de TVA qu'il a effectuée.

La réduction de prix ne doit pas constituer la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation.

B. *Sommes remboursées aux mandataires*

Les intermédiaires qui effectuent des dépenses **au nom et pour le compte de leurs commettants** n'ont pas à comprendre dans leur base d'imposition les sommes que ces derniers leur remboursent. La non-imposition de ces remboursements est subordonnée aux conditions suivantes :

- l'intermédiaire doit agir en vertu d'un mandat préalable et explicite,
- les dépenses sont engagées au nom du commettant,
- il doit rendre compte de ses dépenses à son commettant,
- il doit les mentionner en comptabilité dans des comptes de tiers,
- il doit justifier de la nature et du montant de ces débours auprès du service des impôts.

En application de ces règles, les avocats, huissiers et notaires excluent de leur base d'imposition les frais de procédure qu'ils engagent au nom et pour le compte de leurs clients.

C. Indemnités

L'indemnité qui correspond exclusivement à la **réparation** d'un **préjudice** ou d'un **dommage** ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services. Elle n'est pas située dans le champ d'application de la TVA.

Les **indemnités d'assurance** ne sont pas soumises à la TVA parce qu'elles ne constituent **pas** la **contrepartie** d'une livraison ou d'un **service**. Si l'assuré ne peut pas récupérer la TVA, l'indemnité correspond à la valeur taxe comprise du bien assuré. Pour la même raison, les **dommages-intérêts** ne sont pas imposables.

Les indemnités doivent être soumises à la TVA dans les deux cas suivants :

- lorsqu'elles **rémunèrent** une livraison, **un service** ou la renonciation à un droit : indemnité de non-concurrence, indemnité de résiliation d'un contrat d'exclusivité... ;
- lorsqu'elles constituent un **complément de prix** ; tel est le cas des indemnités qui compensent les préjudices commerciaux courants : indemnités de résiliation anticipée de contrat de location, arrhes et acomptes conservés en cas de dédit.

D. Dépôts de garantie et cautionnements

Les sommes versées par un locataire à titre de dépôt de garantie ou cautionnement demeurent sa propriété et sont destinées à lui être restituées. Elles sont donc exclues de la base d'imposition du loueur. En revanche, lorsque le loueur conserve ces sommes à l'issue de la location, elles deviennent alors une recette taxable.

III. Règles d'assiette dérogatoires

Certaines opérations sont imposables sur une base spécifique.

A. Intermédiaires agissant en leur nom propre

L'intermédiaire qui agit pour le compte d'autrui, mais en son nom propre (intermédiaire dit « opaque ») est traité en TVA comme un acheteur-revendeur. Il est censé acheter pour le prix hors commission et revendre pour le prix commission comprise. Il est donc imposé, non sur le prix de sa commission, mais sur le montant total de la transaction.

EXEMPLE : Un intermédiaire à l'achat achète à un fournisseur établi en France un bien de 100 €, hors TVA, et le livre à son commettant, également établi en France, pour 150 € hors TVA. La base d'imposition de la livraison faite par l'intermédiaire à l'acheteur est de 150 €.

B. Travaux à façon

Le façonnier transforme un produit qui appartient à son client. Il s'agit d'une prestation de services. La base d'imposition à la TVA est constituée comme pour les autres prestataires de services par le prix de l'intervention du façonnier. Les façonniers doivent tenir un registre spécial consignait les mouvements de produits.

Le contrat de façonnage suppose que les conditions suivantes soient réunies : le façonnier ne doit pas devenir propriétaire des produits mis en œuvre ; la valeur des matières complémentaires qu'il apporte doit être inférieure à celle des matières confiées par le donneur d'ouvrage augmentée de l'intervention ; il doit y avoir restitution à l'identique des matières fournies par le donneur d'ouvrage ; un produit nouveau doit être réalisé à partir des matériaux mis en œuvre.

Dans le cas où une condition n'est pas remplie, il n'y a pas façonnage mais fabrication et la TVA est due sur la totalité.

C. Livraisons à soi-même

La base d'imposition des livraisons à soi-même de biens meubles corporels est constituée par le **prix d'achat** de ces biens ou de biens similaires (valeur vénale du bien). À défaut de prix d'achat, on retient le **prix de revient**. Ces prix sont déterminés au moment et au lieu où la TVA devient exigible.

Les livraisons à soi-même de services sont imposées sur la base des dépenses engagées pour l'exécution du service (prix de revient du service).

D. Agences de voyages et tour-opérateurs

Pour leurs opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques, la base d'imposition à la TVA est constituée par la différence entre le prix total payé par le client et le prix effectif facturé à l'agence ou à l'organisateur par les transporteurs, hôteliers, restaurateurs, entrepreneurs de spectacles et autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client (c'est-à-dire par la marge).

E. Travaux immobiliers

Pour ces travaux, la base d'imposition est le montant des marchés, mémoires ou factures.

SECTION 3. TAUX DE TVA

La présente section ne concerne que les taux ayant en France continentale la plus large application. Il s'agit du taux normal de **19,6 %**, du taux réduit de **5,5 %** ainsi que du taux particulier de **2,1 %**.

Le taux normal était de **20,6 %** avant le 1^{er} avril 2000.

I. Taux normal de 19,6 %

Le taux normal est le taux de droit commun. Il est fixé à 19,6 %. Il concerne toutes les opérations imposables pour lesquelles un autre taux n'est pas spécialement prévu.

II. Taux de 5,5 %

A. Opérations concernées

Le taux réduit de 5,5 % s'applique aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits suivants :

- eau et boissons non alcooliques ;
- produits destinés à l'alimentation humaine à l'exception des produits de confiserie, de certains chocolats, des produits composés contenant du chocolat ou du cacao, des margarines et graisses végétales et du caviar ;
- produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation ;
- aliments pour le bétail, les animaux de basse-cour, les poissons d'élevage comestibles et les abeilles ;
- engrais, produits antiparasitaires et autres produits à usage agricole ;
- bois de chauffage à usage domestique ;
- livres, y compris l'impression et la location ;
- médicaments non remboursés par la Sécurité sociale ;
- appareillages pour handicapés ;
- abonnement aux livraisons d'électricité et de gaz distribués par réseaux publics.

Le taux de 5,5 % s'applique également à certains services :

- fourniture de logement, places de camping, locations meublées, maisons de retraite ;
- cantines d'entreprise ;
- soins dans les établissements thermaux ;
- transport de voyageurs ;
- spectacles de variétés, cirques, concerts, théâtre, cinéma, zoos, musées, monuments, expositions, foires et salons, parcs à thème culturel, jeux et manèges forains ;
- abonnements aux services de télévisions « privées » ;
- cessions de droits d'auteur ;
- service d'aide à la personne ;
- travaux portant sur des locaux d'habitation ;
- travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles, y compris les travaux d'entretien des sentiers forestiers.

Le législateur a pris l'engagement d'appliquer le taux réduit de la TVA aux services de restauration dans le cas où la proposition de directive communautaire autorisant une telle mesure serait adoptée.

B. Travaux portant sur les locaux d'habitation

Les travaux dans les logements de plus de deux ans sont soumis au taux réduit de la TVA.

Pour pouvoir en bénéficier, le client doit respecter six conditions.

1^{re} condition : La TVA est perçue au taux réduit sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans et affectés à l'habitation à l'issue de ces travaux.

Des locaux sont considérés comme affectés à l'habitation, s'ils sont destinés exclusivement à l'hébergement individuel ou collectif de personnes physiques, que ces locaux soient nus ou meublés (dès lors qu'ils ne font pas l'objet d'une exploitation à titre commercial), qu'il s'agisse d'habitations principales ou secondaires, ou encore qu'ils soient occupés ou vacants.

Les établissements d'hébergement (hôtels) considérés comme servant à l'exercice d'une activité commerciale sont soumis au taux normal.

Concernant les locaux affectés partiellement à l'habitation, le taux réduit s'applique :

- à l'ensemble des travaux si les locaux sont principalement affectés à l'habitation, c'est-à-dire dont la moitié au moins de la superficie est affectée à cet usage ;
- aux travaux réalisés dans les pièces affectées exclusivement à l'habitation, pour les locaux affectés pour plus de 50 % à un usage autre que l'habitation.

Les maisons de retraite, maisons d'accueil pour handicapés, foyers pour jeunes travailleurs et autres établissements de même nature (internats, monastères, résidences universitaires...) sont assimilés à des locaux à usage d'habitation.

Les travaux réalisés dans les parties communes des immeubles collectifs qui comprennent :

- plus de 50 % de locaux à usage d'habitation relèvent en totalité du taux réduit ;
- moins de 50 % de locaux à usage d'habitation relèvent du taux réduit à proportion des locaux affectés à l'habitation.

2^e condition : Il doit s'agir de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, réalisés par une ou plusieurs entreprises.

Exemples :

- travaux de décoration, peinture intérieure et papier peint ;
- travaux de revêtement de sols et de murs ;
- réfection d'une salle de bains ou d'une cuisine ;
- installation et/ou changement de portes et fenêtres ;
- travaux d'isolation ou de ravalement ;
- installation d'équipements de sécurité et de surveillance ;
- installation d'équipements électriques et d'éclairage ;
- raccordement aux réseaux (eau, gaz, électricité et travaux d'assainissement individuel).

3^e condition : Le taux de TVA à 5,5 % s'applique sur l'ensemble des travaux si les fondations sont modifiées à moins de 50 % et les éléments porteurs sont modifiés à moins de 50 % et les façades sont modifiées à moins de 50 % et l'un des six éléments constituant le second œuvre (planchers non porteurs ; huisseries extérieures ; cloisons intérieures ; installations sanitaires et de plomberie ; installations électriques ; système de chauffage) est modifié à moins des deux tiers, les cinq autres pouvant être remplacés à 100 %.

4^e condition : Les travaux ne doivent pas augmenter la surface de plancher hors œuvre nette (SHON) des locaux de plus de 10 %.

Les travaux d'aménagement de combles bénéficient de la TVA à 5,5 % lorsque ceux-ci sont séparés des autres pièces.

5^e condition : Les travaux ne doivent pas augmenter la surface au sol de l'immeuble de plus de 9 m².

6^e condition : Avant le commencement des travaux (ou au plus tard avant la facturation), la personne qui fait effectuer les travaux doit remettre à chacune des entreprises intervenant sur le chantier une même attestation, un exemplaire original, précisant que les conditions pour bénéficier de la TVA à 5,5 % sont toutes remplies.

Le client doit conserver une copie de l'attestation ainsi que l'ensemble des factures ou notes émises par la ou les entreprise(s) ayant réalisé les travaux jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant leur réalisation.

Le prestataire, quant à lui, doit conserver cette attestation à l'appui de sa comptabilité. Il doit également faire apparaître distinctement dans sa comptabilité et sur les factures la part des travaux relevant du taux réduit et, le cas échéant, celle relevant du taux normal.

C. Services d'aide à la personne

Le **taux réduit** de la TVA s'applique aux prestations de services d'aide à la personne fournies par des **entreprises agréées**. Les services concernés sont notamment : ménages, repassage, préparation des repas, courses ; garde d'enfants, soutien scolaire ; aide au maintien à domicile des personnes âgées ou handicapées.

III. Taux de 2,1 %

Le taux de 2,1 % s'applique aux médicaments remboursables par la Sécurité sociale, aux publications de presse et à la redevance sur les appareils de télévision (services publics).

Ce taux s'applique également aux 140 premières représentations des spectacles de théâtre, concerts et ballets et des spectacles de cirque composés de créations originales.

CHAPITRE IV. CALCUL DE LA TVA DÉDUCTIBLE

La TVA qui a grevé les éléments du prix des opérations imposables est déductible de la TVA applicable à ces opérations. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible chez le fournisseur. La déduction de la TVA est opérée par imputation sur la taxe due au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance (**CGI, art. 271**). Le redevable ne verse donc au Trésor que la différence entre la TVA devenue exigible au cours du mois à raison de ses propres opérations et la taxe déductible figurant sur les factures reçues des fournisseurs.

SECTION I. ÉTENDUE DU DROIT À DÉDUCTION

La TVA qui grève une dépense est déductible dans la mesure où cette dépense contribue au coût de revient d'une opération ouvrant droit à déduction (I). Toutefois, le CGI fixe des limites au droit à déduction (II).

I. Opérations ouvrant droit à déduction

Elles comprennent, d'une part, les **opérations soumises à la TVA** et, d'autre part, certaines opérations exonérées.

Les **opérations non soumises à la TVA** qui ouvrent droit à déduction peuvent être regroupées en quatre catégories.

A. Prestations de services dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France

Il s'agit des prestations de services réalisées par des assujettis et qui ne sont pas soumises à la TVA française en raison des règles de territorialité (par exemple, une prestation de conseil fournie à une personne établie hors de France).

B. Opérations du commerce international

Les exportations, les ventes en franchise aux exportateurs, les livraisons par les comptoirs de vente et les livraisons intracommunautaires de biens ouvrent droit à déduction.

Il en est de même pour les services se rapportant au trafic international des biens, les transports internationaux et les opérations portant sur des biens placés sous un régime suspensif (*ex.* : admission temporaire, entrepôt sous douane, transit communautaire).

C. Opérations financières et d'assurance hors communauté

Ouvrent droit à déduction :

- les opérations d'assurance concernant des personnes établies en dehors de la Communauté ou des exportations de biens ;
- les services bancaires et financiers exonérés rendus à des personnes établies en dehors de la Communauté ou se rapportant à des exportations de biens.

D. Opérations diverses

Diverses opérations internes exonérées de TVA ouvrent droit à déduction (*ex.* : vente par un fabricant de déchets neufs d'industrie provenant de ses propres fabrications).

II. Les limitations du droit à déduction

La déduction de la TVA grevant les biens et services acquis pour réaliser des opérations ouvrant droit à déduction, peut être exclue du fait de limitations.

A. Limitations d'ordre général

La TVA n'est déductible que si le bien ou le service qu'elle grève est **nécessaire à l'exploitation**. L'achat de fleurs pour décorer un magasin répond à cette condition. En revanche, les sommes versées pour disposer de chasses auxquelles sont invités les clients ne sont pas nécessaires à l'exploitation.

La TVA n'est pas déductible par simplification lorsque le bien ou le service qu'elle a grevé est **utilisé pour plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise**.

Lorsqu'il est possible selon des critères physiques de déterminer la part d'utilisation d'un bien ou d'un service à usage mixte, seule la fraction de la taxe afférente à la partie du bien ou du service qui est utilisée pour les besoins de l'entreprise est déductible.

Le droit à déduction est **limité** dans la mesure de **l'utilisation professionnelle** des biens et des services.

Inversement, il n'y a pas de taxation ultérieure de la livraison ou de la prestation de services à soi-même représentant l'utilisation privée du bien ou du service.

B. Limitations concernant certaines entreprises

Les redevables qui sont imposés sur leur marge ne peuvent pas déduire la TVA qui a grevé les biens et services dont le coût d'acquisition est déduit pour la détermination de cette marge.

Ainsi, les marchands de biens ne peuvent pas déduire la TVA qui a grevé le prix d'acquisition des immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières. Les agences de voyage ne peuvent pas déduire la TVA afférente au prix payé aux entreprises qui exécutent matériellement des services utilisés par leurs clients (entrepreneurs de transports, hôteliers, restaurateurs, entrepreneurs de spectacles).

Les négociants en biens d'occasion ne peuvent opérer la déduction de la TVA que s'ils acquittent la taxe sur le prix total versé par l'acquéreur. Il en est de même des entreprises qui vendent des œuvres d'art originales.

C. *Limitations concernant certains biens et services*

1. **Dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles**

La TVA qui greève les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles suit le régime suivant :

- Les dépenses de **logement**, de **restaurant**, de **réception** et de **spectacles** engagées au profit des **tiers** à l'entreprise ouvrent **droit à déduction** de la TVA lorsque ces dépenses sont **nécessaires** à l'exploitation.
- Les dépenses exposées pour assurer le **logement** ou l'**hébergement** des **dirigeants** ou du **personnel**, qu'elles soient engagées dans l'intérêt de l'activité de l'entreprise ou pour assurer la satisfaction des besoins individuels n'ouvrent **pas droit à déduction** de la TVA.
- Les dépenses de **restaurant**, de **réception** et de **spectacles** exposées pour les **dirigeants** ou les **salariés** n'ouvrent **pas droit à déduction** de la TVA lorsque l'engagement de ces dépenses est motivé par le dessein d'octroyer un **avantage** aux intéressés.
- Les dépenses de **restaurant**, de **réception** et de **spectacles** exposées pour les **dirigeants** ou les **salariés** du fait de leur participation à des repas, réceptions ou divertissements organisés dans le seul **intérêt** de l'activité de l'**entreprise** ouvrent **droit à déduction** de la TVA. Ainsi, ouvrent droit à déduction de la TVA, les dépenses exposées à l'occasion d'invitation de tiers et les dépenses exposées dans d'autres circonstances dès lors qu'il s'agit de dépenses engagées dans le souci d'assurer le bon déroulement des activités de l'entreprise (salariés en déplacement ou en mission, fête de fin d'année, par exemple).

Le fait que les dépenses motivées par le souci d'assurer le bon déroulement des activités de l'entreprise puissent en outre, dans certains cas, contribuer à la satisfaction des besoins individuels des dirigeants ou des salariés ne fait pas obstacle à la déduction de la TVA, les besoins individuels des intéressés étant, dans ce cas, recouverts par l'intérêt de l'exploitation de l'entreprise. L'entreprise qui procède à la déduction de la TVA doit être en mesure d'en justifier et donc, les factures doivent faire apparaître toutes les mentions nécessaires et notamment le montant de la TVA. La facture ou le document en tenant lieu doit être un original et comporter les mentions obligatoires.

L'exclusion du droit à déduction ne s'applique pas :

- aux dépenses supportées par un hôtelier ou restaurateur pour fournir à titre onéreux ses prestations d'hébergement et de nourriture ;
- au logement du personnel de gardiennage sur les chantiers ou dans les locaux de l'entreprise ;
- aux dépenses résultant de la mise en jeu de la responsabilité de l'entreprise à l'égard de ses clients (*ex.* : compagnie aérienne qui assure l'hébergement et la nourriture de ses passagers immobilisés par suite d'un incident technique).

2. Véhicules conçus pour le transport des personnes (terrestre, maritime, aérien)

La TVA grevant les véhicules ou engins conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte n'est pas déductible. L'exclusion s'étend aux éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires de ces matériels. Elle s'applique également aux réparations et autres prestations de services afférentes aux véhicules exclus, mais non à la location des emplacements de stationnement.

Toutefois, l'exclusion ne s'applique pas :

- aux véhicules utilisés par les transporteurs publics de voyageurs et affectés exclusivement à ces transports (autocars, bateaux, taxis, corbillards) ;
- aux cars de ramassage du personnel pour les amener sur les lieux de travail ;
- aux véhicules servant uniquement à l'enseignement de la conduite ;
- aux véhicules donnés en location ;
- aux véhicules destinés à être revendus à l'état neuf ;
- aux véhicules conçus exclusivement pour la compétition ou pour la publicité.

3. Transports de personnes

La TVA grevant les transports de personnes (route, fer, air, eau) et les opérations accessoires auxdits transports n'est pas récupérable.

Cette exclusion ne s'applique pas :

- aux transports réalisés en sous-traitance pour le compte d'un transporteur public de voyageurs ;
- aux transports effectués en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par une entreprise pour ramasser son personnel et l'amener sur son lieu de travail.

4. Biens cédés gratuitement ou à un prix anormalement bas

On ne peut pas déduire la TVA ayant grevé des biens cédés gratuitement ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal. Ainsi, un brasseur ne peut pas récupérer la TVA sur un parasol qu'il offre à un cafetier. Si le redevable a déjà opéré la déduction, il doit soumettre à la TVA la livraison à soi-même du bien et la taxe résultant de cette imposition n'est pas déductible.

L'exclusion en cas de remise gratuite ne s'applique pas :

- aux biens dont la valeur unitaire TTC (prix d'achat ou de revient) n'excède pas **60 €** par an et par bénéficiaire, que le bien soit conçu ou non pour la publicité ;
- aux présentoirs publicitaires dont la valeur unitaire TTC est inférieure à 107 € ;
- aux échantillons de parfum.

5. Produits pétroliers

Les **essences** utilisées comme carburants sont totalement **exclues** du droit à déduction. L'exclusion s'applique quel que soit le véhicule, même si le véhicule ouvre droit à déduction : essence, super avec ou sans plomb... Cependant, la TVA grevant les essences utilisées pour les essais de moteurs ou de véhicules est déductible.

Les **gazoles** et le superéthanol E85 utilisés comme carburants pour des véhicules exclus du droit à déduction ne sont déductibles qu'à hauteur de **80 %** du montant de la taxe les ayant grevés. La TVA est déductible en totalité si le véhicule ouvre droit à déduction, comme pour un camion par exemple. La TVA grevant le gazole utilisé pour les essais liés à la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur est déductible.

La TVA relative au **gaz de pétrole liquéfié** (GPL) au propane liquéfié, au butane liquéfié, ainsi que celle relative au gaz naturel comprimé, est déductible en **totalité**, quelle que soit la situation au regard du droit à déduction des véhicules dans lesquels sont utilisés ces carburants (véhicule de tourisme par exemple).

La TVA relative au **gaz de pétrole** à l'état **gazeux** et au pétrole lampant utilisés comme carburants pour des véhicules exclus du droit à déduction n'est déductible que pour **50 %** de son montant. La déduction est totale si les véhicules ne sont pas exclus du droit à déduction.

6. Électricité

Les assujettis à la TVA peuvent déduire la taxe sur la valeur ajoutée afférente à l'électricité consommée par les véhicules terrestres exclus du droit à déduction lorsque ces véhicules sont utilisés pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction et qu'ils fonctionnent exclusivement au moyen de l'énergie électrique.

Il en est de même lorsque ces véhicules sont pris en location et que la taxe relative à cette location n'est pas déductible.

SECTION 2. CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION

L'exercice du droit à déduction de la TVA est subordonné à deux conditions :

- la taxe dont la déduction est demandée doit être mentionnée sur un document,
- le droit à déduction doit avoir pris naissance et ne pas être périmé.

I. Justification de la TVA déductible

La TVA qui peut être déduite est, selon le cas :

- celle qui figure sur les **factures d'achat** délivrées par les fournisseurs dans la mesure où ces derniers étaient légalement autorisés à la faire figurer sur ces factures ;
- celle qui est acquittée par le déclarant en douane à l'importation (**documents douaniers**) ;
- celle qui est acquittée par le redevable lors de certaines prestations de services lorsque le prestataire n'est pas établi en France ou de la livraison à soi-même de biens ou de services ;
- celle qui correspond aux factures d'acquisition intracommunautaires délivrées par les fournisseurs, dont le montant figure sur la déclaration mensuelle de TVA.

La déduction ne peut pas être opérée si le redevable n'est pas en possession, soit de la facture d'achat ou d'acquisition intracommunautaire, soit de la déclaration d'importation le désignant comme destinataire réel des biens.

Pour les **acquisitions intracommunautaires**, le redevable doit avoir mentionné sur sa déclaration de TVA toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe correspondante et détenir des factures établies conformément à la réglementation communautaire. À défaut d'avoir porté la TVA sur la déclaration, la déduction peut cependant être opérée si la TVA a été payée au Trésor.

La justification de la TVA acquittée sur les **livraisons à soi-même** ou sur les **prestations de services imposables chez le preneur**, résulte de la mention de l'opération sur la déclaration de TVA que le redevable souscrit pour le paiement de la TVA dont il effectue la récupération.

II. Date de la déduction

Le droit à déduction prend naissance lorsque la TVA qui en est l'objet devient exigible chez le redevable. La déductibilité coïncide avec l'exigibilité.

Ainsi, l'entreprise qui reçoit d'un prestataire de services une facture mentionnant la TVA, ne peut pas en opérer immédiatement la déduction, à moins que cette facture n'indique que la TVA est acquittée selon les débits ; la TVA sera exigible lors de l'encaissement ; elle sera donc déductible par le client lors du paiement.

Lorsque l'assujetti récupère la TVA dont il est lui-même redevable à raison d'acquisitions intracommunautaires, de prestations immatérielles fournies par un prestataire établi hors de France ou de livraisons à soi-même, la TVA déductible figure sur la même déclaration de TVA que la taxe exigible.

La TVA qui n'a pas été déduite sur la déclaration du mois au titre duquel elle est devenue déductible peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission. Ainsi, la TVA afférente à une livraison de biens reçue en juillet 2005 peut être déduite sur la déclaration des opérations de novembre 2007, déposée en décembre de ladite année.

SECTION 3. MODALITÉS DE DÉDUCTION

Le mode normal de déduction de la TVA est l'imputation sur la taxe due à raison des opérations imposables. Si la TVA déductible est supérieure à la TVA exigible, l'excédent est reporté sur la déclaration suivante. Dans certaines conditions, la TVA déductible qui ne peut être imputée peut faire l'objet d'un remboursement.

I. Procédure normale de remboursement du crédit de TVA non imputable

En principe, le remboursement est **annuel**. En janvier, l'entreprise peut demander, sur un imprimé n° 3519, le remboursement du crédit de TVA dont elle disposait au 31 décembre précédent, à condition que ce crédit soit **au moins égal à 150 €**.

Une demande de remboursement peut être déposée au titre de **chaque trimestre civil** lorsque chacune des déclarations de ce trimestre fait apparaître un crédit de TVA déductible. La demande doit porter sur un montant **au moins égal à 760 €**. Elle est jointe à la déclaration du dernier mois du trimestre.

Le remboursement trimestriel ne s'applique que pour les 3 premiers trimestres civils d'une année civile car, au terme du 4^e trimestre, c'est la règle du remboursement annuel qui s'applique.

EXEMPLE : Une entreprise a un crédit de 600 € en juillet, 900 € en août et 3 400 € en septembre. Le crédit de 3 400 € sera remboursable sur demande déposée en octobre au titre du 3^e trimestre.

Les demandes de remboursement **annuel** doivent être déposées au cours du mois de janvier N+1 pour l'année civile N et les demandes de remboursement **trimestriel** doivent être déposées au cours du mois suivant le trimestre civil au titre duquel les conditions de remboursement sont remplies, donc en avril, juillet ou octobre.

Dès le dépôt de sa demande de remboursement, le redevable doit réduire le montant de son crédit de TVA du montant du remboursement demandé.

Lorsqu'un redevable de la TVA avait opté pour l'imposition à la TVA et a obtenu au cours de la période d'option, un remboursement de crédit de TVA, il ne peut pas renoncer à l'option à la fin de cette période. L'option est obligatoirement reconduite de plein droit pour une nouvelle période.

EXEMPLE : Option pour la TVA sur les locations de locaux mis à usage professionnel, option pour la TVA des bénéficiaires de la franchise en base de TVA.

II. Remboursement spécial des exportateurs

Les redevables qui réalisent des opérations exonérées relevant du commerce extérieur (exportations, livraisons intracommunautaires, ventes en franchise de TVA) peuvent être souvent en situation de crédit de TVA. Ils peuvent obtenir la restitution de leur crédit de TVA, à leur choix, soit selon la procédure normale de remboursement, soit selon une procédure spécialement prévue pour eux.

Dans le cadre de la procédure spéciale, le remboursement peut être demandé à l'issue de chaque période d'imposition (mois ou trimestre suivant la périodicité des déclarations de TVA), sans condition de minimum. Mais le montant du remboursement est **plafonné** à la TVA calculée fictivement sur le montant des exportations et opérations assimilées réalisées au cours de la période qui fait l'objet de la déclaration. Ce plafond peut être majoré du montant des opérations des mois ou des trimestres précédents qui n'ont pas pu servir de base à une restitution de TVA. Les montants non utilisés sont reportables sans limitation de durée. Ainsi, si le remboursement au cours d'un mois est inférieur au plafond de remboursement, la fraction non utilisée de ce plafond vient augmenter les possibilités de remboursement du mois suivant.

Lorsque le crédit de TVA déductible non imputable est supérieur au plafond de remboursement, la fraction du crédit qui excède le plafond est reportée sur la déclaration suivante.

Si, à la fin du trimestre, l'exportateur dispose d'un crédit de TVA non imputable supérieur à son plafond de remboursement, il peut en demander la restitution selon la procédure normale exposée en I.

EXEMPLES

Opérations du mois de juin

- Ventes en France : 18 000 €
- Ventes à l'exportation : 98 000 €

Calcul de la TVA :

- | | |
|---|------------------|
| - TVA brute : $18\,000 \times 19,6\%$: | 3 528 € |
| - TVA déductible en juin : | <u>-23 800 €</u> |
| - Crédit remboursable : | 20 272 € |

Limitation du remboursement : $98\,000 \times 19,6\%$: 19 208 €

Crédit non remboursé à reporter : $20\,272 - 19\,208$: 1 064 €

Opérations du mois de juillet

- Ventes à l'exportation : 63 000 €
- Aucun crédit de TVA n'apparaît.

La TVA collectée est supérieure ou égale à la TVA déductible et au crédit de TVA reportable de juin.

Opérations du mois d'août

- Ventes en France : 24 000 €
- Ventes à l'exportation : 94 000 €

Calcul de la TVA :

- TVA brute : $24\ 000 \times 19,6\ %$:	4 704 €
- TVA déductible en août :	<u>-27 600 €</u>
- Crédit remboursable :	22 896 €

Limitation du remboursement :

- Exportation d'août : $94\ 000 \times 19,6\ %$:	18 424 €
- Report juillet : $63\ 000 \times 19,6\ %$:	<u>12 348 €</u>
	30 772 €

L'intégralité du crédit est remboursable, puisque le plafond du crédit remboursable (30 772 €) est supérieur au crédit remboursable (22 896 €).

III. Remboursement des TVA étrangères

Chaque État membre de l'Union européenne rembourse aux assujettis établis dans un autre État membre, la TVA qui a grevé les biens et services acquis pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction.

Les assujettis qui sont établis en dehors de la Communauté disposent d'un droit de remboursement plus restreint, qui ne concerne que la TVA ayant grevé les biens et services acquis pour la commercialisation de leurs produits imposables dans un pays de la Communauté ou pour la réalisation de transports internationaux ou de services pour lesquels la TVA est due par le preneur assujetti. Ils doivent désigner un représentant fiscal dans le pays où ils déposent une demande de remboursement.

Les assujettis non établis dans la CE qui fournissent des services par voie électronique et qui relèvent du régime spécial doivent obligatoirement recourir à cette procédure pour exercer leurs droits à déduction.

La demande rédigée dans la langue du pays de remboursement doit être présentée avant le 1^{er} juillet de l'année suivant celle qu'elle concerne, au service compétent désigné par chaque État. Elle doit porter sur une période qui ne soit ni supérieure à une année civile, ni inférieure à 3 mois (sauf s'il s'agit du dernier mois ou des deux derniers mois d'une année civile). La période de 3 mois n'est pas nécessairement un trimestre civil.

Le montant de taxe à restituer doit être au moins égal à environ 200 € pour une période de 3 à 11 mois ou à environ 25 € pour le remboursement annuel ou de fin d'année. La demande doit être accompagnée de l'original des factures ou des documents d'importation établissant le montant de la TVA supportée. Une attestation doit être jointe à la demande. Elle est délivrée par les services fiscaux. Elle justifie la qualité d'assujetti à la TVA du demandeur. La TVA à rembourser est déterminée selon les règles de déduction applicables dans le pays auquel le remboursement est demandé.

SECTION 4. ASSUJETTIS PARTIELS ET REDEVABLES PARTIELS

I. Distinction des assujettis partiels et des redevables partiels

Un **assujetti** est une personne qui réalise des opérations entrant dans le **champ d'application** de la TVA, que ces opérations soient imposées ou exonérées.

Un **assujetti partiel** est une personne qui réalise concurremment des opérations entrant **dans le champ** d'application de la TVA et des opérations situées **en dehors du champ** d'application de la taxe.

Par exemple, un organisme de recherche qui exerce une mission d'intérêt général et rend par ailleurs à des collectivités publiques ou privées des services individualisés est un assujetti partiel.

C'est aussi le cas d'un holding mixte qui a pour activité, d'une part, la gestion de participations dans des sociétés (activité hors champ) et, d'autre part, une activité de production, de commerce ou de services (activité dans le champ).

Un assujetti peut réaliser des opérations placées **dans le champ** d'application de la TVA et **ouvrant droit à déduction** et des opérations dans le champ qui **n'ouvrent pas droit à déduction** (cas de la plupart des opérations exonérées). Dans ce cas, on le qualifie de **redevable partiel**.

L'assujetti partiel et le redevable partiel doivent être soigneusement distingués. Leurs droits à déduction sont déterminés selon des principes différents.

II. Droits à déduction des assujettis partiels

A. Principe de l'affectation

Pour opérer la déduction de la TVA afférente à ses dépenses, l'assujetti partiel doit au préalable **affecter ses dépenses en fonction de leur utilisation**, totale ou partielle, pour la réalisation d'opérations imposables ou d'opérations situées en dehors du champ d'application de la TVA.

La TVA qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations hors champ n'est pas déductible. Celle qui a grevé les dépenses utilisées uniquement pour des opérations imposables est déductible.

Lorsqu'un bien ou service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et pour la réalisation d'opérations situées hors du champ de la TVA, la taxe qui a grevé cette dépense est déductible **en proportion de l'utilisation** du bien ou service pour les opérations imposables. Pour le calcul de cette proportion, l'assujetti peut appliquer une **clé de répartition** commune à l'ensemble des dépenses à usage mixte, à condition de pouvoir la justifier.

EXEMPLES

- Une société commerciale acquiert un ordinateur grevé d'une TVA de 3 000 €. Elle l'utilise pour 70 % de son temps à ses opérations commerciales imposables à la TVA et pour 30 % du temps pour la perception de dividendes et d'autres recettes d'activités hors champ.
TVA déductible : $3\,000\ € \times 70\ \% = 2\,100\ €$
- Le service affecté à la gestion des participations occupe le cinquième de la superficie des locaux et la société peut démontrer que, compte tenu de son organisation, cette clé de répartition est représentative de l'utilisation des dépenses mixtes pour les besoins de l'activité hors champ. La société peut déduire 4/5 de la TVA afférente à toutes les dépenses mixtes (électricité, matériel, locaux, frais de bureau).

La clé de répartition utilisée doit être adaptée à la situation de l'entreprise et traduire correctement la proportion d'utilisation des biens ou services pour les deux catégories d'activités. Les critères suivants peuvent notamment être retenus : temps d'utilisation des principaux matériels communs, salaires, surfaces.

Lorsqu'une activité unique génère à la fois des recettes d'opérations hors champ d'application et des recettes taxables (*ex.* : promotion de produits financés par une taxe parafiscale et par des cotisations volontaires, activité bancaire comportant la perception de dividendes), l'assujetti peut utiliser une clé de répartition calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales.

Par dérogation à la règle selon laquelle seule la TVA afférente aux dépenses mixtes fait l'objet d'une déduction proportionnelle à son utilisation, les entreprises peuvent être autorisées par l'administration à déterminer leurs **droits à déduction** pour l'**ensemble** de leurs **dépenses** (mixtes ou non) en appliquant une **clé de répartition**.

La comptabilité tenue par l'assujetti partiel doit être assez précise pour permettre de suivre la proportion d'utilisation des biens et services mixtes.

B. Changement d'affectation des immobilisations

En cas de **variation** de la **proportion d'affectation** des biens et services à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA de **plus de vingt centièmes**, le redevable doit régulariser la TVA déduite au titre des immobilisations :

- soit en reversant une partie de la TVA déduite en cas de diminution de la proportion,
- soit en déduisant un complément de TVA en cas d'augmentation de la proportion.

En principe, pour les dépenses mixtes autres que des immobilisations, la clé de répartition ne fait pas l'objet de régularisation ultérieure.

La régularisation doit intervenir avant le **25 avril** de l'année suivante.

1. Immeubles

Lorsque la proportion déterminée par l'entreprise **diminue de plus de vingt centièmes** au cours des **dix-neuf années** qui suivent celle de l'achèvement ou de l'acquisition d'un immeuble, le redevable doit procéder au reversement d'une fraction de la taxe initialement déductible. Ce reversement est égal au **vingtième** de la différence entre le montant de la taxe initialement déductible et le montant de la taxe déductible au titre de l'année au cours de laquelle la diminution a été constatée.

Ces dispositions s'appliquent aussi aux redevables **qui cessent de réaliser** exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

Inversement, en cas **d'augmentation** de la proportion de **plus de vingt centièmes** au cours des **dix-neuf années** qui suivent celle de l'achèvement ou de l'acquisition d'un immeuble, le redevable bénéficie d'une déduction complémentaire égale au vingtième de la différence entre le montant de la taxe déductible au titre de l'année au cours de laquelle l'augmentation a été constatée et le montant de la taxe initialement déductible.

REMARQUE

Pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996, les régularisations s'effectuent sur une période de neuf années suivant celle de l'acquisition ou de l'achèvement de l'immeuble et le calcul se fait par dixième.

2. Autres immobilisations

La régularisation est à effectuer en cas de variation de **plus de vingt centièmes** de la proportion des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

La période de régularisation est de **quatre années** suivant celle de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire, de l'importation ou de la première utilisation.

Le reversement ou la déduction complémentaire est calculé par **cinquième**.

3. Bien dont l'utilisation n'est plus mixte

Dans l'hypothèse où un bien d'investissement meuble ou immeuble, originairement utilisé de manière mixte, est affecté de manière définitive à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, sa situation au regard des droits à déduction pratiqués initialement doit être corrigée (*voir ci-avant*).

En revanche, lorsque ce bien mixte est affecté de manière définitive à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, il y a lieu de se reporter aux cas d'imposition des livraisons à soi-même des biens.

4. Exemple

Une société holding a acheté un immeuble en février 2005 pour 48 346 939 € HT (TVA 19,6 % déductible : 9 476 000 €).

30 % de la superficie de l'immeuble est utilisée pour des opérations placées hors du champ d'application de la TVA n'ouvrant pas droit à déduction.

La TVA déduite est donc de : $9\,476\,000 \times 70\% = 6\,633\,200$ €

En 2007, la surface utilisée pour des opérations placées hors du champ d'application de la TVA passe à 55 %.

La proportion d'affectation (aux activités dans le champ) ayant diminué de plus de vingt points puisqu'elle passe de 70 % à 45 %, entre 2005 et 2007, la société doit reverser de la TVA.

Montant du reversement de TVA à effectuer avant le 25 avril 2008 :

– TVA déductible au titre de l'année 2007 : $9\,476\,000 \times 45\% = 4\,264\,200$ €

– TVA à reverser : $[6\,633\,200 - 4\,264\,200] \times \frac{1}{20} = 118\,450$ €

Il est possible également de calculer le montant à reverser comme suit :

$9\,476\,000 \times (70\% - 45\%) \times \frac{1}{20} = 118\,450$ €

III. Droits à déduction du redevable partiel

Le redevable partiel est celui qui effectue des opérations situées dans le champ d'application de la TVA dont certaines opérations n'ouvrent pas droit à déduction.

La TVA n'est pas totalement déductible.

Le redevable partiel qui est également un assujetti partiel (il réalise des opérations dans le champ de la TVA et des opérations hors champ), doit d'abord procéder à l'affectation de ses dépenses comme examiné ci-dessus.

A. Immobilisations

Selon l'**administration**, la TVA afférente aux immobilisations utilisées pour des opérations situées dans le champ de la TVA n'ouvrant pas toutes droit à déduction, est déductible après application du **prorata** de déduction si l'entreprise exerce une activité unique.

Selon le **Conseil d'État**, le prorata de déduction ne s'applique que si les immobilisations sont effectivement d'utilisation mixte.

Lorsque l'entreprise exploite des **secteurs d'activité** distincts soumis à des régimes de TVA différents, la règle du prorata de déduction ne s'applique pas. Dans ce cas, qui sera examiné plus loin, chaque secteur d'activité est traité comme une entreprise distincte pour l'exercice du droit à déduction.

Ainsi, les immobilisations sont affectées à chacune des activités sectorisées et seule la TVA relative aux immobilisations communes à l'ensemble des secteurs est déductible en fonction du prorata général de déduction de l'entreprise.

B. Biens (autres que les immobilisations) et services

La déduction de la TVA concernant ces biens et services est effectuée après application de la règle de **l'affectation** :

- lorsque les dépenses concourent exclusivement à la réalisation **d'opérations ouvrant droit à déduction**, la TVA qui les a grevées est déductible totalement ;
- lorsqu'elles concourent exclusivement aux **opérations n'ouvrant pas droit à déduction** la TVA qui les a grevées n'est pas du tout déductible ;
- lorsque l'utilisation des biens ou services est mixte c'est-à-dire concerne à la fois des **opérations qui ouvrent droit à déduction et des opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction**, la fraction de TVA déductible est déterminée en appliquant le prorata de déduction de l'entreprise.

Par dérogation à la règle de l'affectation, les redevables partiels peuvent demander à l'administration l'autorisation d'appliquer le prorata de déduction à l'ensemble des services et des biens non immobilisés pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

C. Calcul du prorata de déduction

1. Principes

Le calcul du prorata de déduction au titre d'une année civile est effectué à partir du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année précédente. Il s'agit de l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Les sommes sont à retenir pour leur montant incluant tous droits et taxes à l'exclusion de la TVA.

Les opérations doivent être prises en compte au moment où intervient l'exigibilité de la TVA. Les opérations exonérées doivent être prises en compte à la date où l'exigibilité serait intervenue si ces opérations avaient été soumises à la TVA.

Les redevables imposables sur la marge doivent retenir le montant réel des opérations réalisées et non la base d'imposition.

Le prorata est arrondi à l'unité supérieure.

2. Sommes à retenir au numérateur

Les sommes à retenir au numérateur sont celles afférentes au chiffre d'affaires qui résulte des **opérations ouvrant droit à déduction** :

- opérations soumises à la TVA, y compris les subventions directement liées aux prix de ces opérations ;
- opérations dans le champ d'application de la TVA et exonérées mais ouvrant droit à déduction : opérations réalisées dans le cadre du commerce extérieur ou intracommunautaire ou en suspension de taxe ;
- ventes faites par les entreprises de déchets neufs d'industrie provenant de leurs propres fabrications ;
- prestations de services à soi-même et livraisons à soi-même de biens autres que les immobilisations, taxables.

3. Sommes à retenir au dénominateur

Il s'agit du chiffre d'affaires relatif à toutes les **opérations entrant dans le champ d'application de la TVA** :

- opérations figurant au numérateur ouvrant droit à déduction ;
- opérations placées **dans** le champ d'application de la TVA qui n'ouvrent pas droit à déduction (opérations exonérées, *exemple* : intérêts pour délais de paiement accordés par le fournisseur au client) ;
- ensemble des subventions et abandons de créances, y compris celles qui ne sont pas directement liées au prix des opérations ci-dessus.

4. Sommes exclues du prorata de déduction

a. Cas général

Deux catégories de sommes sont exclues du prorata de déduction, c'est-à-dire qu'elles n'ont à figurer ni au dénominateur ni au numérateur :

- Recettes se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA : indemnités non imposables (celles reçues en réparation de dommages consécutifs à un sinistre par exemple), recettes financières qui ne sont pas la contrepartie d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA (*exemple* : intérêts moratoires réclamés à un client défaillant)...
- Sommes afférentes à des opérations situées dans le champ mais expressément exclues du prorata :
 - livraisons à soi-même de biens immobilisés imposés à la TVA ;
 - cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de TVA ;
 - subventions d'équipement ;
 - encaissements d'un mandataire qu'il n'a pas à soumettre à la TVA : remboursements de débours visés à l'article 267-II-2° du CGI, recettes non imposables encaissées pour le compte d'un tiers pour lui être reversées, sommes perçues d'un tiers en vue de leur répartition au bénéfice d'autres personnes avec mission d'en rendre compte exactement.

b. Cas particulier

Ne sont également pas à prendre en compte au dénominateur les produits des opérations immobilières et financières exonérées de TVA si certaines conditions se trouvent réunies.

Produits financiers et opérations immobilières

Les **produits financiers** perçus par les entreprises qui ne sont pas la contrepartie d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA doivent être exclus du rapport qui détermine le pourcentage de déduction. Cette règle vise principalement les dividendes, les produits des cessions d'actions et autres titres négociables et les produits des placements dans des fonds d'investissement.

Inversement, les opérations financières qui relèvent du champ d'application de la TVA doivent être prises en compte pour le calcul du rapport de déduction. Toutefois, il est permis de ne pas en tenir compte si ces opérations présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise et n'impliquent qu'une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et services grevés de TVA acquis par le redevable.

Les opérations financières réalisées par une entreprise ne peuvent être qualifiées **d'opérations accessoires à l'activité principale** de l'entreprise que si d'une part, elles se distinguent de cette activité principale et si d'autre part elles présentent un lien avec cette activité principale. Par exemple, il peut s'agir d'une holding mixte qui outre une activité de services taxable effectue des opérations liées à la gestion financière du groupe.

Une fois le premier critère rempli, ces opérations financières doivent n'impliquer **qu'une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et services grevés de TVA acquis par le redevable**. Il est donc nécessaire de déterminer pour chaque bien et service grevé de TVA, la proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations financières et immobilières présentant un lien avec l'activité principale de l'entreprise.

La proportion d'utilisation doit ensuite être appliquée à la valeur d'acquisition de chacun de ces biens pour déterminer leur valeur d'utilisation.

Le seuil de 10 % est apprécié au regard du rapport existant entre les valeurs d'utilisation des biens et services grevés de TVA et le montant total de la valeur d'acquisition de ces mêmes biens et services.

Ainsi, à titre de règle pratique, cette deuxième condition se trouve rempli dès lors que le produit des opérations financières exonérées présentant un lien avec l'activité principale n'excède pas 5 % du montant du chiffre d'affaires toutes taxes comprises de l'entreprise.

Par ailleurs, lorsque la perception de produits financiers présente un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise mais qu'elle ne répond pas à la condition liée à l'utilisation du bien, le redevable peut constituer un secteur distinct d'activité.

Les **recettes immobilières** lorsqu'elles sont exonérées de TVA (location de terrains non aménagés et de locaux nus...), elles n'ouvrent pas droit à déduction. Elles doivent, en principe, être portées au dénominateur du prorata de déduction.

Cependant, pour les recettes immobilières **accessoires**, il existe une dérogation semblable à celle prévue pour les produits financiers accessoires.

Lorsque cette dérogation est applicable, ce qui suppose que les opérations concernées présentent un caractère accessoire, les recettes immobilières concernées sont exclues du calcul du prorata de déduction.

5. Traitement des subventions au regard du prorata

Nature de la subvention	Prorata		
	Numérateur	Dénominateur	Hors
Rémunère un service ou une vente imposable (subvention soumise à la TVA).	oui	oui	/
Complète directement le prix d'une opération « dans le champ » ouvrant droit à déduction (subvention soumise à la TVA).	oui	oui	/
Complète directement le prix d'une opération « dans le champ » n'ouvrant pas droit à déduction (subvention non taxable).	non	oui	/
Finance des opérations « hors champ » (subvention non taxable).	non	non	oui
Non imposable et finance des dépenses pour des opérations dans le champ (subvention non taxable).	non	oui	/
Globale et finance des opérations « dans le champ » et « hors champ ».	Répartition en fonction du besoin de financement « hors champ » par rapport au besoin de financement total.		
Globale pour des activités « dans le champ » érigées en secteurs distincts.	Répartition en fonction du besoin de financement de chaque secteur par rapport au besoin de financement total de l'ensemble des activités situées « dans le champ ».		
Exceptionnelle non imposable ⁽¹⁾	non	non	oui
D'équipement (subvention non taxable)	non	non	oui

(1) Une subvention **exceptionnelle** est une aide non répétitive, destinée à financer une dépense précise ou à soutenir une opération particulière et dont le montant est accessoire par rapport aux recettes normales de l'entreprise. *Exemple* : abandon de créance consenti à titre exceptionnel à une entreprise en difficulté par une société appartenant au même groupe ou par un établissement financier, aide à l'emploi.

6. Intérêts réclamés par un fournisseur

Les **intérêts** perçus en contrepartie d'un crédit consenti par le fournisseur, **exonérés** de TVA, sont à inscrire dès le premier euro au **dénominateur du prorata** de déduction, y compris dans l'hypothèse où le produit des opérations immobilières et financières représente moins de 5 % du montant du chiffre d'affaires TTC total du redevable.

La perception des intérêts réclamés par un fournisseur en contrepartie d'un crédit accordé à son client pour le paiement du bien ou du service qu'il a acquis constitue le **prolongement** direct, permanent et nécessaire de **l'activité commerciale** du redevable : l'octroi de crédit est lié à la vente et, inversement, la vente est réalisée parce qu'un crédit est octroyé à la clientèle.

La perception de ces intérêts ne présente pas un caractère accessoire. Elle ne constitue pas non plus une activité différente permettant la création d'un secteur distinct.

Les **intérêts moratoires** ne correspondent pas à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Ils ne sont **pas à prendre en compte** pour le calcul du **prorata**. Les dépenses engagées pour la perception de ces intérêts n'ouvrent pas droit à déduction.

7. Période à retenir pour le calcul du prorata de déduction

Le prorata de déduction est déterminé provisoirement en fonction du chiffre d'affaires réalisé l'année civile précédente ou du chiffre d'affaires prévisionnel de l'année en cours.

Le montant de la TVA déductible est définitivement arrêté **avant le 25 avril** de l'année suivante. Les déductions pratiquées doivent être régularisées **quel que soit l'écart** entre le prorata de déduction provisoire et le prorata de déduction définitif. La différence constatée entre le montant définitif des déductions et celui des déductions effectuées au titre de l'année fait l'objet d'une déduction complémentaire ou d'un reversement selon que cette différence est positive ou négative.

Les régularisations, liées à la fixation du prorata de déduction définitif de TVA, si l'écart de variation par rapport au prorata de déduction provisoire **n'excède pas cinq points**, restent sans incidence sur la valeur comptable des biens. Ces régularisations peuvent être effectuées par le crédit ou le débit du **compte de résultat**. Dans le **cas contraire**, la **valeur d'actif** est **rectifiée** en fonction du reversement ou de la déduction complémentaire de taxe.

IV. Secteurs d'activité distincts

Lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction (CGI, ann. II, art. 213).

Le montant de la taxe déductible au titre des biens communs aux différents secteurs **est** déterminé par application du prorata général de déduction de l'entreprise.

A. *Quand distingue-t-on des secteurs d'activité ?*

L'entreprise détermine ses droits à déduction dans le cadre de ses secteurs d'activité :

- soit par application du principe général énoncé à l'article 213 de l'annexe II au CGI,
- soit dans les cas particuliers où une disposition spéciale du CGI prévoit la constitution de secteurs d'activité.

1. Secteurs d'activité distingués par application du principe général

La détermination des droits à déduction par secteur est obligatoire lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- l'entreprise exploite effectivement des secteurs d'activité distincts,
- ces secteurs ne sont pas soumis au même régime de TVA.

Selon l'administration, l'existence de secteurs d'activité distincts se caractérise par la tenue de comptabilités séparées et l'utilisation de moyens d'exploitation (matériel et personnel) distincts.

EXEMPLE : Exploitation d'une pharmacie et d'un laboratoire d'analyses médicales.

Les différences dans les régimes de TVA résultent notamment du cas où il y a activité imposable et activité exonérée.

2. Secteurs d'activité imposés par une disposition spéciale

Il convient de constituer des secteurs distincts pour l'exercice des déductions dans les situations suivantes :

- location de locaux nus à usage professionnel, soumise à la TVA par option ;
- activité agricole et activité non agricole ;
- organisme sans but lucratif exerçant des activités exonérées et des activités imposables ;
- services des collectivités locales soumis à la TVA par option.

B. Conséquences de la division en secteurs d'activité

Les droits à déduction sont déterminés par secteur. Chaque secteur a donc son prorata de déduction ; en général, 0 % pour le secteur exonéré et 100 % pour le secteur taxable.

La comptabilité doit permettre de suivre les dépenses et les opérations imposables ou exonérées propres à chaque secteur.

La taxe qui a grevé les biens utilisés pour plusieurs secteurs est déduite selon le prorata général de déduction de l'entreprise.

Le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activités entraîne la régularisation de la déduction initiale.

Toute création d'un secteur d'activité distinct qui ne résulte pas d'un texte spécial doit être déclarée au centre des impôts dans les 15 jours.

La déclaration de TVA est globale pour l'ensemble des secteurs d'activités de l'entreprise.

Les conséquences au regard du droit à déduction sont résumées dans le tableau suivant :

TVA sur	Secteurs		
	Soumis à TVA	Non soumis à TVA	Partiellement soumis à TVA
Immobilisations propres à un secteur	Déductible	Non déductible	Prorata de déduction du secteur calculé d'après les recettes propres au secteur considéré
Biens, services et immobilisations communs	Prorata de déduction général de l'entreprise		
Biens et services affectés à un secteur	Déductible	Non déductible	Prorata de déduction du secteur

REMARQUE

Pour déterminer s'il y a pluralité d'activités, il convient de retenir un ensemble de critères : nature économique de chaque activité, utilisation de moyens différents (investissements et personnels distincts), tenue d'une comptabilité séparée.

V. Exemple de calcul du prorata de déduction

I. Madame Chafoin est interprète. Elle dispense par ailleurs des cours particuliers de langue à des élèves dont elle reçoit, directement et personnellement, une rémunération.

a. Préciser si les deux activités sont soumises ou non à la TVA.

b. Madame Chafoin a entendu parler des assujettis partiels et des redevables partiels au regard de la TVA. Qualifier sa situation.

II. En 2006, Madame Chafoin a perçu 47 000 € au titre de son activité d'interprète et 15 000 € en tant qu'enseignante. Elle a, par ailleurs, revendu un ordinateur dont elle se servait uniquement dans son travail d'interprète, pour un montant de 900 € HT.

Calculer le prorata définitif de l'année 2006.

III. Madame Chafoin a acquis au cours de l'année 2007, un ordinateur destiné à sa double activité, pour un montant de 6 000 € HT.

Ses dépenses, engagées dans le cadre de son activité professionnelle, ont été les suivantes :

- électricité, chauffage, téléphone (toutes ces dépenses concourent aux deux activités) : 5 641 € HT ;
- ouvrages professionnels liés à la traduction : 3 049 € HT ;
- ouvrages professionnels liés à l'enseignement : 1 524 € HT.

Ses recettes pour l'année 2007 ont été les suivantes : traductions : 52 000 € HT et enseignement : 14 000 € HT.

Taux de TVA sur les livres : 5,5 %.

a. Calculer la TVA récupérable au cours de l'année 2007 :

1. sur achats de biens et services,
2. sur l'acquisition de l'ordinateur.

b. Calculer le prorata de déduction définitif de l'année 2007.

c. Calculer la TVA effectivement récupérable au titre de 2007 :

1. sur achats de biens et services,
2. sur l'acquisition de l'ordinateur.

Question I

a. Régime des activités exercées par Madame Chafoin au regard de la TVA

- L'activité d'interprète est soumise à la TVA.
- L'activité d'enseignement est exercée personnellement. De plus, Madame Chafoin est rémunérée directement par ses étudiants. Cette activité est exonérée de TVA.

b. Situation de Madame Chafoin au regard de la TVA

Elle exerce deux activités : interprète, enseignement.

Ces deux activités sont situées dans le champ d'application de la TVA. L'activité d'interprète est soumise à la TVA. L'activité d'enseignement est exonérée de TVA.

Madame Chafoin a donc la qualité de redevable partiel.

Question II

Calcul du prorata définitif de l'année 2006

Numérateur :

47 000 € (la TVA sur la cession de l'ordinateur est exclue).

Dénominateur :

$47\,000 + 15\,000 = 62\,000 \text{ €}$ soit : $\frac{47\,000}{62\,000} = 75,81$ arrondi à l'unité supérieure, soit 76 %.

Question III

a. Calcul de la TVA récupérable au cours de 2007

1. Sur achats de biens et services

Il convient de calculer la TVA en fonction du principe de l'affectation.

Ouvrages professionnels :

- liés à l'activité d'interprète : TVA récupérable en totalité, soit : $3\,049 \times 5,50\% = 167,70 \text{ €}$
- liés à l'activité d'enseignement : la TVA n'est pas récupérable.

Dépenses mixtes :

La TVA sur ces dépenses doit être calculée par application du prorata de déduction provisoire 2007 (à partir du prorata de déduction définitif de 2006) : $5\,641 \text{ €} \times 19,6\% \times 76\% = 840,28 \text{ €}$

2. Sur acquisition de l'immobilisation

TVA récupérable à l'achat (on applique le prorata de déduction provisoire) :

$6\,000 \text{ €} \times 19,6\% \times 76\% = 893,76 \text{ €}$

b. Calcul du prorata de déduction définitif de l'année 2007

Dès lors que le montant des recettes est connu, le prorata de déduction définitif doit être calculé et appliqué aux dépenses, quel que soit l'écart constaté.

Le prorata de déduction définitif 2007 servira également de prorata de déduction provisoire pour l'année 2008.

Numérateur : 52 000

Dénominateur : $52\,000 + 14\,000 = 66\,000$ soit : $\frac{52\,000}{66\,000} = 78,79$ arrondi à 79 %

Ce calcul est à effectuer avant le 25 avril 2008.

c. Calcul de la TVA effectivement récupérable au titre de 2007

Le calcul du prorata de déduction définitif de 2007 entraîne les régularisations suivantes :

1. Sur achats de biens et services

Total de la TVA effectivement récupérable sur biens et services :

$5\,641 \text{ €} \times 19,6\% \times 79\% = 873,45 \text{ €}$

La TVA déduite, en application du prorata de déduction provisoire était de : 840,28 €.

La différence, soit : $873,45 \text{ €} - 840,28 \text{ €} = 33,17 \text{ €}$ correspondant à un **complément de TVA déductible**, qui pourra être récupéré.

2. Sur acquisition de l'immobilisation

L'écart constaté entre le prorata de déduction provisoire et le prorata de déduction définitif étant inférieur à 5 %, il n'est pas nécessaire de procéder à la régularisation de la valeur de l'immobilisation au bilan.

Montant de la TVA récupérable, suite à l'application du prorata de déduction définitif :

$6\,000 \text{ €} \times 19,6\% \times 79\% = 929,04 \text{ €}$

Montant de la TVA récupérable issue de l'application du prorata de déduction provisoire : 893,76 €.
Soit une différence de : $929,04 \text{ €} - 893,76 \text{ €} = 35,28 \text{ €}$ qui constitue un **complément de TVA déductible**, qui sera comptabilisé en produit exceptionnel.

SECTION 5. RÉGULARISATIONS DES DÉDUCTIONS

Les déductions régulièrement opérées sont remises en cause dans certains cas limitativement énumérés à l'annexe II du CGI. La régularisation peut consister en un reversement de la TVA ou en une déduction complémentaire.

On ne reviendra pas ici sur le mécanisme de régularisation prévu pour les « assujettis partiels » en cas de modification de la proportion d'affectation d'une immobilisation aux opérations entrant dans le champ de la TVA.

Il existe quatre autres mécanismes de régularisation. Les trois premiers concernent les immobilisations, le quatrième concerne les autres biens et les services.

I. Régularisation de la TVA sur immobilisations

A. Variation du prorata de déduction dans le temps

1. Redevable partiel

La TVA grevant une **immobilisation** doit être régularisée lorsque le prorata de déduction varie de plus de **10 centièmes** dans les **quatre années** suivant celle de l'acquisition du bien (régularisation par cinquième).

Pour les **immeubles** acquis, livrés ou apportés antérieurement au 1^{er} janvier 1996, la période est celle des **neuf années** suivant celle de l'achèvement ou de l'acquisition de l'immeuble (régularisation par dixième).

Pour les immeubles acquis, livrés ou apportés à compter du 1^{er} janvier 1996, la période est étendue aux **dix-neuf années** suivant celle de l'achèvement ou de l'acquisition de l'immeuble (régularisation par vingtième).

La régularisation entraîne :

- si la variation est positive (augmentation du prorata de déduction), une déduction complémentaire,
- si la variation est négative (diminution du prorata de déduction), un reversement.

La **déduction complémentaire** est égale au dixième ou au vingtième (selon la date d'acquisition de l'immeuble) ou au cinquième (pour les autres immobilisations) de la différence entre le montant de la déduction calculée sur la base du prorata de déduction dégagé à la fin de l'année considérée et le montant de la déduction initiale.

Le **reversement** est égal au dixième ou au vingtième (selon la date d'acquisition de l'immeuble) ou au cinquième (pour les autres immobilisations) de la différence entre le montant de la déduction initiale et le montant de la déduction calculée sur la base du prorata de déduction dégagé à la fin de l'année considérée.

La régularisation est opérée avant le 25 avril de l'année suivante.

Elle n'entraîne pas de changement de la valeur comptable de l'immobilisation concernée. Le reversement est comptabilisé en charge exceptionnelle, la déduction complémentaire en produit exceptionnel.

EXEMPLE : Une entreprise a acheté en 2005 un copieur d'une valeur HT de 5 781 €. La TVA est de 1 133 €.

Le prorata de déduction pour 2005 est de 80 %. En 2006, le prorata de déduction est de 91 %. En 2007, il est de 65 %.

Entre 2005 et 2006, le prorata de déduction augmente de plus de 10 points. Une déduction complémentaire est à effectuer avant le 25 avril 2007 :

$$[(1\,133\text{ €} \times 91\%) - (1\,133\text{ €} \times 80\%)] \times \frac{1}{5} = (1\,031,03 - 906,40) \times \frac{1}{5} = 24,93\text{ €}$$

Entre 2006 et 2007, le prorata de déduction diminue de plus de 10 points. Un reversement est à effectuer avant le 25 avril 2008 :

$$[(1\,133\text{ €} \times 80\%) - (1\,133\text{ €} \times 65\%)] \times \frac{1}{5} = (906,40 - 736,45) \times \frac{1}{5} = 33,99\text{ €}$$

2. Redevable partiel et assujetti partiel

Les régularisations concernant l'assujetti partiel également redevable partiel peuvent être doubles le cas échéant. L'assujetti partiel qui est également redevable partiel est concerné par les régularisations liées à la variation de la **proportion d'affectation** des immobilisations et à la variation du **prorata de déduction**.

La situation est la suivante : le bien est utilisé par un assujetti partiel qui est également un redevable partiel pour l'ensemble de ses activités hors champ et dans le champ.

Les régularisations à effectuer sont les suivantes :

- **d'abord**, calculer l'incidence de la variation de la proportion d'affectation (**assujetti partiel**) ;
- **ensuite**, calculer l'incidence de la variation du prorata de déduction (**redevable partiel**).

a. Variation de la proportion d'affectation à des opérations dans le champ

La régularisation que doit effectuer l'**assujetti partiel** concerne les immeubles et les immobilisations dont la proportion d'affectation aux activités dans le champ de la TVA varie de plus de 20 points (augmentation ou diminution) au cours de la période de régularisation : les 19 années qui suivent celle de l'achèvement ou de l'acquisition pour les immeubles acquis ou apportés après le 1^{er} janvier 1996, les 9 années pour les immeubles acquis ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996, les 4 années pour les autres immobilisations.

Si la proportion d'utilisation à des opérations dans le champ augmente de plus de 20 points, l'assujetti bénéficie d'un droit à déduction complémentaire.

Si la proportion d'utilisation à des opérations dans le champ diminue de plus de 20 points, l'assujetti doit effectuer un reversement d'une fraction de la TVA initialement déductible au titre des opérations imposables.

Le montant de cette déduction complémentaire ou de ce reversement est égal à : un vingtième pour les immeubles acquis, livrés ou apportés, après le 1^{er} janvier 1996 ou un dixième pour les immeubles acquis, livrés ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996 ou un cinquième pour les autres immobilisations de la différence entre :

- le produit de la TVA initialement déductible par la proportion d'affectation au titre de l'**année considérée** et,
- le produit de la TVA initialement déductible qui a grevé l'immeuble ou l'immobilisation par la proportion d'affectation **initiale**.

Comme cet assujetti partiel est également un **redevable partiel**, le montant du reversement ou de la déduction complémentaire ci-dessus doit être corrigé par l'application du prorata de déduction **initial**.

La formule de calcul est la suivante :

$$(1/20 \text{ ou } 1/10 \text{ ou } 1/5) \times \text{TVA initialement déductible} \times [\text{proportion d'affectation de l'année considérée} - \text{proportion d'affectation initiale}] \times \text{prorata de déduction initial}$$

b. Variation du prorata de déduction

Il y a régularisation lorsque le **prorata de déduction** de l'assujetti **redevable partiel** (rapport entre le montant annuel du chiffre d'affaires relatif à des opérations ouvrant droit à déduction et le montant du chiffre d'affaires afférent à l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA) varie (diminue ou augmente) de plus de dix centièmes dans les 19 années (ou 9 années suivant la date d'acquisition de l'immeuble ou 4 années pour les autres immobilisations) qui suivent celle de l'achèvement ou de l'acquisition de l'immeuble ou de l'immobilisation.

Cet assujetti **redevable partiel** est redevable d'une fraction de la TVA initialement déduite ou bénéficie d'une déduction complémentaire.

Ce montant (déduction ou reversement) est égal au vingtième ou au dixième pour les immeubles acquis avant le 1^{er} janvier 1996 ou le cinquième pour les autres immobilisations de la différence entre :

- le produit de la TVA qui a grevé l'immeuble ou l'immobilisation par le prorata de déduction de **l'année considérée** et,
- le produit de la TVA qui a grevé l'immeuble ou l'immobilisation par le prorata de déduction **initial**.

Il y a reversement si le prorata de déduction diminue et déduction complémentaire si le prorata de déduction augmente.

Comme cet assujetti est également un **assujetti partiel**, l'immeuble ou l'immobilisation est partiellement utilisé pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

Le calcul de la régularisation du prorata de déduction doit s'effectuer à partir du montant de la TVA déductible, calculé après application de la proportion d'affectation à des opérations dans le champ de la TVA de **l'année considérée**.

La formule de calcul est la suivante :

$$(1/20 \text{ ou } 1/10 \text{ ou } 1/5) \times \text{TVA qui a grevé l'immobilisation} \times \text{proportion d'affectation de l'année considérée} \times [\text{prorata de déduction de l'année considérée} - \text{prorata de déduction initial}]$$

EXEMPLE : Acquisition en 2006 d'une immobilisation autre qu'un immeuble pour un montant HT de 15 000 € affectée à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA pour 65 %.

Le prorata de déduction en 2006 pour les opérations placées dans le champ d'application de la TVA est de 85 %.

La TVA déductible en 2006 est de : $15\,000 \times 19,6\% \times 65\% \times 85\% = 1\,624,35 \text{ €}$

En 2007, la variation dans l'affectation aux opérations situées dans le champ est de 35 % et le prorata de déduction est de 55 %.

Les régularisations à effectuer sont les suivantes : TVA facturée : $15\,000 \text{ €} \times 19,6\% = 2\,940 \text{ €}$

Variation de la proportion d'affectation :

Elle a baissé (de 65 % à 35 %) : $\frac{1}{5} [(2\,940 \times 65\%) - (2\,940 \times 35\%)] \times 85\% = 149,94 \text{ €}$

Il convient de reverser cette somme de 149,94 €.

Variation du prorata de déduction :

Il a baissé (de 85 % à 55 %) : $\frac{1}{5} [(2\,940 \times 35\% \times 85\%) - (2\,940 \times 35\% \times 55\%)] = 61,74 \text{ €}$

Il convient de reverser cette somme de 61,74 €.

Au total, le redevable doit reverser : 149,94 € + 61,74 € = 211,68 €

B. Cession, apport ou transfert entre secteurs d'activité d'immobilisation non soumis à la TVA sur le prix total

Un reversement de TVA doit être effectué dès lors que, à l'intérieur du délai de régularisation, une immobilisation qui a donné lieu à déduction de la TVA cesse d'être affectée aux opérations taxables de l'entreprise, sans que ce changement entraîne l'imposition à la TVA sur le prix total.

1. Événements entraînant le reversement de TVA

Les événements entraînant le reversement d'une partie de la TVA déduite sont :

- la **cession** ou l'**apport** en société d'un immeuble, lorsque cette opération n'est **pas soumise à la TVA** sur le prix total ou la valeur totale de l'immeuble ; toutefois, l'obligation de régulariser peut être transférée à la société à laquelle le bien est apporté ;
- la **disparition d'un bien** meuble, si le redevable ne justifie pas du vol ou de la destruction de ce bien ;
- la **cessation** de l'**activité** imposable (fin de la liquidation du stock ou dernière prestation) ;
- la **cessation** des **opérations ouvrant droit à déduction** (fin d'une option, par exemple) ;
- le transfert d'une immobilisation **entre secteurs d'activité** ; mais le transfert d'un bien d'équipement mobilier à un secteur exonéré est une livraison à soi-même imposable.

En cas de **cessation d'activité** les conséquences sont les suivantes :

- obligation, le cas échéant, de régulariser la TVA antérieurement déduite ;
- pas de régularisation si le bien est cédé et que la TVA est exigible sur le prix de cession (*exemple* : cession de biens d'investissements mobiliers) ;
- pas de régularisation à effectuer si le bien est prélevé par l'exploitant individuel puisque la TVA est due au titre des livraisons à soi-même dans l'hypothèse où le bien (bien mobilier d'investissement) a ouvert droit à déduction de TVA.

La TVA exigible au titre des livraisons à soi-même ne concerne pas les **immeubles** qui sont soumis au mécanisme de régularisation de TVA par reversement.

2. Reversement de TVA

La régularisation est due lorsque l'événement qui la motive intervient **avant le commencement** :

- de la quatrième année qui suit celle de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation, en ce qui concerne les biens meubles ;
- de la dix-neuvième année qui suit celle de l'acquisition ou de l'achèvement des immeubles (la neuvième année pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996).

Le reversement est égal au montant de la **TVA déduite**, diminué d'un cinquième (un vingtième ou un dixième pour les immeubles) par année civile ou fraction d'année écoulée depuis la naissance du droit à déduction.

La TVA déduite s'entend de la TVA initialement déduite, corrigée, le cas échéant, des reversements de TVA et des déductions complémentaires effectués. Il s'agit donc de la TVA **effectivement déduite**.

La régularisation est effectuée sur la déclaration de TVA déposée au titre de la période au cours de laquelle s'est produit l'événement qui la motive.

3. Transfert d'un droit à déduction au nouveau détenteur

Si le bien cédé, apporté ou transféré constitue une immobilisation pour son nouveau détenteur et que **l'opération n'est pas soumise à la TVA**, celui-ci peut opérer la déduction de la TVA qui a **initialement** grevé le bien, diminuée :

- pour les immeubles, selon la date d'acquisition par le cédant, d'un dixième ou d'un vingtième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis le début de la période de régularisation ;
- pour les autres immobilisations, d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis le début de la période de régularisation.

À cette fin, la facture délivrée à l'acquéreur doit mentionner la date d'acquisition par le cédant, la date de cession et le montant de la TVA déductible par l'acquéreur. En cas d'apport, l'apporteur délivre au bénéficiaire une attestation portant ces renseignements.

ATTENTION : Ici il s'agit de la TVA qui a initialement grevé le bien quel que soit le montant de la TVA effectivement déduite.

EXEMPLE : A a acquis un immeuble neuf en février 2001 et l'a revendu à B en novembre 2007. Cette cession n'est pas soumise à la TVA. TVA initialement déduite : 600 000 €. Reversement en 2006 : 50 000 € (modification du prorata de déduction).

Régularisation effectuée par A (vendeur) sur le CA 3 de novembre 2007 :
 $550\,000\text{ €} - (550\,000\text{ €} \times 7/20) = 357\,500\text{ €}$

Droit à déduction transféré à B (acquéreur), qui a un prorata de 100 % :
 $600\,000\text{ €} - (600\,000\text{ €} \times 7/20) = 390\,000\text{ €}$

B revend l'immeuble à C en septembre 2012. Il doit reverser au Trésor (CA 3 de septembre 2012) :
 $390\,000\text{ €} - (390\,000\text{ €} \times 6/20) = 273\,000\text{ €}$

B transfère un droit à déduction de 273 000 € au moyen d'une attestation.

Le vendeur B calcule ses régularisations de TVA par rapport à la date à laquelle il a acquis le bien (avant ou après le 1^{er} janvier 1996 pour savoir si la régularisation est effectuée par dixième ou par vingtième) et par rapport au nombre d'années qu'il a conservé le bien.

Ainsi, le point de départ de la période de régularisation correspond à la date d'acquisition par le vendeur.

C. Cession taxable d'une immobilisation qui n'a pas donné lieu à une déduction totale

L'assujetti qui n'a pas déduit en totalité la TVA ayant grevé une immobilisation et qui la revend avec application de la TVA peut opérer une déduction complémentaire.

Cette déduction est subordonnée à *trois conditions* :

- L'immobilisation doit être cédée ou apportée au cours de la période de régularisation (19 années ou 9 années pour les immeubles suivant la date d'acquisition, avant ou après le 1^{er} janvier 1996, et 4 années pour les biens autres que les immeubles).
- La cession ou l'apport **doit être soumis à la TVA** sur le prix total ou la valeur totale du bien. Tel est le cas lorsque les biens cédés sont des biens meubles qui ont donné lieu à une déduction ou lorsqu'il s'agit d'un immeuble achevé depuis moins de cinq ans et situé dans le champ de la TVA immobilière.
- La TVA qui a grevé le bien n'a pas initialement fait l'objet d'une déduction totale. Tel est le cas lorsque le prorata de déduction du cédant est inférieur à 100 % ou lorsque le bien cédé est exclu du droit à déduction.

Le montant de la déduction complémentaire est égal à la différence entre la TVA qui a grevé le bien et la **déduction initiale**, cette différence étant diminuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile écoulée entre la naissance du droit à déduction et l'exigibilité de la TVA sur la cession. Pour les immeubles, la diminution est calculée par vingtième (par dixième pour les immeubles acquis avant 1996).

Le montant de la déduction complémentaire est calculé sans qu'il y ait lieu de limiter ce montant à celui de la taxe due ou qui serait due à raison de la cession et de l'apport (décret n° 2005-1285 du 11 octobre 2005 qui a abrogé la règle du butoir pour les régularisations des cessions ou apports intervenant à compter du 19/10/2005).

La déduction est effectuée sur la déclaration des opérations du mois en cours lors de la cession ou de l'apport.

EXEMPLE : Un redevable qui a un prorata de déduction de 40 % a acquis en mai 2004 un matériel grevé d'une TVA de 20 000 €. Il a donc déduit : $20\,000 \times 40\% = 8\,000$ €, TVA non déduite : 12 000 €.

En février 2007, le matériel est revendu avec une TVA de 10 000 €.

Déduction complémentaire : $12\,000 \text{ €} - (12\,000 \text{ €} \times 4/5) = 2\,400 \text{ €}$

REMARQUE

Les régularisations de TVA qui conduisent à un reversement de TVA ne sont pas calculées de la même façon que celles qui conduisent à un complément de déduction :

Reversement de TVA

Si le bien concerné a été grevé d'une TVA qui n'a été que partiellement déduite (prorata de déduction), le reversement est calculé sur la TVA **antérieurement déduite** et non pas sur la TVA initialement déduite. Il convient donc de tenir compte des éventuelles régularisations effectuées en cas de variation du prorata de déduction dans le temps pour effectuer le calcul à partir de la TVA **effectivement déduite**.

Complément de déduction de TVA

Le complément de déduction est calculé sur la différence entre la TVA facturée ayant grevé le bien et la TVA **initialement déduite** qui ne tient donc pas compte des changements de prorata de déduction. La TVA initialement déduite est celle calculée au départ avec le prorata de déduction **définitif** et non le prorata de déduction provisoire de l'année d'acquisition.

II. Régularisation de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services

A. *Vol de marchandises*

Le montant de la TVA dont la déduction a déjà été opérée doit être reversé lorsque les marchandises ont disparu, à moins qu'elles aient été volées et qu'il soit justifié de ce vol.

Le redevable est dispensé du reversement de la TVA déduite, s'il justifie auprès du service des impôts de la réalité du vol et de son montant (plainte pour vol ou pour abus de confiance déposée auprès du procureur de la République).

B. *Prélèvements effectués pour les besoins normaux du chef d'entreprise individuelle*

Les prélèvements dans les stocks de biens effectués pour les besoins privés normaux du chef d'entreprise individuelle peuvent ne pas être imposés au titre des livraisons à soi-même de biens. Cette dispense s'applique également aux besoins des membres de la famille à la charge du redevable (autoconsommation).

En revanche, les prélèvements effectués au profit d'autres personnes et notamment des dirigeants d'entreprises constituées en sociétés sont imposables au titre des livraisons à soi-même.

Bien entendu, la non-taxation du prélèvement a pour conséquence l'obligation de **régulariser la taxe antérieurement déduite** au titre des biens prélevés lorsqu'ils ont été acquis ou celle ayant grevé les biens et services qui sont nécessaires à leur fabrication.

Les autres prélèvements effectués par l'assujetti sur des biens en stock ayant donné lieu à déduction constituent des livraisons à soi-même imposables.

C. *Prélèvements effectués par les entreprises pour servir gratuitement des repas à leur personnel*

L'entreprise (restaurant, hôtel...) doit réintégrer, pour son **montant exact** la TVA comprise dans le coût de revient des repas servis gratuitement. Elle doit être capable de justifier le calcul à partir des données comptables.

Si la justification ne peut pas être apportée, la TVA qui n'ouvre pas droit à déduction peut être calculée selon une méthode forfaitaire. Le prix du repas est réputé correspondre, à concurrence de 85 %, à des denrées taxées au taux réduit (5,5 %) et à concurrence de 15 % à des produits taxés au taux normal (19,6 %).

Lorsque la rémunération du salarié est inférieure ou égale au plafond de la Sécurité sociale, les règles prévues en matière de Sécurité sociale sont applicables en fiscalité. La fourniture du repas est évaluée forfaitairement à **8,40 €** par jour pour 2007 et à la moitié de ce montant pour un repas soit **4,20 €** pour 2007.

Si la rémunération du salarié est supérieure au plafond de la Sécurité sociale, on retient en principe la **valeur réelle** de l'avantage en nature. Toutefois, il est possible d'évaluer forfaitairement selon les règles applicables en matière de Sécurité sociale (8,40 € et 4,20 € pour 2007).

Pour les salariés des hôtels, cafés, restaurants et assimilés, la valeur de l'avantage en nature nourriture est évaluée quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires à un **minimum garanti** (MG) par repas soit **3,17 €** depuis le 1^{er} juillet 2006.

D. Utilisation du bien ou du service pour une opération non taxable

La régularisation concerne les biens ne constituant pas des immobilisations et les services, lorsqu'ils sont utilisés pour une opération qui n'est pas effectivement soumise à la TVA, c'est-à-dire une opération hors champ ou exonérée (sauf exportations et assimilées puisque ces opérations exonérées ouvrent droit à déduction).

La régularisation consiste dans le reversement de l'intégralité de la TVA dont la déduction avait été opérée.

Cette disposition ne s'applique que lorsque le changement d'affectation ne constitue pas une livraison à soi-même soumise à la TVA.

III. Régularisations ou livraisons à soi-même

Attention ne pas confondre les cas de régularisations et ceux de livraisons à soi-même.

Le régime des livraisons à soi-même ne s'applique pas quand une disposition particulière est prévue.

EXEMPLES

- La vente de biens mobiliers d'investissement usagés faite par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations est **soumise à la TVA**.
- Les cessions d'immeubles et opérations assimilées sont soumises le cas échéant au mécanisme des **régularisations de TVA par reversement**.

A. Secteur exonéré

L'**affectation** d'un bien par un assujetti à un **secteur d'activité exonéré** n'ouvrant pas droit à déduction est taxée au titre des **livraisons à soi-même**, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation. La taxe due au titre de cette livraison à soi-même n'est pas déductible.

B. Secteur hors champ

L'**affectation** par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise est taxée au titre des **livraisons à soi-même**, lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti, réputée faite au moment de l'affectation, ne lui ouvrirait **pas droit à déduction** complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou peut faire l'objet d'une **régularisation** ; cette disposition s'applique notamment en cas d'affectation de biens à des **opérations situées hors du champ** d'application de la TVA. La TVA due à ce titre n'est pas déductible.

Pour les immobilisations affectées aux besoins de l'entreprise, la taxation au titre de la livraison à soi-même est toujours exigée puisqu'elles font l'objet d'une régularisation selon un certain délai.

Pour les biens autres que les immobilisations affectées aux besoins de l'entreprise, la taxation au titre des LASM n'est exigée que si le droit à déduction fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation.

C. *Autres cas*

Voir les autres cas de taxation des LASM : au début de la série.

IV. Exemple de calcul des déductions de l'assujetti – redevable – partiel

La SA PUPUCE assujetti – redevable – partiel exerce les activités suivantes : une activité industrielle et commerciale, une activité de gestion d'un portefeuille de titres de participations et une activité d'enseignement.

Les recettes se répartissent comme suit en centaines d'euros :

Années	Recettes totales	Recettes dans le champ d'application de la TVA	
		totales	soumises à TVA
n	70 000	63 000	50 400
n+1	80 000	76 000	69 920
n+2	90 000	72 000	61 200
n+3	100 000	68 000	64 600
n+4	110 000	72 000	47 520

La direction générale consacre un certain pourcentage de son temps à la gestion du portefeuille de titres :

n : 11 %, n+1 : 6 %, n+2 : 22 %, n+3 : 44 %, n+4 : 39 %.

Durant l'année n, la SA PUPUCE a fait construire un petit immeuble de 800 m² sur un terrain qui lui appartient. Le coût de cette construction est de 4 000 € HT le m² :

- 200 m² sont consacrés à la direction générale qui concerne l'ensemble des activités de l'entreprise,
- 240 m² sont utilisés par le service qui gère le portefeuille de titres,
- 360 m² sont utilisés pour les activités qui entrent dans le champ d'application de la TVA.

La SA PUPUCE est un assujetti partiel, puisque la gestion des participations est une activité hors champ d'application de la TVA.

Les deux autres activités sont dans le champ d'application de la TVA, mais l'activité industrielle est soumise à la TVA et celle d'enseignement est exonérée. La SA PUPUCE est également un redevable partiel.

Calcul de la **proportion d'affectation** : recherche du temps de travail consacré aux activités hors champ et dans le champ :

Année	Dans le champ	Hors champ
n	89 %	11 %
n+1	94 %	6 %
n+2	78 %	22 %
n+3	56 %	44 %
n+4	61 %	39 %

Calcul du **prorata définitif de déduction** :

Année	Prorata
n	50 400/63 000 = 80 %
n+1	69 920/76 000 = 92 %
n+2	61 200/72 000 = 85 %
n+3	64 600/68 000 = 95 %
n+4	47 520/72 000 = 66 %

1. Calcul de la TVA récupérable au titre de l'année n

a. Les 240 m² pour la « gestion de portefeuille » (activités hors champ)

TVA non récupérable : $240 \times 4\,000 \times 19,6\% = 188\,160 \text{ €}$
 Coût d'entrée en comptabilité : $(240 \times 4\,000) + 188\,160 = 1\,148\,160 \text{ €}$

b. Les 360 m² pour les « activités dans le champ » (activités qui ouvrent droit à déduction et activités exonérées)

TVA totale : $360 \times 4\,000 \times 19,6\% = 282\,240 \text{ €}$
 TVA récupérable : $282\,240 \times 80\% = 225\,792 \text{ €}$
 Coût d'entrée en comptabilité : $(360 \times 4\,000) + 282\,240 - 225\,792 = 1\,496\,448 \text{ €}$

c. Les 200 m² pour la « direction générale » (toutes les activités)

Application du régime de l'assujetti partiel : proportion d'affectation

TVA totale : $200 \times 4\,000 \times 19,6\% = 156\,800 \text{ €}$
 TVA récupérable : $156\,800 \times 89\% = 139\,552 \text{ €}$
 TVA non récupérable : $156\,800 \times 11\% = 17\,248 \text{ €}$

Application du régime des redevables partiels : prorata de déduction

TVA récupérable : $139\,552 \times 80\% = 111\,642 \text{ €}$
 TVA non récupérable : $139\,552 \times 20\% = 27\,910 \text{ €}$
 Le coût d'entrée en comptabilité est de : $(200 \times 4\,000) + 17\,248 + 27\,910 = 845\,158 \text{ €}$

d. Coût de la construction

Le coût total d'entrée de la construction en comptabilité est de :
 $1\,148\,160 + 1\,496\,448 + 845\,158 = 3\,489\,766 \text{ €}$

Le montant total de la TVA récupérable est de :
 $225\,792 + 111\,642 = 337\,434 \text{ €}$

e. L'écriture comptable est la suivante

213 44562	404	Construction État - TVA déductible sur immobilisations Fournisseurs d'immobilisations	3 489 766 337 434	3 827 200
--------------	-----	---	----------------------	-----------

2. Calcul des régularisations au titre des années suivantes

a. Calcul de la proportion d'affectation et du prorata de déduction

Année	Proportion d'affectation			Prorata de déduction		
	Année n	Année	Variation	Année n	Année	Variation
n+1	89 %	94 %	+5 %	80 %	92 %	+12 %
n+2	89 %	78 %	-11 %	80 %	85 %	+5 %
n+3	89 %	56 %	-33 %	80 %	95 %	+15 %
n+4	89 %	61 %	-28 %	80 %	66 %	-14 %

b. Année n+1

Les 360 m² pour les « Activités dans le champ »

Déduction complémentaire de TVA :

$$360 \times 4\,000 \times 19,6 \% \times 12 \% \times \frac{1}{20} = 1\,693 \text{ €}$$

Les 200 m² pour la « direction générale »

L'écart dans la proportion d'affectation n'est pas supérieur à 20 points, il n'y a pas de régularisation.

Déduction complémentaire de TVA (variation prorata de déduction) :

$$200 \times 4\,000 \times 19,6 \% \times 94 \% \times 12 \% \times 1/20 = 884 \text{ €}$$

Déduction complémentaire totale au titre de n+1

$$1\,693 + 884 = 2\,577 \text{ €}$$

Écriture en comptabilité :

44562		État - TVA déductible sur immobilisations Produits exceptionnels divers	2 577		2 577
	7788				

c. Année n+2

Les 360 m² pour les « Activités dans le champ »

Variation de 5 % donc pas de régularisation.

Les 200 m² pour la « direction générale »

– Écart dans la proportion d'affectation ≤ à 20 points : pas de régularisation.

– Écart du prorata de déduction ≤ 10 % : pas de régularisation.

Aucune écriture comptable n'est à passer.

d. Année n+3

Les 360 m² pour les « Activités dans le champ »

Déduction complémentaire de TVA :

$$360 \times 4\,000 \times 19,6 \% \times 15 \% \times 1/20 = 2\,117 \text{ €}$$

Les 200 m² pour la « direction générale » :

- Écart dans la proportion d'affectation entraînant un reversement :
 $200 \times 4\,000 \times 19,6\% \times 33\% \times 80\% \times 1/20 = 2\,070 \text{ €}$
- Déduction complémentaire de TVA (variation prorata de déduction) :
 $200 \times 4\,000 \times 19,6\% \times 56\% \times 15\% \times 1/20 = 659 \text{ €}$

Déduction complémentaire nette de TVA au titre de n+3 :

$$2\,117 - 2\,070 + 659 = 706 \text{ €}$$

Écriture en comptabilité :

44562		État - TVA déductible sur immobilisations Produits exceptionnels divers	706	
	7788			706

e. Année n+4

Les 360 m² pour les « Activités dans le champ »

Reversement de TVA :

$$360 \times 4\,000 \times 19,6\% \times 14\% \times 1/20 = 1\,976 \text{ €}$$

Les 200 m² pour la « direction générale »

- Écart dans la proportion d'affectation entraînant un reversement :
 $200 \times 4\,000 \times 19,6\% \times 28\% \times 80\% \times 1/20 = 1\,756 \text{ €}$
- Reversement de TVA (diminution du prorata de déduction) :
 $200 \times 4\,000 \times 19,6\% \times 61\% \times 14\% \times 1/20 = 670 \text{ €}$

Reversement total de TVA au titre de n+4 :

$$1\,976 + 1\,756 + 670 = 4\,402 \text{ €}$$

Écriture en comptabilité :

6788		Charges exceptionnelles diverses État - TVA à décaisser	4 402	
	44551			4 402

SECTION 6. DROITS À DÉDUCTION DES PERSONNES QUI DEVIENNENT REDEVABLES DE LA TVA

Les personnes qui deviennent redevables de la TVA, par suite d'une option ou parce que leur chiffre d'affaires dépasse la limite de la franchise en base, bénéficient d'un crédit de départ (CGI, ann. II, art. 226).

Elles peuvent immédiatement déduire, en appliquant éventuellement un prorata de déduction :

- la TVA grevant les biens qu'elles détiennent en **stock** à la date à laquelle elles deviennent redevables ;
- la TVA grevant les **immobilisations neuves** qui n'ont pas encore été utilisées à cette date ;

- la TVA ayant grevé les **immobilisations en cours d'utilisation**, diminuée d'un cinquième (un dixième ou un vingtième pour les immeubles selon que l'immeuble a été acquis, livré ou apporté avant le 1^{er} janvier 1996 ou après) par année et fraction d'année civile écoulées depuis la date à laquelle cette taxe est devenue exigible.

Cette déduction initiale est opérée sur la déclaration des opérations du premier mois d'application de la TVA.

L'entreprise nouvelle ou nouvellement soumise à la TVA qui ne réalise pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction doit appliquer **un prorata de déduction provisoire**. Si elle devient redevable à une date autre que le 1^{er} janvier, elle peut appliquer ce prorata provisoire jusqu'à la fin de l'année qui suit celle du début des opérations ouvrant droit à déduction. Elle devra alors régulariser les déductions opérées avant le 25 avril de l'année suivante.

SECTION 7. NOUVEAUTÉS APPLICABLES À COMPTER DU 1^{er} JANVIER 2008

Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 a procédé **la refonte des règles de déduction** de la TVA. Celles-ci auparavant codifiées aux articles 205 à 242 de l'annexe II du code général des impôts (CGI), figurent désormais aux articles 205 à 210 de cette même annexe.

Sur le fond, il convient de retenir les points suivants :

- la TVA grevant une immobilisation est totalement déductible lorsque le bien est utilisé exclusivement à des opérations ouvrant droit à déduction ; à l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ; la déduction est opérée de manière forfaitaire uniquement lorsque le bien a un caractère mixte, c'est-à-dire qu'il est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;
- afin de rétablir une égalité de traitement entre les redevables totaux, pour lesquels les subventions n'interféraient pas sur la détermination de leurs droits à déduction, et les redevables partiels, pour lesquels la perception de subvention non imposée dégradait leurs droits à déduction, les subventions non imposables ne sont plus à prendre en compte pour le calcul du quantum de déduction ;
- les règles applicables aux assujettis partiels et aux redevables partiels sont harmonisées en ce qui concerne les seuils de régularisation de la taxe précédemment déduite ;
- l'autorisation administrative qui était nécessaire pour recourir à une détermination forfaitaire des droits à déduction afférents aux services et biens non immobilisés est supprimée ;
- les délais de régularisation ne sont plus remis à zéro en cas de « crédit de départ » ou de modification des règles encadrant les exclusions du droit à déduction.

Sur la forme, sont introduits trois coefficients attachés à chaque bien et service, le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission, en fonction desquels ou en fonction de la variation desquels l'ensemble des droits à déduction du redevable et des régularisations qui lui incombent peuvent se calculer.

Détermination du quantum de taxe déductible

L'article 205 de l'annexe II au CGI dispose : « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction. »

L'article 206-I de cette même annexe définit, quant à lui, le mode de calcul du coefficient de déduction, qui est « égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission. »

A. Le coefficient d'assujettissement

1. Définition

Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Un assujetti doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

Il en découle :

- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est de 1, que ces opérations soient taxées ou non ;
- que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est de 0.

2. Calcul

La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité. Elle doit traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

Exemple : Un entrepreneur individuel A acquiert pour un million d'€ HT un immeuble neuf de 245 m² qu'il entend affecter en partie à son entreprise. Il décide de conserver dans son patrimoine privé la partie de l'immeuble qu'il réserve à son usage privatif (logement à usage d'habitation) d'une surface de 85 m². Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble détermine l'année de l'acquisition, est égal à :

$(245 - 85) / 245 = 0,65306$ arrondi à 0,66.

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier le montant, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables un coefficient unique.

B. Coefficient de taxation

1. Définition

Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction. Il est :

- égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction ;
- égal à 0 lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ;
- déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé **concurrentement pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et d'autres n'ouvrant pas droit à déduction**. Cette détermination forfaitaire correspond au traditionnel « prorata de déduction » (cf. section 4).

2. Calcul

La détermination du coefficient de taxation :

- se fait de manière identique quelle que soit la nature du bien ou service (immobilisation ou autres biens et services) ;
- se fait de manière forfaitaire uniquement lorsqu'il s'agit d'un bien ou service utilisé de façon mixte, c'est-à-dire concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

L'assujetti doit calculer un coefficient pour chacun des biens ou services qu'il acquiert. Il peut cependant, retenir par année civile un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire. Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

Le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminé en partie de façon forfaitaire.

Ce produit sert à déterminer, pour les immobilisations, s'il y a lieu ou non de procéder à une régularisation annuelle de la taxe antérieurement déduite.

Exemple : L'entrepreneur A exerce 3 activités distinctes au regard des règles applicables en matière de TVA : une activité de conseil soumise à la taxe de plein droit ; une activité de formation professionnelle exonérée ; une activité de location de locaux nus à usage professionnel en optant pour la taxation de ses loyers. Il a constitué trois secteurs distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II au CGI, pour chacune de ses activités qui ont dégagé respectivement un chiffre d'affaires annuel de 100, 50 et 150.

Le coefficient de taxation de l'immeuble, utilisé pour les 3 secteurs distincts d'activité est égal à :

$$(100 + 150) / (100 + 50 + 150) = 0,83333 \text{ arrondi à } 0,84.$$

L'assujetti fait également appel à un prestataire afin de l'aider dans son activité de formation professionnelle et de location. Le coefficient retenu pour cette dépense d'un montant de 4 000 € HT est de : $150 / (50 + 150) = 0,75$.

Par ailleurs, l'assujetti a acquis une voiture d'une valeur de 15 000 € HT qu'il utilise pour ses activités de conseil et formation. Le coefficient de taxation est de : $100 / (100 + 50) = 0,66666 \text{ arrondi à } 0,67$.

Pour l'usage de ce véhicule, il achète également sur l'année 1 000 € HT de gazole dont le coefficient est de 0,67.

C. Coefficient d'admission

Il dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à 1. Ce coefficient est réduit éventuellement jusqu'à 0 lorsque le bien ou le service fait l'objet de mesures d'exclusion.

La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année.

Exemple : L'entrepreneur A constate pour son immeuble et pour la prestation d'assistance des coefficients d'admission égaux à 1, ces dépenses n'étant pas exclues du droit à déduction ; pour son véhicule, un coefficient de 0 est retenu et pour le gazole un coefficient de 0,8.

D. Coefficient de déduction

Il est égal au produit des trois coefficients décrits précédemment. Chacun de ces facteurs doit être arrondi à la deuxième décimale par excès. Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction.

Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire. Ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante ou pour ceux qui deviennent redevables de la TVA avant le 31 décembre de l'année suivante.

Exemple :

L'entrepreneur A calcule ainsi :

- *Pour l'acquisition de l'immeuble, un coefficient de déduction égal à $0,66 \times 0,84 \times 1 = 0,5544$ soit **0,56** ;*
- *Pour la prestation d'assistance, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,75 \times 1$ soit **0,75** ;*
- *Pour la voiture, un coefficient égal à $1 \times 0,67 \times 0$ soit **0** ;*
- *Pour le gazole, un coefficient de déduction égal à $1 \times 0,67 \times 0,8$ soit **0,536 arrondi à 0,54**.*

Il peut déduire :

- *Sur l'immeuble, $0,56 \times 1\,000\,000 \times 0,196 = 109\,760$ € ;*
- *Sur la prestation, $0,75 \times 4\,000 \times 0,196 = 588$ € ;*
- *Sur la voiture, $0 \times 15\,000 \times 0,196 = 0$ € ;*
- *Sur le gazole, $0,54 \times 1\,000 \times 0,196 = 105,84$ €.*

Régularisation et reversement relative aux immobilisations : (nouveau)

Sous réserve du droit de contrôle de l'administration, la taxe initialement déduite par un assujetti lui est en principe définitivement acquise. La réglementation prévoit toutefois un certain nombre de cas où la déduction initiale doit être régularisée. Ces régularisations peuvent intervenir pendant un délai de cinq ans pour les biens immobilisés dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, importés, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteur d'activité. Pour les immeubles immobilisés ce délai est de 20 ans.

Il n'est relaté ici que l'étude des nouvelles dispositions relatives **aux immobilisations** à l'exclusion des autres biens et des services.

Pour calculer le montant de ces régularisations, il est fait appel à des « coefficients de référence » qui traduisent la situation à laquelle il convient de faire référence pour déterminer, selon les circonstances, les régularisations annuelles ou globales qui s'imposent. Ces coefficients sont initialement égaux aux coefficients retenus pour le calcul de la déduction. Ils sont ensuite susceptibles d'être modifiés, à la suite de la survenue de certains événements justifiant que la situation soit reconsidérée.

A. Régularisations annuelles

Chaque année durant la période de régularisation, une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés doit être opérée **lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence, d'autre part, est supérieure en valeur absolue, à un dixième.**

Il y a donc lieu à régularisation de la taxe initialement déduite si la proportion d'utilisation du bien immobilisé à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminé de façon forfaitaire, a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la situation exprimée par le biais des coefficients de référence.

La règle énoncée ci-dessus est une règle nouvelle qui unifie les seuils de régularisation de la taxe initialement déduite applicables aux assujettis partiels et aux redevables partiels.

Il est à noter que le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence ne doivent pas être arrondis à la deuxième décimale par excès pour déterminer si la différence de ces deux produits est supérieure à un dixième.

L'assujetti doit régulariser la taxe initialement déduite pendant cinq ans par cinquièmes pour tous les biens immobilisés autres que les immeubles et pendant 20 ans par vingtièmes pour les immeubles immobilisés.

Toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation s'agissant :

- des biens dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul, c'est-à-dire des biens, qui, dès l'origine ou au cours de leur utilisation, ont été utilisés exclusivement à la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la taxe ;
- des immeubles, livrés, acquis, apportés ou utilisés avant le 1^{er} janvier 1996, pour lesquels le délai de régularisation de la TVA a été fixé à 10 ans.

B. Régularisations globales

Dans un certain nombre de cas, énumérés au I du III de l'article 207, l'assujetti est tenu de procéder à des régularisations globales, exigibles dès la survenue des événements qui en sont à l'origine. Ces régularisations globales conduisent l'assujetti à procéder **globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles** il serait tenu **jusqu'à l'expiration de la période** de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurerait en l'état jusqu'à ce terme.

1. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur initiale

Sont notamment visées les cessions d'immeubles immobilisés non soumises à la TVA immobilière (mutation intervenant plus de cinq ans après l'achèvement ou seconde cession dans le délai de cinq ans par une personne n'agissant pas comme marchand de biens). Il y a lieu de procéder à une régularisation globale (en une fois) **en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes** de la période de régularisation, à **une activité exonérée** n'ouvrant pas droit à déduction.

Exemple : Une entreprise acquiert l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxes d'un million d'€ auxquels s'ajoutent 196 000 € de TVA. Il s'avère que le coefficient de ce bien est de 0,8 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient de taxation étant égal à l'unité, son coefficient de déduction est de $(0,8 \times 0,5)$ **0,4** et l'entreprise a pu déduire initialement $(196\ 000 \times 0,4)$ **78 400 €** de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N + 7, l'entreprise D cède son immeuble à l'entreprise E. Cette cession n'étant pas soumise à TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N + 8 à N + 19 soit 12 années.

Cette régularisation est donc égale à : $78\ 400 \times 12/20 = 47\ 040$ €.

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

Exemple : L'immeuble acquis par l'entreprise E constituant pour elle une immobilisation, l'entreprise D peut lui transférer un montant de TVA égal à $196\ 000 \times 12/20 = 117\ 600$ €.

Il s'avère que pour l'entreprise E, le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est égal à 1 et son coefficient de taxation à 0,35. L'entreprise E peut donc déduire $(117\ 600 \times 0,35)$ **41 160 €**. Elle est elle-même tenue aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition, sur la base d'une TVA initiale égale à 117 600 €.

2. *Transfert entre secteurs d'activités*

Le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activités est traité comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert du droit à déduction. Le transfert de l'immeuble d'un secteur d'activité vers un autre ouvre un **nouveau délai de régularisation**. Il est toutefois rappelé que **le transfert d'un bien mobilier d'investissement à un secteur exonéré** donne lieu à l'imposition d'une livraison à soi-même.

En revanche, comme c'est le cas actuellement, le transfert d'un immeuble vers un secteur exonéré ne donne pas lieu à une imposition d'une livraison à soi-même mais à une régularisation globale de la taxe initialement déduite.

3. *Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix ou la valeur totale*

Dans le cas d'une cession ou d'un apport soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale, le bien est réputé avoir été utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction est égal à 1.

Exemple : L'année N, une banque acquiert sous le régime de la TVA immobilière un immeuble qu'elle affecte à l'ensemble de son activité économique. Le coefficient de taxation du bien, acquis pour un million d'€ hors taxes, s'avère égal à 0,5. Les autres coefficients étant égal à un, le coefficient de déduction est de 0,5. La banque peut donc déduire à ce titre $(1\ 000\ 000 \times 19,6\ \% \times 0,5)$ **98 000 €**. En N + 3, la banque cède son immeuble encore placé sous le régime de la TVA immobilière. La déduction complémentaire dont bénéficie la banque est égale à : $(1\ 000\ 000 \times 19,6\ \% \times 0,5 \times 16/20)$ **78 400 €**.

4. *Modification législative ou réglementaire*

Une telle évolution se traduit par une modification du coefficient d'admission du bien. Une fois la régularisation globale effectuée, le coefficient d'admission de référence est modifié et prend la valeur qui résulte de la modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion. Les coefficients d'assujettissement et de taxation de référence restant quant à eux, inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à 0 le délai de régularisation.

Exemple : Une entreprise dont l'activité est intégralement soumise à la TVA a acquis en l'année N un bien meuble immobilisé exclu du droit à déduction pour un montant de 10 000 € hors taxes. La TVA y afférente, soit 1 960 €, n'a pas été déduite car le coefficient d'admission attaché à ce bien était nul, les coefficients d'assujettissement et de taxation du bien étant, quant à eux, égaux à un.

En N + 2, une disposition réglementaire ouvre partiellement le droit à déduction à hauteur de 65 % pour les biens de cette nature. Une régularisation globale est effectuée en considérant que pour l'ensemble des années restant à courir dans la période de régularisation, le coefficient d'admission du bien est égal à 0,65.

L'entreprise peut donc opérer une déduction complémentaire de $(1\ 960 \times 0,65 \times 2/5) =$ **509,60 €**.

Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient d'admission de référence du bien devient égal à 0,65. En N + 3, une nouvelle disposition réglementaire vient cette fois lever totalement l'exclusion. L'entreprise peut opérer une nouvelle déduction complémentaire de $1\ 960 \times 1 - 0,65 \times 1/5 =$ **137,2 €**.

5. Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

Une régularisation globale est également opérée lorsqu'un bien immobilisé utilisé jusqu'alors, en tout ou partie, à des opérations imposables dont aucune n'ouvre droit à déduction vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction.

Une fois la régularisation globale effectuée, le coefficient de taxation de référence est modifié et prend la valeur qui découle du nouvel usage du bien. Les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

Ce cas de régularisation globale correspond à l'actuel « crédit de départ » octroyé aux nouveaux redevables et composé des trois éléments suivants : les immobilisations en cours d'utilisation, les stocks et les immobilisations neuves.

Exemple : Un entrepreneur individuel a acquis en N un immeuble pour un montant d'un million d'€ hors taxes, auxquels s'ajoutent les 196 000 € de TVA. Cet immeuble a été affecté à 20 % à un usage privé. (Coefficient d'assujettissement est donc de 0,8).

L'entrepreneur exerce une activité de formation professionnelle exonérée de TVA. Le coefficient de taxation de l'immeuble est donc nul, tandis que son coefficient d'admission est de 1. En N + 9, l'entrepreneur débute une activité de conseil, soumise à la taxe, de telle sorte que le coefficient de taxation de l'immeuble, affecté de manière mixte est de 0,3.

L'entrepreneur est en droit de déduire une fraction de la taxe initialement supportée égale à $(196\ 000 \times 0,8 \times 0,3 \times 10/20)$ **23 520 €**.

Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient de référence est égal à 0,3. Ainsi en N + 11, le coefficient de taxation de l'immeuble s'avère égal à 0,43.

L'entreprise procédera à une déduction complémentaire (régularisation annuelle) de $(196\ 000 \times (0,35 - 0,24) \times 1/20)$ **1 078 €**.

$- 0,8 \times 0,43 = 0,344$ arrondi à 0,35.

$- 0,8 \times 0,3 = 0,24$.

6. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

a. Biens restant utilisés à des opérations imposables

Dans ce cas, le coefficient de taxation du bien devient nul, mais son coefficient d'assujettissement reste non nul. Il y a lieu à régularisation globale.

Le bien reste disponible pour une nouvelle régularisation sur la période de régularisation restant à courir, dans le cas où il serait de nouveau utilisé, au moins en partie à des opérations ouvrant droit à déduction.

La nouvelle régularisation globale serait effectuée ainsi qu'il est mentionné ci-dessus.

Cet événement entraîne la modification du coefficient de taxation de référence, qui devient nul, mais il ne conduit pas à reprendre à 0 le décompte du délai de régularisation.

b. Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

Dans ce cas, le coefficient d'assujettissement devient nul, ainsi que son coefficient de taxation et il y a lieu à régularisation globale. Le bien sort définitivement du cycle des régularisations. Cet événement entraîne la modification du coefficient d'assujettissement de référence, devient nul, de sorte qu'aucune déduction complémentaire ne serait permise quand bien même le bien serait à nouveau utilisé à des opérations imposables.

Exemple : En N, un entrepreneur individuel A, exerçant une activité intégralement soumise à TVA, fait l'acquisition d'un immeuble neuf, qu'il décide d'affecter à son exploitation. Le coût d'acquisition s'élève à 100 000 € hors taxes. Il déduit 19 600 €. En N + 6, l'immeuble est affecté au patrimoine privé du gérant. Celui-ci est tenu à un reversement égal à $(19\,600 \times 13/20)$ **12 740 €**.

Le coefficient d'assujettissement de référence du bien devient nul, ainsi que le coefficient de taxation de référence. En N + 8, il réaffecte son immeuble à une activité professionnelle. Il ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire. Le prélèvement dans les mêmes conditions d'un bien mobilier immobilisé donnerait lieu non pas à une régularisation mais à une taxation de la livraison à soi-même.

C. Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales

Les modifications des coefficients de référence induites par une régularisation globale doivent être prises en compte pour le calcul des régularisations annuelles dues au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la régularisation globale, et ce, même si cette régularisation annuelle peut être liquidée jusqu'au 25 avril de l'année suivante, donc postérieurement à la régularisation globale.

Exemple : Une banque ayant opté à la TVA acquiert en N un immeuble grevé de 200 000 € de TVA. Ses coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence sont égaux respectivement à 1 ; 0,25 et 1. Le 1^{er} juillet N + 4, la banque vend l'immeuble en TVA. Elle peut prétendre à une déduction complémentaire égale à $[200\,000 \times (1 - 0,25) \times 15/20]$ **112 500 €**.

Sur le premier semestre, le bien avait été utilisé de manière mixte et la banque constate, avant le 25 avril N + 5, que le coefficient des biens utilisés de manière mixte est égal à 0,1. Elle est alors tenue à une régularisation annuelle au titre de l'année N + 4 sur l'immeuble qu'elle a cédé au 1^{er} juillet qui prend la forme d'un reversement de TVA d'un montant égal à $[200\,000] \times (0,25 - 0,1) \times 1/20$ **1 500 €**.

D. Entrée en vigueur du dispositif et immobilisations en cours d'utilisation

Les nouvelles règles concernant les modalités de déduction de TVA s'appliquent également à compter du 1^{er} janvier 2008 aux immobilisations en cours d'utilisation à cette date.

Le décret prévoit à cet égard que les opérateurs doivent calculer pour chacune de leurs immobilisations en cours d'utilisation au 1^{er} janvier 2008, des coefficients de référence. Il précise également la valeur de ces coefficients.

Les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence prendront la valeur qui aurait résulté de l'application des dispositions mises en place par le décret à la date de l'acquisition, de l'importation, de la livraison, ou de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité.

Le coefficient de taxation de référence prendra la valeur qui résulte du rapport entre :

- au numérateur, la taxe effectivement déduite lors de l'acquisition ou l'importation, de la livraison, de la première utilisation, ou du transfert entre secteurs d'activité et
- au dénominateur, le produit de la taxe initiale ayant grevé le bien et du coefficient d'assujettissement de référence déterminée dans les conditions rappelées ci-dessus.

Régularisation relative aux autres biens et services

Ces régularisations comme c'est le cas actuellement ne trouveront à s'appliquer que dans deux cas :

- lorsque les marchandises ont disparu ;
- lorsque les biens ou services ayant fait l'objet d'une déduction de la taxe qui les a grevés ont été utilisés pour une opération qui n'est pas soumise à l'impôt.

Lorsque l'un des deux événements survient, la régularisation doit être opérée quelle que soit la date à laquelle il se produit.

Cette régularisation consiste dans le reversement de l'intégralité de la taxe dont la déduction avait été opérée. Ce reversement doit être opéré avant le 25 du mois qui suit celui au cours duquel l'événement qui motive le reversement est intervenu.

Toutefois, il n'est pas exigé si les biens ont été détruits avant toute utilisation ou cession, ou volés, et qu'il est justifié de ce vol ou cette destruction.

CHAPITRE V. OBLIGATIONS DES REDEVABLES DE LA TVA

SECTION I. FACTURE

La facture est un document indispensable à l'établissement et au contrôle de la TVA. La mention de la TVA sur la facture est une condition de l'exercice du droit à déduction. Aussi la législation relative à la TVA précise-t-elle les personnes concernées par l'obligation de délivrer une facture et le contenu obligatoire de la facture.

I. Obligation de délivrer une facture

Tout **assujetti** doit s'assurer qu'une facture est émise par lui-même ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers pour les **livraisons** de biens ou les **prestations** de services qu'il effectue **pour un autre assujetti** ou pour une personne morale non assujettie.

Il est fait obligation aux prestataires de services de délivrer une note pour toute prestation comportant l'exécution de **travaux immobiliers** assortie ou non de vente, fournie à des particuliers.

Constitue une **facture** tout document délivré dans les conditions prévues par le CGI et ses annexes, notamment au regard des mentions obligatoires, quelle que soit la qualification donnée à ce document par les parties.

Les règles de facturation prévues par le CGI s'appliquent en principe aux **opérations effectuées sur le territoire français ou réputées telles**.

Dans un certain nombre de cas, la délivrance des factures doit ou peut être effectuée par une **personne autre que celle qui livre les biens ou fournit les services facturés**.

Lorsque la TVA est acquittée par le **représentant fiscal** d'une entreprise établie hors de l'Union européenne, c'est à lui qu'il appartient normalement de délivrer des factures. L'entreprise étrangère concernée a cependant la faculté de procéder elle-même à cette formalité ; mais elle doit, dans un tel cas, préciser, sur les factures qu'elle délivre, non seulement ses propres coordonnées et numéro d'identification à la TVA en France mais encore le nom (ou la raison sociale), l'adresse (ou le lieu du siège social) et le numéro d'identification à la TVA de son représentant fiscal.

Les fournisseurs ont la possibilité de confier l'établissement matériel de leurs factures à un tiers (**sous-traitance de la facturation**) ou à leur client (**autofacturation**).

Le fournisseur du bien ou service doit, en principe, expressément donner **mandat** au tiers ou client concerné pour émettre matériellement les factures en son nom et pour son compte.

Le mandat écrit et préalable doit notamment prévoir que le **fournisseur conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation** et de ses conséquences au regard de la TVA.

Donnent **obligatoirement** lieu à **facturation** les livraisons de biens et les prestations de services réalisées par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

Pour certaines livraisons de biens, les assujettis doivent délivrer une **facture** au titre des acomptes et de la livraison elle-même, quelle que soit la qualité du client et donc y compris dans le cas où celui-ci n'est ni un autre assujetti, ni une personne morale non assujettie (simple particulier notamment). Les opérations concernées sont les suivantes :

- **ventes à distance** (CGI, art. 258A et 258B) ;
- **livraisons de biens exonérées** (CGI, art. 262 ter, I). Il s'agit des livraisons intracommunautaires de biens expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, dans un autre État membre de la Communauté, à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie et des transferts assimilés à des livraisons de biens ;
- **livraisons aux enchères publiques.**

Les factures doivent en principe être **émises** dès la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services. La facture doit donc en principe être émise dès la **réalisation du fait générateur** retenu pour les opérations en matière de TVA.

Un **différé de la facturation** est admis s'il ne dépasse pas les quelques jours que peuvent justifier les **nécessités de la gestion administrative** des entreprises.

Un différé de facturation est également admis dans certaines situations particulières :

- **livraisons** de biens meubles corporels **dont le fait générateur intervient lors du transfert de propriété**. Il est admis que la facture ne soit établie qu'au moment de la remise du bien au client, lorsque celle-ci intervient dans un court délai après la réalisation du fait générateur ;
- **ventes dont le prix n'est pas fixé au moment de la vente** mais est néanmoins déterminé par des éléments ne dépendant plus de la volonté des parties.

Les entreprises qui réalisent des **opérations fréquentes** au profit d'un **même client** au cours du même mois civil peuvent, dans certaines conditions, être dispensées de délivrer des factures pour chacune de leurs opérations.

La délivrance de factures périodiques ou récapitulatives n'est admise que si les entreprises rencontrent un **obstacle matériel à l'accomplissement de leurs obligations de facturation** en raison de l'existence d'opérations très fréquentes au profit du même client au cours d'un même mois.

Les assujettis qui ne délivrent pas de facture lors de chaque opération doivent remettre à leurs clients, **dès la délivrance des biens**, des bons de livraison ou, dès la réalisation de la prestation des bons de fourniture numérotés pour chaque année ou exercice, de manière continue.

Ces bons peuvent, le cas échéant, être émis **par voie électronique** dans les mêmes conditions que les factures auxquelles ils se rapportent.

Le délai de facturation ne peut pas excéder un mois. La facture périodique ou récapitulative doit être émise au plus tard à la **fin du mois civil** au cours duquel le fait générateur de la livraison du bien ou de la fourniture du service est intervenu.

L'établissement matériel de la facture périodique ou récapitulative peut intervenir **quelques jours après** la fin du mois civil lorsque les **nécessités de la gestion administrative** des entreprises le justifient.

Les opérations de l'assujetti doivent être déclarées compte tenu de la date d'exigibilité prévue par les textes indépendamment de la date à laquelle la facture est délivrée.

II. Mentions à porter sur les factures

La facture délivrée par les assujettis à la TVA doit **obligatoirement** faire apparaître :

- le **nom** complet et l'**adresse** de l'assujetti et de son client ;
- le **numéro individuel d'identification** attribué à l'assujetti en application de l'article 286 ter du CGI et sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;
- les **numéros d'identification à la TVA** du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons désignées à l'article 262 ter I du CGI (livraisons et transferts intracommunautaires exonérés) ;
- le **numéro d'identification à la TVA** du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur pour les prestations mentionnées à l'article 259 A, 3°, 4 bis, 5° et 6° du CGI (prestations de transports intracommunautaires de biens meubles corporels, travaux et expertises sur biens meubles) ;
- lorsque le redevable de la taxe est un **représentant fiscal**, le numéro individuel d'identification attribué à ce représentant fiscal, ainsi que son nom complet et son adresse ;
- la date de délivrance ou d'émission pour les **factures transmises par voie électronique** ;
- un **numéro unique** basé sur une séquence chronologique et continue ; la numérotation peut être établie dans des conditions par séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité de l'assujetti le justifient ; l'assujetti doit faire des séries distinctes un usage conforme à leur justification initiale ;
- pour **chacun des biens livrés ou des services rendus**, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de TVA légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ;
- tout **rabais, remise, ristourne** ou **escompte** acquis et chiffrables lors de l'opération et qui sont directement liés à cette opération ;
- la **date** à laquelle est effectuée ou **achevée**, la **livraison de biens** ou la **prestation de services** ou la **date** à laquelle est **versé l'acompte** dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture ;
- le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;
- en cas d'**exonération** ou lorsque le **client** est **redevable** de la taxe ou lorsque l'assujetti applique le **régime de la marge** bénéficiaire, la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la sixième directive ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire ;
- les caractéristiques du **moyen de transport neuf exonéré** en application de l'article 298 sexies du CGI ;

- le prix d'adjudication du bien, les impôts, droits, prélèvements et taxes et les frais accessoires pour les livraisons aux enchères publiques effectuées par un organisateur de ventes aux **enchères publiques** agissant en son nom propre, soumises au régime de la marge bénéficiaire.

Il est admis que les **factures** dont le montant total hors taxe est **inférieur ou égal à 150 €** ne mentionnent pas (sauf exceptions notamment en régime intracommunautaire) :

- le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti ;
- la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la 6^e directive ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération.

III. Factures transmises par voie électronique

Il est possible d'échanger les factures par voie électronique non seulement pour les **opérations intracommunautaires** mais également pour les opérations réalisées avec des entreprises établies **hors de la Communauté européenne**.

Il est possible de transmettre les factures par voie électronique selon deux normes sécurisées : la signature électronique ou l'échange de données informatisées (EDI).

Les factures transmises par voie électronique tiennent lieu de facture d'origine. Elles doivent donc être conservées dans leur **format original** :

- sur support informatique pendant une durée au moins égale au délai du droit de reprise ;
- sur tout support au choix de l'entreprise pendant les trois années suivantes.

IV. Obligations de conservation et de stockage des factures

Les factures qui n'ont pas fait l'objet d'une transmission par voie électronique ou d'une procédure de dématérialisation doivent être stockées sur le **territoire français**.

Le lieu de stockage doit être situé dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'Administration.

Les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ainsi qu'un droit d'accès en ligne de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.

Tout assujetti doit s'assurer que l'Administration a, à des fins de contrôle, un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées, quels que soient :

- le lieu de stockage en France ou hors du territoire national ;
- la personne chargée de stocker les factures en son nom et pour son compte.

Les factures doivent être accessibles dans le meilleur délai depuis son principal établissement ou son siège social.

L'assujetti prend toute mesure utile pour **faciliter l'accès** aux factures.

Les **autorités compétentes des États membres** de l'Union européenne ont un **droit d'accès par voie électronique**, de téléchargement et d'utilisation des factures stockées sur le territoire français par ou pour le compte des assujettis relevant de leur juridiction, dans les limites fixées par la réglementation de l'État d'établissement de l'assujetti et dans la mesure où cela est nécessaire aux fins de contrôle.

Ce droit d'accès s'effectue en ligne depuis le siège ou l'établissement de l'assujetti établi dans un autre État membre de la Communauté européenne. Cette disposition ne permet pas à ces mêmes autorités compétentes d'accéder aux factures depuis le territoire français.

Les assujettis sont tenus de déclarer en même temps que leur déclaration de résultats ou de bénéfices, le **lieu de stockage** de leurs factures ainsi que toute modification de ce lieu lorsque celui-ci est situé hors de France.

SECTION 2. OBLIGATIONS COMPTABLES LIÉES À LA TVA

La législation sur la TVA comporte des prescriptions comptables destinées à permettre la détermination de l'assiette et le contrôle de la taxe.

Les obligations de tenue de comptabilité prévues par le Code de commerce ne s'appliquent pas à tous les redevables de la TVA, mais seulement à ceux qui ont la qualité de commerçant.

En revanche, les obligations comptables prévues à l'article 286, I. 3° du CGI s'appliquent à tous les redevables de la TVA, y compris les agriculteurs et les membres de professions libérales.

Tout redevable doit tenir une comptabilité ou avoir un livre spécial sur lequel il inscrit le montant de chacune de ses opérations. Cette règle comporte une exception : les opérations de vente au détail et de services aux particuliers qui sont effectuées au comptant peuvent être inscrites globalement à la fin de la journée lorsqu'elles ne dépassent pas une valeur unitaire fixée à 76 € TTC.

La comptabilité ou le livre spécial doit faire apparaître distinctement les opérations imposables, ventilées le cas échéant par taux d'imposition, les opérations non soumises à la TVA, les opérations faites en suspension de taxe (exportations, ventes en franchise). Pour chaque acquisition de biens, services et travaux, il doit être indiqué son montant, la TVA correspondante, le nom et l'adresse du fournisseur.

Le montant des opérations inscrites sur le livre spécial doit être totalisé à la fin de chaque mois, cela pour permettre la déclaration mensuelle de la TVA.

Au point de vue fiscal, le livre spécial ou la comptabilité, ainsi que les pièces justificatives des opérations, notamment les factures d'achat, *doivent être conservés pendant le délai général de six ans* à compter de la dernière opération mentionnée, prévu à l'article L. 102 B du LPF.

SECTION 3. DÉCLARATION ET PAIEMENT DE LA TVA

La TVA à payer au service des impôts est égale à la différence entre la TVA qui est devenue exigible au cours d'une période et la TVA qui est devenue déductible pendant la même période.

La somme à verser au Trésor est calculée sur un imprimé de déclaration à partir des données de la comptabilité ou du livre spécial.

Selon le montant de leur chiffre d'affaires hors taxes, les redevables sont soumis à l'un des deux régimes d'imposition suivants : régime du réel normal et régime du réel simplifié. On retrouve les mêmes distinctions qu'en matière d'imposition du bénéfice.

La franchise en base permet l'exonération de TVA et permet notamment aux micro-entreprises de ne pas avoir de TVA à payer et de ne pas avoir de déclaration à établir.

Activité	Chiffre d'affaires	Régime
Ventes Prestations de services	> 763 000 € HT > 230 000 € HT	} RÉEL NORMAL
Ventes Prestations de services	≤ 763 000 € HT ≤ 230 000 € HT	} RÉEL SIMPLIFIÉ
Ventes Prestations de services	≤ 76 300 € HT ≤ 27 000 € HT	} FRANCHISE EN BASE

- Le secteur des **ventes** concerne les ventes de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place et la fourniture de logement (hôteliers, loueurs en meublé).
- En matière de TVA, les **loueurs d'immeubles** (sauf fourniture de logements) sont rattachés aux **prestations de services** pour la détermination du régime d'imposition.

En principe, les redevables qui relèvent d'un régime donné peuvent opter pour le régime immédiatement supérieur.

I. Régime du réel normal

A. Obligations

Les redevables soumis au régime du réel normal déposent tous les mois une *déclaration CA 3* de liquidation de la TVA, accompagnée du montant de la TVA correspondante.

Lorsque la TVA exigible annuellement est inférieure à **4 000 €**, la taxe peut être acquittée par trimestre civil.

La date limite de déclaration et de paiement de la TVA est fixée, selon les catégories d'entreprises, à une date qui varie entre le 15 et le 24 du mois suivant la période d'imposition (*ex.* : le 15 pour les entrepreneurs individuels de Paris et de la petite couronne dont le nom commence par les lettres A à H).

La déclaration doit être déposée même si aucune opération n'a été réalisée au cours de la période.

Les entreprises qui, de manière habituelle, ne peuvent pas déposer leur déclaration dans le délai normal, peuvent demander l'autorisation de verser à la date prévue un acompte provisionnel qui sera régularisé le mois suivant.

Durant la période des congés payés, les entreprises sont autorisées à verser, dans le délai légal et au titre du mois concerné, un acompte au moins égal à 80 %, soit de la somme acquittée le mois précédent, soit de la somme réellement exigible. L'entreprise procède à une régularisation avec la déclaration déposée au titre du mois suivant.

Les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'exercice précédent est supérieur à **1,5 million d'euros** hors taxes doivent souscrire leurs déclarations de TVA par voie électronique (télédéclaration) et acquitter la TVA par la même voie (télé règlement).

Ce seuil sera abaissé à **760 000 €** pour les déclarations et paiements effectués à compter du 1^{er} janvier 2007. L'obligation de paiement par virement sera corrélativement supprimée à compter de la même date.

Quel que soit le montant de leurs chiffres d'affaires, les entreprises relevant de la **Direction des grandes entreprises** (DGE) sont soumises à l'obligation de télédéclaration et de télérèglement.

B. Exemple de calcul de la TVA à payer (réel normal)

La SA DUBOIS a une activité de mécanique de précision, principalement l'usinage de pièces pour l'aéronautique. Le chef comptable étant actuellement absent pour maladie, la SA fait appel à son expert-comptable, Monsieur RAFFIN, afin d'établir la déclaration de TVA pour le mois de juin 2007. Monsieur RAFFIN, votre employeur, vous confie ce travail.

Les opérations relatives au mois de juin 2007 sont les suivantes :

Charges

Achat de matières premières en France	35 000 € HT
Achats de matières premières en Chine	15 000 € HT
Achats de matières premières en Belgique (livraison du 20.05.2007, facture du 17.06.2007)	10 000 € HT
Entretien des machines (facture du 03.06.2007, réglée le 14.06.2007)	1 500 € HT
Réparation de l'ordinateur du service commercial (facture du 25.06.2007 réglée le 06.07.2007, le fournisseur a opté pour la TVA sur les débits)	500 € HT
Facture EDF du 20.05.2007 réglée le 03.06.2007	900 € HT
Facture France Télécom (téléphone) datée du 28.06.2007, réglée le 06.07.2007	450 € HT
Frais de surveillance des locaux par une société de gardiennage (facture du 28.06.2007 réglée le 03.07.2007)	350 € HT
Facture du garage ELFER, pour réparation du camion, datée du 13.06.2007, TVA sur les débits, réglée le 07.07.2007	800 € HT
Réparation d'une commande numérique par une entreprise italienne assujettie (facture du 25.05.2007 réglée le 20.06.2007)	1 400 € HT
Réparation de la Peugeot 405 par le Garage SITBON (facture du 31.05.2007 réglée le 06.06.2007)	200 € HT
Facture de restaurant du 13.06.2007, réglée comptant (bénéficiaire : cadre de l'entreprise accompagné de Fiscalou pour fêter le 3 ^e anniversaire de leur Pacs)	160 € HT
Achats de bleus de travail pour le personnel des ateliers (facture du 18.06.2007 réglée le 13.07.2007)	600 € HT
Acompte sur achat d'un mobilier de bureau versé le 16.06.2007	300 € HT
Honoraires versés à un avocat belge (facture du 03.06.2007 réglée le 20.06.2007)	1 800 € HT
Achat de gasoil pour le camion (diverses factures de juin, réglées comptant)	700 € HT
Achat de 2 000 briquets publicitaires (facture du 12.06.2007 réglée le 07.07.2007)	4 000 € HT
Achat de 5 mallettes pour cadeaux à 5 clients importants (facture du 30.06.2007 réglée le 13.07.2007)	600 € HT

Achat d'une voiture CLIO destinée au service commercial (facture du 12.06.2007, règlement en septembre 2007)	7 000 € HT
Créance impayée, définitivement irrécouvrable suite à la liquidation judiciaire du client (client français, vente du 20.01.2007)	879 € TTC
Honoraires de l'expert-comptable (facture du 08.06.2007 réglée le 15.07.2007)	1 000 € HT

Produits

Ventes de produits finis en France	80 000 € HT
Ventes de produits finis en Suède (livraison du 25.06.2007, facture du 01.07.2007)	6 000 € HT
Ventes de produits finis aux États-Unis	10 000 € HT
Cession d'une machine-outil à un autre utilisateur : Prix d'achat : 40 000 HT en 2002 Prorata 2002 : 100 % – Prix de cession	1 000 € HT
Cession à un négociant d'un véhicule de tourisme (Citroën AX) acquis en mars 2005 pour 12 000 € HT La cession du 16.06.2007 est soumise à la TVA	3 000 € HT

Informations complémentaires :

- Pour les opérations intervenues entre pays de l'Union européenne, les entreprises ont régulièrement communiqué leur identifiant intracommunautaire.
- La SA DUBOIS est soumise au régime du réel normal.

Détermination de la TVA à payer au titre du mois de juin 2007

a. Opérations imposables HT

Ventes produits finis en France	80 000
<i>Autres opérations imposables :</i>	
– Réparation commande numérique par une entreprise italienne	1 400
– Honoraires versés à un avocat belge	1 800
– Cession d'une machine-outil	1 000
– Cession d'un véhicule de tourisme	3 000
	7 200
<i>Acquisitions intracommunautaires</i>	
Achats de matières premières en Belgique livraison du 20 mai 2007 facture du 17 juin 2007 exigibilité : 15 juin 2007	10 000

Total de la TVA collectée : $97\,200 \times 19,60\% = 19\,051$

b. Opérations non imposables

- Exportations hors UE : Ventes de produits finis aux USA 10 000
- Livraisons intracommunautaires : Ventes de produits finis en Suède 6 000

c. Déductions*1. Biens constituant des immobilisations*

Cession véhicule de tourisme à un négociant en matériel d'occasion

TVA non déduite à l'achat : $12\,000 \times 19,6\% = 2\,352$

Nombre d'années ou fraction d'années civiles écoulées depuis l'acquisition : 3

Complément de déduction : $2\,352 \times \frac{(5-3)}{5} = 941$

TVA facturée à la cession : $3\,000 \times 19,6\% = 588$

2. Autres biens et services

Importations de matières premières de Chine : $15\,000 \times 19,6\% = 2\,940$

L'introduction en France de biens en provenance d'un pays tiers à l'Union européenne donne lieu à perception de la TVA par le service des douanes lors de l'importation.

La déduction peut être opérée si le redevable est en possession des documents douaniers ou assimilés qui le désignent comme destinataire réel des biens.

- ◆ Achats de matières premières en France : $35\,000 \times 19,6\% = 6\,860$
- ◆ Achats de matières premières en Belgique : $10\,000 \times 19,6\% = 1\,960$
Fait générateur : le 20 mai 2007 ; exigibilité : le 15 juin 2007 ; facture reçue le 17 juin 2007.
- ◆ Entretien des machines : facture du 03.06.2007 réglée le 14.06.2007 : $1\,500 \times 19,6\% = 294$
- ◆ Réparation de l'ordinateur du service commercial : facture du 25.06.2007 réglée le 06.07.2007 ; le fournisseur a opté pour les débits : exigibilité : 25.06.2007 : $500 \times 19,6\% = 98$
- ◆ Facture EDF du 20 mai 2007 : 900. L'EDF a opté pour les débits. La TVA a été déduite au titre du mois de mai 2007.
- ◆ Facture de téléphone du 28.06.2007 : France Télécom a opté pour les débits : $450 \times 19,6\% = 88$
- ◆ Frais de surveillance des locaux : 350 ; facture du 28.06.2007 réglée le 03.07.2007 ; exigibilité : le 03.07.2007. La TVA sera déductible en juillet 2007.
- ◆ Réparation du camion : facture du 13.06.2007 réglée le 07.07.2007 ; exigibilité : le 13.06.2007. TVA sur les débits : $800 \times 19,6\% = 157$
- ◆ Réparation d'une commande numérique par une entreprise italienne : facture du 25.05.2007 réglée le 20.06.2007 ; TVA exigible le 20.06.2007 : $1\,400 \times 19,6\% = 274$
- ◆ Réparation de la Peugeot 405 = 200 ; TVA non déductible s'agissant d'un véhicule de tourisme.
- ◆ Facture de restaurant : 160 ; TVA non déductible, car il s'agit d'une dépense destinée à satisfaire des besoins personnels. Cette dépense n'est pas nécessaire à l'exploitation.
- ◆ Achats des bleus de travail : 600 ; facture du 18.06.2007 ; La TVA sur les vêtements de travail est déductible : $600 \times 19,6\% = 118$
- ◆ Acompte sur achat d'un mobilier de bureau : 300 versé le 16.06.2007 ; un acompte sur commande d'un bien corporel n'est pas soumis à la TVA.
- ◆ Honoraires versés à un avocat belge : 1 800 ; facture du 03.06.2007 réglée le 20.06.2007 : $1\,800 \times 19,6\% = 353$
- ◆ Achat de gasoil pour le camion : 700 ; juin 2007 – Véhicule ouvrant droit à déductions, donc TVA déductible à 100 % : $700 \times 19,6\% = 137$
- ◆ Achats de 2 000 briquets publicitaires : 4 000 ; facture du 12.06.2007 ; il s'agit de petits objets de faible valeur unitaire : 2 € (inférieur au plafond TTC de 60 €) $4\,000 \times 19,6\% = 784$
- ◆ Achat de 5 mallettes pour cadeaux à des clients importants : 600 ; facture du 30.06.2007 ; valeur supérieure à 60 € TTC – La TVA n'est pas déductible.

- ◆ Achat d'une CLIO destinée au service commercial : 7 000 ; facture du 30.06.2007 ; il s'agit d'un véhicule de tourisme, la TVA n'est pas récupérable.
- ◆ Honoraires de l'expert-comptable : 1 000 ; facture du 08.06.2007 réglée le 15.07.2007 ; exigibilité : le 15.07.2007 ; la TVA sera déductible en juillet 2007.

Total de la TVA sur autres biens et services :

$$2\,940 + 6\,860 + 1\,960 + 294 + 98 + 88 + 157 + 274 + 118 + 353 + 137 + 784 = \mathbf{14\,063}$$

3. Autre TVA à déduire

$$\text{Créance impayée définitivement irrécouvrable} - \text{TVA à déduire} : \frac{879 \times 19,60 \%}{1,196} = 144$$

Total de la TVA déductible

– sur biens constituant des immobilisations :	941
– sur biens et services :	14 063
– autre TVA à déduire :	144
Total :	15 148

d. TVA à payer au titre du mois de juin 2007

$$19\,051 - 15\,148 = \mathbf{3\,903}$$

II. Régime simplifié

Il s'agit d'un régime de chiffre d'affaires réel. La base d'imposition et le montant de la TVA ne sont pas modifiés, mais les obligations du redevable sont simplifiées. Il n'y a pas de déclarations en cours d'année. Il n'y a que des **versements** d'acomptes en cours d'année et une **déclaration de régularisation** en fin d'année (CA 12/CA 12E) qui permet de déterminer la TVA due au titre de la période passée et le montant des acomptes trimestriels dus au titre de la période suivante.

A. Mécanisme simplifié

Le redevable placé sous le régime simplifié de TVA dépose au titre de chaque année ou exercice une déclaration annuelle qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes trimestriels pour la période ultérieure.

Ces **acomptes** sont versés en avril, juillet, octobre et décembre. Les trois premiers acomptes sont égaux au quart de la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations et le quatrième acompte (celui dû en décembre) est égal au cinquième de cette taxe.

Les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile doivent souscrire la déclaration annuelle (déclaration CA 12) au plus tard le 30 avril de l'année qui suit celle au titre de laquelle elle est déposée. Cette déclaration détermine les acomptes exigibles en juillet, octobre et décembre de l'année de dépôt et avril de l'année suivante.

Les redevables sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent avant déduction de la TVA relative aux immobilisations est inférieure à **1 000 €**. Le montant total de l'impôt exigible est acquitté lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Lorsque la période de référence est inférieure à douze mois, la base de calcul des acomptes doit être ajustée afin de correspondre à une période de douze mois.

Les acomptes trimestriels sont imputés sur l'impôt dû calculé sur la déclaration annuelle. En cas d'insuffisance des versements d'acomptes, le complément d'impôt dû doit être acquitté au moment du dépôt de la déclaration annuelle. En cas d'excédent des versements d'acomptes, celui-ci est imputé sur les acomptes ultérieurement exigibles. Le redevable peut toutefois en demander la restitution sur la déclaration annuelle.

Les **nouveaux redevables** sont autorisés, lors de leur première année d'imposition, à acquitter la TVA par acomptes trimestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant mais dont chacun doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant.

L'entreprise peut opter pour le dépôt d'une déclaration de **régularisation par exercice** (CA 12E) c'est-à-dire dans les trois mois de la clôture de l'exercice, même si elle ne clôture pas son exercice au terme d'un trimestre civil (elle doit arrêter son exercice au terme d'un mois autre que celui de décembre).

Lorsque le chiffre d'affaires de l'entreprise s'élève au-dessus des limites du régime simplifié d'imposition, ce régime demeure applicable au titre de la première année de dépassement. Toutefois pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, le régime simplifié de TVA n'est applicable que si le chiffre d'affaires n'excède pas 840 000 € (entreprises dont l'activité est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement) ou 260 000 € (autres entreprises). Ainsi, le dépassement de cette limite dès la première année fait passer l'entreprise automatiquement au régime réel normal en matière de TVA.

B. Modulation des acomptes

1. Baisse des acomptes

Les acomptes trimestriels peuvent être modulés à la **baisse**. En effet, le redevable peut :

- **imputer le crédit de TVA ou l'excédent de versement d'acomptes** éventuels constatés sur la déclaration annuelle CA 12/CA 12E, dont le remboursement n'a pas été sollicité, sur le ou les acomptes suivant le dépôt de ladite déclaration ;
- **suspendre** le paiement des **acomptes** s'il estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la TVA qui sera finalement due ;
- **diminuer un acompte** (dernier acompte de la période ou dernier acompte avant suspension) si le **paiement partiel** effectué à ce titre **représente le solde** de la TVA que le redevable estime devoir au titre de l'année ou de l'exercice ;
- s'il estime que la **TVA réellement due à raison** des opérations réalisées au cours **d'un trimestre** (et de lui seul), **après imputation de la TVA** déductible au titre des **immobilisations** est **inférieure d'au moins 10 %** au montant de l'acompte correspondant, le redevable peut diminuer à due concurrence le montant de cet acompte ; si ces opérations ont été réalisées au cours d'une période inférieure à trois mois, la modulation n'est possible que si la TVA réellement due est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte réduit au prorata du temps (*attention* : il s'agit de la TVA réelle qui est due à raison des opérations réalisées au cours du trimestre écoulé effectivement calculée avec le dépôt d'une déclaration).

Dans les situations ci-dessus, le redevable doit informer le comptable chargé du recouvrement de la suspension ou de la modulation des acomptes, en lui remettant, selon le cas avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer ou au plus tard à la date d'exigibilité de l'acompte modulé, une **déclaration** datée et signée selon le modèle fixé par l'administration.

Lorsque la **taxe** déductible au titre des **immobilisations** n'est pas imputée sur l'acompte du trimestre correspondant, son montant ou le solde non imputable peut faire l'objet d'une demande de **remboursement** (*voir ci-après le point C*). En revanche, le solde non imputable ne peut pas être reporté pour imputation sur les acomptes suivants (sauf le report autorisé du crédit global ou de l'excédent de versement d'acomptes figurant sur la déclaration CA 12/CA 12E dont le remboursement n'a pas été demandé).

Si un acompte est indûment minoré, le montant mis à la charge du redevable est majoré de 10 % sans préjudice de l'intérêt de retard (*CGI art. 1785 B*).

2. Hausse des acomptes

Le redevable qui estime que la TVA sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, peut **modifier à la hausse** le montant de ces acomptes.

C. Remboursement des crédits de taxe déductible

Le crédit de TVA déductible résulte normalement de la déclaration annuelle et la demande de remboursement est formulée directement sur cette déclaration (CA 12). Le crédit peut être remboursé en totalité si son montant est au moins de **150 €**. Les excédents de versements d'acomptes sont remboursables quel que soit leur montant.

Les redevables au régime simplifié peuvent demander, à l'issue de chaque trimestre, le remboursement du crédit constitué par la **taxe ayant grevé** l'acquisition d'**immobilisations** dès lors que son montant est **au moins égal à 760 €**.

Pour obtenir le remboursement trimestriel, il faut joindre à la demande de remboursement (imprimé n° 3519) les factures ou les documents qui mentionnent cette TVA déductible. Cette demande doit être déposée au service des impôts au cours du mois suivant le trimestre considéré. Ces remboursements trimestriels ont un caractère provisionnel et donnent lieu à régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle CA 12 ou CA 12E.

Les redevables au régime simplifié d'imposition qui n'ont pas renoncé aux formalités simplifiées de liquidation de la TVA ne peuvent pas bénéficier de la procédure spéciale de remboursement propre aux **exportateurs**.

La TVA déductible relative aux acquisitions intracommunautaires ou livraisons à soi-même d'immobilisations ne peut pas faire l'objet de remboursements trimestriels. Cette TVA est liquidée sur la déclaration de régularisation.

D. Renonciation aux formalités simplifiées

L'entreprise placée de plein droit ou sur option dans le régime simplifié d'imposition peut renoncer aux formalités simplifiées de liquidation de la TVA, tout en restant placée sous ce régime.

Cette renonciation qui est exercée pour une durée de **deux ans** doit être notifiée, préalablement, à l'administration par lettre recommandée avec accusé de réception, un mois au moins avant la fin d'une période d'imposition donnant lieu au dépôt d'une déclaration de régularisation.

Le redevable qui renonce aux formalités simplifiées doit souscrire ses déclarations de TVA dans les mêmes conditions que les redevables placés sous le régime du **réel normal**. Il doit donc déposer des déclarations **CA 3 mensuelles**. Lorsque la TVA exigible annuellement est **inférieure à 4 000 €**, il peut déposer ses déclarations par trimestre civil.

III. Franchise en base de TVA

A. Mécanisme

Les assujettis qui réalisent un chiffre d'affaires annuel inférieur à une certaine limite bénéficient d'une franchise en base de TVA qui les dispense du paiement de la TVA. Ils peuvent cependant **opter** pour la TVA.

Les limites d'application de la franchise en base de TVA sont :

- **76 300 €** HT pour les assujettis qui réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement ;
- **27 000 €** HT pour les assujettis qui réalisent d'autres prestations de services.

Les opérations situées **hors du champ** d'application de la TVA ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite. Les opérations suivantes (notamment) sont exclues du chiffre d'affaires limite :

- subventions ou aides aux entreprises non taxables qui ne constituent ni la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens, ni le complément du prix d'opérations prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite ;
- cession de biens d'investissement ;
- livraison à soi-même ;
- opérations immobilières, bancaires et financières qui présentent un caractère accessoire et dont les produits n'excèdent pas 5 % du chiffre d'affaires total TTC de l'entreprise ;
- opérations exonérées ;
- acquisitions intracommunautaires de biens.

Lorsque l'activité d'un assujetti se rattache à la fois aux deux catégories (**activités mixtes**) le régime de la franchise n'est applicable que s'il n'a pas réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires global supérieur à 76 300 € et un chiffre d'affaires relatif à des prestations de services autres que des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement supérieur à 27 000 €.

L'assujetti qui réalise des **travaux immobiliers** (entrepreneurs du bâtiment, peintre) est considéré comme un prestataire de services et relève donc de la limite de 27 000 €, mais lorsqu'il fournit la main-d'œuvre et les matériaux ou matières premières entrant à titre principal dans l'ouvrage qu'il est chargé d'exécuter, il est considéré pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite comme exerçant une activité mixte. Il bénéficie de la franchise si son chiffre d'affaires global de l'année précédente n'excède pas 76 300 € et si son chiffre d'affaires se rapportant aux services fournis n'excède pas 27 000 €.

Le seuil d'application de la **franchise spécifique** prévue en faveur des avocats, des avoués et des auteurs et artistes-interprètes est fixé à **37 400 €**.

Les bénéficiaires de la franchise peuvent être des personnes physiques ou des sociétés civiles ou commerciales, mais doivent être établis en France, c'est-à-dire avoir le siège de leur activité ou un établissement stable ou leur domicile ou résidence habituelle.

Les **entreprises nouvelles** sont placées de plein droit sous le régime de la franchise dès le début de leur activité.

La situation de l'entreprise concernant l'imposition de ses bénéfices est sans conséquence sur le régime de la franchise de TVA, c'est-à-dire que l'entreprise soumise à un **régime réel d'imposition** de ses bénéfices peut bénéficier de la franchise en base de TVA si elle réunit les conditions.

Inversement si elle paye la TVA, elle est obligatoirement soumise à un régime réel d'imposition. Elle ne peut pas être soumise au régime microentreprise pour l'imposition de ses bénéfices.

L'assujetti qui exploite, à titre individuel, **plusieurs établissements** doit retenir le montant du **chiffre d'affaires global** réalisé dans l'ensemble des établissements. Le caractère commercial ou non commercial des opérations réalisées est sans incidence pour la détermination du chiffre d'affaires limite à considérer.

Lorsque deux ou plusieurs **membres d'une même famille** imposés à l'impôt sur le revenu sous une cote unique exploitent des entreprises distinctes, la situation de chacun des membres de la famille doit être considérée isolément.

Dans les **sociétés de personnes**, le chiffre d'affaires limite s'apprécie globalement et non en fonction du nombre d'associés.

B. Opérations exclues de la franchise

La franchise n'est pas applicable aux opérations suivantes :

- livraisons d'immeubles affectés ou non à l'habitation ;
- livraisons à soi-même de travaux de réhabilitation de logements locatifs sociaux ;
- exploitants agricoles relevant du régime simplifié ;
- opérations réalisées par les personnes qui donnent en **location** des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti ou, si le bail fait mention de l'option, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti ;
- activités **bancaires** et financières ;
- paiement de la TVA sur autorisation pour les livraisons des **déchets neufs** d'industrie et de matières de récupération effectuées par l'entreprise qui ne possède pas d'installation permanente ou qui, disposant d'une installation permanente a réalisé au cours de l'année civile précédente un montant de chiffre d'affaires portant sur ces produits inférieur à 910 000 €. L'entreprise qui réalise un chiffre d'affaires annuel total inférieur à 76 000 € TTC est exonérée de TVA sans possibilité d'imposition ;
- **livraisons intracommunautaires de moyens de transports** neufs ;
- activité occulte au sens de l'article L. 169, al. 2 du LPF.

C. Conséquences de la franchise

L'assujetti qui bénéficie de la franchise est dispensé du paiement de la TVA.

Il ne peut pratiquer **aucune déduction de TVA** se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de son activité et ne peut pas faire apparaître la TVA sur ses factures ou documents en tenant lieu.

L'assujetti placé sous le régime de la franchise en base de TVA constitue une personne bénéficiant d'un **régime dérogatoire** (PBRD) pour la TVA intracommunautaire. Il ne doit pas (sauf option) soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens lorsque le montant de celles-ci n'a pas excédé, au cours de l'année civile précédente, ou n'excède pas, pendant l'année civile en cours au moment de l'acquisition, le seuil de 10 000 € (le régime dérogatoire ne s'applique pas aux moyens de transports neufs).

Le bénéficiaire de la franchise peut renoncer à ce régime dérogatoire et opter pour le régime général de taxation de ses **acquisitions intracommunautaires**. L'imposition des acquisitions intracommunautaires, de plein droit ou sur option, est sans incidence sur l'application de la franchise en base aux autres opérations réalisées par l'intéressé. Ce dernier ne peut exercer aucun droit à déduction de la TVA acquittée au titre de ses acquisitions intracommunautaires.

Le bénéficiaire de la franchise n'est pas tenu de souscrire la **déclaration des échanges de biens** entre États membres de la Communauté européenne.

Le bénéficiaire de la franchise doit indiquer sur la facture la **mention** « TVA non applicable, article 293 B du CGI ».

D. Dépassement des limites

Lorsque, au cours d'une année donnée, les limites de 76 300 € ou 27 000 € sont dépassées **sans** toutefois **excéder 84 000 €** (livraisons de biens, ventes à consommer sur place, prestations d'hébergement) **ou 30 500 €** (autres prestations de services), l'assujetti ne devient redevable de la TVA qu'à compter **du 1^{er} janvier de l'année suivante**, selon le régime d'imposition correspondant au chiffre d'affaires réalisé (régime simplifié d'imposition, régime normal).

Lorsque les **limites** annuelles de **84 000 € ou 30 500 € sont franchies**, il devient redevable de la TVA pour les prestations de services réalisées et les livraisons de biens effectuées à compter du premier jour du mois au cours duquel ces limites sont dépassées.

L'assujetti peut exercer le droit à déduction de la TVA comprise dans les dépenses dont le droit à déduction a pris naissance à compter du 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle il devient redevable de la TVA, c'est-à-dire pour les **biens** (immobilisations et autres biens) dont la **livraison** est intervenue à compter du 1^{er} janvier de l'année d'imposition à la TVA et pour les **prestations de services exécutées** à compter du 1^{er} janvier de l'année d'imposition à la TVA.

En cas de dépassement en cours d'année des limites de 84 000 € ou 30 500 €, l'assujetti perd le bénéfice de la franchise en base à compter du 1^{er} jour du mois au cours duquel intervient ce dépassement.

Il peut également bénéficier d'un droit à déduction au titre du **crédit de départ** : TVA relative aux biens en stock au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et de la TVA relative aux immobilisations en cours d'utilisation. Le prorata de déduction provisoire de l'année est le cas échéant appliqué à ces droits à déductions.

Si, au cours d'une année civile, le chiffre d'affaires HT réalisé est **inférieur** aux limites de 76 300 € ou 27 000 €, la franchise est de droit à compter du **1^{er} janvier de l'année suivante**.

E. Option pour le paiement de la TVA

L'option peut être exercée par toute personne. Elle est globale et couvre obligatoirement une période de **deux années** y compris celle au cours de laquelle elle est exercée.

Cette option est renouvelable par tacite reconduction pour une même durée sauf dénonciation à l'expiration de chaque période. Elle est reconduite de plein droit pour la période de deux ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle l'assujetti ayant exercé cette option a bénéficié d'un remboursement de TVA.

L'option entraîne toutes les obligations qui incombent aux redevables de la TVA. Le régime simplifié d'imposition qui s'applique entraîne application de ce régime en matière de taxation des bénéficiaires.

F. Obligations

L'assujetti qui bénéficie de la franchise en base de TVA doit tenir et présenter, sur demande du service des impôts, un **registre** récapitulé par année présentant le détail de ses achats de biens et de services et un **livre journal**, servi au jour le jour, présentant le détail de ses recettes professionnelles. Ce livre et ce registre doivent être appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives.

Le livre journal de recettes est servi chronologiquement. Les recettes, correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers, peuvent être inscrites globalement à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 € TTC. Le montant des opérations inscrites sur le livre des recettes est totalisé à la fin du trimestre et de l'année.

Les assujettis qui réalisent des activités mixtes ou des travaux immobiliers doivent faire apparaître distinctement sur le livre journal et sur les factures, la part afférente aux livraisons de biens et celle afférente aux services fournis.

IV. Mode de paiement de la TVA

Les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes de l'année précédente est supérieur à **760 000 € HT** doivent payer la TVA par **virement direct sur le compte du Trésor** à la Banque de France. Le non-respect de cette obligation est sanctionné par une majoration de 0,2 % du montant de la somme due.

Les autres entreprises peuvent payer la TVA en numéraire, par chèque bancaire ou postal, mandat-poste, mandat-carte, mandat-contributions ou virement au CCP du receveur des impôts.

Le **défaut ou l'insuffisance de paiement** à la date prévue donne lieu au versement d'un intérêt de retard égal à 0,40 % par mois.

L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être payé jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

À cet intérêt de retard, qui représente le loyer de l'argent, s'ajoutent des majorations dont le taux est d'autant plus élevé que l'infraction est plus grave :

- **retard de paiement** : majoration de 5 % des sommes dont le paiement a été différé ;
- **retard de déclaration** : majoration de 10 % des sommes dues. Si l'administration a adressé au redevable une mise en demeure de produire sa déclaration dans un délai de trente jours, le contribuable qui ne s'exécute pas est passible d'une majoration de 40 %.
- **activité occulte** : majoration de 80 % ;
- **manquement délibéré** : majoration de 40 %, portée à 80 % si le redevable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit.

EXEMPLE : Un exploitant individuel doit 2 500 € de TVA au titre de ses opérations de septembre 2007. La déclaration mensuelle de TVA CA 3 correspondante doit être déposée le 15 octobre. En fait, l'exploitant dépose cette déclaration le 5 novembre, accompagnée d'un paiement de 1 000 € et ne verse le solde (1 500 €) que le 15 décembre.

Intérêt de retard :

- sur 1 000 € : $1\,000 \times 0,40 \% \times 1 = 4 \text{ €}$
- sur 1 500 € : $1\,500 \times 0,40 \% \times 2 = 12 \text{ €}$

Majoration de 10 % pour retard de déclaration : $2\,500 \text{ €} \times 10 \% = 250 \text{ €}$

Majoration de 5 % pour retard de paiement : $2\,500 \text{ €} \times 5 \% = 125 \text{ €}$

Total des pénalités : $4 + 12 + 250 + 125 = 391 \text{ €}$

SECTION 4. VENTES OU SERVICES RÉSILIÉS, ANNULÉS OU IMPAYÉS

Dans l'hypothèse où la TVA est devenue exigible chez le fournisseur, et déductible chez le client assujéti et que par la suite, le contrat est annulé ou résilié, ou le prix est diminué, ou bien la créance devient définitivement irrécouvrable, le fournisseur peut récupérer la TVA qu'il a acquittée et le client doit restituer la TVA qu'il a déduite.

Pour que le fournisseur puisse imputer ou se faire rembourser la TVA qu'il a versée, deux conditions doivent être remplies :

– **Une condition de fond :**

L'opération est résiliée, annulée ou fait l'objet d'un rabais ou la créance est irrécouvrable.

Le caractère irrécouvrable de la créance est établi :

- lorsque le créancier, après avoir accompli toutes les diligences nécessaires pour recouvrer sa créance, l'inscrit à un compte de charges définitives (et non simplement à un compte de provisions) ;
- lorsqu'il établit que le chèque était volé ou que le débiteur a disparu ;
- à la date de la décision de liquidation judiciaire ou du jugement fixant le plan de redressement.

– **Une condition de forme :**

La rectification de la facture initiale.

Si l'opération est résiliée, annulée ou fait l'objet d'un rabais, le fournisseur envoie à son client une facture rectificative ou une note d'avoir.

Si l'opération est impayée, le créancier envoie à son débiteur un double de la facture initiale, surchargé de la mention : *Facture demeurée impayée pour la somme de ... € (prix net) et pour la somme de ... € (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (article 272 du CGI).*

Au reçu du document rectificatif, le client doit régulariser ses déductions.

CHAPITRE VI. RÉGIMES PARTICULIERS DE TVA

SECTION 1. TVA IMMOBILIÈRE

L'expression « TVA immobilière » désigne le régime dérogatoire qui s'applique à certaines livraisons de terrains, d'immeubles et de droits sociaux expressément visées à l'article 257, 7° du CGI.

Ce régime ne s'applique pas aux entrepreneurs de travaux immobiliers, qui sont soumis au régime général de la TVA en tant que prestataires de services.

Il ne s'applique pas non plus aux activités d'achat-revente d'immeubles exercées par les marchands de biens. Ces opérations sont soumises à des règles d'assiette particulières.

La TVA immobilière s'applique essentiellement aux ventes et apports en société de terrains à bâtir et d'immeubles neufs, quelle que soit la qualité de la personne qui les effectue (entreprise ou particulier) sauf pour les acquisitions de **terrains à bâtir** par les **particuliers** en vue de la construction d'un

immeuble d'**habitation** qui relèvent des droits d'enregistrement. Les opérations soumises à la TVA immobilière échappent aux droits d'enregistrement sur les ventes d'immeubles.

La TVA devient exigible au moment de la signature de l'acte notarié. Elle est calculée sur le prix de vente stipulé dans l'acte ; mais l'administration peut substituer à cette base la valeur vénale de l'immeuble si elle est supérieure.

L'acte de vente d'immeuble est publié à la conservation des hypothèques dans le délai de deux mois de sa date. La TVA immobilière est payée à cette occasion si le débiteur n'est pas un redevable habituel de la taxe ; dans le cas contraire, la TVA est mentionnée sur la déclaration CA 3 mensuelle ou trimestrielle.

I. Acquisition d'un terrain à bâtir

A. Acquisition du terrain par les particuliers

L'acquisition de terrain par une personne physique (particulier) pour construire un immeuble d'habitation n'est pas assujettie à la TVA immobilière mais aux droits d'enregistrement.

L'acquéreur doit affecter l'immeuble à l'habitation. Il peut être donné en location. Il ne doit pas s'agir d'une activité de loueur en meublé.

En revanche, le terrain acquis par une personne physique pour la construction d'un immeuble autre que d'habitation ou par un professionnel pour la construction d'un immeuble d'habitation est soumis à la TVA immobilière et un droit fixe de 125 € est exigible.

Lorsque le vendeur est une collectivité locale, il peut sur option soumettre la vente à la TVA.

B. Acquisition du terrain par une personne autre qu'un particulier

La TVA sur les ventes et apports en société de terrains à bâtir est normalement due par l'**acquéreur** ou le bénéficiaire de l'apport. Elle s'applique au taux normal de 19,6 %. Si l'acquéreur est un redevable de la TVA qui achète le terrain pour réaliser des opérations imposables, il peut récupérer la taxe.

La qualification fiscale de terrain à bâtir, et donc l'application de la TVA résulte généralement de l'**engagement**, pris dans l'acte par l'acquéreur, **de construire** dans le **délai de quatre ans**. En l'absence de cet engagement, l'intention de construire est révélée par l'obtention d'un permis de construire dans les quatre ans de la date de l'acte ou par le commencement de travaux de construction dans ce délai ; dans ces situations, la vente de terrain, initialement soumise aux droits d'enregistrement, est rétroactivement soumise à la TVA. Si des motifs légitimes sont invoqués, l'administration peut accorder des prorogations de délai.

Si le terrain est destiné à la construction de **maisons individuelles**, la TVA s'applique dans la limite de 2 500 m² par maison et le reste du terrain est soumis aux droits d'enregistrement.

Si le terrain est destiné à la construction d'un **immeuble collectif**, la TVA s'applique sans limitation de superficie, à condition que l'immeuble couvre avec cours et jardins la totalité du terrain.

Si le terrain est destiné à la construction d'un **immeuble non affecté à l'habitation** pour les trois-quarts au moins de sa superficie, la TVA s'applique dans la limite des surfaces occupées par les constructions et par les dépendances nécessaires à l'exploitation de ces constructions.

Le **redevable** de la TVA est l'**acquéreur**, sauf dans le cas où le terrain a déjà fait l'objet d'une mutation soumise à la TVA (dans cette hypothèse, la TVA est due par le vendeur). Le vendeur peut prendre volontairement la position de redevable pour pouvoir déduire la TVA qui a grevé les travaux d'aménagement et de viabilisation du terrain, ainsi que la commission d'agence.

Si l'acquéreur a déduit tout ou partie de la TVA sur le terrain, mais n'a pas construit dans le délai de quatre ans éventuellement prorogé par l'administration, il doit acquitter, sous déduction de la TVA initialement payée, les droits d'enregistrement, augmentés d'un droit supplémentaire de 1 %, et l'intérêt de retard de 0,40 % par mois.

Si l'acquéreur n'a bénéficié d'aucun droit à déduction, aucune régularisation n'est exigée à défaut de construction dans le délai de quatre ans.

En contrepartie du paiement de la TVA, les terrains à bâtir sont totalement dispensés du paiement des droits d'enregistrement (y compris la taxe de publicité foncière de 0,6 % et le prélèvement de 2,5 %). Un droit fixe de 125 € est exigible depuis le 1^{er} janvier 2006.

Les apports en sociétés de terrains à bâtir soumis à la TVA immobilière sont soumis à un droit fixe d'enregistrement de 375 € lorsque la société a un capital de moins de 225 000 € et à **500 €** dans les autres cas (sauf en cas de constitution de société).

II. Vente de l'immeuble bâti

A. *Ventes soumises à la TVA*

La TVA s'applique au taux de 19,6 % :

- à la **vente de locaux à construire** (vente en l'état futur d'achèvement) ;
- à la **première vente de l'immeuble**, à une personne autre qu'un marchand de biens, intervenant dans les **cinq ans** de son achèvement ;
- aux ventes consenties à des marchands de biens dans les cinq ans de l'achèvement de l'immeuble.

Les ventes de logements sociaux neufs à usage locatif sont soumises à la TVA au taux réduit de 5,50 %.

Le redevable de la TVA est le **vendeur**.

À la TVA s'ajoutent la taxe de publicité foncière de 0,6 % calculée sur le prix HT et le prélèvement égal à 2,5 % de cette taxe (soit un total de 0,615 %). À compter du **1^{er} janvier 2006** s'ajoute une taxe de 0,1 % (soit un total de 0,715 %).

Les apports en société d'immeubles neufs sont soumis à la TVA dans les mêmes conditions que les ventes. Ils sont soumis au droit fixe de **375 €** lorsque la société a un capital de moins de 225 000 € et à **500 €** dans les autres cas.

Les mutations d'immeubles qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA sont soumises aux **droits d'enregistrement**.

B. Les droits à déduction du cédant

Il faut distinguer les immeubles construits en vue de la vente (stocks) et les autres.

1. Immeubles construits pour la vente

Le promoteur peut déduire de la TVA sur la vente celle qui a grevé l'immeuble et notamment celle qu'il a acquittée lorsqu'il a acheté le terrain.

2. Autres immeubles

Pour les immeubles d'habitation, la TVA sur la construction ou l'acquisition est entièrement déductible de la TVA sur la vente.

Pour les immeubles à usage commercial, industriel ou professionnel, leur cession sous le régime de la TVA immobilière ouvre droit à une déduction complémentaire lorsque le cédant n'a pas entièrement déduit la taxe grevant l'immeuble. Cette déduction complémentaire est égale à la différence entre le montant de la taxe ayant grevé l'immeuble et le montant qui a été précédemment déduit. Cette différence est diminuée d'un dixième ou d'un vingtième par année civile (ou fraction d'année) écoulée depuis la date d'ouverture du droit à déduction. Le calcul est effectué par vingtième si l'immeuble a été acquis ou livré depuis le 1^{er} janvier 1996. Elle est limitée, le cas échéant, au montant de la TVA due sur la cession.

EXEMPLE : Un établissement de crédit a acquis en l'état futur d'achèvement, par acte du 6 août 2005, un immeuble de bureaux, pour un prix HT de 1 million € (TVA : 196 000 €). Son prorata de déduction de 2005 était de 30 %. Il a donc récupéré : $196\,000\text{ €} \times 30\% = 58\,800\text{ €}$

Il revend l'immeuble le 25 mai 2007 pour 800 000 € HT. TVA : $800\,000 \times 19,6\% = 156\,800\text{ €}$

Déduction complémentaire : $(196\,000\text{ €} - 58\,800\text{ €}) \times 17/20 = 116\,620\text{ €}$

III. Opérations réalisées par les marchands de biens

Le marchand de biens est la personne qui, habituellement, achète, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières. Ce sont des professionnels de l'immobilier, imposés selon le régime des BIC.

Lorsqu'ils réalisent des opérations qui entrent dans le champ de la TVA immobilière, les marchands de biens sont soumis à ce régime.

Pour les ventes d'immeubles anciens, les marchands de biens sont assujettis à la TVA sur le fondement de l'article 257, 6^o du CGI, qui soumet à la taxe « les opérations qui portent sur des immeubles... et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels ou commerciaux ». Cette disposition vise les marchands de biens, les lotisseurs et les particuliers qui se livrent à des opérations répétées d'achat et de revente d'immeubles.

En ce qui concerne ces opérations, la base d'imposition à la TVA, au taux de 19,6 %, est constituée par la **marge brute**.

La marge brute est la différence entre :

- le prix exprimé et les charges qui viennent s'y ajouter,
- et les sommes que le cédant a versées pour l'acquisition du bien.

Ces montants sont retenus hors TVA.

Si la **valeur vénale** s'avère supérieure au prix majoré des charges, c'est elle qui constitue le premier terme de la différence.

Le marchand de biens peut déduire la TVA ayant grevé la réparation ou l'aménagement des immeubles destinés à la vente, ainsi que la taxe grevant ses frais professionnels (matériel et mobilier de bureau, publicité...). En revanche, puisqu'il est imposé sur la marge, il ne peut pas déduire la TVA sur les sommes qu'il a payées pour l'acquisition ou la construction de l'immeuble.

Il est obligatoirement soumis au régime du réel normal de la TVA et des BIC.

SECTION 2. BIENS D'OCCASION

Des dispositions particulières s'appliquent aux biens d'occasion. Ce régime particulier ne s'applique pas aux ventes de biens d'occasion effectuées par les **non-assujettis**. Conformément à la règle générale, ces ventes se situent au-dehors du champ d'application de la TVA. Le particulier qui effectue la vente d'un bien d'occasion réalise un acte de gestion du patrimoine privé.

Les **œuvres d'art, les objets de collection et les biens qui ont plus de cent ans** (objets d'antiquité) suivent le même régime que les biens d'occasion, avec quelques particularités.

Les **biens d'occasion** se définissent comme des biens meubles corporels qui ont déjà été utilisés et sont susceptibles de emploi, en l'état ou après réparation.

Le régime particulier des biens d'occasion se caractérise par la distinction entre la revente par l'utilisateur et la revente par un négociant.

I. Vente du bien d'occasion par l'utilisateur

Les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation sont soumises à la TVA lorsque les biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition, ce qui est le cas général. En revanche, la revente des biens qui n'ont pas ouvert droit à déduction est exonérée de la TVA.

Qu'elles soient imposables ou exonérées, les cessions de biens d'investissement ne sont pas prises en compte pour le calcul du prorata de déduction.

A. Le bien cédé a ouvert droit à déduction

Dès lors que le bien cédé a ouvert droit à déduction, même partiellement, sa revente est soumise à la TVA, sauf s'il s'agit d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire.

Si la déduction a été partielle, le cédant a le droit d'effectuer une **déduction complémentaire** si la cession intervient avant le début de la 4^e année suivant celle au cours de laquelle le droit à déduction est né.

Cette déduction complémentaire peut être effectuée même si le bien fait l'objet d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire exonérée.

B. Le bien cédé n'a pas ouvert droit à déduction

C'est le cas des voitures de tourisme et des immobilisations affectées à la réalisation d'opérations exonérées.

Leur revente par l'utilisateur est exonérée de la TVA. Toutefois, si la vente est faite à un **négociant en biens d'occasion** avant l'expiration du délai de régularisation, le vendeur peut la soumettre volontairement à la TVA, afin de pouvoir déduire la TVA initiale diminuée d'un cinquième par année civile, ou fraction d'année civile, écoulée entre la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance et la date à laquelle la TVA est exigible au titre de la cession.

Si le bien est revendu sans être soumis à la TVA sur le prix total, à un nouvel utilisateur pour lequel le bien n'est pas exclu du droit à déduction, celui-ci peut effectuer la déduction de la TVA qui a initialement grevé le bien, diminuée d'un cinquième par année civile, ou fraction d'année civile, écoulée depuis le début de la période de régularisation. La facture délivrée par le cédant doit mentionner le montant de la TVA déductible par l'acquéreur.

II. Ventes de biens d'occasion par les négociants

Les négociants en biens d'occasion, brocanteurs, antiquaires sont en principe soumis à la TVA sur leur marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Toutefois, pour chaque vente et sans formalité particulière, ils peuvent décider d'appliquer le régime normal de la TVA.

A. Imposition sur la marge

L'imposition sur la marge s'applique lorsque l'assujetti revendeur a acquis le bien auprès d'un non-redevable de la TVA ou d'une personne qui n'était pas autorisée à facturer la taxe au titre de cette livraison.

Elle s'applique donc à la revente de biens achetés à un particulier, à une entreprise exonérée, à une entreprise bénéficiant de la franchise en base ou à un autre assujetti revendeur soumis au régime de la marge pour l'opération concernée.

La base d'imposition est constituée de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Le prix de vente s'entend TTC. Le prix d'achat comprend la TVA lorsque celle-ci a été appliquée : cas de l'achat à un autre assujetti revendeur imposé sur sa marge.

La marge TTC est ramenée hors taxes par application du coefficient de conversion : 0,836 dans le cas général (TVA au taux de 19,6 %) et 0,947 pour les livres soumis au taux de 5,5 %.

EXEMPLE : Un antiquaire achète à un particulier un chiffonnier Charles X pour 3 000 € et le revend 15 000 € après remise en état. Base d'imposition TTC : 12 000 €. Base hors taxes :
 $12\,000\text{ €} \times 0,836 = 10\,032\text{ €}$
TVA due : $10\,032\text{ €} \times 19,6\% = 1\,966,27\text{ €}$

La marge peut être calculée :

- soit par opération (système du coup par coup),
- soit par la différence entre les ventes et les achats de biens d'occasion réalisés dans le mois (système de la globalisation).

Le revendeur imposé sur sa marge n'a pas le droit de facturer la TVA. Par conséquent, ses clients, même s'ils sont redevables, ne peuvent pas récupérer la taxe.

B. Imposition selon le droit commun

Pour chaque vente qu'il effectue, le revendeur de biens d'occasion et d'œuvres d'art peut appliquer les règles de TVA applicables aux autres assujettis. Ces règles s'appliquent obligatoirement lorsque les biens vendus ont été achetés avec une facture mentionnant la TVA.

Dans ce régime, le revendeur récupère, le cas échéant, la TVA qui lui a été facturée par le vendeur du bien et il facture la taxe à ses clients assujettis.

SECTION 3. LOCATIONS IMMOBILIÈRES

Les locations qui constituent des prestations de services sont en principe soumises à la TVA.

I. Locations non soumises obligatoirement à la TVA

Les locations portant sur des immeubles à usage **d'habitation**, qu'ils soient nus ou meublés, ne peuvent pas être soumis à la TVA.

Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation sont exonérées. Toutefois, cette exonération ne s'applique pas :

- aux prestations d'hébergement fournies dans les **hôtels de tourisme** classés, les **villages de vacances** classés ou agréés et les **résidences de tourisme** classées lorsque ces dernières sont destinées à l'hébergement des touristes et qu'elles sont louées par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un exploitant qui a souscrit un engagement de promotion touristique à l'étranger ;
- aux prestations de mise à disposition d'un **local meublé ou garni** lorsque l'exploitant offre, **en plus** de l'hébergement, le **petit-déjeuner**, le **nettoyage** quotidien des locaux, la **fourniture de linge** de maison et la réception de la clientèle et qu'il est **immatriculé au registre du commerce et des sociétés** au titre de cette activité ;
- aux locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par **bail commercial** à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions ci-dessus ;
- aux prestations d'hébergement fournies dans les **villages résidentiels de tourisme**, lorsque ces derniers sont destinés à l'hébergement des touristes et qu'ils sont loués par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un exploitant. Ces villages résidentiels de tourisme s'inscrivent dans une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisirs.

II. Locations obligatoirement soumises à la TVA

Les locations concernées sont celles qui présentent un caractère commercial et relèvent des BIC.

1. Locaux à usage professionnel aménagés

Les locaux à usage professionnel munis du mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité sont soumis à la TVA sur le prix de location.

2. Location d'emplacement pour le stationnement

Les locations d'emplacements pour le stationnement de véhicules (garages, parkings...) sont soumises à la TVA.

Cependant, la location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules échappe à la TVA lorsqu'elle est étroitement liée à la location non soumise à la TVA d'un local destiné à un autre usage. Les conditions suivantes doivent être réunies :

- les emplacements sont situés dans le même ensemble immobilier ;
- les emplacements sont loués par le même bailleur au même locataire ;
- les emplacements constituent l'accessoire de locaux ne donnant pas lieu eux-mêmes à imposition (locaux d'habitation nus ou loués en meublé, locaux professionnels non soumis à la TVA).

3. Locations de terrains équipés

Les locations de terrains équipés sont soumises à la TVA ; *exemple* : camping.

4. Locations commerciales

Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus sont soumises à la TVA dans les cas suivants :

- la location constitue pour le bailleur le moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial. Par exemple, une personne ayant apporté son fonds de commerce à une société, lui donne en location l'immeuble nécessaire à l'exploitation de ce fonds ;
- la location constitue pour le bailleur un moyen d'accroître ses débouchés. Par exemple, le bailleur et le locataire font partie d'un même ensemble commercial intégré ;
- le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire.

III. Locations soumises à la TVA sur option

L'option pour la TVA est possible lorsque la location porte sur des **locaux nus à usage professionnel** (usage industriel, commercial ou de bureaux).

L'option est possible, que le locataire soit assujéti ou non à la TVA. Mais dans cette dernière hypothèse, l'option n'est possible que si le bail fait mention expresse de l'option exercée par le bailleur.

Le bailleur qui donne en location plusieurs immeubles ou ensembles d'immeubles situés en des lieux différents, doit exercer l'option distinctement, immeuble par immeuble.

Concernant le droit à déduction, chaque immeuble ou ensemble immobilier ayant fait l'objet d'une option constitue un **secteur d'activité distinct** dont il faut suivre les déductions propres à chaque immeuble.

L'option couvre obligatoirement une période de dix années. Cependant, lorsque le redevable a obtenu un remboursement de crédit de TVA au cours d'une période d'option, l'option est reconduite obligatoirement pour une nouvelle période de dix ans.

SECTION 4. DÉCHETS NEUFS D'INDUSTRIE ET MATIÈRES DE RÉCUPÉRATION

Les livraisons de déchets neufs d'industrie et matières de récupération sont **soumises à la TVA de plein droit** si :

- l'entreprise dispose d'une **installation** permanente, c'est-à-dire de locaux affectés au stockage des déchets et,
- l'entreprise a réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires HT concernant ces déchets supérieur à **910 000 €**.

Lorsque l'entreprise réalise un chiffre d'affaires global annuel TTC inférieur à **76 000 €**, elle est **obligatoirement exonérée** de TVA pour ses livraisons de déchets neufs d'industrie et matières de récupération.

L'entreprise qui n'est pas soumise à la TVA de plein droit et qui réalise un chiffre d'affaires total annuel **supérieur à 76 000 €** TTC peut demander **l'autorisation de soumettre** à la TVA ses livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération.

Lorsqu'elles sont exonérées de TVA, les ventes de déchets neufs d'industrie ou matières de récupération figurent au seul **dénominateur** du **prorata** général de **déduction**.

Lorsque la vente est réalisée par le **fabricant lui-même** et porte sur des déchets provenant de ses **propres fabrications**, les recettes provenant de la vente de déchets neufs d'industrie peuvent être portées aux **deux termes du prorata** général de déduction.

SECTION 5. OR D'INVESTISSEMENT

I. Définition

Est considéré comme **or d'investissement** :

- l'or sous la forme d'une **barre**, d'un **lingot** ou d'une **plaquette** d'un poids supérieur à un gramme et dont la pureté est égale ou supérieure à 995 millièmes, représenté ou non par des titres ;
- les **pièces** d'une pureté égale ou supérieure à 900 millièmes qui ont été frappées après 1800, ont ou ont eu cours légal dans leur pays d'origine et dont le prix de vente n'excède pas de plus de 80 % la valeur de l'or qu'elles contiennent.

II. Exonération

Sont **exonérées** de la TVA :

- les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations d'or d'investissement y compris lorsque l'or d'investissement est négocié sur des comptes or ou sous la forme de certificats ou de contrats qui confèrent à l'acquéreur un droit de propriété ou de créance sur cet or ;
- les prestations de services rendues par les assujettis qui interviennent au nom et pour le compte d'autrui dans les opérations visées ci-dessus.

III. TVA sur option

Les **assujettis** qui produisent de l'or d'investissement ou transforment de l'or en or d'investissement peuvent, sur option, **soumettre à la TVA** la livraison de cet or d'investissement à un autre assujetti.

Les assujettis qui réalisent habituellement des livraisons d'or destiné à un **usage industriel** peuvent, sur option, soumettre à la TVA chacune des livraisons d'or sous forme de barres, lingots ou plaquettes à un autre assujetti.

Les assujettis qui interviennent au nom et pour le compte d'autrui dans des livraisons, des acquisitions intracommunautaires ou des importations d'or d'investissement peuvent, sur option, soumettre à la TVA leur prestation lorsque l'opération dans laquelle ils s'entremettent est imposée à la TVA sur option.

Lorsqu'ils ont exercé l'une des options ci-dessus, les assujettis portent sur la facture qu'ils délivrent la mention : « Application de l'article 26 ter C de la Directive 77/388/CEE modifié. » À défaut, l'option est réputée ne pas avoir été exercée.

La TVA est acquittée par le destinataire. Toutefois, le vendeur est solidairement tenu au paiement de la taxe.

IV. Droit à déduction

Les assujettis qui réalisent des livraisons d'or exonérées de TVA peuvent **déduire la TVA** qui a grevé :

- les achats d'or d'investissement lorsque ces achats ont été soumis à la TVA sur option du vendeur ;
- leurs achats d'or autre que l'or d'investissement lorsque cet or a été acquis ou importé en vue de sa transformation en or d'investissement ;
- les prestations de services ayant pour objet un changement de forme, de poids ou de pureté de l'or, y compris l'or d'investissement.

Lorsqu'ils réalisent des livraisons exonérées, les **assujettis qui produisent de l'or d'investissement ou transforment de l'or en or d'investissement** peuvent déduire la TVA qu'ils ont supportée au titre des livraisons, des acquisitions intracommunautaires et des importations des biens ou des services directement liés à la production ou à la transformation de cet or.

V. Obligations comptables

Les assujettis qui achètent et revendent de l'or d'investissement doivent conserver pendant six ans à l'appui de leur comptabilité les documents permettant d'identifier leurs clients pour toutes les opérations d'un montant égal ou supérieur à 15 000 €.

Les assujettis comptabilisent distinctement les opérations portant sur l'or d'investissement en les distinguant selon qu'elles sont exonérées ou ont fait l'objet de l'option.

EXERCICES AUTOCORRIGÉS

Exercice n° 1. SA TAXINTEC

La SA TAXINTEC exerce une activité d'achats et reventes de meubles. Son siège et son principal établissement sont à Nevers. Elle est soumise aux obligations fiscales du régime réel normal et est identifiée sous les numéros suivants : n° SIRET : 625 133 21 000 15 et numéro identifiant européen : FR 10 625 133 210.

Elle acquiert le 22 septembre 2007, de Grèce, les marchandises suivantes, à savoir : des meubles neufs pour 100 000 € HT et un bien d'investissement pour 30 000 € HT. Le taux normal de la TVA en Grèce est de 18 %.

1. Quelle est la nature des opérations ?
2. Dans quel pays cette opération sera-t-elle taxable et à quel taux ?
3. Quel est le redevable de la taxe ?

4. Déterminer la date du fait générateur et de l'exigibilité dans les cas suivants :

- a. La SA TAXINTEC reçoit la facture établie le 8 septembre 2007.
- b. La SA TAXINTEC reçoit la facture établie le 25 septembre 2007.
- c. La SA TAXINTEC reçoit la facture établie le 6 octobre 2007.
- d. La SA TAXINTEC reçoit la facture établie le 17 octobre 2007.

Corrigé

1. Nature des opérations : Il s'agit d'acquisitions intracommunautaires, taxables en application de l'article 256 bis du CGI. Pour que l'opération soit qualifiée d'acquisition intracommunautaire, deux conditions doivent être réunies : pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire et transfert physique du bien sur un autre territoire d'un pays de l'Union européenne.

La SA TAXINTEC devient propriétaire des biens à la date du 22 septembre 2007 ; à cette date, elle en prend possession et les biens sont acheminés en France.

2. Pays de taxation : Ces opérations sont taxables en France, au taux normal de 19,6 %.

3. Redevable : Le redevable de la TVA au titre d'une acquisition intracommunautaire dont le bien se situe en France est l'acquéreur. La SA TAXINTEC liquide spontanément la TVA au taux de 19,6 %.

4. Fait générateur et exigibilité

Fait générateur : Il se situe au jour de la délivrance du bien, c'est-à-dire le jour où la SA TAXINTEC peut disposer du bien comme un véritable propriétaire : le 22 septembre 2007.

Exigibilité : Pour les acquisitions intracommunautaires, l'exigibilité de la TVA intervient au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur. Toutefois, la taxe devient exigible lors de la délivrance de la facture, à condition que cette date se situe entre le fait générateur et la date butoir du 15 du mois suivant.

Tout assujetti doit obligatoirement délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations lorsqu'ils donnent lieu à l'exigibilité de la TVA.

Pour les acquisitions intracommunautaires, si une facture est établie antérieurement au fait générateur, la date d'exigibilité à retenir est celle du fait générateur, qui correspond à la date de délivrance du bien.

REMARQUE

Les factures émises avant l'intervention du fait générateur s'analysent comme des factures d'acomptes qui n'entraînent pas l'exigibilité de la TVA (sauf cas particuliers).

a. Facture du 8 septembre 2007 : Exigibilité le 22 septembre 2007. Opération taxable au titre de septembre ; déclaration de TVA du mois de septembre (CA 3) à déposer en octobre 2007.

b. Facture du 25 septembre 2007 : Exigibilité le 25 septembre 2007. CA 3 du mois de septembre à déposer en octobre 2007.

c. Facture du 6 octobre 2007 : Exigibilité le 6 octobre 2007. CA 3 du mois d'octobre à déposer en novembre 2007.

d. Facture du 17 octobre 2007 : Exigibilité le 15 octobre 2007. La facture est intervenue après le 15 octobre, mais la règle du butoir joue et l'exigibilité ne peut intervenir après le 15 octobre. CA 3 du mois d'octobre à déposer en novembre 2007.

Exercice n° 2. Cabinet PRATINTEC

Vous êtes employé au cabinet comptable PRATINTEC. Monsieur PRATINTEC vous demande de l'aider sur 5 questions délicates, concernant des prestations de transport routier intracommunautaires.

Premier cas : La société DURAND a effectué un transport de marchandises de France en Hollande. Elle a un numéro identifiant UE à la TVA en France. Le client hollandais qui a donné mission d'effectuer le transport n'a pas de numéro d'identifiant UE à la TVA. Coût du transport : 10 000 €.

Deuxième cas : La société DURAND a effectué un transport de marchandises de France en Hollande. La société hollandaise qui a donné mission d'effectuer le transport a son numéro d'identifiant UE à la TVA en France. Coût du transport : 15 000 €.

Troisième cas : La société LITZ, établie en Allemagne, a effectué un transport de marchandises de France en Belgique, à la demande d'une entreprise belge. La société LITZ a un numéro d'identifiant UE à la TVA en Allemagne. Le client belge a un numéro d'identifiant UE à la TVA en France. Coût du transport : 2 000 €.

Quatrième cas : Le transporteur ABDEL est établi en Belgique ; il effectue un transport de marchandises de France en Belgique à la demande d'une société belge. Le transporteur ABDEL, ainsi que son client belge, ont un numéro d'identifiant UE à la TVA, en Belgique. Coût du transport : 1 500 €. Taux de TVA belge : 21 %.

Cinquième cas : Le transporteur LEROY est établi en France. Il effectue un transport de marchandises de France en Belgique à la demande d'une société belge. Le transporteur LEROY a un numéro d'identifiant UE à la TVA, en France. Le client belge a un numéro d'identifiant UE à la TVA en Belgique. Taux de TVA belge : 21 %. Coût du transport : 2 000 €.

Question : Pour chacune des situations, indiquer le pays de taxation et le redevable de la TVA.

Corrigé

Premier cas : Pays de taxation : Le pays de taxation est le pays de départ des marchandises, c'est-à-dire la France.

Redevable : Le redevable légal de la TVA est le transporteur DURAND.

Il établira une facture de prestations de services de :

Coût hors TVA	10 000 €
TVA à 19,6 %	1 960 €
Total TTC	11 960 €

Deuxième cas : Pays de taxation : Le pays de taxation est, comme le précédent, le pays de départ des marchandises, c'est-à-dire la France.

Redevable : Le redevable de la TVA est le transporteur DURAND. Il établira une facture de prestations de services de :

Coût hors TVA	15 000 €
TVA à 19,6 %	2 940 €
Total TTC	17 940 €

La TVA est déductible par le preneur hollandais sur des opérations taxables en France. (Possibilité de remboursement de la TVA, le cas échéant.)

Troisième cas : Pays de taxation : Le pays de taxation est le pays de départ des marchandises, c'est-à-dire la France. Le transporteur allemand facture la prestation hors TVA soit : 2 000 €.

Redevable : Le preneur belge, client du transporteur, doit la TVA en France au taux de 19,6 % soit $2\,000\text{ €} \times 19,6\% = 392\text{ €}$. Il récupérera également cette TVA.

Quatrième cas : Pays de taxation : Le pays de taxation est le pays du preneur, c'est-à-dire la Belgique.

Redevable : Le transporteur belge est redevable de la TVA. Il établira une facture de prestations de services de :

Coût hors TVA	1 500 €
TVA à 21 %	<u>315 €</u>
Total TTC	1 815 €

La TVA est déductible en Belgique.

Cinquième cas : Pays de taxation : Le pays de taxation est le pays du preneur, c'est-à-dire la Belgique. Le transporteur français LEROY facture la prestation hors TVA soit : 2 000 €.

Redevable : Le preneur belge, client du transporteur LEROY, doit la TVA en Belgique au taux de 21 % soit $2\,000\text{ €} \times 21\% = 420\text{ €}$. La TVA est également déductible en Belgique.

Exercice n° 3. PITOS : TVA exigible

La SARL PITOS relève du régime de la TVA au réel normal. Elle n'a pas formulé d'option pour la TVA sur les débits. Les sommes communiquées sont hors taxes sauf mention contraire. TVA au taux normal : 19,60 %.

Point 1 : La SARL PITOS a accepté une mission de conseil en ingénierie financière auprès d'une société de travaux immobiliers, implantée à Lyon. Une avance de 10 000 € a été perçue à l'acceptation du devis le 12 mars 2007. La mission prend fin le 30 juin 2007. Le paiement du solde, 40 000 €, est intervenu le 15 juillet 2007.

Questions : Quel est le fait générateur et sa date ? Indiquer les exigibilités et leurs différentes dates ; quel est le montant de la TVA portée sur la facture ?

Point 2 : La SARL PITOS a facturé une mission « chasseurs de têtes » à une banque luxembourgeoise au 20 avril 2007. Montant facturé : 80 000 €. La banque luxembourgeoise a communiqué son numéro d'identification à la TVA intracommunautaire.

Questions : Quelle est la territorialité de la TVA ? Qui est le redevable de la TVA ? Qui peut exercer le droit à déduction ?

Point 3 : La SARL PITOS a effectué des travaux d'aménagement de ses locaux professionnels. Le prestataire ayant effectué les travaux a émis une facture de 30 000 € au 20 juin 2007, date d'achèvement des travaux. Le 1^{er} avril 2007, un acompte de 5 000 € a été versé au prestataire. Le règlement du solde est prévu le 15 juillet 2007. La facture du prestataire mentionne l'option pour la TVA sur les débits.

Questions : Qui est le redevable de la TVA ? Qui peut exercer le droit à déduction ? Quel est le fait générateur et sa date ? Indiquer les exigibilités et leurs dates. Quelle est l'incidence de l'opération sur la déclaration de TVA (CA3) au titre de juin 2007 de la SARL PITOS ?

Point 4 : La SARL PITOS a commandé des fournitures de bureau à un grossiste belge. Elle lui a communiqué son numéro de TVA intracommunautaire. La livraison a lieu au 12 juin 2007. La facture est reçue seulement le 20 août 2007. Montant facturé : 5 000 €.

Questions : Quelle est la territorialité de la TVA ? Qui est le redevable de la TVA ? Qui peut exercer le droit à déduction ? Quel est le fait générateur ? Sa date ? Quelle est l'exigibilité ? Sa date ? Indiquer les incidences correspondantes sur les déclarations de TVA de PITOS.

Point 5 : Madame PITOS, gérante de la SARL offre un ordinateur de la société à son ami. Le prix d'achat du bien est de 7 000 €. Il fut acquis en 2006. La TVA fut déduite. À la date de sortie, 1^{er} juillet 2007, la valeur vénale de l'ordinateur est de 4 000 €.

Questions : L'opération est-elle soumise à la TVA ? Qui est le redevable ? Un droit à déduction peut-il s'exercer ? Quelle est la base taxable ? Montant de la TVA ?

Point 1

Fait générateur : Achèvement de la mission ; Date : 30 juin 2007.

Exigibilité : Tout encaissement : Avance : 12 mars 2007. Solde : 15 juillet 2007.

TVA facturée : Total hors taxes :

Avance : 10 000 €

Solde : 40 000 €

50 000 €

TVA facturée : 50 000 € × 19,60 % = **9 800 €**

Point 2

Territorialité : Livraison intracommunautaire : le client (donneur d'ordre) a communiqué son numéro de TVA intracommunautaire. L'opération relève de la *TVA luxembourgeoise*. La SARL PITOS émet une facture **nette** de TVA (sans TVA).

Redevable : La banque luxembourgeoise.

Droit à déduction : La banque luxembourgeoise selon les règles de la TVA du Luxembourg.

Point 3

Redevable : Prestataire ayant effectué les travaux.

Droit à déduction : Exercé par le donneur d'ordre (client) : SARL PITOS.

Fait générateur : Achèvement des travaux : 20 juin 2007.

Exigibilités : Acompte versé : 1^{er} avril 2007 et Facturation⁽¹⁾ : 20 juin 2007.

(1) Conséquence de l'option pour la TVA sur les débits, exercée par le prestataire.

CA3 au titre de juin 2007 : TVA déductible :

Base : total hors taxes : 30 000 €

acompte : <5 000 €>

Solde : 25 000 €

TVA : 25 000 € × 19,60 % = 4 900 €

Point 4

Territorialité : Acquisition intracommunautaire effectuée par un assujetti-redevable (SARL PITOS). L'opération relève de la *TVA française*.

Redevable : SARL PITOS ; c'est une « auto-imposition » (principe de l'auto-liquidation).

Droit à déduction : SARL PITOS.

Fait générateur : Livraison : 12 juin 2007.

Exigibilité : Date butoir : 15 juillet 2007.

Incidences sur les déclarations de TVA

- CA3 au titre de juillet 2007 : TVA due intracommunautaire (TVA exigible) : $5\,000\text{ €} \times 19,60\%$
= **980 €**
- CA3 au titre d'août 2007 : TVA déductible : **980 €**

Pour exercer le droit à déduction, il faut respecter une condition de forme : détenir la facture.

Point 5

Opération taxable : C'est une livraison à soi-même à titre privatif. L'opération est soumise à TVA (remise en cause du droit à déduction initial).

Redevable : SARL PITOS.

Droit à déduction : **Aucun**, puisque la livraison à soi-même est à titre privatif.

Base et TVA : Base : Valeur vénale à date de sortie : **4 000 €**. TVA « collectée » : $4\,000\text{ €} \times 19,60\%$
= **784 €**

Exercice n° 4. Champ TVA

1. La ville de Paris fait appel au comité « Pour l'amélioration de la vie dans la capitale » pour procéder à une étude sur la pollution régnant au sein de la cité. Une convention a été signée et prévoit notamment une rémunération pour un montant de 500 000 €.
2. La Chambre de commerce et d'industrie d'Altair verse une subvention au comité pour le développement industriel de la région d'Ego. Ce comité a pour mission l'étude et la promotion de toute action propre à favoriser l'expansion économique de cette région. À ce titre, notamment, il recherche des activités nouvelles, étudie des implantations, organise l'accueil des entreprises, coordonne l'activité des organismes qui poursuivent le même but, assiste les communes qui ont une zone industrielle et mène des actions d'informations promotionnelles.
3. La ville de Lorient contracte avec l'association syndicale à l'aide du développement de Lorient – ASALA – pour qu'elle réalise des travaux collectifs en vue de protéger les terrains contre la mer. Ce contrat donne lieu à versement d'une cotisation proportionnelle au nombre d'hectares traités.
4. La SA Goldfinger dispose depuis des années de lingots d'or qu'elle revend pour se procurer de la trésorerie.
5. La SA Archi détient une créance sur une filiale pour 100 000 €. Cette société a perdu les 3/4 de son capital. La société mère consent un abandon de créance en permettant une augmentation de capital par incorporation de sa créance de 100 000 €. Les actions nouvelles sont supprimées et permettent une réduction de capital du même montant.
6. La SOFRES, institut de sondages, fait appel à des vacataires qu'elle rémunère à la prestation dans le cadre d'une enquête liée à l'image de marque du CNAM. À cet effet, un questionnaire précis est dressé auquel doivent se soumettre les personnes interrogées.
7. M. Pacioli est comptable salarié de la SA Comptunion. Le fournisseur Softmicro souhaite introduire un logiciel de gestion du temps révolutionnaire sur le marché français et propose à M. Pacioli une rémunération sous forme de commissions pour chaque logiciel vendu.
8. M. Macon, amateur de vins de qualité, dispose d'une très belle cave. En proie à des difficultés de trésorerie, il prend la décision de se séparer de quelques crûs moyennant une somme de 10 000 €.

9. Paul Larcin, jeune étudiant à l'École des Beaux-Arts et amateur éclairé de violon, est issu d'une famille modeste. Pour améliorer son quotidien, il promène son violon dans les rues de la capitale et accepte de la menue monnaie versée par les passants. En moyenne, dans une soirée, Paul Larcin recueille 100 €.

10. A. M^{me} Artémis loue au mois une aire de stationnement pour son véhicule moyennant la somme de 100 €. Cette location lui est facturée par la SA Locav. M^{me} Artémis demeure 21 rue du Gai Luron à Paris. L'aire de stationnement est située au 30 rue du Gai Luron.

10. B. M^{me} Artémis demeure 30 rue du Gai Luron et l'aire de stationnement est située au même numéro.

11. L'Association interprofessionnelle pour l'emploi dans le commerce et l'industrie « Atlantique Anjou » a pour objet de gérer une caisse d'allocations aux travailleurs privés d'emploi et a pour principales ressources les cotisations qu'elle reçoit des employeurs et des salariés.

12. La Communauté urbaine de Lyon a instauré un système de perception de droits en contrepartie du stationnement offert aux véhicules sur la voie publique.

13. La société Ciné-Vidéo (SA) exerce l'activité de location de films sur cassettes vidéo. Dans le courant de l'année 2006, elle acquiert un magnétoscope pour des raisons professionnelles. Le coût d'acquisition s'élève à 1 000 € hors taxes. La valeur vénale du bien en 2007 est de 800 € HT. Le 14 juillet 2007, cet appareil est utilisé définitivement par le fils de l'exploitant pour visionner avec ses camarades des films à caractère pédagogique.

14. M. Troisgros exploite un restaurant dans le Vaucluse. Il emploie un chef de cuisine, un commis de cuisine, un plongeur, un garçon de salle. Le personnel est nourri gratuitement 2 fois par jour.

15. L'entreprise Alu dispose d'un véhicule utilitaire acquis en 2006 pour 11 960 € TTC. Une banquette arrière est ajoutée fin de l'année 2007. Le véhicule a une valeur de 9 000 € HT lors de la transformation.

16. La SARL Beau Rivage achète, au cours du 4^e trimestre 2006, des briquets de faible valeur. À l'occasion de la nouvelle année 2007, elle prélève dans ses stocks 500 briquets qu'elle adresse à chacun de ses clients en un seul exemplaire.

17. La SARL Matinfo exerce le négoce de matériel informatique. Au cours du mois de mars 2007, elle prélève sur ses stocks du matériel à concurrence de 10 000 € hors taxes. Ce matériel est destiné aux besoins internes de l'activité en tant qu'immobilisation.

18. La SA Bâtitout a été engagée pour édifier à Paris l'ambassade d'un pays étranger. Le coût de la construction s'élève à 1 500 000 € hors taxes.

19. Une entreprise établie à Besançon vend des appareils électroménagers à une entreprise située en Guadeloupe. Le contrat porte sur une somme de 100 000 € HT.

20. Une entreprise établie à Bordeaux livre du matériel pour permettre l'évacuation des eaux dans un territoire africain. Le contrat s'élève à 300 000 € HT.

21. Une entreprise établie à Lille importe du matériel électronique en provenance des USA. Elle désigne un transitaire qui se charge de toutes les opérations de dédouanement et des formalités administratives. La valeur des achats déclarés par le transitaire en douane s'élève à 10 000 € hors taxes. L'opération de dédouanement s'est déroulée au cours du mois de mars 2007.

22. Une entreprise possédant un numéro d'identification dont le siège social est en France achète des machines-outils en Allemagne pour 150 000 € HT. Ces investissements sont acheminés directement dans une usine en Espagne. Cette usine dépend juridiquement de la société établie en France.

Question : Analyser chacune des opérations ; indiquer si elles sont imposables à la TVA et pourquoi.

Corrigé

1. Cette situation relève de la notion de **lien direct**. Cette notion est importante car elle détermine si une **opération** est ou non **imposable** à la TVA. La jurisprudence a mis au point cette notion. Une opération est effectuée à titre onéreux lorsqu'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue. Pour caractériser le lien direct, la jurisprudence a énoncé les critères suivants : l'opération doit être un service individualisé et le prix doit être en relation avec l'avantage reçu. La **réunion** de ces deux critères place l'opération dans le champ d'application de la TVA.

Au cas présent, le prestataire (le Comité) fournit un service déterminé et codifié dans une convention à la personne qui assure le financement. Dès lors, l'opération est située **dans le champ d'application de la TVA**.

2. La contribution versée par la Chambre de commerce en fonction des perspectives générales d'action du comité ne correspond pas à des prestations de services individualisées au profit de la région et de la Chambre de commerce et est donc sans relation nécessaire avec les avantages immédiats que la Chambre de commerce peut retirer des actions du comité ; dès lors, et en l'absence d'un lien direct entre les contributions versées au comité et les opérations réalisées par lui, ce **dernier ne peut être regardé comme ayant effectué de façon générale des prestations de services à titre onéreux**.

3. Le seul fait qu'un organisme agisse dans le cadre d'une mission d'intérêt général n'exclut pas qu'il soit assujéti à la TVA. Mais les cotisants doivent retirer un avantage direct de cette action collective. Exerce une activité située **dans le champ d'application de la TVA**, une association syndicale autorisée effectuant des travaux collectifs pour protéger des terrains contre la mer moyennant une cotisation établie proportionnellement à l'intérêt qu'y trouve directement chaque propriétaire.

4. N'est pas une activité économique, et notamment une activité de commerçant, le simple fait pour une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de revendre des biens tels des lingots d'or qu'elle avait acquis 18 ans auparavant non comme objet de négoce mais à titre de simple placement. Une telle transaction ne constitue pas une opération effectuée par un assujéti à la TVA agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée **hors du champ d'application de la TVA**. Pour qu'une opération effectuée à titre onéreux puisse être regardée comme imposable à la TVA, il ne suffit pas qu'elle soit réalisée par un assujéti. Encore faut-il que celui-ci agisse en tant que tel. Le fait de réaliser à titre occasionnel une opération économique ne suffit pas à conférer la qualité d'assujéti.

5. Cette opération de coup d'accordéon, qui n'a pas un caractère commercial, n'engendre **pas** pour la filiale de recettes taxables à la **TVA**. Le recours à ce procédé n'est pas constitutif d'un abus de droit. Le coup d'accordéon est une opération blanche et une société mère est libre de choisir la voie du coup d'accordéon sur le capital de sa filiale plutôt que celle de l'abandon de créance à sa filiale.

6. Les vacataires ne sont **pas assujéti à la TVA** lorsqu'ils travaillent dans des conditions qui impliquent un lien de subordination vis-à-vis de l'organisme qui les emploie (statut de salarié et non de travailleur indépendant).

7. Un salarié est une personne qui n'agit pas de façon indépendante. À ce titre, il ne peut être considéré comme un assujéti. Toutefois, si à l'occasion de ses fonctions, il effectue des opérations d'entremise rémunérées par des commissions qui lui sont versées par d'autres personnes que son employeur, ces opérations **relèvent de la TVA**.

8. Une vente par un particulier qui n'avait pas acheté le bien en vue de sa revente ne constitue pas une activité économique mais est considérée comme une opération intervenant dans le cadre de la gestion de son **patrimoine privé**. La cession de bouteilles de vins n'est **pas** une opération **taxable**. Si l'achat avait été réalisé par le particulier avec l'intention de revendre ou si celui-ci avait utilisé, pour vendre le bien, des procédés commerciaux, l'opération serait soumise à la TVA.

9. La notion de prestation de services effectuée à titre onéreux ne vise pas l'activité qui consiste à jouer de la musique sur la voie publique pour laquelle aucune rémunération n'est stipulée, même si l'intéressé sollicite un versement d'argent et perçoit certaines sommes dont le montant n'est toutefois ni déterminé ni déterminable. Une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées. Il n'existe ni convention entre les parties ni lien nécessaire entre la prestation musicale et les versements auxquels elle donne lieu. Une activité qui génère des versements purement gracieux et aléatoires, dont le montant est pratiquement impossible à déterminer, n'entre **pas dans le champ d'application de la TVA**.

10. A. Les locations d'emplacements pour le stationnement de véhicules revêtent un caractère civil. Mais ces locations sont expressément exclues du bénéfice de l'exonération. Elles sont **imposables à la TVA**, à titre obligatoire, quelle que soit la nature du véhicule pour le stationnement duquel l'emplacement est loué (automobiles, bateaux, avions, caravanes, etc.).

10. B. La location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules est **exonérée** dès lors qu'elle est **étroitement liée à la location**, elle-même exonérée, d'un local : nu à usage d'**habitation**, meublé ou garni à usage d'habitation. La location de l'aire de stationnement n'est pas soumise à la TVA.

11. Du fait de l'absence de tout lien direct entre le montant de cotisations perçues et les avantages immédiats que les parties versantes peuvent retirer des opérations confiées à l'ASSEDIC, celle-ci ne peut être regardée comme effectuant des prestations de services à titre onéreux. L'ASSEDIC n'est **pas assujettie à la TVA** au titre des cotisations perçues.

12. Un organisme de droit public propose des services que pourrait assurer une entreprise à caractère privé. Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence. Tant que les organismes de droit public accomplissent des opérations au titre d'autorité publique, ils ne sont pas considérés comme des assujettis sauf si leur non-assujettissement conduit à des distorsions de concurrence. Une activité est hors du champ d'application de la TVA quand elle répond à deux critères : elle doit être exercée par une personne morale de droit public ; elle doit être accomplie par cette personne en tant qu'autorité publique.

Une **personne morale de droit public** correspond essentiellement : à l'État ; aux chambres de commerce et d'industrie ; aux départements, communes, régions ; aux communautés urbaines, communautés de villes, communautés de communes, districts, établissements publics des villes nouvelles, institutions interdépartementales, syndicats de communes, syndicats mixtes ; aux offices publics d'HLM, offices de tourisme, etc.

Une **activité exercée en tant qu'autorité publique** est celle qu'accomplit un organisme de droit public dans le cadre du régime juridique qui lui est particulier, à l'exclusion des activités qu'il exerce dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés (CJCE 17 octobre 1989). Ce sont donc les modalités d'exercice d'une activité qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement de ces organismes et non l'objet ou le but de leur activité. Ce non-assujettissement peut donc concerner des activités économiques.

Pour apprécier si une activité exercée par une personne morale de droit public est placée ou non dans le **champ d'application de la TVA**, il convient de déterminer parmi les trois catégories suivantes, celle dont relève l'activité en cause :

- activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général ;
- activités expressément imposées ;
- activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs dont le non-assujettissement est susceptible d'entraîner des distorsions dans les conditions de concurrence.

Une activité exercée en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général s'entend des tâches administratives fondamentales et obligatoires que l'État et les autres collectivités publiques exercent en vertu de leurs prérogatives de puissance publique (défense nationale, gendarmerie, police, sécurité publique, justice, diplomatie, santé publique, état civil, recouvrement de l'impôt, etc.).

Les recettes perçues par les collectivités dans le cadre de l'exercice de ces prérogatives hors du champ de la taxe ne sont donc pas imposables à la TVA.

Une **activité expressément imposée** est une activité prévue par la loi :

- les télécommunications ;
- la fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants ;
- la distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ;
- les transports de biens à l'exception de ceux effectués par l'exploitant public « La Poste » ;
- les prestations de services portuaires et aéroportuaires ;
- les transports de personnes ;
- les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente ;
- les opérations des organismes d'intervention agricole portant sur les produits agricoles et effectuées en application du règlement portant organisation commune du marché de ces produits à l'exception de leur activité de redistribution des subventions pour le compte de l'État ou de la Communauté européenne ;
- l'organisation d'expositions à caractère commercial ;
- les entreposages de biens meubles ;
- l'organisation de voyages et de séjours touristiques ;
- les opérations des économats et établissements similaires ;
- la diffusion ou la redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision.

Les services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs dont le non-assujettissement est susceptible d'entraîner des **distorsions dans les conditions de concurrence** : ce troisième élément nécessite de définir la notion de concurrence. Le caractère concurrentiel de l'activité d'un organisme public ne peut être établi que par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises privées sont soumises à la taxe. Il s'ensuit que l'organisme de droit public exerçant la même activité qu'un organisme de droit privé exonéré ne doit pas être soumise à la TVA. Il convient de répartir en 2 catégories les activités susvisées pour déterminer si elles sont ou non dans le champ d'application de la TVA :

- les activités pour lesquelles la **non-concurrence** doit être **présumée** sont placées hors du champ ;
- les activités pour lesquelles la **concurrence** doit être **présumée** sont situées dans le champ.

Les activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée se caractérisent comme suit :

- Opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale : activités fournies dans les maisons de retraite ; l'exploitation des campings municipaux lorsqu'elle procure à la commune moins de 27 000 € de recettes annuelles ; hospitalisation, soins médicaux ; crèches, centres de loisirs, centres de vacances ; etc.
- Prestations sportives et culturelles : les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une piscine, d'une patinoire, d'une bibliothèque, de musées, de monuments historiques ; les recettes afférentes aux activités d'enseignement musical ou artistique.

Activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée. Ces activités sont situées dans le champ d'application de la TVA. Il s'agit des activités qui sont par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en œuvre (publicité, tarifs pratiqués), en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires.

Exemples : recettes afférentes à l'exploitation d'un golf, d'un parc zoologique ou botanique, d'un parc d'attraction, d'une salle de spectacle ou de cinéma, d'établissements thermaux ou de thalassothérapie et d'organisation de spectacles de son et lumière ou de festival (musique, théâtre).

Quid du stationnement des véhicules : En ce qui concerne les **locations** d'emplacements consenties par les collectivités locales, il y a lieu de distinguer entre le stationnement dans les parcs aménagés spécialement à cet effet, et le stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation.

Dans le premier cas, les **parcs publics sont spécialement aménagés** pour le stationnement des véhicules et leur location représente indéniablement un service rendu aux usagers. Le fait que ces parkings soient généralement bâtis sur le domaine public, dont ils constituent une dépendance, ne peut faire perdre aux redevances de location le caractère de rémunération pour services rendus. La location **d'emplacements publics de stationnement** des véhicules **ne peut donc être** considérée comme un service administratif, susceptible d'être placé **en dehors du champ d'application de la TVA**. Dans le second cas, les **droits perçus** en contrepartie des **autorisations de stationner** pendant un temps limité, **sur la chaussée** réservée à la circulation, ont avant tout un caractère dissuasif et répondent à un objectif de régulation de la circulation et du stationnement. Cette activité doit donc être rattachée à l'exercice du pouvoir de police du maire et considérée comme un service administratif **hors du champ d'application de la TVA**.

13. Les locations, qui constituent des prestations de services, entrent dans le champ d'application de la TVA. La location de films sur cassettes vidéo est une opération soumise à la TVA. L'acquisition du magnétoscope a ouvert droit à déduction dans le mois d'achat du bien. L'utilisation ou non à titre professionnel du bien ne remet pas en cause le droit à déduction initial. En revanche, le prélèvement opéré du fait de l'utilisation du magnétoscope à des fins étrangères à l'entreprise induit une imposition à la **TVA au titre de la livraison à soi-même**. Si le bien est évalué à 800 €, il faut calculer la TVA à reverser comme suit : $800 \times 19,6 \% = 157 \text{ €}$.

14. Les repas servis gratuitement au personnel obéissent aux règles suivantes :

- Lorsque les données comptables le permettent, l'entreprise peut réintégrer, pour son montant exact, la **TVA comprise** dans le coût de revient des repas servis gratuitement.
- Lorsque l'entreprise ne peut justifier le montant exact, il est possible de calculer la TVA qui n'ouvre pas droit à déduction de la manière suivante :
 - le prix de revient hors taxe d'un repas servi gratuitement au personnel est réputé égal à 4,20 € pour 2007 ;
 - ce prix de revient est réputé correspondre, à concurrence de 85 %, à des denrées taxées au taux réduit (5,5 %) et à concurrence de 15 % à des produits taxés au taux normal (19,6 %).
- Il importe de noter que la doctrine administrative prévoit le reversement, par les entreprises, de la taxe grevant le coût des repas, et non la taxation de la livraison à soi-même des repas.

15. L'adjonction d'une banquette arrière à une automobile acquise comme véhicule utilitaire transforme ce véhicule en moyen de transport de personnes exclu du droit à déduction, et constitue une livraison à soi-même taxable. L'imposition de la **livraison à soi-même** élimine la distorsion de concurrence qui résulterait ici de la décomposition de l'opération en deux temps : acquisition d'un véhicule utilitaire ouvrant droit à déduction puis adjonction d'un équipement de tourisme. Si le véhicule lors de la transformation vaut 9 000 € HT, la TVA à reverser est de : $9\,000 \times 19,6 \% = 1\,764 \text{ €}$.

16. Les cadeaux de faible valeur prélevés pour les besoins de l'exploitation ne donnent **pas lieu à imposition au titre des livraisons à soi-même**. La valeur du cadeau ne doit pas dépasser 60 € TTC. Cette limite s'applique par objet, par an et par bénéficiaire.

17. Les stocks qui font l'objet d'un changement d'affectation (passage en immobilisation) dans le cadre de la même activité ou dans le cadre d'un transfert entre secteurs d'activités doivent toujours faire l'objet d'une taxation de la livraison à soi-même. La **TVA sera exigible et collectée** en mars pour $10\,000 \times 19,60 \% = 1\,960 \text{ €}$. Elle ouvre droit à **déduction** pour le même montant.

18. Une entreprise ne peut se prévaloir d'un contrat signé avec un gouvernement étranger pour l'édification d'un hôtel abritant son ambassade pour considérer l'opération réalisée hors de France et ainsi échapper à l'impôt français. La construction est donc considérée comme réalisée sur le territoire français et est **soumise à la TVA**.

19. Le département de la Guadeloupe fait partie du territoire français. Mais pour l'application de la TVA, le département de la Guadeloupe et la France métropolitaine sont considérés comme des territoires d'exportation. De ce fait, la **TVA n'est pas exigible en France** concernant cet échange de biens.

20. Il s'agit d'un bien meuble corporel expédié à partir de la France : le lieu de la livraison se situe en France quel que soit le lieu de destination du bien (France, autre État membre ou pays tiers). Dès lors la livraison est imposable en France sauf exonération. L'article 262 du CGI prévoit un régime **d'exonération de TVA** pour la livraison de biens en dehors de la Communauté européenne.

21. Le lieu de départ de l'expédition se situe en dehors de l'Union européenne et le lieu d'arrivée se situe en France. L'importation de biens est soumise à la TVA française lors de leur passage en douane. Lorsque la livraison à l'entreprise de Lille est effectuée par l'importateur le lieu de livraison se situe en France. Le transitaire acquitte la TVA sur la livraison du bien sous déduction de la taxe versée lors de l'importation. La TVA **collectée exigible** au titre du mois de mars est de : $10\,000 \times 19,6\% = 1\,960\text{ €}$.

La TVA **déductible** au titre du mois de mars est de $10\,000 \times 19,6\% = 1\,960\text{ €}$. L'entreprise établie à Lille peut récupérer la TVA payée au transitaire.

22. Bien que le lieu d'arrivée du bien ne soit pas la France, le fait d'avoir indiqué un numéro d'identification français implique de considérer que l'acquisition se situe en France. L'entreprise française déclare le bien et **acquitte** la TVA et simultanément elle **déduit** la TVA grevant l'acquisition. Si l'acquisition est ultérieurement soumise à la TVA dans l'État membre où est arrivé le bien expédié ou transporté, la base d'imposition en France est diminuée du montant de celle qui a été retenue dans cet État.

Exercice n° 5. TVA : points clés

1^{er} dossier : La société NODALIS, référencée en France, livre des biens industriels à des particuliers :

- en France : 100 000 € facturés hors taxes,
- en Allemagne : 50 000 € facturés hors taxes. Les clients allemands n'ont pas communiqué leur numéro de TVA intracommunautaire. TVA : 19,60 %.

1. Quelle est la territorialité de la TVA ?
2. Montant de la TVA exigible ?
3. Qui est le redevable de la TVA ?

2^e dossier : La SARL NIMAC, implantée en France, acquiert des biens auprès d'un grossiste espagnol. Nimac a communiqué son numéro de TVA intracommunautaire. La commande est passée le 12 mars 2007. La livraison a lieu le 20 avril 2007. La facture parvient à NIMAC le 30 mai 2007. Une avance est versée à la commande pour 10 000 € hors taxes. Le solde de la facture est payé le 15 juin 2007 pour 90 000 € hors taxes. TVA à 19,60 %.

1. Quelle est la territorialité de la TVA ?
2. Qui est le redevable de la TVA ?
3. Date du fait générateur ?
4. Date d'exigibilité ?
5. Calcul de la TVA exigible ?
6. Qui peut déduire la TVA ?

3^e dossier : Une société de conseil en informatique, implantée à Paris, effectue une étude d'ingénierie informatique à la demande d'une société luxembourgeoise. Cette société lui communique son numéro de TVA intracommunautaire. L'étude est achevée le 10 avril 2007. Un acompte est envoyé le 1^{er} mars 2007 pour 5 000 €. Le solde est réglé le 30 avril 2007 pour 15 000 €.

1. Quelle est la territorialité de la TVA ?
2. Qui est le redevable ?
3. TVA exigible ?

4^e dossier : Un industriel français effectue une réparation d'un montant HT de 100 000 € (TVA : 19,6 %), sur un navire appartenant à une compagnie italienne. Le navire est à cale au port de Toulon.

1^{re} hypothèse : le navire a vocation à croiser dans les eaux territoriales françaises.

2^e hypothèse : le navire sera acheminé vers un port italien.

1. Quelle est la territorialité de la TVA ?
2. Qui est le redevable ?
3. Montant de la TVA exigible ?

5^e dossier : Un industriel français a livré des produits ferreux à un industriel belge. Il a sollicité un transporteur autoroutier pour effectuer la livraison. La facture du transporteur s'élève à 10 000 € HT.

1^{re} hypothèse : le transporteur est français.

2^e hypothèse : le transporteur est belge. Il n'est pas identifié en France.

1. Quelle est la territorialité de la TVA sur le transport ?
2. Qui est le redevable ?
3. Montant de la TVA exigible ?
4. Qui peut déduire la TVA ?

6^e dossier : Une société française de vente à distance livre des biens à un particulier italien. Le montant des ventes à destination de l'Italie s'élève à 40 000 € depuis le début de l'année, compte non tenu de cette nouvelle vente. Le seuil de franchissement fixé par l'Italie est de 27 889 € annuel. Montant facturé : 5 000 €.

1. Quelle est la territorialité de la TVA ?
2. Qui est le redevable ?
3. TVA exigible ?
4. Qui peut déduire cette TVA ?

7^e dossier : La mairie de Barcelone a commandé un ordinateur à une société d'informatique située en France. La facture s'élève à 9 000 € HT. Il s'agit de la 1^{re} livraison en Espagne de la société française. Concernant les ventes à distance de la France vers l'Espagne, le seuil retenu par l'Espagne est de 35 000 €.

1. Quelle est la territorialité de la TVA ?
2. Qui est le redevable ?
3. Montant de la TVA exigible ?
4. La mairie de Barcelone bénéficie-t-elle d'une option ? Si oui, laquelle ?

8^e dossier : Un détaillant en électroménager, installé à Paris, a prélevé sur son stock de magnétoscopes 1 appareil, en vue de l'offrir à un ami. Le coût de revient de l'appareil est de 1 000 € (HT). Le prix de vente catalogue est de 1 300 € (HT).

1. Qualifier l'opération.
2. Cette opération est-elle soumise à TVA ?
3. Si oui, quelle est la base de TVA ?

9^e dossier : Un entrepreneur de travaux immobiliers a construit un hangar pour le stockage de ses matériaux. Le coût de production s'élève à 100 000 € HT, dont 40 000 € de frais de personnel. Le bâtiment est achevé le 15 juin 2007. Il est mis en service le 1^{er} juillet 2007.

1. Qualifier l'opération.
2. Cette opération est-elle soumise à TVA ?
3. Si oui, quelle est la date d'exigibilité ?
4. Montant de la TVA collectée ?
5. Y a-t-il un droit à déduction ?

10^e dossier : Une société immobilière met en location des biens immeubles suivants :

- appartement nu – loyer mensuel : 1 000 €
- appartement meublé – loyer mensuel : 2 000 €
- locaux à usage commercial – location nue : 5 000 € loyer mensuel,
- locaux à usage professionnel aménagés : 10 000 € loyer mensuel.

1. Préciser si la location est exonérée de TVA, avec ou sans option.
2. Indiquer si la location est soumise de plein droit à la TVA.
3. Calculer la TVA collectée mensuelle en considérant que les options de TVA sont exercées.

Corrigé

1^{er} dossier

1. Les clients situés en Allemagne n'ont pas communiqué leurs numéros intracommunautaires. On applique à leur égard la **TVA française**, comme pour les particuliers situés en France.
2. Base imposable : $100\,000\text{ €} + 50\,000\text{ €} = 150\,000\text{ €}$; TVA collectée : $150\,000\text{ €} \times 19,60\% = 29\,400\text{ €}$.
3. Le redevable est l'opérateur français, la société **NODALIS**.

2^e dossier

1. Il s'agit d'une acquisition intracommunautaire, réalisée entre 2 assujettis à TVA. La TVA s'applique dans le pays du preneur : la France.
2. Le redevable est l'acheteur, la SARL **NIMAC**.
3. Le fait générateur est la livraison des biens, le **20-04-2007**.
4. L'exigibilité est la date réception facture, ou au plus tard, à défaut de réception facture, le 15 du mois suivant celui de la livraison (date butoir). Ici le butoir est au : **15 mai 2007** (facture non encore reçue à cette date-là).
5. Base imposable : $10\,000\text{ €} + 90\,000\text{ €} = 100\,000\text{ €}$;
TVA due intracommunautaire : $100\,000\text{ €} \times 19,60\% = 19\,600\text{ €}$.
6. Le droit à déduction sera exercé par l'acheteur, la SARL **NIMAC**, selon les règles de droit commun (à réception de la facture).

3^e dossier

1. Il s'agit d'une prestation immatérielle intracommunautaire, effectuée entre 2 assujetties. On applique la TVA du pays du donneur d'ordre (client) ; ici le **Luxembourg**. Elle est exonérée en France.
2. Le redevable est le **client**.
3. Base : $5\,000\text{ €} + 15\,000\text{ €} = 20\,000\text{ €}$. TVA due intracommunautaire : $20\,000\text{ €} \times \text{taux de TVA luxembourgeoise}$.

4^e dossier

1^{re} hypothèse

1. Prestation matérielle effectuée en France par un opérateur français. On applique la TVA française.
2. Le redevable est **l'industriel français**.
3. $100\,000\text{ €} \times 19,60\% = \mathbf{19\,600\text{ €}}$.

2^e hypothèse

1. Si le bien ayant bénéficié de la prestation matérielle est acheminé dans un état membre de l'Union européenne autre que la France, et que le donneur d'ordre est assujéti à la TVA, on applique la TVA du preneur (client). Ici : **l'Italie**. L'opération est exonérée en France.
2. La compagnie italienne.
3. TVA due intracommunautaire : $100\,000\text{ €} \times$ taux de TVA italienne.

5^e dossier

1^{re} hypothèse

1. Pays de départ : France. Pays du preneur (donneur d'ordre) : France. Territorialité : **France**.
2. Redevable : le **transporteur français**.
3. TVA collectée : $10\,000\text{ €} \times 19,60\% = \mathbf{1\,960\text{ €}}$.
4. Droit à déduction exercé par le donneur d'ordre : **l'industriel français**.

2^e hypothèse

1. Pays de départ : France. Pays du preneur : France. Territorialité : **France**.
2. Redevable : le donneur d'ordre : **l'industriel français**, puisque le transporteur n'est pas identifié en France.
3. $1\,960\text{ €}$: TVA due intracommunautaire.
4. Droit à déduction : preneur, **industriel français**.

6^e dossier

1. Le seuil de 27 889 €, fixé par l'Italie, est franchi. On applique la TVA **italienne**. L'opération est exonérée en France.
2. L'opérateur (société de ventes à distance) français doit s'identifier en Italie (ou nommer un représentant fiscal en Italie).
3. TVA collectée (TVA due intracommunautaire) : $5\,000\text{ €} \times$ taux de TVA italienne.
4. À priori, personne ne pourra déduire cette TVA, puisque le preneur (acheteur-client) est un particulier (non assujéti).

7^e dossier

1. Le seuil de 35 000 € n'est pas franchi. La vente à la mairie de Barcelone (personne bénéficiant d'un régime dérogatoire PBRD) est soumise à la TVA en **France**.
2. L'opérateur : **société informatique** française.
3. TVA collectée : $9\,000\text{ €} \times 19,60\% = \mathbf{1\,764\text{ €}}$
4. La PBRD (mairie de Barcelone) peut opter pour l'imposition à la TVA espagnole. Le vendeur français doit alors s'identifier en Espagne ou nommer 1 représentant fiscal en Espagne.

8^e dossier

1. LASM : Livraison à soi-même à usage **privatif**.
2. L'opération est soumise à TVA, **sans** droit à déduction.
3. Base imposable : coût de revient : **1 000 €**.

9^e dossier

1. LASM à usage **professionnel**.
2. L'opération est soumise à TVA **avec** droit à déduction.
3. Date d'exigibilité : date de 1^{re} utilisation, ici : **1^{er} juillet 2007**.
4. TVA collectée : $100\,000\text{ €} \times 19,60\% = \mathbf{19\,600\text{ €}}$. Tous les éléments constitutifs du coût de production sont pris en compte dans la base imposable. Celle-ci correspond, en effet, au **coût de production**.
5. Droit à déduction au profit de l'entrepreneur (preneur), exercé selon les règles de droit commun.

10^e dossier

1. Appartement nu : exonérée **sans** option. Appartement meublé : exonérée **sans** option. Locaux à usage commercial nus : exonérée **avec** option.
2. Locaux aménagés à usage professionnel : soumise de plein droit.
3. Base imposable : $5\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €} = 15\,000\text{ €}$. TVA collectée : $15\,000\text{ €} \times 19,60\% = \mathbf{2\,940\text{ €}}$.

Exercice n° 6. ECOINFO

À défaut de mention particulière, les montants sont considérés comme hors taxe. Par mesure de simplification, considérer un taux normal de TVA à 20 % (au lieu de 19,6 %) sauf information contraire.

Dossier 1

- a. La ville de Marseille alloue une subvention globale de 200 000 € à un organisme (ECOINFO) dans le but de favoriser l'expansion économique de la Région et d'informer les entreprises sur l'existence de pôles d'activité. ECOINFO ne souscrit en contrepartie aucun engagement particulier.
- b. La ville verse à une association loi 1901 une subvention de 50 000 € pour que celle-ci réalise à son profit une étude particulière sur des sites à risques.
- c. La collectivité locale octroie à une société d'économie mixte (SEM) chargée de la construction de logements sociaux une subvention d'équilibre d'un montant de 320 000 €. La SEM ne souscrit aucun engagement quant au prix de vente des logements ou au niveau des loyers.
- d. La ville est liée par un contrat à la Société anonyme SA Bus 13. Celle-ci assure gratuitement le transport des enfants. La SA Bus 13 reçoit de la ville une subvention annuelle de 250 000 €.

Travail à faire

Qualifier les opérations. Sont-elles soumises à TVA ? Justifier la solution. Qui est redevable de la TVA ? Quel est le montant de TVA exigible ?

Dossier 2

- a. Une entreprise de Travaux Publics TP 33 conclut avec la Région d'Aquitaine un marché public. Le marché est exécuté partiellement puis résilié de manière anticipée par la Région. Cette dernière verse à TP 33 une indemnité globale d'un montant de 300 000 €. Le coût de vente des travaux est de 250 000 €. Le solde, soit 50 000 €, est représentatif de la réparation du préjudice subi par TP 33 du fait de la résiliation anticipée du marché.
- b. TP 33 passe un marché avec un syndicat intercommunal. Le marché est exécuté. L'entreprise est payée avec du retard et le syndicat lui alloue en application du code des marchés publics des intérêts moratoires d'un montant de 30 000 €.

Travail à faire

Qualifier les opérations. Sont-elles soumises à TVA ? Justifier la solution. Qui est redevable de la TVA ? Quel est le montant de TVA exigible ?

Dossier 3

a. Une société mère BPI verse à sa filiale API une aide d'un montant de 150 000 € afin de lui permettre de financer le plan de licenciement d'une partie de son personnel. Les deux sociétés exercent une activité industrielle soumise à TVA et ont leur siège social en France.

b. BPI réalise des prestations administratives au profit d'API pour un montant annuel de 65 000 €.

c. BPI perçoit chaque année de sa filiale des dividendes d'un montant de 100 000 €.

Travail à faire

Qualifier les opérations. Sont-elles soumises à TVA ? Justifier la solution. Qui est redevable de la TVA ? Quel est le montant de TVA exigible ?

Dossier 4

Un dirigeant de société est propriétaire d'un brevet de fabrication de béton. Il concède à la Société par actions simplifiée SAS BATIF dont il est le dirigeant de ce brevet. Il perçoit à ce titre des redevances d'un montant annuel de 15 000 €.

Travail à faire

Qualifier l'opération. Est-elle soumise à TVA ? Justifier la solution. Qui est redevable de la TVA ? Quel est le montant de TVA exigible ?

Dossier 5

La société immobilière IMMOPLUS est propriétaire de 3 immeubles à Clichy donnés en location.

a. Le premier (A) est un immeuble d'habitation.

b. Le deuxième (B) est un immeuble à usage professionnel. Certains locataires sont des organismes publics non assujettis à la TVA.

c. Le troisième (C) est à usage commercial. Les locaux sont loués équipés.

Travail à faire

Préciser si les locations sont soumises à la TVA. Préciser si les locations sont exonérées de TVA avec ou sans option. Quelles sont les mentions particulières à faire figurer dans le bail ?

Corrigé

Dossier 1

a. La situation relève de la notion de lien direct. La subvention publique de 200 000 € est globale. Aucun engagement n'est souscrit au profit de la ville. Elle ne correspond pas à des prestations de services individualisées. À défaut de lien direct, la subvention publique est hors du champ d'application de la TVA.

b. La subvention de 50 000 € est constitutive d'une prestation de services à titre onéreux. L'association fournit un service déterminé à la ville. L'opération est donc dans le champ d'application de la TVA et imposable à la TVA. Le redevable de la TVA est l'association : $50\,000\ € \times 20\ \% = 10\,000\ €$.

c. La subvention d'équilibre ne correspond pas à des prestations de services individualisables fournies à la ville et n'a donc pas de lien direct avec les avantages que peut retirer la ville des activités de la société. Faute d'engagement de la société, la subvention n'est pas liée directement aux opérations réalisées par la société. La subvention publique est hors du champ d'application de la TVA.

d. La subvention est imposable car elle constitue la contrepartie d'un service individualisable directement procuré à la ville. Le redevable est la société Bus 13. $TVA = 250\,000 \text{ €} \times 20\% = 50\,000 \text{ €}$.

Dossier 2

a. L'indemnité de résiliation recouvre à hauteur de 250 000 € l'exécution de travaux et, donc de prestations de services. L'indemnité de 250 000 € entre dans le champ d'application de la TVA. TP 33 est le redevable ; $TVA = 250\,000 \text{ €} \times 20\% = 50\,000 \text{ €}$.

À hauteur de 50 000 €, l'indemnité correspond exclusivement à la réparation d'un préjudice. Elle est donc hors du champ d'application de la TVA.

b. Les intérêts moratoires réclamés par TP 33 au syndicat intercommunal sont hors du champ d'application de la TVA.

Dossier 3

a. La subvention allouée par la société mère ne constitue pas une prestation de services individualisée rendue par la filiale. La somme est donc hors du champ d'application de la TVA.

b. Les prestations administratives rendues à la filiale sont des prestations à titre onéreux à imposer à la TVA.

Le redevable est BPI. $TVA = 65\,000 \text{ €} \times 20\% = 13\,000 \text{ €}$.

c. Les dividendes sont hors du champ d'application de la TVA.

Dossier 4

Les concessions de licences d'exploitation de brevets sont des prestations de services à titre onéreux. Elles sont donc imposables à la TVA.

Le redevable est le dirigeant.

$TVA = 15\,000 \text{ €} \times 20\% = 3\,000 \text{ €}$

Dossier 5

1^{er} immeuble : locations exonérées de TVA sans possibilité d'option.

2^e immeuble : locations exonérées avec option. Le bail doit indiquer de manière expresse l'option formulée par IMMOPLUS.

3^e immeuble : locations soumises de plein droit.

Exercice n° 7. SAS BATIMMO

À défaut de mention particulière les montants sont considérés comme hors taxe. Par mesure de simplification, considérer un taux normal de TVA à 20 % (au lieu de 19,6 %) sauf information contraire.

Dossier 1

La Société par actions simplifiée SAS BATIMMO est nouvellement créée. Elle réalise exclusivement des travaux immobiliers. Le comptable salarié vous interroge sur des points de TVA.

Travail à faire

- a. À quel moment la TVA est-t-elle exigible ?
- b. L'ambassade de Pologne à Paris lui commande des travaux, doit-elle facturer de la TVA ?
- c. La Société anonyme SA TILLON dont le siège est à Paris a une succursale à Chypre. Elle a demandé à la SAS BATIMMO de réaliser des travaux de ravalement. Quel est le régime de TVA applicable aux travaux ?
- d. La société vous demande quel est le taux applicable à ces trois opérations facturées en 2007 :
- travaux d'entretien dans une maison de retraite ;
 - travaux d'aménagement dans un hôtel ;
 - travaux de peinture exécutés dans une résidence secondaire.

Préciser s'il y a lieu les obligations particulières pesant sur le prestataire et le client.

Dossier 2

La Société anonyme SA Nantaise de construction maritime (SNCM) est en redressement judiciaire depuis le 1^{er} mars 2007.

Point 1

Le capital social est réparti entre :

- la Société par actions simplifiée SAS Société Maritime Bretonne (SMB) : 51 % ;
- la Société anonyme SA Bato : 20 % ;
- Monsieur Pêcheur : 25 % ;
- Madame Poisson : 4 %.

Le tribunal de commerce de Nantes a arrêté un plan de continuation de l'entreprise.

Les associés ont accordé en septembre 2007 des abandons de créances :

- la SAS SMB : 70 000 € ;
- la SA Bato : 42 000 € ;
- Monsieur Pêcheur : 8 000 €.

La situation de la SA SNCM avant abandon de créances est la suivante :

- actif réel : 130 000 € ;
- passif réel : 160 000 €.

Les associés n'entretiennent pas de relations commerciales avec la SA SNCM.

Travail à faire

Quelles sont les incidences de l'opération pour la SAS SMB en matière d'impôt sur les sociétés ?
L'abandon de créance consenti par la SAS SMB est-il à soumettre à la TVA ?

Point 2

Le principal fournisseur de matériaux de la SNCM lui accorde en novembre 2007 une remise partielle de sa dette.

La remise s'élève à 30 000 €.

Travail à faire

Préciser le traitement fiscal de la remise pour les 2 parties : en matière d'impôt sur les sociétés et en matière de TVA.

Corrigé

Dossier 1

a. En matière de travaux immobiliers, la TVA est :

- en principe, exigible lors des encaissements des acomptes et avances, mémoires ou factures ;
- sur option d'après les débits ;
- sur option, pour certains travaux lors de la livraison des travaux.

b. Les travaux réalisés dans l'ambassade sont considérés comme réalisés sur le territoire français. Les travaux sont soumis à la TVA en France.

c. Les travaux immobiliers constituent des prestations de services matériellement localisables. Ils ne sont pas soumis à la TVA en France mais à Chypre.

d. Les travaux d'entretien dans la maison de retraite : taux réduit 5,5 %.

Les travaux d'aménagement dans l'hôtel : taux normal de 19,60 %.

Les travaux de peinture dans la résidence secondaire : taux réduit de 5,5 %.

Pour que le taux réduit puisse être valablement facturé, le client doit remettre avant le commencement des travaux une attestation mentionnant que l'immeuble est achevé depuis plus de 2 ans et qu'il est affecté à usage d'habitation.

Le prestataire doit conserver cette attestation à l'appui de sa comptabilité et faire apparaître distinctement dans sa comptabilité et sur les factures la part des travaux relevant du taux réduit et celle relevant du taux normal.

Dossier 2

Point 1

L'abandon de créance de 70 000 € est à caractère financier. Pour la SAS SMB, l'abandon est déductible à hauteur de :

- fraction négative de la situation nette
 - Situation nette négative avant abandon : $130\,000\ € - 160\,000\ € = -30\,000\ €$
 - Total des aides : $70\,000\ € + 42\,000\ € + 8\,000\ € = 120\,000\ €$
 - Fraction déductible : $30\,000 \times (70\,000 / 120\,000) = 17\,500\ €$
- quote-part des autres associés
 - Situation nette après abandon : $-30\,000 + 120\,000 = 90\,000\ €$
 - Fraction déductible : $90\,000 \times 4\% \times (70\,000 / 120\,000) = 2\,100\ €$
 - Autre méthode : $(70\,000 - 17\,500) \times 4\% = 2\,100\ €$

Pour la SAS SMB, l'abandon de créance est déductible pour **19 600 €**.

Pas de réintégration fiscale si la fraction non déductible (**50 400 €** : $70\,000\ € - 19\,600\ €$) est inscrite au compte titres de participation en tant que supplément d'apport et si la filiale s'engage à augmenter son capital avant la clôture du 31 décembre 2009.

Aucune incidence en matière de TVA : l'aide n'est pas constitutive d'une prestation de services individualisée.

Point 2

L'abandon de créance est accordé dans l'intérêt commercial du fournisseur de matériaux. Il constitue une charge déductible. Pour SNCM, l'abandon de créance est un produit imposable.

À défaut de prestation de services individualisée, il n'est pas imposable à la TVA.

Exercice n° 8. SA MATBAT

À défaut de mention particulière les montants sont considérés comme hors taxe. Par mesure de simplification, considérer un taux normal de TVA à 20 % (au lieu de 19,6 %) sauf information contraire.

La SA MATBAT achète et revend du matériel de chantiers pour des entreprises du bâtiment et des travaux publics (BTP). La société a son siège social à Strasbourg. Elle s'approvisionne en France et en Allemagne.

Depuis 2007, la SA MATBAT donne en location du matériel à des clients situés dans la Communauté européenne (CE) et en Suisse.

Ses clients situés dans la Communauté européenne lui fournissent systématiquement leur numéro d'identification à la TVA intracommunautaire. La SA MATBAT communique à l'ensemble de ses fournisseurs son numéro d'identification à la TVA intracommunautaire.

Elle relève du régime de TVA réel normal. Elle n'a pas formulé d'option pour le régime de la TVA sur les débits.

Vous assistez le directeur comptable de la société pour la déclaration de TVA CA3 du mois de septembre 2007.

Point 1 : Au 30 septembre 2007, la SA MATBAT a facturé les éléments suivants :

- a. Ventes de grues à des entreprises françaises : 110 000 €, livraison le 15 septembre 2007.
- b. Ventes de roulottes de chantier à des entreprises polonaises : 30 000 €, livraison le 31 août 2007.
- c. Ventes de pièces détachées à une entreprise suisse : 5 000 €, livraison le 10 septembre 2007.
- d. Locations de matériels effectuées au mois de septembre 2007 à une société de Strasbourg. Acompte versé le 15 septembre 2007 : 2 400 € (TTC). Paiement du solde : 6 000 € prévu le 31 octobre 2007.
- e. Locations d'échafaudages effectuées au mois de septembre 2007 à une entreprise belge : 11 000 €. Paiement prévu le 15 octobre 2007. L'entreprise utilise les échafaudages pour des chantiers en Belgique.

Point 2 : La SA MATBAT a reçu courant septembre 2007 les encaissements suivants :

- a. Locations fournies au mois d'août 2007 à un client français, encaissement le 20 septembre 2007 TTC : 12 000 €.
- b. Avance encaissée le 15 septembre 2007 pour une vente d'une bétonnière : 15 000 € (TTC) pour une entreprise de travaux publics de Strasbourg. Livraison prévue le 3 octobre 2007.
- c. Acompte de 3 600 € (TTC) encaissé le 30 septembre 2007 pour une location fournie à une entreprise de Colmar (en France). Prestation réalisée en octobre 2007.
- d. Vente d'élévateurs à des clients français : facturation et livraison 25 août 2007. Encaissement le 2 septembre 2007 : 50 000 € (TTC).

Point 3 : La SA MATBAT a recours à un conseil en marketing établi en Lituanie. Prix de la prestation : 2 000 €. La facture est émise le 15 septembre 2007. L'étude est terminée le 1^{er} septembre 2007. La société MATBAT règle la facture le 1^{er} octobre 2007.

Point 4 : La SA MATBAT a commandé le 10 août 2007 du matériel à son fournisseur allemand. Montant : 120 000 €. La livraison a été effectuée le 25 août 2007. Au 30 septembre 2007, la SA MATBAT n'a pas reçu la facture.

Point 5 : La SA MATBAT prélève le 15 septembre 2007 dans son stock de matériel des compresseurs pour les affecter à la location. Valeur d'entrée au compte d'immobilisations : 30 000 €.

Point 6 : La SA MATBAT demande à un transporteur allemand (identifié seulement en Allemagne) de transporter une machine vendue à un client dont le siège social est en Slovénie. La prestation est effectuée le 2 septembre 2007. La facture est émise le 9 septembre 2007, montant 4 000 €. La SA MATBAT règle le transporteur le 30 septembre 2007.

Point 7 : Un véhicule de tourisme d'une valeur vénale de 5 000 € appartenant à la SA MATBAT est laissé gratuitement à un cadre commercial lors de son départ en retraite au mois de septembre 2007.

Point 8 : Les salariés de la SA MATBAT ont aménagé une aire de stockage. Les travaux sont achevés au mois de septembre 2007. Le coût de revient de l'opération s'élève à :

- matières premières : 8 000 €
- charges de personnel : 20 000 €

Point 9 : Les salariés ont conçu un logiciel spécifique pour l'activité de location. La mise à disposition intervient le 30 septembre 2007. Coût de revient : 15 000 €.

Travail à faire

Pour chacun des 9 points, vous indiquez :

- la territorialité de la TVA ;
- le fait générateur : événement et date ;
- l'exigibilité : événement et date ;
- l'identité du redevable de la TVA ;
- la base de la TVA exigible au titre du mois de septembre 2007 que la SA MATBAT doit porter sur sa déclaration de TVA ;
- le montant de la taxe exigible.

Par simplification prendre un taux normal de TVA à 20 %.

Corrigé

Point 1

a. Vente de biens à des entreprises françaises :

Territorialité : France

Fait générateur : Livraison : 15 septembre 2007

Exigibilité : Livraison : 15 septembre 2007

Redevable : Vendeur : SARL MATBAT

Base de TVA : 110 000 €

TVA exigible : $110\,000\text{ €} \times 20\% = 22\,000\text{ €}$

b. Vente de biens à des entreprises polonaises :

Livraison intracommunautaire

Territorialité : POLOGNE

L'opération est exonérée de TVA française

c. Vente de biens à une entreprise suisse :

Exportation

Territorialité : SUISSE

L'opération est exonérée de TVA française

d. Prestations de services à une entreprise française

Territorialité : FRANCE

Fait générateur : Terminaison septembre 2007

Exigibilité : Encaissement : 15 septembre 2007

Base de TVA (hors taxes) : $\frac{2\,400\ \text{€}}{1,2} = 2\,000\ \text{€}$

TVA exigible : $2\,000 \times 20\ \% = 400\ \text{€}$

e. Prestations de services à une entreprise belge

Prestation intracommunautaire

Territorialité : BELGIQUE

L'opération est exonérée de TVA française

La TVA est auto liquidée par l'entreprise belge en Belgique.

Point 2

a. Prestations de services à un client français

Territorialité : FRANCE

Fait générateur : Terminaison : août 2007

Exigibilité : Encaissement : 20 septembre 2007

Redevable : Prestataire : SA MATBAT

Base de TVA (hors taxes) : $\frac{12\,000\ \text{€}}{1,2} = 10\,000\ \text{€}$

TVA exigible : $10\,000 \times 20\ \% = 2\,000\ \text{€}$

b. Vente d'un bien à une entreprise française :

Territorialité : France

Fait générateur : Livraison : 3 octobre 2007

Exigibilité : Livraison : 3 octobre 2007

Redevable : Vendeur SA MATBAT

La TVA sera exigible au titre du mois d'octobre 2007

c. Prestations de services à un client français

Territorialité : FRANCE

Fait générateur : Terminaison : octobre 2007

Exigibilité : Encaissement : 30 septembre 2007

Redevable : Prestataire : SA MATBAT

Base de TVA : $\frac{3\,600\ \text{€}}{1,2} = 3\,000\ \text{€}$

TVA exigible : $3\,000\ \text{€} \times 20\ \% = 600\ \text{€}$

d. Ventes de biens à des clients français :

Territorialité : FRANCE

Fait générateur : Livraison : août 2007

Exigibilité : Livraison : août 2007

Redevable de la TVA : Vendeur : SA MATBAT

La TVA est exigible au titre du mois d'août 2007

Point 3

Prestation de services reçue d'un prestataire établi en Lituanie

Prestation immatérielle

Prestataire : Lituanie (Communauté européenne)

Preneur : France

Territorialité : FRANCE

Fait générateur : Terminaison : 1^{er} septembre 2007

Exigibilité : Paiement : 1^{er} octobre 2007
Redevable : Le bénéficiaire de la prestation : SA MATBAT
La TVA est exigible en octobre 2007.
La TVA est déductible au titre des opérations d'octobre 2007.

Point 4

Achat de biens à un fournisseur allemand :
Acquisition intracommunautaire
Territorialité : FRANCE
Fait générateur : Livraison : 25 août 2007
Exigibilité : Date butoir : 15 septembre 2007
Redevable : L'acheteur : la SA MATBAT
Base de TVA (hors taxes) : 120 000 €
TVA exigible : $120\,000\text{ €} \times 20\% = 24\,000\text{ €}$

REMARQUE

Le droit à déduction est exercé à réception de la facture.

Point 5

Livraison à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise (transfert en immobilisations)
Exigibilité : 15 septembre 2007
Redevable : SA MATBAT
Base de TVA : 30 000 €
TVA exigible : **6 000 €**

REMARQUE

La TVA acquittée est déductible au titre du mois de septembre 2007.

Point 6

Transport de biens intracommunautaire
Preneur (client du transporteur) : identifié dans le même État membre que celui de départ.
Pays de taxation : Pays de départ.
Redevable : Prestataire : il est établi dans le même État membre que celui de départ.
Territorialité : FRANCE
Fait générateur : Terminaison : 2 septembre 2007
Exigibilité : Paiement : 30 septembre 2007
Redevable : Donneur d'ordre bénéficiaire de la prestation : SA MATBAT
Base de TVA : 4 000 €
TVA exigible : $4\,000\text{ €} \times 20\% = 800\text{ €}$

Point 7

L'opération est exonérée de la TVA au titre des livraisons à soi-même car la TVA facturée au moment de l'acquisition n'a pas été déduite.

Point 8

L'opération constitue une livraison à soi-même d'immeuble utilisé pour les besoins de la SA MATBAT. L'opération est taxable à la TVA et donne lieu à déduction. La base taxable est le coût de revient $28\,000\text{ €} \times 20\% = 5\,600\text{ €}$. L'exigibilité est la date de l'achèvement.

Point 9

Prestation de services à soi-même exonérée de TVA.

Exercice n° 9. SOCIÉTÉ HOLDING

Une société Holding a réalisé les opérations suivantes pour l'exercice 2007 :

- des prestations de services (300 000 €) au bénéfice de ses filiales. La superficie des locaux affectés à cette activité est évaluée à 80 mètres carrés et emploie 5 personnes à temps complet ;
- la perception des dividendes (700 000 €) en provenance de ses filiales. La superficie des locaux affectés à cette activité est évaluée à 120 mètres carrés et emploie 10 personnes à temps complet.

Le 1^{er} juillet 2007, la société décide d'acquérir une machine ; prix d'achat HT = 20 000 €

1. Préciser le statut fiscal de cette entreprise au regard de la TVA.
2. Rappeler les règles de droit à déduction de la TVA payée en amont sur cette immobilisation.
3. Indiquer les critères d'utilisation susceptibles d'être pris en compte pour le calcul des clés de répartition.
4. Calculer les clés de répartition pour l'exercice 2007, en retenant les critères précédemment identifiés.
5. Commenter vos calculs.
6. En retenant comme clé de répartition la quote-part de CA HT réalisé par activité, calculer la TVA initialement déduite.
7. Analyser les conséquences de la variation de la clé de répartition pour les années suivantes :
 - 2008 : 50 % dans le champ et 50 % hors champ
 - 2009 : 62 % dans le champ et 38 % hors champ
 - 2010 : 8 % dans le champ et 92 % hors champ
8. En supposant que l'immobilisation soit utilisée exclusivement pour l'activité située hors du champ d'application de la TVA au 31.12.2009, analyser les conséquences fiscales au niveau de la TVA. Valeur vénale au 31 décembre 2009 : 10 000 € HT.

1. Statut fiscal de la société Holding

Cette société réalise à la fois des opérations dans le champ d'application de la TVA (prestations de service) et hors champ d'application de la TVA (perception de dividendes).

Il s'agit donc d'un assujetti partiel au regard de la TVA ; une partie des opérations est soumise à la TVA et l'autre partie ne l'est pas. Il en résulte des restrictions au niveau du droit à déduction de la TVA qui a grevé le bien par la société Holding.

2. Règle de droit à déduction

La société est tenue d'appliquer la règle de l'affectation :

- si l'immobilisation est considérée comme affectée exclusivement aux opérations hors champ d'application de la TVA : pas de droit à déduction de la TVA qui a grevé le bien ;
- si l'immobilisation est considérée comme affectée exclusivement aux opérations dans le champ d'application de la TVA : droit à déduction complet de la TVA qui a grevé le bien ;
- si l'immobilisation est considérée comme affectée de manière mixte aux opérations dans le champ et hors champ d'application de la TVA : droit à déduction de la TVA qui a grevé le bien, calculé d'après une clé de répartition.

3. Critères d'utilisation

Peuvent être choisis comme critères d'utilisation pour le calcul de la clé de répartition les éléments suivants : la superficie des locaux utilisés pour les activités, les effectifs employés pour chacune des

activités, la quote-part du chiffre d'affaires réalisé par activité ou un critère mixte (*exemple* : CA HT + Effectifs...).

Les critères d'utilisation choisis doivent permettre de déterminer une clé de répartition qui soit la plus représentative du poids réel de chaque activité. Le critère d'utilisation peut être assimilé à une unité d'œuvre ou un taux de frais dans un tableau de répartition secondaire en comptabilité analytique.

4. Calcul des clés de répartition en 2007

Critère d'utilisation = quote-part du CA HT

Clé de répartition : champ d'application = 30 % (300 000 € / 1 000 000 €)
hors champ = 70 % (700 000 € / 1 000 000 €)

Critère d'utilisation = superficie des locaux

Clé de répartition : champ d'application = 40 % (80 m² / 200 m²)
hors champ = 60 % (120 m² / 200 m²)

Critère d'utilisation = effectifs employés

Clé de répartition : champ d'application = 1/3 (5/15 personnes)
hors champ = 2/3 (10/15 personnes)

5. Commentaires des clés de répartition

La valeur de la clé de répartition est fonction de la nature du critère d'utilisation choisi. Tout comme les unités d'œuvre en comptabilité analytique pour le calcul des coûts, le choix du critère peut paraître comme arbitraire et forfaitaire pour la détermination de la clé (ce qui confirme les valeurs prises par les différentes clés pour l'exercice 2007).

Cependant, le choix du critère sera effectué en fonction : de l'activité de l'entreprise, de la corrélation étroite entre le critère d'utilisation et le poids réel de chaque activité, la possibilité d'en assurer un suivi régulier au cours des exercices qui suivent.

6. TVA initialement déduite en 2006

TVA initialement déduite en 2006 : $20\,000\text{ €} \times 19,6\% \times 30\% = 1\,176\text{ €}$. Cette TVA est déduite provisoirement pour l'exercice d'acquisition, car la variation de la clé de répartition est susceptible d'entraîner une régularisation du droit à déduction.

7. Analyse des conséquences fiscales de la variation des clés

En **2008** : clé de répartition : 50 % dans le champ. La variation de la clé de répartition est inférieure ou égale à 20 % ; donc pas de régularisation de la TVA.

En **2009** : clé de répartition : 62 % dans le champ. La variation de la clé de répartition est supérieure à 20 % ; donc régularisation de la TVA par un droit à déduction complémentaire = $(62\% - 30\%) \times 1/5 \times (20\,000\text{ €} \times 0,196) = 250,88\text{ €}$

En **2010** : clé de répartition : 8 % dans le champ. La variation de la clé de répartition est supérieure à 20 % ; donc régularisation de la TVA par un reversement de la TVA : $(8\% - 30\%) \times 1/5 \times (20\,000\text{ €} \times 0,196) = 172,48\text{ €}$

8. Conséquences fiscales du changement d'affectation de l'immobilisation

Le transfert de l'immobilisation à usage mixte vers l'activité située hors champ d'application de la TVA est considéré comme une livraison à soi-même imposable à la TVA. **TVA collectée** (19,6 %) sur la base de la valeur vénale.

La base d'imposition des livraisons à soi-même de biens est constituée, soit par le coût d'achat de ces biens ou de biens similaires, soit, à défaut de coût d'achat, par le coût de revient.

Ces coûts sont déterminés à la date à laquelle la taxe devient exigible.

Concernant la livraison à soi-même portant sur un bien immobilisé, la valeur du bien à soumettre à l'imposition s'apprécie le **jour de l'événement** qui justifie la taxation.

En conséquence, le coût d'achat correspond à la valeur vénale du bien au jour du transfert, mais en aucun cas à la valeur nette comptable.

TVA non récupérable pour le même montant.

TVA collectée : $10\,000\text{ €} \times 19,6\% = 1\,960\text{ €}$

Exercice n° 10 : CLINIQUE

La clinique Medicaintec a été constituée sous forme de société anonyme. Elle est assujettie à la TVA et dispose d'un numéro intracommunautaire. L'analyse économique de ses activités montre qu'une grande partie est de nature médicale et qu'une autre partie est de nature commerciale.

Activités médicales : soins médicaux, travaux d'analyse médicale.

Activités commerciales : hébergement et restauration des patients, ventes diverses (journaux, boissons...), locations diverses (télévisions, téléphones...).

Pour l'exercice 2007, on vous fournit les informations suivantes (montant HT) :

- recettes provenant des soins médicaux :	5 000 000 €
- indemnités d'assurance perçues :	50 000 €
- cession d'immobilisations :	150 000 €
- subventions d'équipement du Conseil régional (travaux d'agrandissement) :	400 000 €
- subvention perçue et s'analysant comme le prix d'opération ouvrant droit à déduction :	800 000 €
- produits financiers perçus sur le placement en SICAV de la trésorerie excédentaire :	30 000 €
- produits de location d'appartements d'habitation nus aux médecins internes :	100 000 €
- livraison à soi-même d'immobilisations :	300 000 €
- ventes diverses (journaux, boissons...) :	500 000 €
- travaux d'analyse médicale :	600 000 €
- locations diverses (TV, téléphones) : facturées :	100 000 €
encaissées :	80 000 €
- ventes à destination de la Belgique de médicaments :	120 000 €
(l'acheteur belge dispose d'un numéro intracommunautaire)	

La société a acquis, le 01.09.2007, un système informatique complet à un prix HT de 30 000 €.

1. Préciser le statut fiscal de la clinique au regard de la TVA.

2. Calculer la TVA qui a été récupérée lors de l'acquisition du système informatique :

- prorata de déduction définitif de 2005 = 28 %,
- prorata de déduction définitif de 2006 = 30 %.

3. À partir des informations fournies précédemment, calculer le prorata de déduction définitif de l'exercice 2007.

4. Procéder à la régularisation de la TVA à opérer avant le 25.04.2008 et préciser les conséquences comptables éventuelles.

5. Analyser les conséquences fiscales des variations de prorata de déduction de TVA dans le temps dans les hypothèses suivantes : 2008 : 35 % ; 2009 : 10 % ; 2010 : 12 % ; 2011 : 11 % ; 2012 : 8 %.

6. Quelles seraient les conséquences fiscales d'une cession de l'immobilisation le 31.12.2010 pour le cédant (clinique) et le cessionnaire (une autre clinique ayant un prorata de déduction de 40 %) ; prix de cession HT = 10 000 €.

1. Statut fiscal de la clinique

La clinique réalise exclusivement des opérations dans le champ d'application de la TVA. Une partie de ses opérations est soumise à la TVA (ventes diverses, locations TV, téléphones...) et ouvrant droit à déduction de la TVA payée. L'autre partie des opérations est expressément exonérée de TVA (soins médicaux, travaux d'analyses médicales) et n'ouvrant pas droit à déduction. Elle est un redevable partiel et un assujetti total.

Le droit à déduction de la TVA payée peut s'exercer en fonction du bien acheté. Pour les immobilisations, ce droit à déduction s'exerce en fonction du prorata de TVA. Pour les biens et services non immobilisés, ce même droit s'exerce en fonction de la règle de l'affectation.

2. TVA récupérée lors de l'acquisition

Le prorata de déduction de TVA de l'exercice 2007 n'étant connu définitivement qu'en 2008, au plus tard le 25.04.2008, il y a lieu de retenir comme prorata de déduction provisoire (applicable en 2007) le prorata de déduction définitif 2006 (30 %).

TVA récupérée lors de l'achat : $19,6 \% \times 30\,000 \times 30 \% = 1\,764 \text{ €}$

Cette TVA fera l'objet d'une régularisation lorsque le prorata de déduction définitif de l'année 2007 sera connu.

3. Calcul du prorata de déduction définitif

Sont **exclus** du calcul du prorata de déduction définitif :

- indemnités d'assurance = 50 000 €,
- cession d'immobilisations = 150 000 €,
- subventions d'équipement = 400 000 €,
- livraisons à soi-même d'immobilisations = 300 000 €,
- produits financiers et immobiliers inférieurs à 5 % du CA TTC et ayant un caractère accessoire = 130 000 €.

Numérateur :

800 000 € (subvention imposable) + 500 000 € (ventes) + 80 000 € (locations encaissées) + 120 000 € (livraison intracommunautaire) = 1 500 000 €

Dénominateur :

Numérateur + 5 000 000 € (soins médicaux) + 600 000 € (analyse médicale) = 7 100 000 €

$P = 1\,500 / 7\,100 = 21,16 \%$, soit 22 % (arrondi à l'unité immédiatement supérieure).

4. Variation du prorata de déduction initial (comparaison entre le prorata de déduction définitif et le prorata de déduction provisoire)

La variation du prorata de déduction initial entraîne **systématiquement** une régularisation de la TVA, soit par un droit à déduction complémentaire de la TVA, soit par un reversement de TVA.

Si cette variation est supérieure à 5 points, cette variation entraîne une remise en cause de la valeur d'origine de l'immobilisation. L'écart constaté entre le prorata de déduction définitif et le prorata de déduction provisoire peut être porté directement au compte de résultat lorsque l'écart n'excède pas 5 points ; dans ce cas, il n'y a pas correction de la valeur d'actif.

Le prorata de déduction définitif 2007 est fixé à 22 % contre un prorata de déduction provisoire de 30 %.

Reversement de TVA de $(30 \% - 22 \%) \times 19,6 \% \times 30\,000 \text{ €} = 470,40 \text{ €}$

La variation du prorata de déduction étant supérieure à 5 points, ce reversement modifie la valeur d'origine de l'immobilisation.

Valeur d'origine comptabilisée lors de l'achat : $(30\,000 + 30\,000 \times 0,196 \times 70 \%) :$	34 116,00 €
Reversement de TVA :	<u>470,40 €</u>
Valeur définitive (base amortissable) :	34 586,40 €

5. Variations ultérieures du prorata de déduction de la TVA

- En **2008**, la variation du prorata de déduction est supérieure à 10 points. Droit à déduction complémentaire de TVA de : $1/5 \times (35 \% - 22 \%) \times 30\,000 \times 0,196 = 152,88 \text{ €}$
- En **2009**, la variation du prorata de déduction est supérieure à 10 points. Reversement de TVA de : $1/5 \times (10 \% - 22 \%) \times 30\,000 \times 0,196 = 141,12 \text{ €}$
- En **2010**, la variation du prorata de déduction est égale à 10 points. Aucune régularisation de la TVA déduite.
- En **2011**, la variation du prorata de déduction est supérieure à 10 points. Reversement de TVA de : $1/5 \times (11 \% - 22 \%) \times 30\,000 \times 0,196 = 129,36 \text{ €}$
- En **2012**, la variation du prorata est supérieure à 10 points, mais le délai de régularisation est écoulé (4 exercices qui suivent l'acquisition).

6. Conséquences fiscales d'une cession

La cession est soumise à la TVA collectée, mais le cédant (clinique) bénéficie d'un droit à déduction complémentaire de la TVA payée et n'ayant pu être récupérée jusqu'à la date de cession.

Le montant de la **déduction complémentaire** est égal à la différence entre le montant de la taxe ayant grevé le bien et le montant de la déduction initiale (calculée selon le prorata de déduction définitif de l'année de référence : celle de l'achat, 2007). Cette différence est diminuée d'un cinquième (pour les immeubles, un dixième ou un vingtième) par année civile ou fraction d'année civile écoulée entre la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance et la date à laquelle la taxe est devenue exigible au titre de la cession.

$30\,000 \times 19,6 \% = 5\,880$ (TVA facturée)

$[5\,880 - (5\,880 \times 22 \%)] = 5\,880 - 1\,293,60 = 4\,586,40$

$4\,586,40 \times \frac{(5-4)}{5} = \mathbf{917,28 \text{ €}}$

Soit une déduction complémentaire de 917,28 €.

Le cessionnaire (une autre clinique avec un prorata de 40 %) bénéficie d'un droit à déduction sur la TVA qui grève le bien à hauteur de son prorata = $10\,000 \times 0,196 \times 40 \% = \mathbf{784 \text{ €}}$

Exercice n° 11 : SA INTECTOU

La SA INTECTOU est une entreprise industrielle spécialisée dans la fabrication et la vente de matériel de détection de la fraude fiscale par un procédé ultrasecret, tant en France qu'à l'étranger. La SA INTECTOU est filiale à 75 % de la société française FISCUSDGI. La SA INTECTOU, assujettie à la TVA en France (FR 19326482312), a réalisé les opérations suivantes au cours du mois de janvier 2007 (montants hors taxes) :

a. Opérations de ventes

1. Matériels vendus en France :	500 000 €
2. Matériels vendus au Canada :	200 000 €
3. Étude d'ingénierie facturée à une entreprise italienne Rigoletto : (n° intracommunautaire : IT 99086490)	50 000 €

b. Opérations d'achats

1. Factures relatives à des livraisons de composants électroniques acquis auprès d'une entreprise italienne (n° intracommunautaire : IT 99022325) :	300 000 €
2. Facture payée à une entreprise de transport française qui a apporté le matériel venant d'Italie (le transporteur a communiqué son numéro d'identification en France) :	6 000 €
3. Facture payée à un cabinet d'audit anglais pour l'acquisition éventuelle d'une filiale à Londres (INTECTOU a communiqué son n° d'identification) :	10 000 €

c. Autres opérations

1. Dividendes reçus de la filiale CANAMTVA :	30 000 €
2. Subvention reçue de la société FISCUSDGI destinée à financer un plan d'embauche :	90 000 €

Indiquer le régime de TVA applicable à ces différentes opérations.

a. Ventes

1. Matériels vendus en France ; vente soumise à la TVA en France : $500\,000 \times 19,6\% = 98\,000\text{ €}$
2. Matériels vendus au Canada ; exportation non soumise à la TVA.
3. Étude d'ingénierie à une entreprise italienne : prestation immatérielle (CGI, art. 259 B) fournie par un prestataire français pour un bénéficiaire assujetti établi dans un autre État de l'UE. L'opération n'est pas soumise à la TVA en France.

b. Achats

1. Factures relatives à des livraisons de composants électroniques acquis auprès d'une entreprise italienne identifiée : acquisition intracommunautaire imposable à la TVA en France.
TVA exigible et déductible d'un même montant : $300\,000 \times 19,6\% = 58\,800\text{ €}$

2. Facture payée à une entreprise de transport française. Il s'agit d'un transport intracommunautaire de biens (lieu de départ et lieu de destination situés dans deux États membres différents).
Pour ces opérations, le lieu d'imposition dépend du lieu de départ et du lieu où le preneur du transport est identifié.

Le transport est **imposable en France** ; en effet :

- le preneur du transport (SA INTECTOU) est identifié en France,
- le lieu de départ du transport est situé en Italie.

Le **transporteur** a dû **facturer** de la **TVA**, car il est établi en France, pays où est identifiée la SA INTECTOU. Cette dernière peut **déduire** la TVA sur ce transport : $6\,000 \times 19,6\% = 1\,176\text{ €}$

Le **redevable** de la TVA est le transporteur français.

3. Facture payée à un cabinet d'audit anglais. Il s'agit d'une prestation immatérielle (CGI, art. 259 B). L'opération est imposable en France (prestataire et bénéficiaire assujettis dans deux États membres différents) : $10\,000 \times 19,6\% = 1\,960\text{ €}$

La société INTECTOU acquitte la TVA en tant que preneur redevable. Cette TVA est également déductible (dans les conditions de droit commun).

c. Autres opérations

1. Dividendes reçus de CANAMTVA ; quelle que soit l'activité d'une entreprise, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.
2. Subvention reçue de FISCUSDGI ; la subvention reçue destinée à financer un plan d'embauche ne constitue pas la rémunération d'une prestation de services. Cette subvention n'est pas soumise à la TVA.

Exercice n° 12 : CABINET AUDIT FISCAL

Vous travaillez dans un grand cabinet d'audit fiscal. Votre responsable vous confie 2 missions.

1^{re} mission : Vous êtes en charge de la gestion de TVA d'un garagiste de quartier. M. BIDOLEC, garagiste, est entrepreneur individuel. Il a créé son activité en 1996. Il clôture ses comptes à la fin de chaque année civile.

Les sommes communiquées sont exprimées hors taxes, sauf mention contraire.

Le chiffre d'affaires de l'exercice 2006 s'élève à :

Vente de pièces automobiles	51 000 €
Prestations de services	25 000 €

Point 1 : Le 12 janvier 2007, réparation d'une voiture de société (véhicule particulier) d'une SARL, assujettie et redevable de TVA. Pièces facturées : 1 000 € et Main-d'œuvre : 1 500 €.

La SARL a versé une avance de 50 % des sommes facturées le 8 janvier 2007, lors de la remise, au garagiste, du véhicule à réparer. Le règlement du solde est effectué le 15 février 2007.

Point 2 : Le 20 janvier 2007, livraison de pièces mécaniques commandées par M. BIDOLEC à une centrale d'achat. Montant facturé : 3 000 €. Le règlement aura lieu le 28 février 2007.

Point 3 : M. BIDOLEC a commandé un nouveau tour automatique pour son atelier. La commande est passée le 15 décembre 2006. Il a versé une avance à la commande de 3 000 €. La centrale d'achat livre le tour le 10 janvier 2007. La facture est reçue le 25 janvier 2007. Montant : 20 000 €. Le règlement est prévu pour le 15 mars 2007.

1. Quel est le régime de TVA qui s'applique de plein droit pour 2007 ?
2. Quelles sont les options que peut formuler M. BIDOLEC au regard de la TVA pour 2007 ?
3. Vous considérez que M. BIDOLEC n'a formulé aucune option au regard de la TVA pour 2007.

Pour chacun des 3 points, présenter les analyses suivantes :

Point 1

- a. L'opération est-elle dans le champ de TVA ?
- b. L'opération est-elle soumise à TVA ?
- c. Quelle mention doit indiquer M. BIDOLEC sur sa facture ?

Point 2

- a. Qui est redevable de la TVA ?
- b. Qui peut exercer le droit à déduction ?
- c. Quel est le montant que M. BIDOLEC inscrit sur son journal d'achat ? Justifiez votre réponse.

☒ Point 3

- a. L'opération est-elle soumise à TVA ?
 - b. Quel est le montant de la base amortissable du bien ? Justifiez votre réponse.
4. Vous considérez que M. BIDOLEC a formulé une option pour le paiement de la TVA en 2007.
- a. Quelle est la période couverte par l'option ?
 - b. Y a-t-il une autre option que M. BIDOLEC puisse formuler en 2007 ?
5. Vous retenez l'hypothèse suivante :

M. BIDOLEC a opté en 2007 pour le régime de TVA réel simplifié et il a opté également pour le régime de la TVA d'après les débits.

Pour chacun des 3 points, présenter les analyses suivantes :

☒ Point 1

- a. Qui est le redevable de la TVA ?
- b. Qui peut exercer le droit à déduction ?
- c. Quels sont les faits générateurs et leurs dates ?
- d. Quelles sont les exigibilités et leurs dates ?
- e. Montants de la TVA à chaque date d'exigibilité ?

☒ Point 2

- a. À quelle date M. BIDOLEC peut-il exercer son droit à déduction ?
- b. Quel est le montant inscrit au journal des achats ?

☒ Point 3

- a. Date d'exigibilité de TVA ?
- b. Qui est le redevable ?
- c. À quelle date le droit à déduction est-il exercé ?
- d. Quel est le montant de la base amortissable du tour ?

6. Vous considérez, à nouveau, que M. BIDOLEC n'a formulé aucune option au regard de la TVA en 2007.

1^{re} hypothèse : Au 15 septembre 2007, son chiffre d'affaires est le suivant :

Vente de pièces automobiles	45 000 €
Prestations de services	32 000 €

Quelles sont les conséquences au regard de la TVA ?

2^e hypothèse : L'évolution du chiffre d'affaires en 2007 est la suivante :

Éléments	Au 15 septembre 2007	Au 31 décembre 2007
Ventes de pièces automobiles	45 000 €	90 000 €
Prestations de services	28 000 €	70 000 €

Quelles sont les conséquences au regard de la TVA ?

2^e mission : La SARL FOTIC vend du matériel photographique et assure des formations et conseils en photo pour des sociétés de communication et de presse.

Elle relève de plein droit du régime de TVA réel simplifié en 2007.

Pour 2007, elle n'a formulé aucune option au regard de la TVA.

On vous communique la déclaration de TVA récapitulative annuelle (CA 12) au titre de 2005 :

TVA collectée.....	50 000 €
TVA déductible sur ABS.....	<10 000 €>
TVA déductible sur immobilisations.....	<5 000 €>
Acomptes versés.....	<8 000 €>

Par ailleurs, vous disposez des informations suivantes relatives à l'exercice 2006. Aucune option n'avait été formulée cette année-là. En 2006, la SARL FOTIC relevait de plein droit du régime de TVA réel simplifié. Les sommes sont exprimées hors taxes.

Éléments du chiffre d'affaires 2006 (France)

– Ventes de biens :	
facturées	400 000 €
régliées	350 000 €
– Prestations de services :	
facturées	200 000 €
régliées	220 000 €
– Livraison à soi-même d'une immobilisation	30 000 €
– Cessions d'actifs immobilisés.....	50 000 €

Informations tirées du journal des achats

Éléments	Journal Achat (montant hors TVA)	Journal Trésorerie-dépenses (montant TTC)
Achats de biens destinés à la vente (France)	100 000 €	95 680 €
Immobilisations (France)		
– matériel industrie	50 000 €	59 800 €
– véhicule particulier	20 000 €	23 920 €
Acquisition intracommunautaire d'immobilisations (Italie)	40 000 €	47 840 €
Prestations de services	150 000 € (1)	143 520 € (1)

(1) dont 40 % à des prestataires relevant du régime des débits

Acomptes versés au titre de la TVA 2006 : 38 000 €

La déclaration récapitulative annuelle de TVA (CA 12) au titre de 2006 est établie à la date limite. Pour 2007, on précise que la SARL FOTIC relève toujours du régime du réel simplifié. Aucune option n'est formulée au regard de la TVA.

On vous communique les éléments d'activité du 2^e trimestre civil 2007 :

– Ventes de biens	60 000 €
– Prestations de services :	
facturées	100 000 €
encaissées.....	80 000 €
– Achats de biens	70 000 €
– Achats de prestations (aucun prestataire ne relève du régime des débits) :	
facturées	50 000 €
régliées	60 000 €
– Acquisition intracommunautaire d'un matériel informatique.....	30 000 €
– Achats d'un matériel robotique auprès d'un fournisseur français	20 000 €

1. Présenter la déclaration récapitulative annuelle de TVA (CA 12) au titre de 2006.
2. À quelle date limite doit-elle être déposée ?
3. Auprès de quel organisme doit-elle être déposée ?
4. La SARL FOTIC est-elle tenue de verser, en 2007, les acomptes de TVA ?
5. Le cas échéant, calculer le 1^{er} acompte de TVA en 2007. À quelle date doit-il être versé ? Quel est l'organisme qui le met en recouvrement ?
6. Concernant le 2^e trimestre civil de 2007 :
 - a. Calculer l'acompte à verser.
 - b. La SARL FOTIC peut-elle demander un remboursement de TVA ? Le cas échéant, déterminer ce montant.
 - c. La SARL FOTIC peut-elle moduler à la baisse le montant du 2^e acompte ? Le cas échéant, déterminer le montant effectif du 2^e acompte.

1^{re} mission

1. Régime de plein droit pour 2007

Il convient d'analyser le chiffre d'affaires de 2006.

1^{re} comparaison : Total du CA par rapport au seuil des ventes de biens :
 $51\,000\text{ €} + 25\,000\text{ €} = 76\,000\text{ €}$.

Or, $76\,000\text{ €}$ est inférieur à $76\,300\text{ €}$ (seuil).

2^e comparaison : Le CA prestations de services par rapport au seuil spécifique : $25\,000\text{ €} < 27\,000\text{ €}$ (seuil). Comme il n'y a aucun dépassement, le régime de plein droit pour 2005 est toujours le régime de la **franchise en base**.

2. Options possibles pour 2007

- Option pour un régime **réel** de TVA (soit le réel simplifié soit le réel normal).
- Cette 1^{re} option peut déclencher une 2^e option : se placer sous le régime de la TVA *d'après les débits*.

3. Aucune option n'est formulée pour 2007

Point 1

- a. Opération dans le champ de TVA.
- b. Opération exonérée du fait de la franchise en base.
- c. Mention à porter sur la facture : « TVA non applicable, article 293 B du CGI ».

Point 2

- a. Redevable : centrale d'achat.
- b. Personne ne peut récupérer la TVA. L'acheteur, M. BIDOLEC, est un **non** redevable.
- c. La TVA **non** récupérable doit être constatée en compte de charges. Le montant inscrit sur le journal d'achat est donc TTC : $3\,000\text{ €} \times 1,196 = 3\,588\text{ €}$.

Point 3

- a. La centrale d'achat est un assujetti redevable. L'opération est donc soumise à la TVA.
- b. La TVA non récupérable ne peut pas être déduite immédiatement des produits imposables (IR/BIC), puisqu'elle porte sur une dépense à caractère durable (investissement = immobilisation).

En revanche, la déductibilité fiscale s'opère par le biais du plan d'amortissement.
La base d'amortissement est donc TTC : $20\,000\text{ €} \times 1,196 = 23\,920\text{ €}$.

4. Option pour le paiement de la TVA en 2007 (réel simplifié ou réel normal)

a. période couverte par l'option : 2 ans, y compris l'année au cours de laquelle l'option est exercée : 2007, 2008 et 2009.

b. autre option possible : Régime de TVA d'après les débits.

5. Régime réel simplifié et option pour le régime de la TVA d'après les débits

Point 1

a. Redevable : BIDOLEC

b. Droit à déduction : le client (SARL)

c. Faits générateurs

- pièces : livraison, le 12.01.2007
- main-d'œuvre : terminaison, le 12.01. 2007

d. Exigibilités

- pièces : livraison, le 12.01. 2007
- encaissements : avance : 08.01. 2007
- facturation solde : 12.01. 2007

e. Montants de TVA collectée

08.01. 2007: $50\% \times 1\,500\text{ €} \times 19,60\% = 147\text{ €}$

12.01. 2007: $1\,000\text{ €} \times 19,60\% = 196\text{ €}$

12.01. 2007: $50\% \times 1\,500\text{ €} \times 19,60\% = 147\text{ €}$

Point 2

a. Droit à déduction exercé à la date d'exigibilité, soit à la livraison des pièces : **20.01.2007**.

b. Montant hors TVA : **3 000 €** inscrit au journal des achats.

Point 3

a. Exigibilité : livraison du tour le 10.01.2007

b. Redevable : centrale d'achat.

c. Droit à déduction : à réception facture (justificatif) : **25.01.07**

d. Base amortissable : montant hors TVA : **20 000 €**

6. Aucune option pour 2007

1^{re} hypothèse

CA total : $45\,000\text{ €} + 32\,000\text{ €} = 77\,000\text{ €}$

Prestations de services : 32 000 €

Les seuils de 76 300 € et 27 000 € sont dépassés, sans toutefois excéder 84 000 €. **Mais** le seuil de 30 500 € étant dépassé, M. BIDOLEC devient redevable de la TVA à compter du **1^{er} septembre 2007**.

2^e hypothèse

Au 15.09.2007

CA total : $45\,000\text{ €} + 28\,000\text{ €} = 73\,000\text{ €}$

Prestations de services : 28 000 €

Le seuil de 27 000 € est dépassé, sans toutefois excéder 30 500 €. M. BIDOLEC ne devient redevable de la TVA qu'à compter du 1^{er} janvier 2008.

Au 31.12.2007

CA total : 90 000 € + 70 000 € = 160 000 €

Prestations de services : 70 000 €

Les seuils de 76 300 € et 27 000 € sont dépassés. Le régime de plein droit, applicable dès le 1^{er} jour du mois de dépassement des limites (84 000 € pour les ventes ; 30 500 € pour les prestations de services), est celui du réel simplifié.

Option possible pour le régime du réel normal.

2^e mission**1. CA 12 au titre de 2006****a. TVA exigible***TVA collectée*

Ventes de biens facturées.....	400 000 €
Prestations encaissées	220 000 €
Cessions d'actifs immobilisés	50 000 €
Livraison à soi-même d'une immobilisation.....	30 000 €
	<hr/>
	700 000 €

TVA : 700 000 € × 19,60 % = **137 200 €**

TVA due intracommunautaire : 40 000 € × 19,60 % = 7 840 €

Total exigible : 137 200 € + 7 840 € = 145 040 €

b. TVA déductible*Sur immobilisations*

Livraison à soi-même d'une immobilisation.....	30 000 €	
Acquisition intracommunautaire d'une immobilisation	40 000 €	
Matériel industriel.....	50 000 €	
Véhicule particulier.....	—	(TVA non déductible)
	<hr/>	
	120 000 €	

TVA : 120 000 € × 19,60 % = **23 520 €**

Sur autres biens et services

Biens.....	100 000 €	
Prestations :		
– régime des débits.....	60 000 € : 150 000 € × 40 %	
– encaissements	72 000 € : 143 520 € × $\frac{1}{1,196}$ × 60 %	
	<hr/>	(100 % – 40 %)
	232 000 €	

TVA : 232 000 € × 19,60 % = **45 472 €**

Total déductible : 23 520 € + 45 472 € = 68 992 €

TVA due : 145 040 € – 68 992 € = 76 048 €

Il convient, maintenant, d'imputer les 4 acomptes versés en 2006.

Base de calcul : TVA semi-nette (ou de référence) 2005

Il faut déterminer d'après la CA 12 au titre de 2005 :

TVA collectée.....	50 000 €
TVA déductible sur ABS.....	<10 000 €>
	<hr/>
TVA semi-nette	40 000 €

Total des 4 acomptes : [(3 × 25 %) + 20 %] × 40 000 = 38 000 €

TVA à verser : 76 048 € – 38 000 € = 38 048 €

REMARQUE :

En pratique, les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, doivent souscrire la déclaration annuelle (CA 12) au plus tard le **30 avril** de l'année qui suit celle au titre de laquelle elle est déposée. Cette déclaration détermine les acomptes exigibles en **juillet, octobre et décembre** de l'année de dépôt et **avril** de l'année suivante.

2. Date limite de dépôt : au 30 avril 2007.

3. Organisme concerné : service des impôts des entreprises.

4. Les acomptes 2007 sont-ils exigibles ?

Dès lors que la TVA semi-nette au titre de 2006 ne dépasse pas 1 000 €, les acomptes 2007 ne sont plus exigibles.

Il convient de déterminer la TVA semi-nette 2006, sur les bases de la déclaration (CA 12) au titre de 2006.

Les cessions d'actifs immobilisés, les livraisons à soi-même et les acquisitions intracommunautaires d'immobilisations doivent être neutralisées. Elles ne sont pas prises en compte.

TVA collectée : $(400\ 000\ € + 220\ 000\ €) \times 19,60\ \% = \dots\dots\dots 121\ 520\ €$

TVA déductible sur autres biens et services : $\dots\dots\dots <45\ 472\ € >$

TVA semi-nette : $\dots\dots\dots 76\ 048\ €$

Le seuil de 1 000 € est dépassé. Les acomptes à verser en 2007 sont donc **exigibles**.

5. 1^{er} acompte 2006

Cet acompte doit être versé au 15 avril 2007, et ce, au service des impôts des entreprises.

À cette date, la CA 12 au titre de 2006 n'est pas encore établie.

La base de calcul du 1^{er} acompte 2007 sera donc la TVA semi-nette **2005**.

Base : 40 000 €

Acompte : $1/4 \times 40\ 000\ € = 10\ 000\ €$

6. 2^e trimestre 2007

Base : TVA semi-nette 2006 : 76 048 €

a. Acompte : $1/4 \times 76\ 048\ € = 19\ 012\ €$

b. Remboursement éventuel : Dès lors que la TVA déductible sur les immobilisations acquises en France est au moins égale à 760 €, le redevable peut en demander le remboursement.

On ne considère pas les acquisitions intracommunautaires (opération à somme nulle).

TVA déductible sur achat d'un matériel robotique : $20\ 000\ € \times 19,60\ \% = 3\ 920\ €$

Le seuil de 760 € est atteint et dépassé. Le remboursement est possible. Celui-ci s'opère en parallèle de l'acompte. Aucune imputation n'est donc possible du montant à rembourser (3 920 €) sur le montant de l'acompte à verser (19 012 €).

c. Modulation de l'acompte à la baisse : Si la TVA due **réellement** du trimestre est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte, le redevable peut limiter l'acompte à la TVA due réellement.

<i>TVA collectée</i>		
Ventes de biens facturés	60 000 €	
Prestations encaissées	80 000 €	
	140 000 €	
TVA : 140 000 € × 19,60 %		27 440 €
<i>TVA due intracommunautaire</i>		
30 000 € × 19,60 %		5 880 €
<i>TVA déductible sur immobilisations</i>		
Acquisition intracommunautaire d'une immobilisation	30 000 €	
France.....	20 000 €	
.....	50 000 € × 19,60 %	<9 800 €>
<i>TVA déductible sur autres biens et services</i>		
Achats de biens facturés	70 000 €	
Prestations payées	60 000 €	
	130 000 € × 19,60 %	<25 480 €>
TVA due réelle (crédit de TVA)		1 960 €

Le seuil de comparaison est : $100\% - 10\% = 90\%$ de l'acompte ; soit $90\% \times 19\,012\text{ €}$ soit *17 111 €*.
Toute TVA due réelle inférieure à ce montant permettrait de limiter l'acompte à la TVA due. Ici, aucun acompte ne sera donc versé.

Exercice n° 13 : SAS NETFI

Dossier 1

La SAS NETFI exerce une activité de nettoyage industriel. Elle détient des participations financières minoritaires dans des sociétés sous-traitantes. La gestion de ces participations nécessite un suivi administratif.

La SAS NETFI procède à des acquisitions en 2006 :

- un ordinateur affecté au service comptable : 5 000 € (TVA : 1 000 €), utilisé pour 20 % de son temps à la gestion des participations ;
- un photocopieur affecté au service comptable : 2 000 € (TVA : 40 €) : l'examen statistique du poste sur les années antérieures conduit à la répartition suivante : 75 % pour l'activité industrielle, 25 % pour la gestion des participations ;
- un logiciel spécifique pour la gestion du secteur industriel : 3 000 € (TVA : 600 €).

Par simplification, considérer un taux de TVA à 20 %.

Travail à faire

1. Préciser le statut fiscal de la SAS NETFI au regard de la TVA (assujetti ? redevable partiel ?).
2. Déterminer le montant de TVA déductible lors de l'acquisition de chaque bien.
3. Même question : la SAS NETFI décide d'utiliser une clé de répartition unique pour les dépenses communes aux 2 activités. La clé est la moyenne des temps passés par le personnel comptable pour chaque activité. En 2006, la clé est de 78 % pour l'activité industrielle.
4. Même question : la SAS NETFI est autorisée par l'administration à utiliser une clé de répartition de 78 % pour l'ensemble des dépenses mixtes ou non.

Dossier 2

La chambre de commerce et d'industrie de la Vienne (France) acquiert en 2004 un ordinateur pour un montant hors taxes de 10 000 € (TVA : 2 000 €). Elle l'utilise en 2004 pour 70 % de son temps pour son activité soumise à TVA et pour 30 % de son temps pour l'activité de service public hors du champ d'application de la TVA.

En 2005, l'ordinateur n'est utilisé que pour 40 % pour l'activité soumise à TVA.

En 2006, deux hypothèses :

- il est utilisé à concurrence de 91 % pour l'activité soumise à TVA ;
- il est utilisé à concurrence de 50 % pour l'activité soumise à TVA.

Travail à faire

1. Préciser le statut fiscal de la chambre de commerce et d'industrie au regard de la TVA.
2. Indiquer le montant de TVA déduit en 2004.
3. Quelle est la régularisation à opérer en 2005 ?
4. Quelle est la régularisation à opérer en 2006 (2 hypothèses) ?

Dossier 3

Les sommes sont considérées hors taxes. *Par simplification prendre un taux de TVA de 20 %.*

Point 1

La société d'ingénierie GÉNIE, redevable de la TVA en France, souscrit un abonnement d'accès au réseau Internet auprès d'une société établie en Belgique. Montant mensuel de l'abonnement : 500 €.

Point 2

La société de construction EGB, dont le siège à Saint-Quentin-en-Yvelines (France), construit un immeuble en Espagne. Elle a recours à un architecte français. Montant du marché : 200 000 € incluant la prestation de maîtrise d'œuvre 20 000 €.

Point 3

La société HOLD établie en France facture à une société, sa filiale établie et assujettie en Allemagne, des prestations de management. Montant mensuel de la redevance : 3 000 €.

Travail à faire

Pour chacune des 3 opérations, préciser la nature de la prestation et la territorialité en matière de TVA. Si la TVA est due en France, calculer la taxe exigible et indiquer qui dispose du droit à déduction (preneur ou prestataire).

CORRIGÉ EXERCICE N° 13 : SAS NETSI

DOSSIER 1

1. Situation au regard de la TVA

La gestion de dividendes est une activité hors du champ d'application de la TVA. L'activité industrielle est dans le champ d'application de la TVA. NETFI est un **assujetti partiel** à la TVA et un redevable total.

2. TVA déduite lors de l'acquisition des immobilisations en appliquant la règle de l'affectation

- Ordinateur : usage mixte
TVA facturée : $1\,000\text{ €} \times 80\%$ (proportion de l'utilisation pour les opérations imposées) = **800 €**
- Photocopieur : usage mixte
TVA facturée : $400\text{ €} \times 75\%$ = **300 €**
- Logiciel : secteur industriel
TVA facturée : **600 €** déductible à 100 % car le bien est utilisé pour des opérations soumises intégralement à TVA

3. TVA déduite en retenant la clé de répartition commune aux dépenses mixtes 78 %

- Ordinateur : $1\,000\text{ €} \times 78\%$ = **780 €**
- Photocopieur : $400\text{ €} \times 78\%$ = **312 €**
- Logiciel : **600 €**

4. TVA déduite en retenant la clé de répartition de 78 % autorisée par les services fiscaux (dépenses mixtes ou non)

Toutes les dépenses sont réputées mixtes :

- Ordinateur : $1\,000\text{ €} \times 78\%$ = **780 €**
- Photocopieur : $400\text{ €} \times 78\%$ = **312 €**
- Logiciel : $600\text{ €} \times 78\%$ = **468 €**

DOSSIER 2

1. Situation de la CCI

La chambre de commerce et d'industrie est un **assujetti partiel** à la TVA et un redevable total.

2. TVA déduite lors de l'acquisition

$$2\,000\text{ €} \times 70\% = \mathbf{1\,400\text{ €}}$$

3. Année 2005

La proportion d'affectation aux opérations dans le champ d'application de la TVA a baissé de plus de 20 points, il y a lieu de procéder à un reversement de la TVA :

$$(2\,000\text{ €} \times 70\% - 2\,000\text{ €} \times 40\%) \times 1/5 = \mathbf{120\text{ €}}$$

4. Année 2006

Proportion de 91 % : la proportion d'affectation aux opérations dans le champ d'application de la TVA a augmenté de plus de 20 points, il y a lieu de procéder à une déduction complémentaire de TVA :

$$(2\,000\text{ €} \times 70\% - 2\,000\text{ €} \times 91\%) \times 1/5 = \mathbf{84\text{ €}}$$

Proportion de 50 % : **aucune** régularisation car l'écart de variation n'excède pas 20 points.

DOSSIER 3

Point 1 : Prestation immatérielle (CGI, art. 259 B). La TVA est due par la société GÉNIE en France. Elle doit déclarer la TVA et la déduire concomitamment sur sa déclaration de TVA (CA3). TVA : 100 €.

Point 2 : Prestations matériellement localisables (construction et maîtrise d'œuvre). Bien que les prestations se réalisent entre assujettis à la TVA en France, la taxe est due en Espagne. L'immeuble est en effet situé en Espagne.

Point 3 : Prestation immatérielle (CGI, art. 259 B). Le preneur de la prestation est en Allemagne et il est assujéti à la TVA. La TVA n'est pas due en France mais en Allemagne. Elle est due et également récupérable par la filiale allemande en Allemagne.

Exercice n° 14 : SA BED

Dossier 1

La SA BED réalise une activité industrielle intégralement soumise à TVA. Elle exerce par ailleurs une activité exonérée de TVA de locations nues (immeubles non aménagés) à usage d'habitation.

Elle a donc deux secteurs distincts d'activité :

- un secteur 1 industriel dont le prorata de déduction est de 100 % ;
- un secteur 2 locatif dont le prorata de déduction est de 0 %.

En février 2006, elle a procédé aux acquisitions suivantes :

- une camionnette neuve Citroën : 13 000 € (TVA : 2 600 €) affectée aux 2 secteurs ;
- une imprimante laser destinée au secteur 2 : 1 000 € (TVA : 200 €) ;
- un véhicule de tourisme de marque Peugeot destiné à être utilisé exclusivement par le secteur 1 : 20 000 € HT (TVA : 4 000 €).

Le prorata général de déduction provisoire 2006 est de 70 %.

Travail à faire

1. Préciser quelle est la situation de la SA BED au regard de l'assujettissement à la TVA et du redevable de la TVA.
2. Pour chaque acquisition, indiquer le montant de TVA déductible.
3. Si le prorata général de déduction définitif de l'année 2006 s'élève à 66 %. Faut-il procéder à une régularisation ?
4. Si le prorata général de déduction définitif de l'année 2006 s'élève à 52 %. Faut-il procéder à une régularisation ?
5. Préciser les conséquences comptables éventuelles pour les questions 3 et 4.
6. Le véhicule de tourisme Peugeot sera revendu en avril 2009 à une entreprise utilisatrice pour un montant de 5 000 € : préciser le régime de la cession.
7. Même question mais le véhicule sera cédé à un négociant en biens d'occasion.

Dossier 2

La SCI VANBECK, implantée à Lille (France) est une filiale d'un groupe belge. Elle donne en location nue des immeubles commerciaux et professionnels. Elle a formulé une option pour l'assujettissement des loyers à la TVA. Elle donne également en location nue (immeuble non aménagé) des immeubles d'habitation.

Elle a constitué 2 secteurs distincts :

- secteur 1 : prorata de déduction 100 % ;
- secteur 2 : prorata de déduction 0 %.

Le prorata général de déduction est de 80 % en 2007. Au cours de la période antérieure, il était également de 80 %. La SCI a réalisé en 2007 des cessions d'immeubles. Le directeur comptable vous interroge.

Point 1

Un immeuble professionnel affecté au secteur 1 acquis pour 300 000 € en mars 2001 (TVA immobilière facturée : 60 000 €) est revendu en février 2007 à un industriel, la SA VIRBECH qui l'affecte à son activité. L'industriel a un prorata de 100 %.

Travail à faire

1. Préciser la situation de la SCI VANBECK au regard de la TVA.
2. TVA déduite lors de l'acquisition de l'immeuble en 2001.
3. Régime de la cession de l'immeuble.
4. Faut-il procéder à des reversements de TVA. Si oui ? indiquer le montant.
5. Quels sont les droits à déduction transférés à l'acheteur ?

Point 2

La SCI VANBECK vend le 10 mars 2007 à une compagnie d'assurance un immeuble d'habitation acheté en 2005 en l'état futur d'achèvement à un promoteur. L'immeuble a été achevé en novembre 2005. Le prix d'acquisition est de 400 000 € (TVA : 80 000 €).

L'immeuble est revendu pour le prix hors taxes de 450 000 €.

Travail à faire

1. Quel est le montant de TVA déduit lors de l'acquisition ?
2. Quel est le régime de la vente ?
3. Déductions de TVA à opérer ?

CORRIGÉ EXERCICE N° 14 : SA BED**DOSSIER 1****1. Situation de la SA BED au regard de la TVA**

La société BED exerce 2 activités dans le champ d'application de la TVA. Elle est un assujetti total et un **redevable partiel** dans la mesure où la location nue de logements à usage d'habitation est exonérée (sans possibilité d'option).

2. TVA à déduire sur les immobilisations

- Camionnette : 2 600 (TVA facturée) × 70 % (prorata de déduction provisoire) = **1 820 €**
- Imprimante : **0 €**. Elle est affectée au secteur locatif dont le prorata de déduction est de 0 %.
- Véhicule particulier Peugeot TVA non déductible, exclusion du droit à déduction : **0 €**.

3. Régularisation de TVA

Prorata de déduction définitif 2006 :	66 %
Prorata de déduction provisoire 2006 :	70 %
Écart :	< 4 % >

Il convient de reverser une quote-part de TVA pour la camionnette :

$$2\,600\text{ €} \times 4\% = \mathbf{104\text{ €}}$$

4. Régularisation de TVA

Prorata de déduction définitif 2006 :	52 %
Prorata de déduction provisoire 2006 :	70 %
Écart :	< 18 % >

Il convient de reverser une quote-part de TVA pour la camionnette :
 $2\,600\text{ €} \times 18\% = 468\text{ €}$

5. Impacts comptables

- Écart de 4 % : il n'est pas nécessaire de procéder à la régularisation de la valeur de l'immobilisation au bilan, le reversement est comptabilisé en charge exceptionnelle.
- Écart de 18 % : la variation étant supérieure à 5 %, la valeur de la camionnette inscrite à l'actif doit être modifiée : $13\,780\text{ €} + 468\text{ €} = 14\,248\text{ €}$

6. Cession du véhicule de tourisme Peugeot à une entreprise utilisatrice

La cession est **exonérée** de TVA car l'acquisition n'a pas ouvert de droit à déduction.

7. Cession du véhicule de tourisme à un négociant en biens d'occasion

La SA BED peut soumettre la vente à la TVA : $5\,000 \times 20\% = 1\,000\text{ €}$

Complément de déduction de la TVA : 800 € ($4\,000\text{ €} - 4/5 \times 4\,000\text{ €}$).

DOSSIER 2

Point 1

1. Situation de la SCI VANBECK au regard de la TVA

La SCI exerce des activités dans le champ d'application de la TVA. Les locations nues d'immeubles commerciaux et professionnels sont taxées du fait de l'option. Les locations nues de logements d'habitation sont exonérées de TVA sans possibilité d'option.

Elle est un assujetti total et un **redevable partiel**.

2. TVA déduite lors de l'acquisition de l'immeuble professionnel

TVA facturée : **60 000 €**. Elle est déductible en totalité.

3. Régime de la cession

La cession de l'immeuble est **hors du champ d'application de la TVA**. Il ne s'agit pas de la première cession d'un immeuble à une personne autre qu'un marchand de biens, intervenant dans les cinq ans de l'achèvement.

Elle est soumise aux droits de mutation à la charge de l'acquéreur.

4. Reversements de TVA

La SCI doit reverser une fraction de la TVA initialement déduite.

TVA déduite en mars 2001 : 60 000 €

Cession en février 2007

TVA à reverser : $60\,000\text{ €} \times \frac{(20-7)}{20} = 39\,000\text{ €}$

5. Droit à déduction transféré à l'acheteur

TVA déductible transférée : $60\,000 \times (13 / 20) = 39\,000 \text{ €}$

Point 2

1. Immeuble d'habitation : la location d'immeuble d'habitation non aménagé est exclue de l'option pour la TVA. En conséquence, l'acquisition n'ouvre droit à aucune déduction de TVA.

TVA déduite : 0 €

2. Régime de la vente : la vente intervient dans le délai de cinq ans de l'achèvement et elle n'a pas été précédée d'une autre mutation à titre onéreux postérieure à l'achèvement et consentie à une personne n'ayant pas la qualité de marchands de biens. La vente est soumise à la TVA.

Montant de la **TVA** = $450\,000 \times 20 \% = 90\,000 \text{ €}$

3. **TVA déductible** : la TVA payée lors de l'acquisition est intégralement déductible de la TVA due sur la vente : **80 000 €**

Exercice n° 15 : CAS BATIBASC

La SA BATIBASC est une société familiale dont le siège social est fixé à Biarritz (France). Elle réalise des travaux de rénovation d'immeubles. Elle emploie 50 salariés. Le capital social de 40 000 € est intégralement libéré.

Il est détenu à 60 % par Monsieur et Madame Michel ETCHE, à 10 % par les parents de Michel ETCHE et à 30 % par le frère de Michel ETCHE, Pascal ETCHE.

La société possède :

- une filiale en France à Pau, la SARL RENOV, acquise en 2002 et détenue à 95 % par la SA BATIBASC ;
- une succursale en Espagne, créée en 2003 et dirigée par le frère de Monsieur Michel ETCHE, Pascal ETCHE.

Elle détient, par ailleurs, depuis 2002 une participation de 20 % du capital de la SARL SUDMATÉRIAUX.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le chiffre d'affaires hors taxes s'élève pour 2006 à 4 975 320 € et le bénéfice comptable avant impôt à 212 420 €.

Le comptable salarié vous demande de l'assister pour la déclaration de résultat de l'année 2006 concernant les points suivants.

Parmi les charges et les produits figurent :

1. des jetons de présence versés globalement aux 5 administrateurs, soit 16 000 €. La rémunération des 5 salariés les mieux rémunérés s'élève pour 2006 à 260 000 € ;
2. des pénalités d'assiette de TVA d'un montant de 400 € suite à un contrôle fiscal et 200 € de pénalités pour retard de paiement de la taxe professionnelle ;
3. des intérêts en compte courant alloués à Michel ETCHE suite à l'avance de 70 000 € consentie en 2005 : montant des intérêts 2006 : 4 200 €, soit un taux de 6 %. Le taux maximum d'intérêt déductible pour l'année 2006 s'élève à 4,5 % (arrondi par simplification) ;
4. des redevances de crédit-bail pour un véhicule de tourisme Peugeot : 5 400 €. Le contrat a été signé en octobre 2005. La valeur d'origine du véhicule est suivant les renseignements communiqués par le crédit bailleur de 23 630 € TTC. Le véhicule est amortissable en linéaire sur 5 ans et son émission en dioxyde de carbone est inférieure à 200 grammes par kilomètre ;

5. provision de la contribution sociale de solidarité pour 8 000 € calculée sur le chiffre d'affaires de l'année 2006 (en 2005, montant de la provision 7 500 €) ;

6. une redevance de 3 000 € versée à la SARL RENOV pour l'exploitation d'un brevet acquis par la SARL RENOV en 2003 ;

7. des dividendes de la SARL SUDMATERIAUX : 3 000 € ;

Autres points :

9. La SARL RENOV a réalisé une perte de 52 000 € suite à un marché déficitaire. Le comptable de la société SA BATIBASC considère à juste titre qu'il n'y a pas lieu de constater une provision pour dépréciation des titres de la SARL RENOV.

10. La succursale espagnole a réalisé un bénéfice de 82 000 €.

Travail à faire

Analyser les 10 points et préciser les incidences sur le résultat fiscal 2006 de la SA BATIBASC.

La SA BATIBASC opte toujours pour les solutions fiscales les plus intéressantes.

CORRIGÉ EXERCICE N° 15 : SA BATIBASC

1. ANALYSE FISCALE DES 10 POINTS

Point : 1 Jetons de présence versés 16 000 €

Jetons de présence déductibles : $\frac{260\,000\ \text{€}}{5} \times 5\% \times 5 = \underline{13\,000\ \text{€}}$

Jetons de présence excédentaires **3 000 €**

Charge constatée en comptabilité non déductible. Il convient de la réintégrer pour la détermination du résultat fiscal (tableau n° 2058 A).

Point 2 : Les pénalités pour impôts ne sont pas déductibles qu'elles soient d'assiette (TVA : 400 €) ou de recouvrement (taxe professionnelle : 200 €). À réintégrer : **600 €**

Point 3 : Intérêts versés : $70\,000 \times 6\% = 4\,200\ \text{€}$

La limite en capital s'applique : $40\,000\ \text{€} \times 1,5 \times 4,5\% = \underline{2\,700\ \text{€}}$

Intérêts excédentaires : **1 500 €**

Charge constatée en comptabilité non déductible. Il convient de la réintégrer pour la détermination du résultat fiscal (tableau n° 2058 A).

Point 4 : Par symétrie avec le traitement de l'amortissement des véhicules de tourisme, une fraction de la redevance de crédit-bail n'est pas déductible.

Montant à réintégrer : $(23\,630\ \text{€} - 18\,300\ \text{€}) \times 1/5 = \underline{1\,066\ \text{€}}$

Point 5 : La contribution sociale de solidarité constitue une charge déductible des résultats de l'exercice au cours de laquelle elle est effectivement due. La provision calculée au titre du chiffre d'affaires 2006 ne sera déductible qu'en 2007. Il faut donc réintégrer **8 000 €** et déduire **7 500 €**.

Point 6 : Il existe un lien de dépendance entre la SA BATIBASC et la SARL RENOV. Dès lors, la redevance soumise au régime des plus-values à long terme chez le concédant (SARL RENOV) n'est déductible chez le concessionnaire (SA BATIBASC) qu'en proportion du taux réduit de l'impôt sur les sociétés rapporté au taux normal.

La déduction est limitée à : $3\,000\text{ €} \times 19\% / 33,1/3\%$: 1 710 €. En conséquence, la fraction excédentaire de la redevance n'est pas déductible du résultat fiscal. Il faut **réintégrer** :
 $3\,000\text{ €} - 1\,710\text{ €} = 1\,290\text{ €}$

Point 7 : La SA BATIBASC peut opter pour le régime de faveur des sociétés mères-filiales. Dividende net perçu (hors avoir fiscal) : 3 000 €. Produit non imposable **à déduire**.

Quote-part forfaitaire pour frais et charges : $5\% \times 3\,000\text{ €} = 150\text{ €}$ **à réintégrer**.

Point 9 : La SARL RENOV est une filiale imposée distinctement. Le résultat ne remonte pas dans le résultat de la société mère. Aucun retraitement.

Point 10 : La succursale est un établissement stable imposé en Espagne. Selon le principe de la territorialité de l'impôt sur les sociétés, le bénéfice fiscal réalisé par la succursale espagnole relève de la fiscalité espagnole ; il ne relève donc pas de l'impôt sur les sociétés françaises. Le bénéfice inscrit dans la comptabilité de la SA BATIBASC doit être neutralisé par une déduction fiscale : **-82 000 €**.

Exercice n° 16 : SARL AVENIR

Le comptable de la SARL AVENIR vous demande de l'assister pour établir la déclaration de TVA (CA 3) du mois de novembre 2006.

Elle exerce une activité de ventes et d'entretien d'appareils d'électroménager.

Sauf mention contraire, les sommes sont exprimées hors taxes.

Les numéros d'identification à la TVA intracommunautaire sont régulièrement communiqués conformément à la réglementation (fournisseur, prestataire de services, acquéreur, preneur) et figurent sur les factures.

La SARL n'a pas exercé d'option pour le paiement de la TVA d'après les débits. Elle est soumise au régime du réel normal.

Par simplification, retenir un taux de TVA de 20 %. À défaut d'indication particulière, les montants sont considérés comme hors taxes.

Produits

1. Les ventes de matériel en France comptabilisées au titre du mois de novembre s'élèvent à 90 000 €.
2. Elle a procédé au mois d'octobre 2006 à la réparation du téléviseur d'un client à Nice (France). Le règlement de 480 € TTC (400 € HT) est intervenu le 12 novembre 2006.
3. Elle a revendu le 12 novembre 2006 à une entreprise située à Menton (France) un ordinateur d'occasion pour 700 € (acheté HT 2 000 € le 2 février 2004).
4. La société a vendu et livré le 15 novembre 2006 des machines à laver à un hôtel situé à San Remo (Italie) pour un montant total de 6 000 €. Le paiement de la facture est intervenu le 20 novembre 2006. Le client a communiqué à la société son numéro d'identification à la TVA en Italie. La société a également vendu à un particulier italien le 3 novembre 2006 un lecteur DVD : 900 €.

Charges

1. Total des achats en France du mois de novembre de matériel destinés à la vente comptabilisés au journal d'achats : 11 000 €.
2. Achats de pièces détachées comptabilisés dans le journal des achats d'après les factures du mois de novembre :
 - France : 3 000 € ;
 - Italie : 2 000 €.

3. Réception le 1^{er} décembre de la facture d'un réparateur de matériel établi à Nice (France) n'ayant pas opté pour la TVA sur les débits : 5 000 €. La facture est datée du 29 novembre 2006. La société verse un acompte de 1 200 € TTC le 21 novembre 2006.

4. La société a payé le 16 novembre 2006 un avocat établi à Gênes (Italie). La facture est reçue le 4 novembre 2006, montant 5 000 €.

5. Réception et paiement de la facture du garagiste pour l'entretien de la camionnette Peugeot prise en crédit-bail et de la Renault Laguna affectée au dirigeant pour ses déplacements professionnels :

- camionnette TTC 900 € (TVA 150 €) ;
- véhicule de tourisme Renault Laguna TTC 1 200 € (TVA 200 €).

6. Pour les 20 ans de son existence, la société organise avec ses clients une fête au cours du mois de novembre. Facture traiteur payée le 20 novembre 2006 : montant 600 € TTC (TVA 100 €).

7. Facture de l'expert-comptable du 21 novembre 2006 réglée le 12 décembre 2006. Montant TTC 900 € (TVA : 150 €). L'expert-comptable n'a pas opté pour le paiement de la TVA d'après les débits.

8. Facture du 3 novembre 2006 de l'électricien ayant fait des travaux dans l'entrepôt. Cette facture est à payer au mois de décembre 2006. La facture porte la mention « TVA acquittée sur les débits ». Montant 1 800 € TTC (TVA 300 €).

Opérations diverses

Le dirigeant prélève le 30 novembre 2006 sur le stock un téléviseur pour l'offrir à un client. Prix d'achat HT : 600 €. Prix de vente : 1 100 € HT.

La SARL AVENIR est informée le 8 novembre 2006 que le tribunal de commerce de Nice (France) a prononcé la liquidation judiciaire de la SA Grand Hôtel. Sa créance HT concernant une vente en 2005 de 50 téléviseurs est de 4 000 €. Cette créance est totalement irrécouvrable.

Travail à faire

1. Déterminer le montant de la TVA exigible (TVA collectée).
2. Déterminer le montant de la TVA déductible (TVA récupérable).
3. Déterminer le montant de la TVA à payer (solde de la déclaration).
4. Préciser les obligations formelles pour la facture impayée.

CORRIGÉ EXERCICE N° 16 : SARL AVENIR

1. TVA exigible au titre du mois de novembre 2007

Total des **ventes matériel en France** : TVA exigible lors de la livraison soit en novembre 2007. Montant HT : 90 000 €.

Prestation de services (**réparation téléviseur**) : TVA exigible lors de l'encaissement, soit en novembre 2007. Montant HT : 400 €.

Vente de l'ordinateur : TVA exigible lors de la livraison soit en novembre 2007. Montant HT : 700 €.

Ventes de matériel en Italie : Les livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA si :

- la livraison est effectuée à titre onéreux ;
- le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel ;
- l'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujetti qui ne bénéficie pas dans son État membre du régime dérogatoire autorisant à ne pas soumettre à la TVA les acquisitions intracommunautaires (PBRD) ;
- le bien est expédié ou transporté hors de France à destination d'un autre État membre.

Pour le client ayant communiqué son numéro de TVA intracommunautaire, la territorialité est l'Italie et donc la livraison intracommunautaire pour 6 000 € est exonérée en France.

La vente au particulier italien relève de la TVA française (pas de numéro de TVA). Montant HT : 900 €

Prestation de services de l'avocat établi en Italie : Prestation de services immatérielle (CGI, art. 259 B). Le prestataire est en Italie et le preneur est un assujetti en France. La TVA est due en France par le preneur. L'exigibilité de la TVA a lieu lors du paiement de la facture. Montant HT : 5 000 €.

Acquisition intracommunautaire de pièces détachées : Le redevable de la TVA due au titre d'une acquisition intracommunautaire dont le lieu se situe en France est l'acquéreur.

Le fait générateur de la TVA intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire est effectuée, c'est-à-dire au moment où la livraison à l'intérieur du pays est considérée comme effectuée.

La TVA est exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur. Toutefois la TVA devient exigible lors de la délivrance de la facture, à condition qu'elle précède la date d'exigibilité et qu'il ne s'agisse pas d'une facture d'acompte.

Montant HT : 2 000 €.

Téléviseur offert à un client : Livraison à soi-même imposable à la TVA. La base imposable est le coût de revient soit, HT : 600 €. Cette opération n'ouvre pas droit à déduction. TVA due en novembre.

Total de la base de la TVA collectée : 90 000 € + 400 € + 700 € + 900 € + 5 000 € + 600 € = 97 600 €

Total de la base de la TVA intracommunautaire : 2 000 €.

Total : 99 600 × 20 % = **19 920 €**

2. TVA déductible au titre du mois de novembre 2007

Achats de matériel en France : 11 000 €

Achats de pièces détachées : France : 3 000 € et Italie : 2 000 € (acquisition intracommunautaire).

Règlement d'un acompte du réparateur de matériel établi à Nice. La TVA est récupérable sur le montant de l'acompte versé TTC 1 200 €, soit, HT : 1 000 €.

Règlement de l'avocat italien : 5 000 € (prestation de services immatérielle) .

Paiement du garagiste : La TVA concernant une prestation afférente à un véhicule de tourisme est exclue du droit à déduction (Renault Laguna). En revanche, la TVA concernant la facture relative à la réparation de la camionnette est déductible, soit HT : 750 €.

Paiement du traiteur pour fêter avec les clients les 20 ans de l'existence de la société : TVA récupérable. Montant HT : 500 €.

Prestation de services de l'expert-comptable : TVA déductible au titre du mois de décembre 2007.

Prestation de services de l'électricien : Facture de novembre mentionnant « TVA sur les débits », donc la TVA est déductible d'après la facture en novembre. Montant HT : 1 500 €.

Facture de ventes de téléviseurs impayée : Récupération de la TVA sur l'impayé. Montant HT : 4 000 €.

Total en base HT : 11 000 € + 3 000 € + 2 000 € + 1 000 € + 5 000 € + 750 € + 500 € + 1 500 € + 4 000 € = 28 750 €

TVA déductible : 28 750 × 20 % = **5 750 €**.

3. Montant de la TVA à payer au titre du mois de novembre 2007

TVA exigible : 19 920 €

TVA déductible : 5 750 €

TVA à décaisser : 14 170 €

4. Obligations formelles résultant de la récupération de la TVA sur impayés

La SARL AVENIR doit rectifier la facture initiale et envoyer à la SA Grand Hôtel un double de la facture initiale surchargée de la mention « Facture demeurée impayée pour la somme de 4 000 € et pour la somme de 800 €, TVA correspondante qui ne peut faire l'objet d'une déduction. » (article 272 du CGI).

Exercice n° 17

Point 1 : Le conseil général de la Manche verse à l'entreprise BÊTE une subvention d'un montant de 50 000 € pour l'enlèvement de cadavres d'animaux chez les éleveurs. La subvention est directement liée au coût des opérations d'enlèvement.

Point 2 : Le conseil général lui verse par ailleurs une subvention d'équipement de 100 000 € destinée à financer l'acquisition de matériels d'équarrissage. La convention prévoit de manière expresse que la subvention est affectée à l'acquisition des matériels en cause.

Travail à faire : Préciser le régime TVA des deux subventions. En cas de taxation, indiquer qui est le redevable et le montant de la TVA collectée.

Point 3 : La société mère FREDO verse à sa filiale SEGA une participation destinée à aider celle-ci à s'implanter sur le marché du café. La participation d'un montant de 90 000 € est calculée de manière forfaitaire par rapport aux dépenses prévisibles de la filiale sans corrélation avec les retombées commerciales à attendre.

Travail à faire : Préciser le régime TVA de la participation. En cas de taxation, indiquer qui est le redevable et le montant de la TVA collectée.

Point 4 : L'entreprise de travaux publics ETP constituée sous forme de SAS a conclu avec le syndicat départemental d'électricité de la Corrèze un marché public de travaux. Le décompte général et définitif a été établi au cours du mois de septembre 2006. L'entreprise n'est pas payée dans les délais. Elle adresse le 20 décembre 2006 au syndicat une facture indiquant des intérêts moratoires pour un montant de 10 000 €. Les intérêts lui sont versés le 15 janvier 2007.

Travail à faire : 1. Préciser le régime TVA applicable aux intérêts moratoires.

2. Sur quel exercice, la SAS ETP doit-elle prendre les intérêts moratoires en produits pour la détermination de son résultat imposable ?

Point 5 : La SAS HV est une société holding. Elle est propriétaire d'un immeuble de bureaux loués nus. Elle a opté pour l'assujettissement des loyers à la TVA. Le locataire est une entreprise de produits pharmaceutiques redevable de la TVA.

Compte tenu de lourds travaux de rénovation, la SAS HV a décidé de résilier de manière anticipée le bail commercial. A la suite d'une transaction, les parties ont fixé l'indemnité de résiliation à la somme de 100 000 €.

La SAS HV perçoit des dividendes de ses filiales HB et HC pour un montant global de 70 000 €.

Travail à faire : Préciser le régime TVA des deux opérations et en cas de taxation qui est le redevable de la TVA ainsi que le montant de la TVA collectée.

Point 6 : Monsieur Bertrand exploite une entreprise d'électricité en entreprise individuelle. Afin de faciliter la transmission d'entreprise, il décide de créer une SARL (SARL Bertrand et fils) avec ses deux fils et de mettre en location gérance son fonds artisanal.

Les redevances annuelles de location-gérance s'élèvent à 80 000 €.

Travail à faire : Préciser dans quelle catégorie d'impôt sur le revenu Monsieur Bertrand devra déclarer les revenus tirés de la location-gérance et quel est le régime applicable en matière de TVA. Indiquer s'il y a lieu qui est le redevable de la TVA ainsi que le montant de la TVA collectée.

Point 7 : La SA Belles Limousines exerce une activité de location de véhicules de tourisme de luxe à Paris et en région parisienne.

Les véhicules sont inscrits à l'actif du bilan en immobilisations.

Le dirigeant de la SA Belles Limousines dispose pendant la période estivale d'un véhicule Jaguar.

Le comptable comptabilise un avantage en nature d'un montant de 5 000 €.

Travail à faire : Quel est le régime TVA de l'opération ? En cas de taxation calculer la TVA due et préciser l'impact sur les droits à déduction de la SA Belles Limousines.

Point 8 : La SA CLIMAT fabrique et vend des appareils de climatisation en France et à la Guadeloupe.

En 2006, elle a procédé à la livraison de climatiseurs pour un montant de 1 500 000 €.

Travail à faire : Indiquer le régime TVA des appareils livrés en Guadeloupe.

Point 9 : La société INVEST est une société qui investit dans l'immobilier. Elle donne en location nue des immeubles professionnels. Elle a opté pour l'assujettissement des loyers à la TVA. En 2007, elle a perçu des dépôts de garantie de ses locataires pour un montant de 153 000 €.

Travail à faire : Préciser le régime TVA des dépôts de garantie et indiquer s'il y a lieu qui est le redevable de la TVA ainsi que le montant de la TVA collectée.

Point 10 : L'entreprise d'électricité ELEC rénove son atelier. Elle fait appel à une entreprise de maçonnerie et à une entreprise de peinture. Le montant correspondant des travaux s'élève à 20 000 € HT. Deux des salariés de l'entreprise ELEC procèdent à des travaux de réfection de l'électricité. Le coût de revient des heures de main d'œuvre est de 2 500 €. Le coût des matériaux est de 1 000 € HT. Les travaux sont achevés en mai 2007.

Travail à faire : Analyser la nature de l'opération et chiffrer les incidences en matière de TVA (fait générateur, exigibilité, TVA collectée, redevable).

CORRIGÉ EXERCICE N° 17

Point 1 : La subvention est la contrepartie d'une prestation de services individualisée. Elle est donc à soumettre à la TVA. Le redevable est l'entreprise BETE. Le montant de la TVA collectée est de : $50\,000\text{ €} \times 19,60\% = 9\,800\text{ €}$.

Point 2 : La subvention d'équipement d'un montant de 100 000 € n'est pas imposable à la TVA.

Point 3 : La subvention versée à la filiale ne procure à la société mère aucun avantage précis et direct. À défaut de prestation individualisée servie par la filiale à sa mère, la subvention de 90 000 € est hors du champ d'application de la TVA. Elle n'est donc pas taxable.

Point 4 : Les intérêts moratoires ayant pour but de réparer un préjudice sont hors du champ d'application de la TVA. En matière d'impôt sur les sociétés, les intérêts moratoires sont rattachés à l'exercice de leur encaissement (résultat de l'exercice 2007) et non à l'exercice de leur facturation.

Point 5 : L'indemnité de 100 000 € a pour but de réparer le préjudice subi par l'entreprise locataire du fait de la résiliation anticipée du bail commercial. Elle est donc hors du champ d'application de la TVA.

Les dividendes perçus de ses filiales HB et HC pour un montant global de 70 000 € sont hors du champ d'application de la TVA.

Point 6 : Monsieur Bertrand doit déclarer à l'impôt sur le revenu les revenus tirés de la location gérance dans la catégorie bénéfices industriels et commerciaux.

Les redevances sont taxables à la TVA dans les conditions de droit commun. Monsieur Bertrand est le redevable de la TVA. La TVA collectée est de $80\,000\text{ €} \times 19,60\% = 15\,680\text{ €}$.

Point 7 : La SA Belles Limousines récupère la TVA sur l'acquisition des véhicules dès lors que les véhicules sont affectés à son activité de location. En conséquence, la SA Belles Limousines doit procéder à l'imposition de la prestation de services à soi-même au titre de la mise à disposition du véhicule JAGUAR au profit du dirigeant.

TVA due : $5\,000\text{ €} \times 19,60\% = 980\text{ €}$.

Aucun droit à déduction.

Point 8 : Pour la TVA, le département de la Guadeloupe est considéré comme un territoire d'exportation. Les livraisons de biens sont donc constitutives d'exportations exonérées de TVA.

Point 9 : Les dépôts de garantie demeurent la propriété des locataires et sont destinés à leur être restituée. Ils sont donc exclus de la base d'imposition du bailleur, la société INVEST.

Point 10 : L'opération constitue une livraison à soi-même d'immobilisation imposable à la TVA.

La base imposable est le prix de revient.

Le prix de revient est de $20\,000\text{ €} + 2\,500\text{ €} + 1\,000\text{ €} = 23\,500\text{ €}$

La TVA collectée est de $23\,500\text{ € HT} \times 19,60\% = 4\,606\text{ €}$.

Le fait générateur et l'exigibilité coïncide : achèvement des travaux : mai 2007.

Le redevable est l'entreprise ELEC ;

NOTA BENE

L'opération ouvre droit à déduction pour l'entreprise. La déduction est de 100% dès lors que l'entreprise est un redevable total.

Exercice n° 18

Dossier 1

La SARL CARNAVAL est établie à Nice.

Le comptable de la société vous consulte en vue de l'établissement de la déclaration CA3 du mois de janvier 2006.

Il vous interroge sur les points suivants.

À défaut de précision contraire, les montants sont HT.

Point 1 : La ville de Venise (Italie) a commandé par distance deux chars.

La SARL CARNAVAL a livré les biens le 30 janvier 2006. La facture est établie au 31 janvier pour un montant de 5 000 €.

Travail à faire

- Quel est le régime de TVA de l'opération sachant qu'il s'agit de la première livraison en Italie, et que le seuil fixé par l'Italie pour le régime PBRD s'élève à 8 163 € ?
- Quelle est la territorialité de la taxe ?
- Qui est le redevable ?
- Montant de la TVA exigible ?
- Quelle est l'option qui s'offre à la Ville de Venise ?

Point 2 : La SARL CARNAVAL recourt à un transporteur pour effectuer la livraison des deux chars en Italie. La facture du transporteur est de 1 000 € HT

1^{re} hypothèse : le transporteur est français

2^e hypothèse : le transporteur est italien et il n'est pas identifié en France.

Travail à faire

- Quel le régime TVA de l'opération ?
- Quelle est la territorialité de la taxe ?
- Qui est le redevable ?
- Montant de la TVA exigible ?
- Qui peut déduire la TVA ?

Point 3 : La SARL CARNAVAL effectue une livraison de masques à des particuliers établis en Espagne pour un montant de 2 000 €.

Travail à faire

- Quel le régime TVA de l'opération ?
- Quelle est la territorialité de la taxe ?
- Qui est le redevable ?
- Montant de la TVA exigible ?

Point 4 : La SARL CARNAVAL effectue une livraison de paquets de confettis à une entreprise dont le siège social est à Monaco pour un montant de 1 000 €.

Travail à faire

- Quel le régime TVA de l'opération ?
- Quelle est la territorialité de la taxe ?
- Qui est le redevable ?
- Montant de la TVA exigible ?

Point 5 : Pour mettre en place un système informatique destiné à gérer ses stocks, la SARL CARNAVAL fait appel à un prestataire informatique établi en Irlande et assujetti à la TVA dans son pays. Les prestations ont été rendues et payées en janvier 2006 pour un montant hors taxes de 11 000 € HT.

Travail à faire

Préciser le régime TVA de ces prestations : territorialité, redevable, droit à déduction, montant de la TVA.

Point 6 : La SARL CARNAVAL effectue une livraison de masques à un particulier établi en Suisse pour un montant de 500 €.

Travail à faire

- Quel le régime TVA de l'opération ?
- Quelle est la territorialité de la taxe ?
- Qui est le redevable ?
- Montant de la TVA exigible ?

Point 7 : La SARL CARNAVAL a acheté en décembre 2005 des porte-clés (n'excédant pas 31 € TTC). A l'occasion de la nouvelle année 2006, elle les offre à chacun de ses clients en un seul exemplaire. La TVA facturée s'élève à 890 €.

Travail à faire

Préciser le régime de la TVA payée au fournisseur.

Dossier 2

Monsieur MÉDICAL est médecin radiologue à Strasbourg.
Il procède au cours du dernier trimestre 2006 aux opérations suivantes.
À défaut de précision contraire, les montants sont HT.

Point 1 : Lors d'un déplacement en Allemagne à Berlin, il acquiert un véhicule neuf break Mercedes avec lequel il regagne la France. L'acquisition du véhicule à usage professionnel s'élève à 95 000 €.

Point 2 : Monsieur MÉDICAL est propriétaire à Baden-Baden (Allemagne) d'un appartement qu'il donne en location. Le locataire ayant quitté l'appartement, Monsieur MÉDICAL a décidé de faire des travaux de rénovation dans l'appartement. Le montant des travaux s'élève à 3 500 €. Les travaux ont été réalisés par une entreprise dont le siège est à Strasbourg.

Travail à faire

Préciser la qualité de Monsieur MÉDICAL au regard de la TVA.

Déterminer le traitement de chacune des deux opérations au regard de la TVA.

CORRIGÉ EXERCICE N° 18

Dossier 1

Point 1

Le seuil de 8 163 € fixé par l'Italie n'est pas atteint. La vente à la ville de Venise est soumise à la TVA en France.

- Le redevable est la SARL CARNAVAL.
- TVA collectée : $5\,000\text{ €} \times 19,60\% = 980\text{ €}$
- La ville de Venise (PBRD) peut opter pour l'imposition à la TVA italienne. Le vendeur la SARL CARNAVAL doit alors s'identifier en Italie ou désigner un représentant fiscal en Italie.

Point 2

1^{re} hypothèse : le transporteur est français.

- Pays de départ : France. Pays du preneur (donneur d'ordre) : France. Territorialité : France.
- redevable : le transporteur français.
- TVA collectée : $1\,000\text{ € HT} \times 19,60\% = 196\text{ €}$.
- Droit à déduction exercé par la SARL CARNAVAL.

2^e hypothèse : le transporteur est italien et il n'est pas identifié en France.

- Pays de départ : France. Pays du preneur : France. Territorialité : France.
- Redevable : la SARL CARNAVAL dès lors que le transporteur n'est pas immatriculé en France.
- TVA collectée : $1\,000 \text{ € HT} \times 19,60 \% = 196 \text{ €}$.
- Droit à déduction exercé par le preneur la SARL CARNAVAL.

Point 3

S'agissant de non assujettis établis dans la CE, la vente est soumise à la TVA en France. Redevable : SARL CARNAVAL. TVA due : $2\,000 \text{ €} \times 19,60 \% = 392 \text{ €}$.

Point 4

La vente est soumise à la TVA en France. Pour l'application de la TVA Monaco est considéré comme territoire français.

La SARL CARNAVAL est redevable de la TVA.

TVA collectée $1000 \text{ €} \times 19,60\% = 196 \text{ €}$.

Point 5

Il s'agit d'une prestation immatérielle (*article 259 B du CGI*). Les prestations sont imposables en France. Le redevable est le preneur la SARL CARNAVAL

TVA collectée et déductible en janvier 2006 : $11\,000 \text{ € HT} \times 19,60\% = 2\,156 \text{ €}$.

Point 6

Il s'agit d'une exportation. La territorialité se situe en Suisse. L'opération est exonérée de TVA en France.

Point 7

Les cadeaux de très faible valeur (n'excédant pas 60 € TTC à compter du 01.01.2006) ne donnent pas lieu à exclusion du droit à déduction ni à imposition de la livraison à soi-même.

Dossier 2

Monsieur MÉDICAL est un assujetti non redevable.

Point 1

L'opération relève du régime applicable aux moyens de transport neufs selon lequel l'acquisition de tels biens est soumise à la TVA dans l'Etat membre de destination.

Le véhicule break Mercedes sera utilisé en France. L'acquisition sera donc soumise à la TVA française.

Monsieur MÉDICAL doit verser en France au trésor la somme de $95\,000 \text{ €} \times 19,60 \% = 18\,620 \text{ €}$. Il obtiendra ainsi un certificat attestant que le véhicule est en situation régulière en matière de TVA. Le certificat lui permettra d'immatriculer le véhicule.

Point 2

Les travaux portant sur un immeuble sont des prestations de services matériellement localisables (*article 259 A du CGI*). Elles sont taxables dans le pays du lieu de situation de l'immeuble quel que soit le lieu d'établissement du prestataire.

L'appartement étant situé en Allemagne, la TVA collectée par l'entreprise française au taux allemand est à verser aux services fiscaux allemands.

Exercice n° 19

La SA OPTIMMARCHE réalise en France et à l'étranger des études de marchés dans le secteur de l'alimentation. Elle n'a pas formulé d'option pour la TVA sur les débits.

Les clients et fournisseurs lui communiquent leur numéro d'identification à la TVA intracommunautaire.

Le comptable de la société vous consulte en juin 2006 sur certains points en vue de l'établissement de la déclaration CA3 du mois de mai 2006.

Point 1 : La SA OPTIMMARCHE a facturé le 9 mai 2006 à une société belge ALIM une étude pour un montant de 5 000 €. La facture est réglée le 29 mai 2006.

Point 2 : La SA OPTIMMARCHE a commandé à un grossiste en Italie des meubles de bureau. La livraison des meubles a eu lieu le 28 avril 2006. Le prix du mobilier est de 60 000 €. La facture a été reçue le 19 juin 2006.

Point 3 : La SA OPTIMMARCHE a sous traité en partie une étude à une société lituanienne AMI. Cette dernière a réalisé la prestation le 18 avril 2006 et lui a adressé la facture au mois d'avril 2006. La SA OPTIMMARCHE a réglé la facture le 19 mai 2006, montant 4 000 €.

Point 4 : La SA OPTIMMARCHE a réalisé en interne un logiciel spécifique pour des études portant sur les produits frais. Valeur d'inscription au bilan : 15 000 €. Mise à disposition : 22 mai 2006.

Point 5 : La SA OPTIMMARCHE a revendu le 12 mai 2006 un véhicule utilitaire à une entreprise de bâtiment pour le prix de 800 €.

Travail à faire : Pour chacun des 5 points, préciser :

1. La territorialité de la TVA ;
2. le fait générateur : événement et date ;
3. l'exigibilité : événement et date ;
4. l'identité du redevable ;
5. le montant de la TVA exigible.

Les sommes communiquées sont hors taxes. Considérer un taux de TVA à 20 % (par mesure de simplification).

CORRIGÉ EXERCICE N° 19

Point 1 : Il s'agit d'une prestation immatérielle (*article 259 B du CGI*) imposable dans le pays du preneur lorsqu'il est assujéti. La TVA sera due en Belgique. Le redevable est le bénéficiaire la société belge ALIM.

Point 2 : Acquisition intracommunautaire. L'opération relève de la TVA française.

Le redevable est : SA OPTIMMARCHE.

Fait générateur : livraison 28 avril 2006.

Exigibilité : date butoir : 15 mai 2006.

la SA OPTIMMARCHE devra collecter la TVA au titre du mois de mai 2006 ($60\,000\text{ €} \times 20\% = 12\,000\text{ €}$) et déduira le mois de la facturation (12 000 €).

Point 3 : Prestation immatérielle (*article 259 B du CGI*). La TVA sera due en France.

Le redevable est le bénéficiaire : SA OPTIMMARCHE.

Base : 4 000 €.

TVA = 800 €.

Fait générateur : réalisation de la prestation 18 avril 2006.

Exigibilité : 19 mai 2006 et déduction concomitante.

Point 4 : Prestation de services à soi-même. L'opération est exonérée de TVA car le logiciel est utilisé par l'entreprise. Seuls les services rendus à des fins étrangères à l'entreprise sont imposables.

Point 5 : L'acquisition du véhicule a donné lieu à déduction. La cession est donc taxable à la TVA.

Redevable : SA OPTIMMARCHE.

Fait générateur et exigibilité : cession le 12 mai 2006.

Base : $800 \text{ €} \times 20\% = 160 \text{ €}$.

Exercice n° 20

La SARL IPSOCOMM réalise des prestations de publicité pour des parfumeurs.

Son activité est soumise au taux normal de TVA (par simplification retenir le taux de 20%). La SARL a opté pour le régime de la TVA sur les débits. Elle relève du régime réel de TVA sur option.

Vous disposez des renseignements suivants sur l'activité de la SARL IPSOCOMM du 4^e trimestre 2007. Les sommes sont communiquées HT sauf mention contraire. Le numéro d'identification de la TVA intracommunautaire est porté systématiquement par l'entreprise IPSOCOMM sur ses documents commerciaux et sur ceux de ses fournisseurs :

- chiffre d'affaires : 70 000 € dont 5 000 € encaissés sous forme d'acomptes au cours du 3^e trimestre 2007 ;
- encaissement de 10 000 € d'avances au titre de prestations qui seront achevées en janvier 2008 ;
- factures d'achats divers : 40 000 € réglées au cours du 4^e trimestre 2007 ;
- factures de prestataires divers non réglées : 30 000 € dont 10 000 € de prestataires ayant opté pour les débits ;
- paiement de 25 000 € de factures de prestataires n'ayant pas opté pour les débits ;
- acquisition d'une machine en Grèce :
 - valeur de la machine : 5 000 €,
 - date de livraison : 30 novembre 2007,
 - au 31 décembre 2007 la facture n'est pas parvenue ;
- cession d'un matériel de bureau le 1^{er} novembre pour 2 000 €.

Travail à faire

1. Sous quelles conditions la SARL IPSOCOMM peut-elle déposer ses déclarations de TVA par trimestre ?

2. Établir la déclaration de TVA CA3 au titre du 4^e trimestre 2007.

CORRIGÉ EXERCICE N° 20

1. Condition d'application du dépôt de la déclaration de TVA CA3 par trimestre

La SARL IPSOCOMM doit se trouver sous le régime du réel normal soit sur option, soit de droit commun. La TVA annuelle due est inférieure à 4 000 €.

2. Déclaration de TVA CA3 du 4^e trimestre 2007

TVA collectée

Chiffre d'affaires	70 000 €
(-) acomptes encaissés au cours du 3 ^e trimestre 2007	5 000 €
(+) acomptes encaissés au cours du 4 ^e trimestre 2007	10 000 €
Cession du matériel	2 000 €
	<hr/>
Base	77 000 €

TVA collectée : $77\,000\text{ €} \times 20\% = 15\,400\text{ €}$

NOTA BENE

La TVA est exigible à l'encaissement des avances et acomptes qu'il y ait ou pas option pour les débits.

TVA déductible sur biens et services

Factures d'achat	40 000 €
Factures prestataires ayant opté pour les débits	10 000 €
Pour les prestataires n'ayant pas opté pour les débits l'exigibilité est l'encaissement.	
Païement de prestataires n'ayant pas opté pour les débits	25 000 €
Total en base : $40\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €} + 25\,000\text{ €} = 75\,000\text{ €}$	
$75\,000\text{ €} \times 20\% = 15\,000\text{ €}$	

Acquisition intracommunautaire

Fait générateur : livraison : 30 novembre 2007

Exigibilité : date butoir : 15 décembre 2007 dès lors que la facture n'est toujours pas reçue à cette date.

TVA intracommunautaire due : $5\,000\text{ €} \times 20\% = 1\,000\text{ €}$

TVA déductible sur immobilisation : 1 000 € à réception de la facture en 2008

Récapitulatif

TVA exigible : $15\,400\text{ €} + 1\,000\text{ €} = 16\,400\text{ €}$

TVA déductible : 15 000 €

TVA à payer : **1 400 €**

Exercice n° 21

La SAS Hold Environnement est une société holding qui détient des participations dans des sociétés commerciales intervenant dans le domaine de l'environnement. Elle rend des prestations de services à ses trois filiales établies en France. Les prestations sont de caractère administratif (gestion administrative, tenue de comptabilité, mise à disposition de personnel, etc.). La SAS Hold Environnement perçoit annuellement des dividendes de ses trois filiales.

Par mesure de simplification, retenir un taux de TVA de 20%.

Dossier 1

La SAS Hold Environnement a acquis le 1^{er} avril 2006 des bureaux commerciaux d'une surface totale de 1 200 m² qu'elle occupe et qu'elle donne en location nue à ses filiales. Elle a opté pour l'assujettissement des loyers à la TVA. Les locaux ont été achevés le 1^{er} février 2006.

Le coût d'acquisition des bureaux est de 950 000 € HT.

Les services affectés à la gestion des dividendes occupent le quart de la superficie des locaux dont est propriétaire la SAS Hold Environnement.

Travail à faire

1. Préciser le statut fiscal de la société holding au regard de la TVA pour ses trois activités.
2. Déterminer le montant de TVA déductible lors de l'acquisition de l'immeuble.
3. En 2008, la SAS Hold Environnement cède les participations de deux de ses filiales. L'activité de gestion des dividendes diminue fortement. La SAS Hold Environnement réduit la superficie des locaux affectés à cette activité qui représente 2% de la superficie totale. Indiquer les éventuelles régularisations de TVA en 2008.

4. Le 1^{er} mars 2011, les locaux sont cédés à un investisseur redevable partiel de la TVA (prorata de déduction provisoire de 2011 de 90%) pour le prix de 1 200 000 €. Préciser le régime de la cession et indiquer les éventuelles régularisations.

Vous considérez par simplification qu'il n'y a pas eu d'autres régularisations du montant de la TVA que celles examinées précédemment en 2008.

5. Calculer le droit à déduction de TVA de l'acquéreur.

Dossier 2

La SAS Hold Environnement a acquis le 1^{er} juin 2006 une imprimante laser affectée exclusivement à l'activité gestion administrative des filiales. Montant HT de l'acquisition : 1 900 €

Travail à faire

1. Déterminer le montant de TVA déductible lors de l'acquisition de l'imprimante.

2. En 2008, l'imprimante laser est affectée à l'activité gestion des dividendes : quelle régularisation de TVA entraîne le changement d'affectation du bien ? Au jour du transfert, la valeur du bien est de 900 € HT.

Dossier 3

La SAS Hold Environnement a acquis le 6 février 2006 un véhicule de tourisme neuf affecté exclusivement à l'activité de prestations de services rendues aux filiales. Montant HT de l'acquisition : 25 000 €.

En décembre 2009, la SAS Hold Environnement revend le véhicule à un négociant en véhicules d'occasion et choisit de soumettre la cession à la TVA. Montant de la cession HT : 4 500 €.

Travail à faire

1. Déterminer le montant de TVA déductible lors de l'acquisition du véhicule de tourisme.

2. Quelles sont les régularisations à opérer lors de la cession du véhicule de tourisme.

CORRIGÉ EXERCICE N° 21

Dossier 1

1. Statut fiscal de la SAS Hold Environnement

La gestion des dividendes est hors du champ d'application de la TVA. L'activité de prestataire de services et la location immobilière nue sont constitutives d'opérations dans le champ d'application de la TVA. Les prestations administratives sont taxées de plein droit. Les locations nues immobilières sont taxées du fait de l'option. Pour les deux secteurs le prorata de déduction est de 100%.

La SAS Hold Environnement est donc un **assujetti partiel** (1 point) et un **redevable total** de la TVA.

2. TVA déduite lors de l'acquisition

Calcul de la clé d'affectation : $75\% \frac{900 \text{ m}^2}{1\,200 \text{ m}^2}$

TVA facturée : 950 000 € x 20% = 190 000 €

TVA déduite : 190 000 x 75% = **142 500 €**

3. Variation de la clé d'affectation 2008

La proportion d'utilisation varie de plus de vingt points par rapport à la proportion de l'année d'acquisition. Cette variation intervenant dans les vingt ans de l'acquisition, il y a lieu de régulariser la TVA initialement déduite.

Écart supérieur à 20 points : $75\% - 98\% = 23\%$

Complément de déduction de TVA : $190\,000 \times (98\% - 75\% \times 1/20) = 2\,185\,€$

4. Cession le 1^{er} mars 2011

Il s'agit de la 2^e mutation intervenant postérieurement au délai de 5 ans à compter de l'achèvement. La cession ne relève pas de la TVA immobilière mais des droits d'enregistrement à la charge de l'acquéreur.

La SAS Hold Environnement doit reverser une fraction de la TVA effectivement déduite à la date de la cession.

TVA déduite au 1^{er} mars 2011

Lors de l'acquisition : 142 500 €

2007 : 2 141,30 €

TVA déduite : 144 641,30

TVA à reverser : $144\,641 \times 20/20 - 6/20 = 101\,279,50\,€$

5. Droit à déduction de l'acquéreur

Le droit à déduction de l'acquéreur est de $101\,279,50\,€ \times 90\% = 91\,151,55\,€$

Dossier 2

1. TVA déduite lors de l'acquisition

TVA déductible intégralement car le bien est affecté exclusivement à une activité dont le prorata de déduction est de 100%.

$1\,900\,€ \times 20\% = 380\,€$

2. Changement d'affectation

Le transfert est considéré comme une livraison à soi-même imposable à la TVA.

TVA collectée : $900\,€ \times 20\% = 180\,€$

Aucun droit à déduction car le bien est affecté à l'activité hors du champ d'application de la TVA.

Dossier 3

1. TVA déduite lors de l'acquisition

Il s'agit d'un bien exclu du droit à déduction. TVA déductible = 0

2. Régularisation de TVA

TVA facturée : $25\,000\,€ \times 20\% = 5\,000\,€$

Montant de la déduction : $5\,000 - (5\,000 \times 4/5) = 1\,000\,€$ (véhicule conservé 4 fractions d'années)

TVA collectée sur la cession : $4\,500\,€ \times 20\% = 900$

Exercice n° 22

La SA AGRIC dont le siège social est à Melun fabrique et commercialise des machines agricoles. Elle donne par ailleurs de manière ponctuelle en location de courte durée des matériels. Elle dispose d'un

numéro d'identification à la TVA FR 19336283411. Ses clients et fournisseurs lui communiquent systématiquement leur numéro d'identification intracommunautaire. Elle relève du régime du réel normal.

Elle réalise en décembre 2007 notamment les opérations suivantes. (A défaut de mention contraire les sommes doivent être considérées comme HT) :

Journal de ventes

1. Ventes en France de machines : 250 000 €
2. Ventes en Suisse de tracteurs : 900 000 €
3. Ventes en Italie de machines : 650 000 €

Journal d'achats

4. Facture du 20.12.2007 relative à une livraison en date du 02.12.2007 de pièces d'un fournisseur allemand : 210 000 €
5. Facture payée le 24.12.2007 à un publicitaire italien : 5 000 €
6. Facture payée le 21.12.2007 à un transporteur italien des machines livrées le 03.12.2007 en Italie (le transporteur n'est pas identifié en France) : 1 500 €
7. Facture payée le 30.12.2007 au garagiste Renault : la SA AGRIC est propriétaire de véhicules de tourisme affectés aux salariés commerciaux. La facture comprend :
 - une réparation d'un véhicule Clio : 700 €,
 - la fourniture de gazole pour le véhicule Clio du mois : 1 200 €.

Journal de banque

8. Encaissements TTC de locations réalisées en France de matériel facturées en novembre 2007 : 35 000 €

Journal d'opérations diverses

- 9 La SA AGRIC prélève dans son stock au 31.12.2007 3 tracteurs qu'elle affecte à la location. Le prix de revient des 3 tracteurs est de 4 500 €.
10. La SA AGRIC a acquis le 30.12.2007 auprès d'une indivision successorale un terrain sur lequel elle doit édifier un 2^e atelier de fabrication. Le prix d'acquisition est de 200 000 €.

Travail à faire

Indiquer le régime TVA des opérations 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, et 10 (territorialité, fait générateur, exigibilité, redevable, base de la TVA et calcul de la TVA). Préciser, le cas échéant, les incidences en matière de droit à déduction. Retenir par mesure de simplification un taux de TVA de 20%.

Après prise en compte de l'ensemble des opérations mensuelles, la déclaration CA3 du mois de décembre 2007 fait ressortir un crédit d'un montant de 2 150 €. Les déclarations des mois d'octobre et novembre 2007 mentionnent une TVA à payer de 5 433 € et de 6 113 €. Indiquer quelles sont les possibilités qui s'offrent à la SA AGRIC au titre de ce crédit.

CORRIGÉ EXERCICE N° 22

1. Ventes en France de machines

Opération soumise à la TVA en France. Le redevable est la SA AGRIC. Le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par la livraison des marchandises. La base d'imposition est 250 000 €. La TVA collectée est de : $250\,000\text{ €} \times 20\% = 50\,000\text{ €}$

2. Ventes en Suisse de tracteurs

Exportation : opération exonérée de TVA en France : 900 000 €

3. Ventes en Italie de machines

Livraison intracommunautaire non soumise à TVA française : 650 000 €

4. Facture relative à une livraison de pièces d'un fournisseur allemand

Acquisition intracommunautaire imposable à la TVA en France

Le redevable est la SA AGRIC.

Le fait générateur est la livraison. L'exigibilité : 20.12.2007

Base de la TVA : 210 000 €. TVA collectée : $210\,000 \times 20\% = 42\,000$ €

La TVA est déduite le mois de la réception de la facture (20.12.2007).

5. Facture payée à un publicitaire italien

Prestation immatérielle (*article 259 B du CGI*) effectuée entre deux assujettis.

Le lieu d'établissement du preneur (la SA AGRIC) est en France. Le prestataire est établi dans un pays membre de l'Union Européenne (Italie).

La prestation est imposable en France.

Le redevable est le preneur (la SA AGRIC).

Base imposable est : 5 000 €.

TVA collectée : 1 000 €.

TVA déductible : 1 000 € (paiement déductible le 24.12.2007).

6. Facture du transporteur italien des machines livrées en Italie

Transport de biens intracommunautaire imposable en France

Le fait générateur est l'exécution de la prestation : 03.12.2007

L'exigibilité : le paiement le 21.12.2007

Le redevable est le donneur d'ordre la SA AGRIC dans la mesure où le transporteur n'est pas identifié en France.

Base : 1 500 €

TVA collectée : $1\,500 \times 20\% = 300$ €

Droit à déduction : 300 €

7. Facture garagiste Renault

Les véhicules de tourisme sont des biens exclus du droit à déductions. Les prestations de services afférentes à des biens exclus du droit à déduction. La TVA afférente à la réparation du véhicule Clio est exclue du droit à déduction.

La fourniture de gazole du mois se rapportant au véhicule de tourisme est récupérable à hauteur de 80 % TVA déductible : $1\,200 \text{ €} \times 20\% \times 80\% = 192 \text{ €}$.

8. Encaissements décembre 2007

Il s'agit de prestations de services matériellement localisables en France.

Le fait générateur est l'exécution du service.

L'exigibilité est l'encaissement.

La base imposable HT est de : $\frac{35\,000 \text{ TTC}}{1,2} = 29\,167 \text{ €}$

TVA collectée : 5 833 €

9. Prélèvement sur stock

Livraison à soi-même taxable

Fait générateur et exigibilité : 31.12.2007

Base d'imposition : valeur au 31.12.2007 : 4 500 €

TVA : 4 500 € x 20% = 900 €

Droit à déduction concomitant : 900 €

10. Acquisition du terrain à bâtir

L'acquisition du terrain à bâtir est soumise à la TVA immobilière à condition de prendre dans l'acte l'engagement de réaliser la construction dans le délai de 4 ans.

En contrepartie, elle est exonérée de droits d'enregistrement.

Le terrain entrant pour la 1^{ère} fois dans le champ d'application de la TVA, le redevable est l'acquéreur la SA AGRIC

La TVA collectée est de : 200 000 € x 20% = 40 000 €

Droit à déduction concomitant : 40 000 €

S'agissant d'un redevable habituel, la TVA collectée et la TVA déductible seront portées sur la déclaration CA3.

11. Crédit

Le remboursement trimestriel ne s'applique pas puisque le crédit est relatif à la CA3 du mois de décembre.

Le crédit étant supérieur à 150 €, la SA AGRIC est fondée à en demander le remboursement au Trésor sur l'imprimé n° 3519 au mois de janvier 2008.

Elle peut également décider de le reporter sur la déclaration CA3 de janvier 2008 et de l'imputer.

Exercice n° 23

La maison de retraite Hôtel des parents est une maison de retraite privée médicalisée. Elle est constituée sous forme de SARL. Le siège social est à Menton. Elle est soumise à TVA et dispose d'un numéro intracommunautaire.

La SARL Hôtel des parents exerce une activité médicale exonérée de TVA (forfait-soins visés par l'assurance maladie) et une activité commerciale (hébergement et restauration des personnes âgées). Elle est par ailleurs propriétaire d'un immeuble d'habitation donné en location nue.

Sur l'année 2007, les opérations suivantes (montant HT) ont été enregistrées :

- Prestations d'hébergement : 2 300 000 €
- Prestations de nourriture : 1 250 000 €
- Forfaits soins : 1 100 000 €
- Achats de médicaments en Allemagne : 75 000 €
- Cession de matériels médicaux : 30 000 €
- Addition d'une construction nouvelle attenante au bâtiment principal : coût de revient de la construction : 95 000 €. La construction est achevée le 1^{er} septembre 2007
- Subvention d'équipement pour la nouvelle construction versée par le département des Alpes Maritimes : 20 000 €
- Acquisition le 1^{er} juillet 2007 d'un scanner pour un prix d'un montant HT de : 50 000 €
- Loyers tirés de la location de l'immeuble d'habitation : 250 000 €

Travail à faire

1. Préciser le statut fiscal de la maison de retraite au regard de la TVA.
2. Indiquer les incidences de la construction au regard de la TVA collectée et de la TVA déductible, sachant que le prorata de déduction définitif de 2006 est de 60%. Préciser le taux de TVA applicable aux travaux de construction.
3. Calculer la TVA récupérée lors de l'acquisition du système informatique.
4. Calculer le prorata définitif de l'année 2007.
5. Calculer les régularisations de TVA à effectuer pour le 25 avril 2008 et indiquer les éventuelles incidences comptables.
6. Le système informatique est cédé le 1^{er} avril 2009. Quelles sont les incidences fiscales pour la SARL Hôtel des Parents et pour le cessionnaire ayant un prorata de déduction de 20% ? Le prix de cession est de 7 000 €.

CORRIGÉ EXERCICE N° 23

1. Statut fiscal de la maison de retraite

La maison de retraite réalise exclusivement des opérations dans le champ d'application de la TVA. Une partie de ses opérations est soumise à la TVA (prestations d'hébergement et de restauration) et ouvre droit à déduction de la TVA grevant les dépenses. L'autre partie des opérations (forfaits-soins et locations immobilières d'habitation) est exonérée et n'ouvre pas droit à déduction. La maison de retraite médicalisée est un redevable partiel et un assujetti total.

2. Livraison à soi-même d'immeuble

L'opération constitue une livraison à soi-même imposable.

La base imposable est constituée par le prix de revient, soit 95 000 € HT

Le fait générateur et l'exigibilité : 01.09.2007

TVA collectée : $95\,000 \times 19,60\% = 18\,620\text{ €}$

TVA déductible : $18\,620\text{ €} \times 60\% = 11\,172\text{ €}$. Il y a lieu de retenir comme prorata de déduction provisoire applicable en 2007 le prorata de déduction de la TVA définitif 2006 (60%). La TVA fera l'objet d'une régularisation lorsque le prorata de déduction définitif de l'année 2007 sera connu.

Le taux de TVA est s'agissant de travaux neufs celui de 19,60% et non pas le taux réduit de 5,5%.

3. TVA récupérée lors de l'acquisition du système informatique

Le prorata de déduction de l'exercice 2007 n'étant connu définitivement qu'en 2008 (au plus tard le 25 avril 2008), il y a lieu de retenir comme prorata de déduction de la TVA provisoire applicable en 2007 le prorata de déduction de la TVA définitif 2006 (60%). La TVA fera l'objet d'une régularisation lorsque le prorata de déduction définitif de l'année 2007 sera connu.

TVA récupérée lors de l'acquisition : $50\,000\text{ €} \times 19,60\% = 9\,800\text{ €}$

$9\,800\text{ €} \times 60\% = 5\,880\text{ €}$

4. Calcul du prorata définitif de déduction de la TVA définitif

Sont exclues du calcul du prorata de déduction de la TVA définitif :

- la subvention d'équipement : 20 000 €
- la livraison à soi-même d'immobilisation : 95 000 €

Numérateur :

- prestations d'hébergement : 2 300 000 €
- prestations de restauration : 1 250 000 €
- Total : 3 550 000 €

Dénominateur :

– Numérateur :	3 550 000 €
– Forfaits- soins :	1 350 000 €
– Total :	4 900 000 €

Les recettes immobilières peuvent être regardées comme accessoires et liées à l'activité principale. Elles ne sont pas à comprendre au dénominateur.

Prorata = $3\,550\,000 / 4\,900\,000 = 72,44$ soit 73 % (arrondi à l'unité immédiatement supérieure).

5. Régularisations TVA et incidences comptables

La variation du prorata de déduction initial entraîne systématiquement une régularisation de TVA, soit par un droit à déduction complémentaire de TVA, soit par un reversement de TVA.

Si elle est supérieure à 5 points, la variation entraîne une remise en cause de la valeur d'origine de l'immobilisation. L'écart constaté entre le prorata définitif et le prorata de déduction provisoire peut être porté directement au compte de résultat lorsque l'écart n'excède pas 5 points. Dans ce cas, la valeur de l'immobilisation n'est pas corrigée.

Le prorata de déduction définitif de l'année 2007 ressort à 73% contre un prorata de déduction provisoire de 60%.

La SARL Hôtel des Parents a droit à une déduction complémentaire de TVA de $(73\% - 60\%) \times 19,60\%$ au titre de la livraison à soi-même et de l'acquisition du système informatique.

LASM : $95\,000 \text{ €} \times 19,60\% \times (73\% - 60\%) = \mathbf{2\,420,60 \text{ €}}$

Système informatique : $50\,000 \times 19,60\% \times (73\% - 60\%) = \mathbf{1\,274 \text{ €}}$

La variation du prorata de déduction de la TVA étant supérieure à 5 points, les déductions complémentaires modifient les valeurs d'origine des immobilisations :

– Construction :	Valeur d'origine : 95 000 € + 7 448 € =	102 448 €
	Complément de déduction :	– 2 420 €
	Base amortissable :	100 028 €
– Scanner :	Valeur d'origine : 50 000 € + 3 920 € =	53 920 €
	Complément de déduction :	– 1 274 €
		52 646 €

6. Cession du système informatique

S'agissant d'un bien ayant partiellement ouvert droit à déduction, la cession est soumise à TVA. La maison de retraite bénéficie d'un droit à déduction complémentaire de la TVA payée n'ayant pas pu être récupérée jusqu'à la date de la cession.

Le montant de la déduction complémentaire est égal à la différence entre le montant de la taxe ayant grevé le bien et le montant de la déduction initiale. Cette différence est diminuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile écoulée entre la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance et la date à laquelle la taxe est devenue exigible au titre de la cession.

$50\,000 \text{ €} \times 19,60\% = 9\,800 \text{ €}$ (TVA facturée)

$9\,800 - 5\,880 \text{ €} - 1\,274 = 2\,646 \text{ €}$

$2\,646 \times \frac{5-3}{5} = \mathbf{1\,058,40 \text{ €}}$

La TVA collectée : $7\,000 \text{ €} \times 19,60\% = \mathbf{1\,372 \text{ €}}$ et la déduction complémentaire est de 1 058,40 €.

Le cessionnaire bénéficie d'un droit à déduction au titre de la TVA grevant l'acquisition du scanner à hauteur de son prorata $1\,372 \text{ €} \times 20\% = \mathbf{274,40 \text{ €}}$.

Exercice n° 24. INTEC 2005 Actualisé (l'usage de la calculatrice est interdit)

Première partie : Entreprise individuelle FUITEAU

Monsieur FUITEAU exploite un fonds de commerce de plomberie dans le cadre d'une entreprise individuelle. Au cours de l'exercice 2006, l'entreprise FUITEAU a réalisé un chiffre d'affaires hors taxes de 850 000 €, et un bénéfice comptable de 175 000 €.

La clôture de l'exercice coïncide avec l'année civile. Les époux FUITEAU sont mariés sous un régime de séparation de biens. L'entreprise adhère à un centre de gestion agréé. Par souci de simplification, un taux de TVA de 20 % est considéré pour cet exercice.

Les informations suivantes sont communiquées s'agissant des opérations réalisées en 2006.

1. Charges externes

- a. Une prime d'assurance pour couvrir les risques de vol et d'incendie a été comptabilisée en charges et acquittée par la société pour un montant de 2 000 €. Le bien assuré est l'atelier de réparation utilisé par l'entreprise FUITEAU dans le cadre d'un contrat de bail.
- b. Une facture d'un montant de 3 000 € a été comptabilisée en charges par la société pour des travaux d'aménagement effectués à la résidence secondaire des époux FUITEAU.
- c. L'entreprise utilise un véhicule de tourisme pour les besoins de son activité. Ce véhicule est pris en crédit-bail dans le cadre d'un contrat conclu le 1^{er} septembre 2006. Le véhicule a été acheté le 15 avril 2005 pour un prix HT de 15 000 €. Son taux d'émission de dioxyde de carbone est inférieur à 200 g/Km. Il est amorti sur cinq ans en linéaire.

2. Charges de personnel

- a. Madame FUITEAU a perçu un montant de 40 000 € en rémunération de ses fonctions de responsable administratif. Il est indiqué que ses fonctions sont effectives, et que sa rémunération a été portée en charges.
- b. La rémunération perçue par Monsieur FUITEAU au titre de l'exercice 2006 s'élève à 120 000 €. Ce montant a été également comptabilisé en charges de personnel.
- c. Il est précisé en outre que l'entreprise a acquitté un montant de 40 000 € au titre des régimes obligatoires d'assurance maladie, maternité, vieillesse et d'allocations familiales. Cette somme a été enregistrée en charges. La quote-part de contribution sociale généralisée (CSG) non déductible et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) ont été comptabilisées par le compte de l'exploitant.

3. Impôts et taxes

Le comptable de la société a enregistré en charges les impositions suivantes :

- taxe foncière 2006 relative à l'atelier pris à bail, étant observé que le contrat de location met cette imposition à la charge du preneur : 1 200 € ;
- taxe professionnelle : 1 600 €.

4. Charges exceptionnelles

Ont été comptabilisées en charges les pénalités suivantes :

- pénalités pour paiement tardif de la taxe professionnelle pour un montant de : 200 € ;
- pénalités pour stationnement irrégulier du véhicule utilitaire : 100 € ;
- majorations pour paiement tardif des cotisations URSSAF : 150 €.

5. Produits exceptionnels

L'entreprise FUITEAU a enregistré en produits un montant de 65 000 € représentant le prix de cession d'une machine-outil vendue le 30 juin 2006. Il est précisé que le bien avait été acquis le 1^{er} janvier 2004 pour un prix HT de 100 000 €, et amorti sur cinq ans selon le mode linéaire. Il doit être considéré que l'entreprise a correctement traité cette opération sur le plan comptable. Il est également précisé que les solutions fiscales les plus avantageuses sont toujours retenues.

6. Provisions

L'entreprise FUITEAU a inscrit à l'actif de son bilan une participation de 35 % dans le capital de la SA PALA acquise le 30 juin 2005. Cette dernière ayant réalisé de mauvais résultats, une provision de 1 000 € est enregistrée sur ces titres.

Une provision pour licenciement économique a été comptabilisée en charges pour un montant total de 4 500 € correspondant aux indemnités légales pour 2 000 €, indemnité de préavis pour 1 000 €, et indemnité compensatrice de congés payés pour 1 500 €.

7. Écart de conversion passif

Une facture adressée à un client anglais, libellée en livres sterling, est demeurée non réglée à la clôture de l'exercice. Un gain de change latent de 500 € a été comptabilisé en écart de conversion passif pour cette créance qui sera réglée après la clôture de l'exercice.

Questions

I. Déterminer le résultat fiscal de l'entreprise FUITEAU au titre de l'exercice 2006 et le cas échéant sa plus ou moins-value à long terme. Vos réponses doivent être argumentées et justifiées même en l'absence de retraitements extra-comptables des opérations dont il s'agit.

II. Indiquer les modalités d'imposition de ce résultat et de cette plus ou moins-value concernant le taux d'imposition.

Deuxième partie : SA DECORUM – Liquidation et paiement de l'impôt sur les sociétés

La société anonyme DECORUM assure la fabrication et la commercialisation d'articles touchant à la décoration de la maison. Elle a réalisé en 2006 un chiffre d'affaires hors taxes de 8 350 000 €. La date de clôture de l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le résultat fiscal de l'exercice 2006, déterminé le 12 avril 2007 par le comptable de la société, s'élève à 240 000 €, pour le résultat taxable au taux normal, et une plus-value à long terme sur titres de participation s'élève à 190 000 €. La société a également perçu des redevances de brevets pour un montant de 10 000 € dont il est considéré que les conditions d'application du taux réduit des plus-values à long terme sont remplies.

La société dispose également de crédits d'impôts pour un montant de 1 200 € attachés à des retenues à la source sur dividendes perçus de l'étranger et n'ayant pas ouvert droit au régime des sociétés mères et filiales. Il est précisé que la société comptabilise les dividendes pour leur montant net (hors crédit d'impôt).

Au titre de l'exercice 2005, les informations suivantes sont communiquées :

- résultat fiscal taxable au taux normal : 180 000 € ;
- plus-value à long terme sur cession de titres de participation : 20 000 € ;
- redevances de brevets taxables au taux réduit des plus-values à long terme : 10 000 €.

En outre, il est indiqué que la société retient habituellement les solutions fiscales les plus favorables.

Questions

I. Procéder à la liquidation de l'impôt sur les sociétés et des contributions dus par la SA DECORUM au titre de l'exercice 2006.

II. Déterminer les deux premiers acomptes à payer au cours de l'exercice 2007 au titre de l'impôt sur les sociétés et le cas échéant de la contribution sociale de 3,3 %. Les dates limites de paiement doivent également être précisées. Ces calculs doivent intégrer l'imposition forfaitaire annuelle.

Troisième partie : SA SCARPA – Impôt sur les sociétés

La société anonyme SCARPA exerce une activité de fabrication et commercialisation dans la chaussure italienne de luxe. Le chiffre d'affaires réalisé en 2006 s'élève à 8 500 000 € HT. Le résultat comptable 2006 s'élève à 200 000 €. Le capital de la société est entièrement libéré ; il s'élève à 100 000 €. Il a été porté à 150 000 € dans le cadre d'une augmentation de capital devenue définitive (entièrement souscrite et libérée) le 1^{er} juillet 2006.

Toutes les écritures comptables ont été régulièrement enregistrées. La date de clôture de l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

La société emploie 126 salariés. Le montant global des rémunérations versées aux cinq personnes les mieux rémunérées s'élève à 800 000 €. Le montant global des rémunérations versées aux dix personnes les mieux rémunérées s'élève à 1 500 000 €.

Les informations suivantes sont communiquées s'agissant des opérations réalisées aux cours de l'exercice 2006.

1. Charges exceptionnelles

a. Société anonyme (SA) PIEDI : le 1^{er} juin 2006, la Société anonyme (SA) SCARPA a abandonné sa créance de compte courant d'un montant de 200 000 € qu'elle détenait sur sa filiale, la SA PIEDI dont elle détient 40 % du capital. Il est en outre précisé qu'avant l'abandon de créance, la SA PIEDI présentait une situation nette négative de 80 000 €. La SA PIEDI a des difficultés financières qui risquent de porter atteinte au renom de la SA SCARPA.

b. Société anonyme (SA) CHAUSSY : la SA CHAUSSY fait partie du réseau de distribution de la société anonyme (SA) SCARPA mais cette dernière ne participe pas au capital de la SA CHAUSSY. Celle-ci connaissant de graves difficultés financières, la SA SCARPA a décidé le 30 septembre 2006 d'abandonner une créance de 2 500 € qu'elle détient sur la SA CHAUSSY au titre d'une facture de vente de la collection d'hiver 2005. Il est précisé qu'avant cet abandon de créance, la SA CHAUSSY présentait une situation nette négative de 500 €.

2. Charges financières

Madame CARLA, actionnaire majoritaire et Présidente du conseil d'administration de la société SA SCARPA a laissé en compte courant une somme de 200 000 €, rémunérée à un taux de 8 %. Le montant du compte courant est demeuré inchangé pendant toute la durée de l'exercice 2006.

Par souci de commodité des calculs, nous considérons que le taux maximum pour la détermination des intérêts déductibles fiscalement est de 5 % pour l'exercice 2006.

3. Produits financiers

La société SA SCARPA a constaté en produits financiers une somme de 1 200 € perçue en distribution du résultat 2005 de la société en nom collectif BOTI dont 50 % du capital est détenu par la SA SCARPA. Un déficit fiscal de 3 000 € est déclaré par la SNC BOTI au titre de l'exercice 2006. Il est en outre précisé que la société en nom collectif n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

4. Jetons de présence

Le Conseil d'Administration de la SA SCARPA est composé, tout au cours de l'année, de Madame CARLA et trois autres administrateurs. En 2006, une somme globale de 40 000 € a été versée au titre des jetons de présence.

5. Provisions sur titres

Des titres de placement acquis le 20 juin 2004 ont été provisionnés au 31 décembre 2006 pour 15 000 €.

Une provision de 20 000 € a été également dotée au 31 décembre 2006 pour des titres de sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) « obligataires » acquises en 2005 pour un prix de 300 000 €, dont la valeur liquidative était de 320 000 € au 31 décembre 2005, et de 280 000 € au 31 décembre 2006.

Question

Déterminer le résultat fiscal 2006 de la SA SCARPA. Chaque réponse doit être justifiée et explicitée, même en l'absence de retraitement extra-comptable.

Quatrième partie : SA MAROLIN – TVA

La société anonyme MAROLIN exerce une activité de commercialisation et réparation de machines-outils. Son siège social est situé en France.

La société n'a pas opté pour le paiement de la TVA d'après les débits. Les numéros d'identification à la TVA intracommunautaire sont régulièrement communiqués conformément à la réglementation (fournisseur, prestataire de services, acquéreur, preneur) et figurent sur les factures. Le prorata général de déduction est toujours de 100 %.

En l'absence d'indications contraires, les sommes communiquées sont considérées hors taxe. Par souci de commodité des calculs, un taux uniforme de 20 % est à retenir pour l'ensemble des opérations.

Les informations suivantes sont communiquées s'agissant des opérations réalisées en juin 2007.

Chiffre d'affaires

1. Ventes de machines-outils facturées à des clients établis en France :	60 000 €
dont le règlement est intervenu	
comptant pour :	40 000 €
en juillet pour :	20 000 €
2. Vente d'une machine-outil facturée à un client assujetti à la TVA et établi en Allemagne et réglée en juin :	10 000 €
3. Réparations de machines-outils effectuées chez un client établi en France, facturées en juin et réglées en juillet :	12 000 €
4. Vente facturée à un client établi aux États-Unis, et réglée en juillet :	2 000 €

Achats de biens et services

5. Achat de matières premières auprès d'un fournisseur établi en France :	80 000 €
Cette facture a été réglée en juillet.	
6. Achat comptant de pièces détachées auprès d'un fournisseur établi en Espagne.	
La livraison et intervenue en juin et la facture a été reçue en juin :	20 000 €
7. Réception de la facture de réparation d'une camionnette de livraison :	1 200 €
Le réparateur a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits et la facture a été réglée en juillet.	
8. Achat comptant de gazole destiné à un véhicule de tourisme :	500 €

9. Facture de restaurant relative au dîner somptueux célébrant l'anniversaire de mariage de Monsieur et Madame MAROLIN. Cette facture a été réglée comptant : 550 €

10. Facture de restaurant relative à un déjeuner d'affaires auquel participaient deux salariés et deux clients. Cette facture a été réglée comptant : 400 €

Informations relatives aux encaissements du mois de juin 2007 (montants TTC)

11. Règlements de ventes de machines-outils facturées en mai 2007 auprès de clients établis en France : 18 000 €

12. Règlement de réparations de machines-outils facturées en mai 2007 auprès de clients établis en France : 12 000 €

Informations relatives aux décaissements du mois de juin 2007 (montant TTC)

13. Règlement d'une facture d'avril 2007 d'un prestataire de services n'ayant pas opté pour les débits : 1 200 €

14. Règlement d'une facture d'achat de fournitures de bureau datée et reçue en mai 2007 : 120 €

15. Règlement d'une facture d'un prestataire de services ayant opté pour les débits. La facture est datée et reçue en avril 2007 : 240 €

Précisions complémentaires

La déclaration du mois d'avril 2007 a donné lieu à un versement de TVA. La déclaration du mois de mai 2007 faisait apparaître un crédit de 800 € dont il n'a pas été demandé le remboursement.

Le chiffre d'affaires du mois de mai 2007 se composait comme suit :

- ventes en France : 50 000 €
- ventes aux États-Unis : 6 000 €
- ventes à un client assujetti à la TVA et établi en Italie : 4 000 €
- prestations de réparations auprès de clients établis en France : 15 000 €

Questions

I. Analyser chacune des opérations du mois de juin 2007 au regard de leurs incidences en matière de TVA collectée et TVA déductible.

II. Calculer le montant de la TVA à déclarer au titre des opérations du mois de juin 2007.

III. Indiquer les différentes modalités de remboursement des crédits de TVA, en répondant notamment aux questions suivantes :

- La SA MAROLIN peut-elle prétendre au remboursement de son crédit de TVA du mois de juin 2007 ?
- Quel montant pourrait-il être remboursé s'il était opté pour la procédure spéciale de restitution propre aux opérations du commerce extérieur ?

Cinquième partie : Monsieur PATER – Droits d'enregistrement

Monsieur PATER détient un patrimoine se composant pour l'essentiel des éléments suivants :

- un immeuble ancien d'une valeur de : 2 000 000 €, dont il est précisé qu'il n'est pas affecté à l'exercice d'une activité professionnelle ;
- un immeuble neuf achevé en 2005 d'une valeur de : 3 000 000 €, dont il est précisé qu'il n'est pas affecté à l'exercice d'une activité professionnelle et qu'il n'a pas fait l'objet de mutation depuis son achèvement ;
- un fonds de commerce d'une valeur de : 1 000 000 € ;
- un portefeuille titres d'une valeur total de : 750 000 € ;
- du numéraire déposé dans un compte bancaire : 100 000 €.

En vue de préparer la succession de son patrimoine au profit de ses trois enfants, il envisage de créer avec eux la société FAMILIAS à laquelle il apporterait l'ensemble de ces biens.

Par souci de simplicité des calculs, et à toutes fins utiles, un taux de TVA de 20 % est à considérer pour cet exercice.

Questions

Monsieur PATER vous demande de lui indiquer quel serait fin 2007 le régime fiscal de ces apports et le montant des droits à acquitter en conséquence en retenant deux hypothèses :

- première hypothèse : la société FAMILIAS est soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- deuxième hypothèse : la société FAMILIAS est soumise à l'impôt sur le revenu.

Corrigé

Première partie : Entreprise individuelle FUITEAU

I. Détermination du résultat fiscal 2006

	Réintégrations	Déductions
Résultat comptable	175 000	
1. Charges externes		
a. Prime d'assurance déductible car relative à un local utilisé pour les besoins de l'exploitation.		
b. Aménagements de la résidence secondaire des époux FUITEAU non déductibles car dépense étrangère à l'intérêt de l'exploitation :	3 000	
c. Le véhicule de tourisme a été acquis par la société de crédit-bail pour un prix TTC de 15 000 € × 120 % = 18 000 €. Soit un montant inférieur au plafond de 18 300 € : aucun retraitement.		
2. Charges de personnel		
a. Rémunération de M ^{me} FUITEAU - Mariés en régime de séparation de biens. Effectivité de la fonction. Charge déductible.		
b. Rémunération de M. FUITEAU. S'agissant de l'exploitant, sa rémunération n'est pas déductible :	120 000	
c. Les cotisations obligatoires de M. FUITEAU sont déductibles.		
3. Impôts et taxes		
Taxe foncière : concerne un immeuble affecté à l'exploitation ; impôt normalement à la charge du propriétaire mais transféré au locataire par les dispositions conventionnelles du contrat de bail. Impôt déductible du résultat.		
Taxe professionnelle : impôt déductible du résultat.		
4. Charges exceptionnelles		
Pénalités pour paiement tardif de la taxe professionnelle : pénalités pour recouvrement non déductibles :	200	
Pénalités pour infraction au code de la route : non déductibles :	100	
Majorations URSSAF : même nature que les cotisations elles-mêmes : déductibles.		
5. Produits exceptionnels		
Plus-value sur machine-outil.		
Détermination de la valeur nette comptable :		
Valeur brute : 100 000 €		
Amortissements cumulés : 100 000 € × 20 % × 2,5 = 50 000 €		
VNC = 100 000 € – 50 000 € = 50 000 €		
Plus-value comptable = 65 000 € – 50 000 € = 15 000 €		
Qualification fiscale de la plus-value : Bien amortissable détenu depuis plus de deux ans : à court terme à hauteur des amortissements déduits, à long terme au-delà, soit ici à court terme pour 15 000 €.		
L'entreprise décidant systématiquement les options fiscales les plus favorables, décide d'étaler la taxation de cette plus-value à court terme sur trois ans, soit à déduire du résultat 2006 : 15 000 € × 2/3 = 10 000 €		10 000
6. Provisions		
Provision sur titres : la provision est à traiter en moins-value à long terme.		
À réintégrer :	1 000	
Provisions pour licenciement : s'agissant d'un licenciement économique, la provision qui couvre l'indemnité de licenciement <i>stricto sensu</i> n'est pas déductible, soit à réintégrer :	2 000	
7. Écart de conversion passif : gain de change taxable, sans impact sur le résultat comptable, donc à réintégrer.	500	
TOTAUX	301 800	10 000
Résultat fiscal	291 800	
Moins-value à long terme		1 000

II. Modalités d'imposition

Résultat fiscal 2006 de l'entreprise FUITEAU taxable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC : 291 800 €. Le résultat fiscal est taxable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu compte tenu de l'ensemble des revenus du ménage FUITEAU. L'abattement de 20 % est pris en compte directement dans le calcul par tranche.

Moins-value à long terme de l'exercice : 1 000 €. Imputable sur les plus values à long terme des dix exercices suivants, et taxables au taux proportionnel de 16 % auxquels s'ajoutent les contributions et prélèvements sociaux totalisant 11 %, soit un taux global de 27 %.

Deuxième partie : SA DECORUM

I. Liquidation de l'IS et de la contribution sociale sur le résultat de 2006

Impôt sur les sociétés

La société ne bénéficie pas du taux réduit d'IS car son chiffre d'affaires hors taxes est supérieur à 7 630 000 €.

Résultat taxable au taux normal : 240 000 €

IS : $240\,000\text{ €} \times 33,1/3\% = 80\,000\text{ €}$

Résultat taxable à 15 % : $10\,000 \times 15\% = 1\,500\text{ €}$

Résultat taxable à 8 % (titres de participation) : $190\,000 \times 8\% = 15\,200\text{ €}$.

Pour les exercices ouverts à compter du 01.01.2007, les plus values nettes à long terme sur les titres de participation sont exonérées.

IS total : $80\,000 + 1\,500 + 15\,200 = 96\,700\text{ €}$.

Imputation des crédits d'impôt : crédit d'impôt concernant la retenue à la source sur dividendes hors régime des sociétés mères.

Dividendes nets : montant imputable : $1\,200 \times 2/3 = 800\text{ €}$.

IS net : $96\,700 - 800 = 95\,900\text{ €}$.

Contribution sociale de 3,3 % :

La société entre dans le champ d'application de cette contribution.

CSB : $(95\,900 - \text{abattement de } 763\,000) \times 3,3\% = 0$. Pas de contribution due.

II. Détermination des 2 premiers acomptes dus en 2007

1^{er} acompte :

Date limite de paiement : 15 mars 2007. Le résultat fiscal 2006 n'étant pas encore connu, les calculs sont opérés à titre provisoire sur la base des résultats de 2005.

Acompte d'impôt sur les sociétés :

Résultat taxable au taux normal : 180 000 €

Produits de la propriété industrielle : 10 000 €

Montant 1^{er} acompte : $(180\,000 \times 8,1/3\%) + (10\,000 \times 3,75\%) = 15\,375\text{ €}$.

2^e acompte :

Date limite de paiement : 15 juin 2007. Le résultat 2006 est connu, il en est tenu compte dans le calcul du deuxième acompte et pour la régularisation du premier acompte.

Acompte d'impôt sur les sociétés :

Montant cumulé des deux premiers acomptes :

$(240\,000 \times 16,2/3\%) + (10\,000 \times 7,5\%) = 40\,000 + 750 = 40\,750\text{ €}$.

Montant du deuxième acompte : $40\,750 - 15\,375 = 25\,375\text{ €}$.

Acompte de contribution sociale :

Assiette = $(240\,000 \times 33,1/3 \%) + (10\,000 \times 15 \%) - 763\,000 = 0 \text{ €}$. Pas d'acompte.

Détermination du résultat fiscal 2006

	Réintégrations	Déductions
Résultat comptable	200 000	
1. Charges exceptionnelles		
Abandon de créance au profit de SA PIEDI Compte tenu des relations de sociétés mères et filiales entre les deux sociétés, l'abandon est à caractère financier. Déductible à 100 % à hauteur de la situation nette négative, soit 80 000 €, au-delà, soit : $200\,000 - 80\,000 = 120\,000 \text{ €}$, déductible à hauteur de $(100 - 40) \%$, soit $120\,000 \times 60 \% = 72\,000 \text{ €}$ soit un total déductible de $80\,000 + 72\,000 = 152\,000 \text{ €}$ soit un montant non déductible $200\,000 - 152\,000 =$	48 000	
Abandon de créances au profit de SA CHAUSSY. Abandon à caractère commercial. Déductible dans son intégralité quel que soit le niveau de situation nette de la société qui en bénéficie.		
2. Charges financières		
S'agissant de sommes prêtées par le Président de la société, la déductibilité des intérêts est soumise à une double limite :		
– quant au montant des sommes prêtées : 1,5 fois le capital, soit $100\,000 \text{ €} \times 1,5 = 150\,000 \text{ €}$ pour le premier semestre, soit $150\,000 \text{ €} \times 1,5 = 225\,000 \text{ €}$ pour le deuxième semestre. Intérêts non déductibles sur cette partie : $(200\,000 \text{ €} - 150\,000 \text{ €}) \times 8 \% \times 6/12 = 2\,000 \text{ €}$		
– quant au taux appliqué :		
sur le premier semestre : $150\,000 \text{ €} \times (8-5) \% \times 6/12 = 2\,250 \text{ €}$		
sur le second semestre : $200\,000 \text{ €} \times (8-5) \% \times 6/12 = 3\,000 \text{ €}$		
Total, intérêts non déductibles : $2\,000 \text{ €} + 2\,250 \text{ €} + 3\,000 \text{ €} = 7\,250 \text{ €}$	7 250	
3. Produits financiers		
Le résultat fiscal de la SNC est imposable au nom de la société :		
– déduction de la quote-part de bénéfice 2005 déjà taxée en 2005		1 200
– déduction de la quote-part de déficit 2006 : $3\,000 \text{ €} \times 50 \% = 1\,500 \text{ €}$		1 500
4. Jetons de présence		
La société emploie moins de 200 salariés. Le plafond déductible est apprécié à partir de la rémunération moyenne des 5 personnes les mieux rémunérées, soit : $800\,000 \text{ €} \times 5 \% \times 4/5 = 32\,000 \text{ €}$; soit une réintégration de $40\,000 - 32\,000 = 8\,000 \text{ €}$	8 000	
5. Provisions sur titre		
S'agissant des valeurs mobilières de placement, les provisions sont déductibles du résultat imposable au taux normal, et ce quelle que soit la durée de détention des titres. Aucun retraitement. SICAV : Application du régime des OPCVM.		
– ajustement sur valeur liquidative : $280\,000 - 320\,000 = -40\,000 \text{ €}$		40 000
– provision à réintégrer : $300\,000 - 280\,000 = 20\,000 \text{ €}$	20 000	
TOTAUX	283 250	42 700
RÉSULTAT FISCAL 2006	240 550	

Quatrième partie : SA MAROLIN**I. Analyse des opérations au regard de la TVA****Chiffre d'affaires**

1. Ventes facturées à des clients français : opérations taxables en France, dès le mois de livraison pour la totalité soit 60 000 €, quelle que soit la date du règlement s'agissant d'opérations de livraison. $60\,000\text{ €} \times 20\% = 12\,000\text{ €}$.
2. Vente facturée à un client allemand : livraison intracommunautaire taxable en Allemagne.
3. Réparations chez un client français. S'agissant de prestations de services, ces opérations ne sont taxables qu'en juillet 2007 au cours duquel intervient le règlement, dès lors que la SA MAROLIN n'a pas opté pour les débits.
4. Vente facturée à un client établi aux États-Unis : opération d'exportation exonérée de TVA.

Achat de biens et services.

5. Achat de matières premières auprès d'un fournisseur français : s'agissant d'une opération de livraison, TVA déductible dès la facturation, quelle que soit la date de règlement. $80\,000\text{ €} \times 20\% = 16\,000\text{ €}$.
6. Achat auprès d'un fournisseur espagnol : acquisition intracommunautaire. TVA due intracommunautaire et déductible en juin 2007. $20\,000 \times 20\% = 4\,000\text{ €}$.
7. Réparation de la camionnette de livraison. S'agissant d'un véhicule utilitaire, la TVA est par principe déductible. Quant à la période de déductibilité de la TVA, on retiendra le mois de juin, indépendamment du règlement opéré en juillet compte tenu de l'option pour les débits opérée par le réparateur. $1\,200\text{ €} \times 20\% = 240\text{ €}$.
8. Achat comptant de gazole : étant destiné à un véhicule de tourisme, exclu du droit à déduction, la TVA relative à cette dépense n'est déductible qu'à hauteur de 80 % de son montant : $500\text{ €} \times 20\% \times 80\% = 80\text{ €}$.
9. Facture de restaurant relative au dîner d'anniversaire de mariage des époux MAROLIN. S'agissant d'une dépense étrangère aux intérêts de la société, la TVA relative à cette dépense n'est pas déductible.
10. Facture de restaurant relative à un déjeuner d'affaires : TVA déductible à 100 % sans qu'il soit nécessaire de faire la distinction entre la part relative aux salariés et la part relative aux clients. $400\text{ €} \times 20\% = 80\text{ €}$.

Encaissements du mois de juin 2007

11. Règlements de ventes facturées en mai 2007 : s'agissant d'opérations de livraison, elles ont été déclarées en mai 2007.
12. Règlements de prestations facturées en mai 2007 : la société n'ayant pas opté pour les débits, ces règlements sont taxables en juin 2007 pour leur montant hors taxe, soit $12\,000\text{ €} / 1,20 = 10\,000\text{ €}$. $10\,000\text{ €} \times 20\% = 2\,000\text{ €}$.

Décaissements du mois de juin 2007

13. Règlement d'une facture d'avril 2007 d'un prestataire n'ayant pas opté pour les débits : TVA déductible au mois de juin 2007, quelle que soit la date de facturation : soit un montant hors taxe à retenir de $1\,200\text{ €} / 1,20 = 1\,000\text{ €}$. $1\,000\text{ €} \times 20\% = 200\text{ €}$.
14. Règlement d'une facture d'achat de fournitures de bureau. La TVA relative à cette facture a été déduite en mai 2007 lors de la réception de la facture.
15. Règlement d'une facture d'un prestataire ayant opté pour les débits : compte tenu de cette option, les droits à déduction relatifs à cette facture ont été exercés en avril 2007, à la réception de la facture.

II. Détermination de la TVA à payer au titre du mois de juin 2007

TVA exigible :

Point 1 : ventes France	60 000 €
Point 6 : acquisition intracommunautaire	20 000 €
Point 12 : règlements réparations mai 2007	10 000 €
Total chiffre d'affaires taxable	90 000 €
TVA exigible : $90\,000\text{ €} \times 20\% =$	18 000 €

TVA déductible :

Point 5 : achat matières premières en France	16 000 €
Point 6 : acquisition intracommunautaire	4 000 €
Point 7 : réparation camionnette	240 €
Point 8 : achat de gazole	80 €
Point 10 : déjeuner d'affaires	80 €
Point 13 : règlement facture avril 2007 prestataire	200 €
TVA déductible :	20 600 €

Crédit de TVA du mois de juin 2007 : $18\,000\text{ €} - 20\,600\text{ €} =$	2 600 €
Report crédit du mois de mai 2007 :	800 €
Crédit disponible au 30.06.2007	3 400 €

III. Crédit de TVA

Remboursement trimestriel : le montant est bien supérieur à 760 €, mais le mois d'avril ne faisait pas apparaître de crédit de TVA. En conséquence, la SA MAROLIN ne peut prétendre au remboursement de son crédit de 3 400 € dans le cadre de la procédure de remboursement trimestriel. Le remboursement trimestriel suppose que les trois déclarations du trimestre fassent apparaître un crédit de TVA et que le montant cumulé du dernier mois du trimestre soit au moins égal à 760 €.

Régime spécial des exportateurs : remboursement possible pour chaque période correspondant à une déclaration, sans minimum exigé quant au montant du remboursement demandé. Cependant le remboursement est plafonné au montant de la TVA calculé fictivement sur le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation, sur les livraisons intracommunautaires et les transports internationaux, soit pour le mois de juin 2007 : exportations + livraisons intracommunautaires = $2\,000\text{ €} + 10\,000\text{ €} = 12\,000\text{ €}$; soit une TVA fictive de : $12\,000\text{ €} \times 20\% = 2\,400\text{ €}$.

Sur la base du seul chiffre d'affaires de juin 2007, la SA MAROLIN ne pourrait obtenir le remboursement de la totalité de son crédit de TVA de : 3 400 €. Cependant, le plafond peut être majoré sur la base du chiffre d'affaires à l'exportation et des livraisons intracommunautaires réalisés au cours des périodes antérieures qui n'ont pas encore servi de base à une restitution de TVA. Nous pouvons donc également retenir les éléments du mois de mai 2007, soit : exportations + livraisons intracommunautaires = $6\,000\text{ €} + 4\,000\text{ €} = 10\,000\text{ €}$; soit une majoration de TVA fictive de : $10\,000\text{ €} \times 20\% = 2\,000\text{ €}$, conduisant à un plafond global de $2\,400\text{ €} + 2\,000\text{ €} = 4\,400\text{ €}$.

La SA MAROLIN peut donc demander le remboursement de la totalité de son crédit de TVA dans le cadre du régime spécial des exportateurs.

Cinquième partie : M. PATER

I. Première hypothèse : la société FAMILIAS est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Apport de l'immeuble ancien : apport soumis au droit de mutation de 5 %, soit $2\,000\,000\text{ €} \times 5\% = 100\,000\text{ €}$. Le paiement du droit peut, sur demande, être fractionné en cinq annuités égales, étant observé que les annuités autres que la première donnent alors lieu au versement d'intérêts. S'agissant

d'un immeuble non affecté à l'exercice d'une activité professionnelle, il ne peut bénéficier de l'exonération sous condition de conservation des titres pendant au moins trois ans.

Apport de l'immeuble neuf : si l'immeuble est achevé depuis moins de cinq ans et qu'il s'agit de la première mutation au profit d'une personne autre qu'un marchand de biens, l'apport entre dans le champ d'application de la TVA immobilière, ce qui l'exonère de tout droit d'enregistrement. La TVA est alors due par l'apporteur, M. PATER, sur la base de la valeur d'apport, soit 3 000 000 € à 20 % = 600 000 €.

Apport de fonds de commerce : apport soumis au droit de mutation de 5 %, pour la fraction qui excède 23 000 €, soit $(1\,000\,000 - 23\,000) \times 5\% = 48\,850$ €.

Toutefois, l'apport peut être réalisé en exonération si l'apporteur prend l'engagement de conserver pendant trois ans les titres reçus en rémunération de l'apport. L'exonération n'est pas remise en cause si l'engagement ne pouvait être respecté pour cause de décès de l'apporteur.

Apport de titres : apports purs et simples exonérés de tout droit d'enregistrement lors de la constitution.

Apport de numéraire : apports purs et simples exonérés de droit d'enregistrement lors de la constitution.

II. Deuxième hypothèse : la société FAMILIAS est soumise à l'impôt sur le revenu.

Apport de l'immeuble ancien : dès lors que la société n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés, l'apport peut être opéré en exonération de tout droit d'enregistrement.

Apport de l'immeuble neuf : si l'immeuble est achevé depuis moins de cinq ans et qu'il s'agit de la première mutation au profit d'une personne autre qu'un marchand de biens, l'apport entre dans le champ d'application de la TVA immobilière, ce qui l'exonère de tout droit d'enregistrement. La TVA est alors due par l'apporteur, M. PATER, sur la base de la valeur d'apport, soit 3 000 000 € à 20 % = 600 000 €.

Apport du fonds de commerce : dès lors que la société n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés, l'apport peut être opéré en exonération de tout droit d'enregistrement.

Apport de titres : apports purs et simples exonérés de tout droit d'enregistrement lors de la constitution.

Apport de numéraire : apports purs et simples exonérés de droit d'enregistrement lors de la constitution.

Exercice n° 25. INTEC 2006 Actualisé

PREMIÈRE PARTIE

Monsieur Valantin exerce en nom propre (entreprise individuelle) une activité de tapissier décorateur. Sa clientèle est essentiellement composée de particuliers aisés. Sa femme qui tient la comptabilité est salariée de l'entreprise. Il s'agit d'un travail effectif et sa rémunération est considérée comme normale.

L'entreprise n'adhère pas à un centre de gestion agréé.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Monsieur et Madame Valantin sont mariés sous le régime de la communauté légale.

Les prix sont toujours exprimés hors taxes sauf mention contraire.

Il ne vous est pas demandé de rectifier le résultat comptable.

Le bénéfice comptable de l'exercice 2006 s'élève à 50 000 €. Il tient compte des différents éléments suivants intervenus au cours de l'exercice 2006.

1. Monsieur Valantin a offert à ses meilleurs clients une journée de chasse. La facture de 1 000 € (TTC) a été comptabilisée en charges.
2. La prime d'assurance pour risques d'incendie et dégâts des eaux s'est élevée à 500 € pour l'exercice 2006. Cette assurance couvre les locaux inscrits à l'actif de l'entreprise Valantin.
3. Un contrat de crédit bail portant sur un véhicule de tourisme a été conclu par l'entreprise Valantin le 1^{er} juillet 2006. Le montant du loyer annuel est de 5 000 €. La valeur neuve du véhicule est de 23 300 € TTC (émission de dioxyde de carbone inférieure à 200 g/Km). La durée de vie normale du véhicule est de 5 ans.
4. Le salaire annuel versé à Madame Valantin est de 23 800 €.
5. En 2005, l'entreprise Valantin a oublié de comptabiliser l'amortissement de l'ordinateur, acheté 2 000 € HT le 1^{er} juillet 2004, et amortissable sur 4 ans en mode linéaire. L'entreprise Valantin a réparé son erreur en comptabilisant la dotation de 2005 omise en même temps que celle de 2006.
6. L'entreprise Valantin a encaissé un dividende provenant des titres TISSUPLUS. L'entreprise Valantin détient 20 % de la SARL TISSUPLUS qui est soumise à l'impôt sur les sociétés. Le montant perçu en 2006 s'élève à 5 000 €.
7. Au cours de l'année 2005, une provision justifiée de 2 000 € pour dépréciation des valeurs mobilières de placement (VMP) avait été comptabilisée. Les titres ont été vendus cette année 2006 pour un prix finalement supérieur au prix d'achat et la provision a donc été reprise en comptabilité pour 2 000 €.
8. Compte tenu du dérèglement climatique et de l'accroissement des catastrophes naturelles, l'entreprise Valantin a comptabilisé en 2006 une provision pour risques d'inondation d'un montant de 15 000 €.

Renseignements complémentaires

Le chiffre d'affaires de Monsieur et Madame Valantin s'est élevé en 2006 à 120 000 €.

Monsieur et Madame Valantin n'ont pas perçu en 2006 à titre personnel de dividendes.

Questions

I. Déterminez le résultat fiscal de l'entreprise Valantin au titre de l'exercice 2006 et éventuellement la plus ou moins-value à long terme. Pour cela vous présentez point par point les retraitements fiscaux que vous jugez nécessaires. Vos réponses doivent être argumentées et justifiées même en l'absence de retraitement extra-comptable.

II. Indiquez les conséquences fiscales en matière d'impôt sur le revenu pour les époux Valantin. Vous déterminez notamment, le cas échéant, le montant imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM) au nom de Monsieur et Madame Valantin en 2006 sans tenir compte de l'incidence des contributions sociales.

III. Quelles seraient les incidences de l'adhésion à un Centre de gestion agréé ?

DEUXIÈME PARTIE

La société anonyme DA DÉVELOPPEMENT DURABLE fabrique et commercialise des panneaux solaires destinés à la fabrication d'énergie. Il s'agit d'une société anonyme au capital entièrement libéré de 200 000 €. Elle clôture ses comptes au 31 décembre.

Cette société est détenue à 60 % par Monsieur Henry Gueur. Monsieur Sébastien Bon est Président du conseil d'administration et détient 5 % du capital.

Le reste du capital est détenu par des personnes physiques sans lien de parenté avec Monsieur Gueur et Monsieur Bon.

Le résultat comptable de l'exercice 2006 fait ressortir un bénéfice de 3 024 000 € avant comptabilisation de l'impôt sur les sociétés.

Le chiffre d'affaires 2006 de la société est de 15 000 000 €.

On vous communique les informations suivantes complémentaires relatives à l'exercice 2006.

1. La société est propriétaire du bâtiment industriel utilisé pour la fabrication des panneaux solaires. L'application des nouvelles règles comptables a conduit la société DÉVELOPPEMENT DURABLE à appliquer la méthode d'amortissement par composants au 31 décembre 2005 concernant ce bâtiment. La société a retenu la méthode de reconstitution du coût historique des composants et, compte tenu de la durée propre des composants plus courte que celle applicable à son bâtiment industriel, constate que la nouvelle méthode applicable conduit à un complément d'amortissement de 250 000 € au 31 décembre 2005. Conformément à la réglementation comptable, la dotation complémentaire a affecté les capitaux propres et n'a donc pas été comptabilisée en charges.

2. La société DÉVELOPPEMENT DURABLE engage chaque année des dépenses de recherche et espère découvrir des procédés améliorant le rendement de ses panneaux solaires. Les dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche se sont élevées à 150 000 € en 2006. En 2004 et 2005, les dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche s'étaient élevées respectivement à 120 000 € et 140 000 €. Au titre de l'exercice 2006 le crédit d'impôt recherche éventuel n'a fait l'objet d'aucune écriture en comptabilité.

3. La société a bénéficié au cours de l'exercice 2006 des avances en compte courant suivantes :

- Monsieur Henry Gueur a laissé à la disposition de la société une avance de 200 000 € du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2006.
- Monsieur Sébastien Bon a laissé à la disposition de la société une avance de 200 000 € du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2006.
- Monsieur Sylvain Seul, actionnaire minoritaire, a laissé à la disposition de la société une avance de 200 000 € du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2006.

Ces avances ont été rémunérées au taux de 8 %.

4. La société DÉVELOPPEMENT DURABLE a versé à ses 3 administrateurs des jetons de présence pour un montant total de 17 000 €.

5. La société a reçu en 2006 de l'Administration fiscale un avis de dégrèvement de 500 € en matière de taxe sur les véhicules des sociétés. La société a comptabilisé ce dégrèvement en produit exceptionnel.

6. Un montant de 500 € correspondant à une majoration de retard de paiement des cotisations Urssaf a été payé et comptabilisé en 2006.

7. La société DÉVELOPPEMENT DURABLE avait acquis en 1995, pour 15 000 €, 50 titres de la société anonyme HEALEY. Ces titres étaient inscrits en titres de participation. La société HEALEY avait connu en 2004 d'importants problèmes financiers. Une provision pour dépréciation de titres de participation justifiée avait donc été comptabilisée en 2004 à hauteur de 7 000 €.

La société DÉVELOPPEMENT DURABLE a profité des bons résultats récents de la société HEALEY pour céder l'intégralité de sa participation au prix de 18 000 € en 2006. La provision de 7 000 € a été reprise en 2006 compte tenu de la cession des titres.

8. La société DÉVELOPPEMENT DURABLE a perçu le 5 septembre 2006 des dividendes de sa filiale française la société anonyme DEVPLUS, détenue à 96 % depuis plus de cinq ans. Les titres de la société DEVPLUS ont été inscrits en titres de participation. Les dividendes d'un montant de 10 000 € ont été comptabilisés en produit pour leur montant perçu.

9. La société DÉVELOPPEMENT DURABLE a ajusté ses provisions sur les titres détenus à la clôture de l'exercice de la façon suivante :

- une provision sur OPCVM (Organisme de placement collectif en valeurs mobilières) d'un montant de 300 € a été constituée. La société a acheté le 7 octobre 2006 des SICAV monétaires pour un montant de 50 000 €. À la clôture de l'exercice 2006 la valeur liquidative de ses SICAV ressort à 49 700 € ;
- une provision pour dépréciation de valeur mobilière de placement de 1 000 €. Il s'agit de titres d'une société cotée inscrite en valeur mobilière de placement achetée le 17 août 2006. La société a tiré les conséquences d'une baisse du cours de l'action.

10. La société DÉVELOPPEMENT DURABLE a versé en 2006 une somme de 10 000 € à une association d'intérêt général à caractère culturel. La dépense a été comptabilisée en charges.

Informations complémentaires

Le montant des salaires versés aux 5 personnes les mieux rémunérées s'élève à 300 000 €.

Le montant des salaires versés aux 10 personnes les mieux rémunérées s'élève à 500 000 €.

Les membres du conseil d'administration ont exercé leur activité toute l'année.

Le taux maximum de déductibilité des intérêts de compte courant est par hypothèse de 4 % en 2006.

La société ne dispose pas de moins-values nettes à long terme et de déficits antérieurs susceptibles d'être imputé sur les résultats de l'exercice 2006.

La SA DÉVELOPPEMENT DURABLE, qui emploie 51 salariés, souhaite bénéficier du régime des sociétés mères et filiales lorsque cela est possible.

Questions

I. Présentez point par point les retraitements fiscaux que vous jugez utiles en justifiant toujours votre position y compris en l'absence de correction.

II. Déterminez le résultat fiscal de l'exercice 2006.

III. Après avoir rappelé les conditions du bénéfice du taux réduit des PME (petites et moyennes entreprises), vous indiquez si la SA DÉVELOPPEMENT DURABLE peut en bénéficier.

IV. Calculez le montant de l'impôt sur les sociétés à payer et indiquez le détail du calcul des éventuelles contributions additionnelles au titre de l'exercice 2006. On ne vous demande pas d'effectuer le calcul du montant exact des contributions dues.

TROISIÈME PARTIE

La société MANEK PRO exerce une activité de fabrication, entretien et réparation de centraux téléphoniques. Son prorata général de déduction est de 100 % depuis sa création. Les numéros d'identification à la TVA intracommunautaire sont régulièrement communiqués conformément à la réglementation (fournisseur, prestataire de services, acquéreur, preneur) et figurent sur les factures.

La société MANEK PRO n'a pas exercé d'option pour le paiement de la TVA sur les débits et relève du régime du réel normal d'imposition. Les écritures comptables ont été correctement passées.

On soumet à votre appréciation une série de questions liées à la déclaration de TVA (CA3) du mois d'octobre 2006 à partir des informations suivantes :

- Les sommes communiquées sont exprimées hors taxes (HT) sauf mention contraire.
- Un taux de 20 % est affecté à l'ensemble de ces opérations afin de faciliter les calculs.

Produits

- 1.** La société a réalisé la maintenance d'un central téléphonique d'un client à Paris (en France). Le règlement de 1 200 € TTC (1 000 € HT) est intervenu en octobre 2006.
- 2.** La société a vendu à une autre société située en France un chariot élévateur utilisé pour la manutention de ses pièces détachées pour un montant de 1 000 € HT. La vente de cette machine et l'encaissement du prix de vente sont intervenus le 4 octobre 2006.
- 3.** La société a procédé le 27 octobre 2006 à la livraison d'un central téléphonique à un client allemand (assujetti à la TVA en Allemagne) pour un montant de 50 000 €. Le client a versé un acompte le 23 septembre 2006 pour un montant de 10 000 €. Le solde a été payé à la livraison du bien.
- 4.** La société donne en location un appartement nu de quatre pièces qu'elle possède à l'un de ses salariés pour son habitation. Le loyer mensuel est de 1 000 € par mois. Le montant du loyer peut être considéré comme normal.
- 5.** La société a perçu le 7 octobre de sa filiale TREFFENDEL détenue à 95 % un dividende d'un montant de 3 000 €.

Charges

- 6.** La société a procédé à la construction d'un central téléphonique pour son propre usage. Le central a été achevé et utilisé pour la première fois le 17 octobre 2006. Le coût de revient de ce central est de 10 000 € HT.
- 7.** La société a acheté un lot de pièces électroniques à un fournisseur belge (assujetti à la TVA en Belgique). La livraison est intervenue le 17 octobre 2006 et la facture a été reçue le même jour pour un montant HT de 2 000 €.
- 8.** La société a acquis le 7 octobre 2006 un véhicule de tourisme destiné aux déplacements de son personnel. Le prix d'acquisition de ce véhicule s'élève à 15 000 € HT (18 000 € TTC).
- 9.** Le 8 octobre, la société a payé comptant pour 50 € HT (60 € TTC) le plein d'essence de son véhicule de tourisme acquis la veille.
- 10.** La société a acheté, le 2 octobre 2006, 100 calculatrices publicitaires pour un montant total de 2 500 € HT (3 000 € TTC). Ces calculatrices, livrées le 5 octobre 2006, sont destinées à être offertes aux clients les plus importants.
- 11.** La société a eu recours à un graphiste anglais, la société GLOBALVISION, établie en Grande-Bretagne (assujettie à la TVA en Grande-Bretagne), pour dessiner sa nouvelle gamme de centraux téléphoniques. La facture d'un montant de 5 000 € a été payée le 27 octobre 2006.

12. Une facture de restaurant à l'occasion de la réception d'un client a été réglée le 21 octobre 2006. Le montant de la facture s'établit à 200 € HT (240 € TTC). À ce repas d'affaires participaient le directeur commercial de la société et deux clients importants.

Question

Justifiez pour chacune des opérations ci-avant les incidences en matière de TVA collectée et de TVA déductible au titre du mois d'octobre 2006.

QUATRIÈME PARTIE

La société DEMAR a été créée et régulièrement déclarée le 1^{er} janvier 2002. Elle clôture ses exercices au 31 décembre. Ses résultats fiscaux déclarés se présentent ainsi :

	2002	2003	2004	2005	2006
Résultat fiscal	5 000 €	- 2 000 €	7 000 €	20 000 €	25 000 €
Résultat fiscal imposable après imputation des déficits antérieurs	5 000 €	0	5 000 €	20 000 €	25 000 €

Questions

I. Si la société DEMAR fait l'objet d'une vérification de comptabilité en octobre 2007 matérialisée par une proposition de rectification adressée avant le 31 décembre 2007, quels exercices peuvent donner lieu à un rehaussement en base en matière d'impôt sur les sociétés et quels exercices peuvent donner lieu à des compléments d'impôt sur les sociétés à payer suite aux rectifications effectuées par l'Administration fiscale ?

II. En cas de rehaussement de 5 000 € au titre de l'exercice 2005, la société DEMAR peut-elle bénéficier de la tolérance légale en 2005 ?

III. La société DEMAR peut-elle en 2008 faire l'objet d'une nouvelle vérification de comptabilité en matière d'impôt sur les sociétés portant sur la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2007 ?

CINQUIÈME PARTIE

Monsieur Veneur, célibataire domicilié en France, cède en 2007 les actifs immobiliers situés en France suivants :

- une maison achetée 50 000 € le 7 janvier 1995 vendue le 12 avril 2007 à Monsieur Machat pour un prix de 100 000 €. Cette maison constituait la résidence principale de Monsieur Veneur jusqu'à la date de la vente. Monsieur Veneur avait réalisé des travaux dans cette maison pour un montant de 12 000 €.
- un appartement en bord de mer acheté 100 000 € le 30 juin 1999. Les frais d'acquisition se sont élevés à 6 000 €. Cet appartement a été vendu le 16 décembre 2007 à Monsieur Machat pour un prix de 230 000 €. Cette maison constituait la résidence secondaire de Monsieur Veneur. Monsieur Veneur avait réalisé des travaux dans cet appartement pour un montant de 22 500 €. Ces travaux n'ont pas été pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu, ils ne présentent pas le caractère de dépenses locatives et ont été réalisés par une entreprise du bâtiment.

Questions

I. Calculez les éventuelles plus-values imposables au nom de Monsieur Veneur.

II. Les plus-values immobilières sont-elles soumises au barème progressif ou à un taux proportionnel ?

III. Les plus-values immobilières sont-elles soumises aux prélèvements sociaux et si oui à quel taux ?

IV. Concernant les deux cessions, indiquez les éventuels redevables des droits d'enregistrement ou de la TVA immobilière.

V. Monsieur VENEUR est soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Doit-il tenir compte de la maison et de l'appartement dans sa déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune déposée en 2007 et si oui pour quelle valeur ?

Pour cette question, on considère que le prix de l'immobilier est resté stable en 2006 et 2007.

Corrigé

PREMIÈRE PARTIE

I. Détermination du résultat fiscal

	Réintégrations +	Déductions -
Bénéfice comptable	50 000	
1. Dépenses de chasse Les dépenses de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse sont des charges somptuaires non déductibles. Il convient donc de réintégrer 1 000 €. La TVA n'est pas récupérable et n'est pas déductible du résultat fiscal.	+ 1 000	
2. Prime d'assurance Il s'agit d'une prime se rapportant à l'exercice en cours et couvrant des risques courus par des éléments de l'actif. Cette charge est bien déductible et il n'y a aucun retraitement à opérer.		
3. Crédit-bail sur un véhicule de tourisme La déduction des redevances de crédit-bail est plafonnée. La part du loyer correspondant à la fraction d'amortissement qui aurait été réintégrée si l'entreprise avait été propriétaire du véhicule doit être réintégrée. $[(23\,300\text{ €} - 18\,300\text{ €}) / 5] \times 6/12 = 500\text{ €}$. Il convient donc de réintégrer 500 €.	+ 500	
4. Salaire de Madame Valantin L'entreprise Valantin est non adhérente d'un centre de gestion agréé. Monsieur et Madame Valantin étant mariés sous un régime de communauté, le salaire de Madame Valantin est déductible dans une limite portée à 13 800 € pour les exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2005. Il convient donc de réintégrer 10 000 € (23 800 € - 13 800 €).	+ 10 000	
5. Amortissement irrégulièrement différé Il s'agit d'un amortissement irrégulièrement différé dont le droit à déduction est définitivement perdu. Il convient de réintégrer $2\,000 \times 25\% = 500\text{ €}$.	+ 500	
6. Dividendes Les dividendes perçus des actions ou parts de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés par une entreprise passible de l'impôt sur le revenu sont déduits du bénéfice industriel et commercial et doivent être déclarés par l'entrepreneur individuel dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Le contribuable peut ainsi bénéficier des abattements attachés aux dividendes d'actions ou de parts sociales et du crédit d'impôt. Il convient donc de déduire le produit comptabilisé soit 5 000 €.		- 5 000

<p>7. Reprise de provision sur titre de placement Dans les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, les dotations aux provisions et reprises de provisions sur titres de placement relèvent du régime fiscal des plus et moins-values à long terme. La reprise de provision doit être traitée comme une plus-value à long terme et doit donc être déduite du résultat fiscal. Soit une déduction de 2 000 €.</p>		- 2 000
<p>8. Provision pour risque d'inondation Le risque est purement éventuel. Il s'agit d'une provision de « propre assureur » dont la déductibilité n'est pas autorisée. Soit 15 000 € à réintégrer.</p>	+ 15 000	
Totaux	77 000	- 7 000
Résultat fiscal	70 000	

La reprise de provision constitue une plus-value long terme de 2 000 €.

II. Conséquences fiscales pour les époux Valantin

Résultat fiscal

Le résultat fiscal de 70 000 € est imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

Le BIC sera majoré de 1,25 soit un BIC à déclarer de $70\,000 \times 1,25 = 87\,500$ € en l'absence d'adhésion à un centre de gestion agréé.

Le résultat fiscal est taxable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu compte tenu de l'ensemble des revenus du ménage Valantin.

Plus-value à long terme

La plus-value à long terme est imposable au taux proportionnel de 16 % hors contributions sociales.

Dividende

Depuis le 1^{er} janvier 2006, les dividendes encaissés par les personnes physiques bénéficient, en plus de l'abattement général de 1 525 € pour une personne célibataire ou 3 050 € pour un couple, des deux mécanismes suivants :

- un abattement à la base de 40 % qui s'applique avant l'abattement général ;
- un crédit d'impôt de 50 % du montant des dividendes distribués plafonné annuellement à 115 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à 230 € pour les couples soumis à une imposition commune. Au cas particulier, le plafond de 230 € trouve à s'appliquer puisque 50 % du montant des dividendes distribués représente 2 500 €.

Le crédit d'impôt de 230 € est imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au titre de laquelle les dividendes sont perçus.

Pour Monsieur et Madame Valantin, en tenant compte de dividendes de 5 000 € encaissés en 2005, le calcul des dividendes imposables est le suivant :

Dividende	5 000 €
Abattement de 40 %	- 2 000 €
Abattement général	- 3 050 €
Dividende imposable dans la catégorie des RCM	<u>0 €</u>

Traitements et salaires

Les 13 800 € imposables en traitements et salaires sont à déclarer. Ils sont imposables après prise en compte de l'ensemble des cotisations sociales salariales déductibles.

III. Incidences de l'adhésion à un Centre de gestion agréé

- déductibilité intégrale du salaire du conjoint de l'exploitant individuel ce qui au cas particulier réduirait le bénéfice imposable de 10 000 € ;
- seul les 70 000 € sont à déclarer dans la catégorie des BIC soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

DEUXIÈME PARTIE**I. Retraitements fiscaux**

	Réintégrations +	Déductions –
Bénéfice comptable	+ 3 024 000	
1. Amortissement par composant Le complément d'amortissement doit être déduit du résultat fiscal, mais comme il est supérieur à 150 000 €, il doit être étalé sur 5 exercices : 1/5 ^e du complément d'amortissement, soit 50 000 € (250 000 × 1/5).		– 50 000
2. Dépenses de recherche Les dépenses de recherche sont des dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise et normalement déductibles. Ces dépenses ouvrent par ailleurs droit à un crédit d'impôt recherche représentant 40 % de l'accroissement des dépenses par rapport à la moyenne des dépenses de recherche des deux exercices précédents et 10 % du montant des dépenses de l'année. Soit un crédit d'impôt recherche de : $(150\,000 - 130\,000) \times 40\% + 10\% (150\,000) = 23\,000\text{ €}$.		
3. Intérêts de compte courant Le capital étant intégralement libéré, il est possible de déduire tout ou partie des intérêts versés. – Concernant Monsieur Gueur et Monsieur Bon : Concernant les sommes laissées en compte courant appartenant à l'actionnaire majoritaire et au dirigeant, il y a donc lieu d'envisager une double limite quant à la détermination des intérêts déductibles : • limite concernant le montant de l'avance : Le montant de l'avance générant des intérêts déductibles ne peut excéder 1,5 fois le montant du capital social, soit : $200\,000 \times 1,5 = 300\,000\text{ €}$. Le montant total des avances consenties par Messieurs Gueur et Bon de 400 000 € (200 000 € + 200 000 €) étant supérieur, ce plafond trouve à s'appliquer. • limite concernant le taux appliqué : Le taux maximum applicable pour l'exercice 2006 est de 4 %. Or les intérêts ont été rémunérés au taux de 8 %. Intérêts versés : $400\,000\text{ €} \times 8\% = 32\,000\text{ €}$. Intérêts déductibles : $300\,000\text{ €} \times 4\% = 12\,000\text{ €}$. Montant à réintégrer : $32\,000\text{ €} - 12\,000\text{ €} = 20\,000\text{ €}$.	+ 28 000	

<p>– Concernant Monsieur Seul :</p> <p>Seule la limite concernant le taux trouve à s'appliquer. Intérêts versés : $200\,000\text{ €} \times 8\% = 16\,000\text{ €}$. Intérêts déductibles : $200\,000\text{ €} \times 4\% = 8\,000\text{ €}$. Montant à réintégrer : $16\,000\text{ €} - 8\,000\text{ €} = 8\,000\text{ €}$. Soit un montant total à réintégrer de $20\,000\text{ €} + 8\,000\text{ €} = 28\,000\text{ €}$.</p> <p>4. Jetons de présence Les jetons de présence ne sont déductibles qu'à hauteur de 5 % du montant de la rémunération moyenne attribuée au cours de l'exercice aux 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées de la société. S'agissant d'une société employant moins de 200 salariés, cette limite s'apprécie à partir de la rémunération versée aux 5 personnes les mieux rémunérées. Les bénéficiaires des jetons de présence sont au nombre de trois. La limite de déductibilité se calcule donc comme suit : $(300\,000\text{ €} / 5) \times 5\% \times 3 = 9\,000\text{ €}$. Montant versé : 17 000 €. Il convient donc de réintégrer $17\,000\text{ €} - 9\,000\text{ €} = 8\,000\text{ €}$.</p> <p>5. Avis de dégrèvement TVTS Cette taxe n'est pas déductible dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Le dégrèvement corrélatif ne doit pas être imposé. Il convient donc de le déduire extra comptablement. Soit une déduction de 500 €.</p> <p>6. Majoration de retard des cotisations Urssaf Les majorations de retard des cotisations Urssaf constituent une exception au principe de non déductibilité des pénalités, amendes et majorations. Elles sont donc déductibles et ne nécessitent aucun retraitement.</p> <p>7. Cession de titres de participation et reprise de provision La cession de titres de participation détenus depuis plus de deux ans relève du régime des plus-values à long terme. La société DÉVELOPPEMENT DURABLE constate au cas particulier une plus-value de 3 000 € ($18\,000\text{ €} - 15\,000\text{ €}$). Ce produit ne doit pas venir majorer le résultat imposable au taux normal et doit être déduit extra comptablement. Il convient donc de déduire 3 000 €. Cette plus-value est imposée au taux de 8 % (taux réduit des plus-values à long terme applicable au 1^{er} janvier 2006).</p> <p>Reprise de provision sur titres de participation Les provisions sur titres de participation sont toujours soumises au régime des plus-values à long terme, quelle que soit la durée de détention des titres. La reprise de provision de 7 000 € ne doit donc pas venir majorer le résultat imposable au taux normal et doit donc être déduite pour être imposée au taux réduit de 8 %.</p>	<p>+ 8 000</p>	<p>– 500</p> <p>– 3 000</p>
---	----------------	-----------------------------

<p>8. Dividende DEVPLUS La participation représentant plus de 5 % et ayant été conservée pendant plus de deux ans, il est possible de bénéficier du régime de sociétés mères et filiales. Il convient donc de déduire le montant du dividende reçu et de réintégrer la quote-part de frais et charges. Le dividende étant perçu en 2006 la quote-part représente 5 % du dividende : $5 \% \times 10\,000 \text{ €} = 500 \text{ €}$. Soit 10 000 € à déduire et 500 € à réintégrer.</p>		- 7 000
<p>9. Ajustement des provisions</p> <p>Provision sur OPCVM Les écarts sur valeurs liquidatives de SICAV sont immédiatement pris en compte fiscalement, quel que soit le sens de cet écart. C'est ainsi que l'écart apparaissant à la clôture de l'exercice 2006 doit être immédiatement déduit fiscalement pour un montant de 300 €. Afin d'éviter toute double déduction avec le traitement fiscal fondé sur les valeurs liquidatives, les mouvements sur provisions comptables pratiquées sur les OPCVM sont systématiquement neutralisés sur le plan fiscal. Il convient donc de déduire la perte latente et de réintégrer la provision correspondante pour le même montant de 300 €.</p> <p>Provision sur titres de placement Dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, les provisions sur titres de placement sont déductibles du résultat fiscal au taux plein. Il n'y a donc aucun retraitement à opérer.</p>	+ 500	- 10 000
	+ 300	- 300
<p>10. Don à une association Les dons ouvrent droit à un crédit d'impôt et ne peuvent donc pas venir en déduction du résultat imposable. Le montant du crédit d'impôt représente 60 % du don consenti dans une limite globale de 5 % du chiffre d'affaires hors taxes. Au cas particulier, le plafond n'est pas atteint. La société peut ainsi bénéficier d'un crédit d'impôt de 6 000 €. Soit un montant de 10 000 € à réintégrer.</p>	+ 10 000	
Totaux.	3 070 800	- 70 800
II. Résultat fiscal de l'exercice 2006.	3 000 000	
Plus-value à long terme relevant du taux de 8 % : 3 000 € + 7 000 €.	10 000	

III. Bénéfice du taux réduit des PME

Pour bénéficier du taux réduit des PME une société doit remplir les trois conditions suivantes :

- le capital doit être entièrement libéré ;
- le capital doit être détenu pendant toute la durée de l'exercice concerné pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par des sociétés satisfaisant elles-mêmes à l'ensemble de ces conditions ;
- le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au cours de l'exercice concerné doit être inférieur à 7 630 000 €.

Au cas particulier, la société DÉVELOPPEMENT DURABLE ne remplit pas la condition tenant au montant de son chiffre d'affaires puisque son chiffre d'affaires de 15 000 000 € dépasse 7 630 000 €. La société ne peut bénéficier du taux réduit des PME.

IV. Calcul de l'IS à payer et des contributions additionnelles

Calcul de l'IS

La société DÉVELOPPEMENT DURABLE qui réalise un chiffre d'affaires hors taxes supérieur à 7 630 000 €, est redevable de la contribution sociale dont le taux est de 3,3 %. Cette contribution se calcule sur l'IS de référence après un abattement de 763 000 €.

IS au taux de 33 % : 3 000 000 € × 33,1/3 % :	1 000 000 €
IS au taux de 8 % : 10 000 € × 8 % :	800 €
IS de référence :	1 000 800 €
Crédit d'impôt recherche :	- 23 000 €
Réduction d'impôt pour dépenses de mécénat :	- 6 000 €
IS à payer :	971 800 €

Calcul des contributions additionnelles

Contribution sociale de 3,3 % : $(971\,800\text{ €} - 763\,000\text{ €}) \times 3,3\% = 6\,890,40\text{ €}$.

TROISIÈME PARTIE

Produits

1. Maintenance d'un central téléphonique

S'agissant d'une prestation de service, l'exigibilité de la taxe intervient au moment du règlement de la prestation soit en octobre 2006.

La TVA de 200 € est donc exigible au titre du mois d'octobre.

2. Vente d'un bien ayant ouvert droit à déduction

La vente d'un bien ayant ouvert droit à déduction est normalement imposable à la TVA. La machine ayant ouvert droit à déduction, la vente doit être soumise à la TVA. Soit une TVA collectée en octobre de 200 € ($1\,000\text{ €} \times 20\%$).

3. Livraison d'un bien en Allemagne

Il s'agit d'une livraison intracommunautaire exonérée de TVA.

4. Location d'un appartement

Une location d'un immeuble nu à usage d'habitation est exonérée de TVA sans option possible. Il n'y a donc aucune TVA à collecter.

5. Perception d'un dividende

Les dividendes sont des produits hors champ d'application de la TVA. Il n'y a donc pas de TVA sur ce produit.

*Charges***6. Livraison à soi-même**

La fabrication d'un bien par un assujetti à la TVA et constituant pour lui une immobilisation relève des livraisons à soi-même imposables à la TVA.

La TVA due est calculée sur le prix de revient de l'immobilisation et exigible lors de la première utilisation du bien.

La TVA collectée sur la livraison à soi-même est de 2 000 € (10 000 € × 20 %).

La TVA sur les livraisons à soi-même pour le besoin de l'entreprise est normalement déductible.

Soit une TVA déductible de 2 000 €.

7. Achat auprès d'un fournisseur belge

Il s'agit d'une acquisition intracommunautaire.

TVA déductible et collectée en octobre pour : $2\,000\text{ €} \times 20\% = 400\text{ €}$.

8. Acquisition d'un véhicule de tourisme

Les véhicules de tourisme sont des biens exclus du droit à déduction. Il n'y a donc pas de TVA déductible.

9. Facture d'essence

La TVA sur les essences destinées aux véhicules de tourisme n'est jamais déductible.

Il n'y a donc pas de TVA déductible.

10. Cadeaux publicitaires

Les biens cédés gratuitement n'ouvrent pas droit à déduction. Par exception, il est possible de déduire la TVA sur les biens d'une valeur unitaire inférieure à 60 € TTC à compter du 1^{er} janvier 2006.

Au cas particulier, la valeur unitaire étant de 30 € TTC, la TVA est donc bien déductible. La déductibilité intervient en octobre 2006 (mois de la livraison des biens), soit une TVA déductible de 500 €.

11. Prestation de service d'un prestataire en Grande-Bretagne

Il s'agit d'une prestation de service immatérielle.

Le lieu d'imposition de la prestation est le lieu d'imposition du preneur direct de la prestation, ici la société française, donc TVA collectée et déductible en octobre 2006 pour un montant de 1 000 €.

12. Facture de restaurant

La TVA sur les déjeuners d'affaires est déductible à 100 % sans qu'il soit nécessaire de distinguer la part relative au salarié et la part relative au client, soit une TVA déductible de 40 €.

QUATRIÈME PARTIE

I. En matière d'impôt sur les sociétés, l'Administration dispose d'un délai de trois ans pour remettre en cause un résultat imposable. Compte tenu d'un déficit en 2003, un rehaussement au titre de cet exercice est possible. Il est cependant limité au montant du déficit car l'Administration ne peut calculer de complément de droit au titre d'un exercice prescrit.

L'Administration peut ainsi opérer des rehaussements sur les exercices 2003, 2004, 2005 et 2006 mais ne peut calculer des compléments d'impôt sur les sociétés que sur les exercices 2004, 2005 et 2006. L'éventuelle remise en cause du déficit de 2003 majore le bénéfice imposable en 2004, exercice non prescrit.

II. L'impôt sur les sociétés étant un impôt sur un revenu, la tolérance légale ne peut s'appliquer que si le rehaussement n'excède pas 5 % du bénéfice rectifié après rehaussement. Au cas particulier le rehaussement de 5 000 € représente 20 % du bénéfice rectifié (5 000 / 25 000). La société ne bénéficie pas de la tolérance légale et elle est passible de l'intérêt de retard.

III. L'Administration fiscale ne peut contrôler deux fois la même période même en l'absence de rehaussement. Un deuxième contrôle en 2008 ne peut porter que sur l'exercice 2007.

CINQUIÈME PARTIE

I. Calcul des éventuelles plus-values imposables

La cession d'une résidence principale est exonérée d'impôt sur la plus-value.

La cession d'une résidence secondaire pour un prix supérieur à 20 000 € est imposable.

Calcul de la plus-value sur la résidence secondaire

Détermination du coût d'acquisition.

Les frais d'acquisition sont évalués à 7,5 % du prix d'acquisition ou retenus pour leur montant réel s'ils sont supérieurs. Au cas particulier, le forfait de 7,5 % est plus avantageux.

Les travaux de rénovation et d'agrandissement qui peuvent être justifiés doivent être pris en compte pour leur montant réel. Le forfait de 15 % applicable aux cessions intervenant plus de cinq ans après l'acquisition n'est pas avantageux au cas particulier.

La plus-value brute doit être diminuée d'un abattement de 10 % par année de détention de l'immeuble au-delà de la cinquième. Au cas particulier l'immeuble a été détenu 8 années entières. L'abattement s'élève à 30 %.

Par ailleurs, Monsieur Veneur bénéficie de l'abattement fixe de 1 000 €.

Calcul de la plus-value brute

Prix de vente	230 000 €
Prix d'acquisition	100 000 €
Frais d'acquisition (100 000 € × 7,5 %)	7 500 €
Majoration pour travaux	22 500 €
Prix d'acquisition corrigé	130 000 €
Plus-value brute (230 000 € – 130 000 €)	100 000 €

Calcul de la plus-value imposable

Abattement pour durée de détention (100 000 € × 30 %)	30 000 €
Abattement fixe	1 000 €
Plus-value imposable (100 000 € – 31 000 €)	69 000 €

II. Mode d'imposition des plus-values immobilières

Les plus-values immobilières sont soumises au taux proportionnel de 16 % hors contributions sociales.

III. Prélèvements sociaux

Les plus-values immobilières lorsqu'elles sont imposables sont soumises aux prélèvements sociaux au taux de 11 %.

IV. Redevables des droits d'enregistrement

S'agissant de cession portant sur des biens de plus de 5 ans, ce sont les droits d'enregistrement qui s'appliquent. Les redevables des droits d'enregistrement sont les acquéreurs.

V. Imposition à l'ISF

La base d'imposition à l'ISF est notamment constituée de l'ensemble des actifs immobiliers appartenant à Monsieur Veneur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Les biens immobiliers cédés en 2007 sont donc à retenir pour leur valeur vénale. La résidence principale bénéficie cependant d'un abattement de 20 %.

Résidence principale : $100\,000\text{ €} - (100\,000\text{ €} \times 20\%) = 100\,000\text{ €} - 20\,000\text{ €} = 80\,000\text{ €}$.

Résidence secondaire : 230 000 €.

EXERCICE N° 26 : EXAMEN INTEC 2000 ACTUALISÉ

Première partie

La société anonyme BACELIN a pour activité la vente et la réparation de systèmes informatiques aux entreprises. Le numéro d'identification de l'entreprise est FR 2750697778109. La société BACELIN a réalisé les opérations suivantes au cours du mois de novembre 2007. Retenir pour l'ensemble de ces opérations un taux de 20 % afin de faciliter les calculs.

Produits du mois de novembre 2007

1. La société a livré du matériel au cours du mois de novembre 2007 avec la mention sur les factures « le transfert de propriété des marchandises ne s'effectuera que lors du paiement intégral des marchandises ». Valeur du matériel hors taxes : 5 000 €. Règlement prévu en décembre 2007.
2. La société BACELIN a prélevé du matériel informatique sur ses stocks au cours du mois de novembre 2007 pour un montant hors taxes de 3 000 €. Ce matériel sera utilisé pour les besoins internes de l'activité, en tant qu'immobilisation.
3. Cession, le 26 novembre 2007, d'un véhicule de tourisme à un revendeur de véhicules d'occasion, pour 3 600 € taxes comprises (la totalité du prix de vente est soumise à la TVA) ; ce véhicule avait été acquis le 9 avril 2004 pour 12 000 € taxes comprises dont TVA 2 000 €. Le revendeur a opté pour la TVA sur le prix de vente.
4. Dividendes reçus de la filiale MACELOT, détenue à 70 % par la société BACELIN, pour un montant de 5 000 €.

Charges du mois de novembre 2007

1. La valeur des achats déclarés en douane pour le mois de novembre 2007 par la société BACELIN au titre des opérations de dédouanement et des formalités administratives afférentes à ses opérations de l'étranger s'élève à : 15 000 € hors taxes.
2. L'entreprise BACELIN a fait appel à un prestataire, basé en Allemagne et assujetti à la TVA dans son pays, pour développer un système informatique. Les prestations informatiques ont été fournies et payées en novembre 2007 pour un montant hors taxes de 13 000 €.
3. Réception, le 10 novembre 2007, de la facture du « Garage des pins » pour des travaux d'un montant hors taxes de 1 000 € effectués en octobre 2007 sur la voiture de tourisme mise à la disposition du président de la société BACELIN.

Questions

1. Pour chacune des opérations ci-dessus, indiquer le traitement fiscal au regard de la TVA. À cet effet, vous mentionnez le cas échéant : les modalités d'imposition, le fait générateur, l'exigibilité, la déductibilité, le montant de la TVA collectée et déductible, le mois d'exigibilité et de la déductibilité.
2. Calculer le montant de la TVA à payer au titre des opérations de novembre 2007.

Deuxième partie

La société anonyme RICHARD effectue des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA mais n'acquiesce pas la TVA sur la totalité de ses affaires. En tant que redevable partiel, la société RICHARD a déterminé les prorata de déduction définitifs suivants au cours des derniers exercices : année 2004 : 70 % ; année 2005 : 85 % ; année 2006 : 90 % ; année 2007 : 75 %.

La société RICHARD a fait l'acquisition le 15 juin 2004 d'une machine-outil d'une valeur HT de 300 000 € amortie en dégressif sur 5 ans. Cette machine a été cédée le 20 avril 2007 pour une valeur TTC de 24 000 €.

Retenir pour l'ensemble de ces opérations un taux de 20 % afin de faciliter les calculs.

Questions

1. Déterminer le montant de la TVA récupérée lors de l'acquisition de la machine-outil.
2. Indiquer les régularisations de TVA qui ont dû être opérées pendant la période concernant la machine-outil.
3. Indiquer les conséquences de la cession au regard de la TVA.

Troisième partie

La société anonyme CASTOU a son siège social à Quimper. Elle a une activité industrielle et commerciale. Le chef comptable de cette société vous soumet les questions suivantes concernant les opérations réalisées par cette société au cours de l'année 2006. Le résultat comptable provisoire de la société anonyme CASTOU est égal à 385 000 €. La société clôt son exercice au 31 décembre 2006. L'ensemble des opérations ci-dessous a été pris en compte dans le résultat comptable de la société CASTOU. Les sommes mentionnées sont HT, sauf mention contraire. Le chiffre d'affaires de l'entreprise est de : 10 millions €. Sauf indication contraire de l'énoncé, les écritures comptables concernant les différentes opérations sont supposées avoir été enregistrées.

1. Opérations réalisées à l'étranger

1.1. La société CASTOU a réalisé un bénéfice de 33 000 € dans sa succursale de Londres.

1.2. Au cours de l'exercice, la société CASTOU a acheté directement en Belgique pour un montant total de 200 000 € des matériels qu'elle a revendus en Écosse pour un montant total de 250 000 €. Ces opérations sont habituelles et la direction ainsi que la gestion financière de cette activité ont été confiées à la succursale de Londres.

2. Brevet

2.1. La société CASTOU a perçu des redevances de brevets pour un montant de 7 000 € de sa filiale la société anonyme BATITOU implantée à Poitiers (France) dont elle détient 70 % du capital social.

2.2. Le 15 juillet 2006, la société CASTOU a cédé, pour un montant de 8 000 €, un brevet qu'elle avait acquis le 15 février 2000. Le prix d'acquisition s'était élevé à 6 000 €. Les amortissements à la date de la cession se sont élevés à 3 000 €.

3. Produits de l'exercice

Les produits financiers de l'exercice 2006 comprennent :

- des dividendes de la filiale française MAROU détenue à hauteur de 60 % pour un montant de 10 000 € ;
- 5 000 € de bénéfice distribué par le GIE RATENTOU créé à parts égales avec deux autres entreprises bretonnes.

Le bénéfice fiscal 2006 du GIE RATENTOU s'élève à 6 600 €.

4. Charges de l'exercice

La société CASTOU a souscrit un contrat d'assurance sur la tête de son directeur commercial au bénéfice de la société ; montant de la prime annuelle 2 000 €. Le contrat prévoit la clause suivante : « L'indemnité sera fixée en fonction du préjudice réel subi par la société et sera donc déterminée en pratique par la constatation d'une perte d'exploitation liée à la disparition du directeur commercial ».

Les charges exceptionnelles comprennent :

- l'annulation d'une créance, correspondant à une livraison de biens d'un montant de 17 000 € hors taxes (TVA au taux théorique de 20 %), sur sa filiale RATOU située en France et détenue à 70 %. RATOU est en grande difficulté financière ; sa situation nette était négative de 2 000 € ;
- des pénalités pour paiement en retard de la TVA pour un montant total de : 3 350 €.

5. Valeurs mobilières de placement

Dans le compte « Valeurs mobilières de placement » figurent 500 SICAV obligataires A. L'évolution de ce poste a été la suivante :

- le 26 juillet 2005 : achat de 300 SICAV A au cours de 45 € ;
- le 9 septembre 2006 : achat de 200 SICAV A au cours de 43 €.

Valeur liquidative unitaire de ces titres : à la clôture de l'exercice 2005 : 44 € et la clôture de l'exercice 2006 : 50 €.

Questions

1. Déterminer le résultat fiscal 2006.
2. Calculer l'impôt sur les sociétés et la contribution sociale pour 2006.

Quatrième partie

La société en nom collectif HENRION et KAISER fabrique de la peinture industrielle. Monsieur Henrion détient 60 % des parts sociales et assure la direction administrative de la société. Monsieur Kaiser détient 40 % des parts sociales et assure la direction technique et commerciale.

La société en nom collectif HENRION et KAISER n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. La société dont l'exercice coïncide avec l'année civile adhère à un centre de gestion agréé. Elle a réalisé un chiffre d'affaires de 850 000 € pour 2006. Le bénéfice comptable, déterminé provisoirement, s'élève à 12 000 € pour 2006. La société n'a procédé à aucune distribution de résultat au cours des dernières années. La société opte pour les régimes d'étalement d'imposition dont elle peut bénéficier au titre des produits réalisés.

On vous communique les éléments suivants :

Charges de personnel

Le compte de charges « Charges de personnel » a comptabilisé les éléments suivants :

	HENRION	KAISER
Rémunérations versées	35 000	30 000
Cotisations sociales des associés :		
– Régime obligatoire	10 000	9 000
dont CSG non déductible et CRDS	500	680
– Régime facultatif (contrat d'assurance de groupe)		
• retraite	3 000	3 000
• prévoyance	1 000	1 000

Les montants correspondants à la « CSG non déductible et à la CRDS » sont inclus dans les montants correspondants au « Régime obligatoire ».

Madame Kaiser est employée à plein temps dans la société. Elle a reçu une rémunération nette imposable de 15 000 €. Les époux Kaiser sont mariés sous le régime de la communauté légale.

Portefeuille de valeurs mobilières

La société a encaissé au cours de l'exercice 2006 des dividendes de sociétés françaises. Le montant net perçu s'élève à 1 200 € et a été comptabilisé dans le compte de produits « Produits financiers ».

En novembre 2006, la société a vendu vingt titres Suez qui avaient été acquis en octobre 2002, la plus-value constatée à cette occasion et enregistrée dans les comptes de la société s'est élevée à 200 € (l'opération a été correctement comptabilisée).

En 2005, une provision pour dépréciation des titres Legrand avait été enregistrée dans les comptes de la société pour un montant de 1 400 €. En 2006, cette provision a été reprise dans les comptes, celle-ci n'étant plus nécessaire.

Questions

1. Déterminer le montant des plus ou moins-values nettes de l'exercice 2006.
2. Déterminer le résultat fiscal de l'exercice 2006.
3. Déterminer les différents revenus catégoriels du foyer fiscal de Monsieur et Madame Kaiser sachant que le couple n'a disposé d'aucune autre source de revenus que ceux retirés de leur activité dans la société. Vous indiquez les revenus à déclarer et le montant des revenus effectivement imposables compte tenu d'abattements ou de déductions, le cas échéant, possibles.

Cinquième partie

Monsieur Jean Le Coz vous consulte au sujet de certaines opérations qu'il a effectuées en 2006 ou 2007 et se pose certaines questions concernant son patrimoine immobilier.

Plus-values de cessions de droits sociaux

En novembre 2006, Monsieur Jean Le Coz a cédé pour un montant de 6 500 € des actions de la société anonyme SCZ. Ces actions, représentant 30 % du capital de la société SCZ, avaient été souscrites en 2001 pour un montant de 1 500 €. D'autres cessions ont eu lieu pendant l'exercice pour un montant supérieur à 15 000 €.

Éléments concernant le patrimoine

Monsieur Jean Le Coz possède un immeuble à Neuilly (92). Les trois quarts de cet immeuble sont loués à la société anonyme MCZ dont il possède 70 % des actions et dont il est président du conseil d'administration. Le quart restant est occupé par Monsieur Le Coz et son épouse et constitue leur résidence principale. La société MCZ est prestataire informatique.

Au 1^{er} janvier 2007, le patrimoine de Madame et Monsieur Le Coz dépasse 800 000 €. La valeur vénale de l'immeuble au 1^{er} janvier 2007 est égale à 400 000 €.

M. Jean Le Coz tire de cette fonction plus de 50 % de ses revenus professionnels.

Plus-values de cessions d'appartements

Monsieur Jean Le Coz a cédé en novembre 2007 un appartement à Rodez au prix de 100 000 €. Cet appartement à usage locatif avait été acheté 80 000 € le 1^{er} juillet 2003 avec des frais d'acquisition de 6 400 €.

Acquisitions d'actions

En novembre 2006, Monsieur Le Coz a acquis :

- 200 actions de la société anonyme non cotée ASTER pour un montant total de 60 000 € ;
- 150 parts de la SARL LES JOLIS TUYAUX pour un montant total de 40 000 €. Le capital de la SARL est composé de 1 500 parts sociales.

Questions

1. La plus-value de cession des titres SCZ est-elle imposable et, si oui, selon quelles modalités ?
2. L'immeuble de Neuilly doit-il être compris dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune au 1^{er} janvier 2007 et, si oui, dans quelle proportion ?
3. La plus-value de cession de l'appartement à Rodez est-elle imposable et, si oui, quel est le montant imposable ? Dans quelle catégorie de revenus doit-elle être déclarée ?
4. Quelles sont les conséquences fiscales, pour Monsieur Le Coz de l'acquisition des actions ASTER et des parts de la SARL LES JOLIS TUYAUX ?

Première partie

1. Traitement fiscal

Produits du mois de novembre 2007

1. Vente avec clause de réserve de propriété

Cette clause n'a aucune incidence fiscale sur le fait générateur et l'exigibilité. La TVA collectée reste exigible lors de la livraison du bien. TVA collectée et exigible en novembre 2007 : $5\,000 \times 20\% = 1\,000\text{ €}$

2. Prélèvement sur les stocks

Livraison à soi-même d'immobilisations affectées aux besoins de l'entreprise imposable à la TVA. TVA collectée exigible et déductible en novembre 2007 : $3\,000\text{ €} \times 20\% = 600\text{ €}$

3. Cession d'un véhicule d'occasion

La cession du véhicule donne lieu à un complément de déduction de la TVA :

- la TVA ayant grevé l'immobilisation n'a pas pu être déduite ;
- la cession est soumise à la TVA sur la totalité du prix de vente ;
- la cession intervient dans le délai de régularisation (les 4 années de l'acquisition).

Complément de déduction :

TVA non déduite lors de l'acquisition : 2 000 €

Complément de déduction : $2\,000 - (2\,000 \times 4/5) = 2\,000 \times 1/5 = 400\text{ €}$

4. Dividendes

Les dividendes constituent des recettes situées hors du champ d'application de la TVA.

Charges du mois de novembre 2007

1. Importations

Fait générateur = entrée sur le territoire français

TVA collectée exigible et déductible lors des opérations de dédouanement

TVA collectée et exigible en novembre 2007 lors de l'importation auprès du service des douanes :

$15\,000 \times 20\% = 3\,000\text{ €}$

TVA déductible en novembre 2007 : $15\,000 \times 20\% = 3\,000\text{ €}$

2. Prestations informatiques

Il s'agit de prestations immatérielles (CGI, art. 259 B).

Lieu d'établissement du preneur en France. Le prestataire est établi dans un État membre de l'Union européenne (Allemagne).

Les prestations informatiques sont imposables en France.

TVA collectée et déductible en novembre 2007 : $13\,000\text{ €} \times 20\% = 2\,600\text{ €}$

3. Travaux sur voiture de tourisme

La TVA sur des réparations afférentes à des véhicules n'ouvrant pas droit à déduction n'est pas déductible.

2. Calcul du montant de la TVA à payer***TVA collectée :***

– Ventes avec clause de réserve de propriété	1 000 €
– Prélèvement sur les stocks	600 €
– Cession d'un véhicule d'occasion	600 €
– Dividendes	/
– Importations : la TVA est perçue par le service des douanes lors de l'importation	/
– Prestations informatiques	2 600 €
	4 800 €

TVA déductible :

– Prélèvement sur les stocks	600 €
– Cession d'un véhicule d'occasion	400 €
– Importation	3 000 €
– Prestations informatiques	2 600 €
	6 600 €

TVA à payer :

Crédit de TVA	1 800 €
---------------	----------------

Deuxième partie**1. Montant de la TVA récupérée lors de l'acquisition de la machine-outil**

TVA récupérable lors de l'acquisition dans la limite du prorata de déduction applicable en 2004, soit :
TVA payée en 2004 : $300\,000 \times 20\% = 60\,000$ €, d'où TVA récupérable : $60\,000 \times 70\% = 42\,000$ €.

2. Régularisations de TVA opérées pendant la période

Année 2005 : le prorata augmente de plus de 10 points, la société bénéficie d'un complément de déduction de : $60\,000(85\% - 70\%) \times 1/5 = 1\,800$ €

Année 2006 : le prorata augmente de plus de 10 points, la société bénéficie d'un complément de déduction de : $60\,000(90\% - 70\%) \times 1/5 = 2\,400$ €

Année 2007 : le prorata n'a augmenté que de 5 points, il n'y a pas de régularisation à opérer.

3. Conséquences de la cession au regard de la TVA

La société Richard bénéficie d'un complément de déduction, soit : $(60\,000 - 42\,000) \times 1/5 = 3\,600$ €

Troisième partie

1. Détermination du résultat fiscal

	Réintégrations	Déductions
* Résultat comptable avant impôt sur les sociétés	385 000	
* Bénéfice de la succursale de Londres		33 000
* Les opérations réalisées à l'étranger par une société française qui forment un cycle commercial complet d'activité ne sont pas imposables en France.		
* Montant à déduire : 250 000 – 200 000		50 000
* Redevance de brevet : 7 000 €		7 000
Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire, les redevances tirées de l'exploitation de brevets et droits assimilés sont imposables au taux réduit des plus-values à long terme. Mais leur déduction par le concessionnaire n'est admise que dans le rapport existant entre le taux réduit applicable au résultat net de la concession et le taux normal de l'IS. Cette déduction limitée ne s'applique pas si le versement est effectué à un concédant non imposable en France.		
* Cession du brevet : 8 000 – (6 000 – 3 000) = 5 000 La plus-value à court terme est imposable.		
* Dividendes de la filiale MAROU		
– dividende net		10 000
– quote-part pour frais et charges : 10 000 × 5 %	500	
* GIE RATENTOU		
– quote-part de bénéfice fiscal 2006 : 6 600/3	2 200	
– distribution effectuée en 2006		5 000
* Prime d'assurance vie : déductible		
* Abandon de créances à caractère financier déductible à hauteur de :		
– fraction négative de situation nette : 2 000		
– quote-part des autres associés : 15 000 × 30 % = 4 500		
Fraction déductible : 2 000 + 4 500 = 6 500		
Montant à réintégrer : 17 000 – 6 500	10 500	
La TVA collectée de : 17 000 × 20 % = 3 400 € a déjà été versée et fera l'objet d'une récupération dans le cadre des opérations annulées et résiliées.		
* Pénalité pour paiement en retard de la TVA non déductible	3 350	
* Les plus-values latentes constatées en fin d'exercice sont imposables au taux normal dès lors que l'actif de la SICAV n'est pas composé d'actions françaises et assimilées à concurrence d'au moins 90 %.		
Valeur liquidative au 31/12/2006 : 500 × 50 = 25 000		
Valeur liquidative au 31/12/2005 : 300 × 44 = 13 200		
Prix d'acquisition des titres acquis : 200 × 43 = 8 600		
Plus-value latente à réintégrer en 2005 :		
25 000 – (13 200 + 8 600) =	3 200	
Total	404 750	105 000

Le bénéfice fiscal s'élève à : 299 750 €

2. Calcul de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale

La société CASTOU ne bénéficie pas du régime de faveur des PME.

IS : $299\,750 \times 1/3 =$	99 917 €
$7\,000 \times 15\% =$	1 050 €
TOTAL =	100 967 €

La contribution sociale sur les bénéfices de 3,3 % n'est pas due : $3,3\% \times (100\,967 - 763\,000) = 0$

Quatrième partie

1. Détermination des plus ou moins-values nettes de l'exercice 2006

Plus-value à long terme sur cession de titres Suez acquis en 2002 :	200
Reprise de la provision pour dépréciation des titres Legrand ayant la nature d'une plus-value à long terme	1 400
	<hr/>
Plus-value nette à long terme de l'exercice 2006	1 600

2. Résultat fiscal de l'exercice 2006

	Réintégrations	Déductions
* Résultat comptable	12 000	
* Rémunération des associés : $35\,000 + 30\,000 =$	65 000	
* Cotisations sociales des associés		
Les charges sociales obligatoires et facultatives constituent des charges déductibles au niveau de chaque associé sur la quote-part du résultat leur revenant mais non pour la détermination du résultat de la société :		
$10\,000 + 9\,000 + 3\,000 + 3\,000 + 1\,000 + 1\,000$	27 000	
Rémunération de M ^{me} Kaiser déductible en totalité la société ayant adhéré à un centre de gestion.		
* Les dividendes encaissés doivent être déduits du résultat imposable aux BIC pour être déclarés au nom personnel des associés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.		1 200
* Plus-value nette à long terme de l'exercice.		1 600
	<hr/>	<hr/>
	104 000	2 800

Résultat imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie BIC :
 $104\,000 - 2\,800 = 101\,200$

3. Revenus catégoriels des époux Kaiser

Bénéfices industriels et commerciaux

Bénéfice fiscal	101 200
Rémunération des associés	<65 000>
Charges sociales	<27 000>
Bénéfice à répartir	<hr/> 9 200

Revenu à déclarer par M. Kaiser

Quote-part de bénéfice : $9\,200 \times 40\%$	3 680
Rémunération	30 000
Cotisations sociales personnelles : $9\,000 + 3\,000 + 1\,000$	<u>13 000</u>
BIC bruts	46 680
Cotisations sociales personnelles : $(9\,000 - 680) + 3\,000 + 1\,000$	<u><12 320></u>
BIC nets imposables	34 360

Plus-value nette à long terme

Plus-value nette à long terme imposable : $1\,600 \times 40\%$	<u>640</u>
--	------------

Traitements et salaires

Salaire de M ^{me} Kaiser :	15 000
Déduction de 10 % pour frais professionnels :	<u><1 500></u>
Montant net imposable :	13 500

Revenus de capitaux mobiliers

Quote-part de dividendes revenant à M. Kaiser : $1\,200 \times 40\% = 480$

M. Kaiser devra déclarer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers : 480

Ces dividendes ne seront pas imposés dans la mesure où M. Kaiser bénéficiera de la réfection de 40 % de l'abattement de 3 050 € sur dividendes d'actions. Par ailleurs, il bénéficiera d'un crédit d'impôt de 230 €.

Cinquième partie

1. Plus-value de cession des titres SCZ

La plus-value de cession est imposable à 16 %, soit une imposition effective de 27 % compte tenu des prélèvements sociaux, de la CSG et de la CRDS. La plus-value est égale à $6\,500 - 1\,500 = 5\,000$. Le montant total de l'impôt à payer au titre de cette cession sera égal à $5\,000 \times 27\% = 1\,350$ €.

2. Immeuble de Neuilly

L'immeuble peut être qualifié de bien professionnel pour son propriétaire et exonéré d'impôt de solidarité sur la fortune à hauteur de $400\,000 \times 3/4 \times 70\% = 210\,000$ €. Pour le quart restant, il convient d'appliquer un abattement de 20 % de la valeur vénale de l'immeuble, occupé comme résidence principale, soit $400\,000 \times 1/4 \times 20\% = 20\,000$ €.

La valeur totale de l'immeuble entrant dans le champ d'application de l'impôt de solidarité sur la fortune sera de :

$$400\,000 - 210\,000 - 20\,000 = 170\,000 \text{ €}$$

3. Plus-value de cession de l'appartement de Rodez

Prix d'acquisition	80 000
Forfait de 7,5 % (soit 6 000 €) ou frais réels pour frais d'acquisition	<u>6 400</u>
Prix de revient de l'appartement	86 400
Plus-value brute : $100\,000 - 86\,400$	13 600
Abattement pour durée de détention : 10 % par année au-delà de la cinquième	-
Abattement fixe	<u><1 000></u>
Plus-value imposable	12 600

Cette plus-value est à déclarer en plus-value des particuliers (plus-value immobilière).

Cette plus-value est taxée à l'impôt sur le revenu à la **date** de la **cession** au taux proportionnel de 16 % majoré des prélèvements sociaux soit un taux global de 27 %. Elle est déclarée sur l'imprimé n° 2048 IMM par le cédant.

4. Conséquences fiscales de l'acquisition des actions ASTER et des parts de la SARL « LES JOLIS TUYAUX »

M. Le Coz doit acquitter les droits d'enregistrement sur :

- les actions ASTER au taux de 1,1 %, plafonnés à 4 000 €, soit $60\,000\text{ €} \times 1,1\% = 660\text{ €}$
 - les parts de SARL au taux de 5 %. Depuis le 1^{er} janvier 2006, l'assiette du droit de 5 % est réduite pour les cessions de parts autres que celles de sociétés à prépondérance immobilière d'un **abattement** égal pour chaque part sociale au rapport entre 23 000 € et le nombre total de parts de la société soit : $23\,000 \times \frac{150}{1\,500} = 2\,300\text{ €}$
- Assiette du droit : $40\,000 - 2\,300 = 37\,700\text{ €}$
 Soit à payer : $37\,700 \times 5\% = 1\,885\text{ €}$

EXERCICE N° 27 : EXAMEN INTEC 2002 ACTUALISÉ

Dossier I : Impôt sur le revenu

Les époux MALOTEC sont mariés sous le régime de la communauté de biens réduite aux acquêts. Ils ont trois enfants :

- L'aîné : Patrice est né le 5 mars 1984. Il est étudiant à la faculté de droit en 2006.
- Le deuxième : Marc est né le 4 novembre 1986. Il a travaillé en 2005. Il a pris une année de congé sans solde (année « sabbatique ») en 2006.
- La cadette : Virginie est née le 12 avril 1994. Elle est scolarisée, au collège en 2006.

Voici les revenus de 2006 des différents membres de la famille MALOTEC :

1. Madame MALOTEC

Elle exerce l'activité de dentiste indépendante. Elle a adhéré à une association agréée. Elle ne relève pas du régime « Micro-BNC » compte tenu du montant de ses recettes. Le résultat fiscal professionnel provisoire est de : 29 250 € (bénéfice).

Un élément n'a pas encore été traité en fiscalité. Il s'agit d'une avance sur honoraires versée par un patient le 28 décembre 2006 pour des soins qui seront effectués en janvier 2007 : 750 €. Cette avance n'a pas encore été comptabilisée. Il est précisé que la comptabilité du cabinet est une comptabilité de « recettes-dépenses ».

2. Monsieur MALOTEC

Il occupe un emploi de directeur financier d'une société industrielle française. Ses revenus bruts (avant cotisations sociales) s'élèvent à 36 000 € sur l'année 2006. Les cotisations sociales représentent, en moyenne, 20 % des revenus bruts. La CSG et la CRDS comprises dans ces cotisations, s'élèvent à 1 200 € pour la quote-part non déductible. Monsieur MALOTEC opte pour la déduction forfaitaire de 10 % en matière de frais professionnels.

Par ailleurs, Monsieur MALOTEC est gérant de la société en nom collectif (SNC) ABOLA dont il détient 40 % des parts. Cette société est implantée à Paris. Elle n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés et son régime d'imposition est celui du réel normal.

Le résultat fiscal de la société en nom collectif ABOLA déterminé au 31 décembre 2006, date de clôture de l'exercice, s'élève à 52 000 € (bénéfice). Dans ce bénéfice fiscal à 52 000 €, la rémunération versée à Monsieur MALOTEC pour un montant de 10 000 € a été réintégrée. Les

charges sociales personnelles de Monsieur MALOTEC ont été également réintégrées dans le résultat fiscal pour un montant de 2 000 €. Ce montant tient compte de la totalité de la CSG et de la CRDS. La quote-part de CSG et la CRDS non déductibles des revenus imposables de Monsieur MALOTEC s'élèvent à 100 €. Les autres associés de la société en nom collectif ABOLA n'ont pas perçu de rémunération.

Dans le bénéfice fiscal de la société en nom collectif ABOLA, d'un montant de 52 000 € ont été réintégrées les quotes-parts non déductibles des intérêts de compte courant des différents associés : 10 000 € dont 3 000 € pour Monsieur MALOTEC. La quote-part déductible du résultat fiscal de la SNC ABOLA, concernant les intérêts du compte courant de Monsieur MALOTEC s'élève à 7 000 €. Pour l'imposition des intérêts de son compte courant dans la SNC ABOLA, Monsieur MALOTEC n'a pas opté pour le prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu.

La SNC ABOLA a cédé un terrain à bâtir, inscrit au bilan depuis 2002. La plus-value s'élève à 30 000 €. Cette plus-value a été déduite du résultat fiscal déclaré (52 000 €) par la SNC.

Il est précisé que la SNC ABOLA a adhéré à un centre de gestion agréé.

3. Le fils aîné, Patrice

Il détient un portefeuille-titres, composé d'actions de sociétés anonymes françaises cotées. Il a perçu, en 2006, un total de dividendes de 2 000 €.

Information complémentaire : Patrice et Marc ont demandé leur rattachement au foyer fiscal de leurs parents.

Questions

Déterminer les différents revenus catégoriels à déclarer à l'impôt sur le revenu du foyer MALOTEC au titre de 2006. Calculer pour chaque revenu catégoriel : le revenu brut ; les frais professionnels déductibles le cas échéant ; les abattements catégoriels éventuels ; le revenu net imposable.

Dossier II : Impôt sur les sociétés

La société anonyme TREVI, implantée en France, fabrique et commercialise des pièces pour bateaux de plaisance et hors-bord. Elle fut créée le 1^{er} janvier 1998. Son siège social est situé à Rouen.

La société anonyme TREVI a implanté une succursale en Espagne, depuis 2000.

Elle a pris une participation de 6 % dans le capital d'un sous-traitant, la SARL BATOCA. La SARL BATOCA est située au Havre et elle est soumise à l'impôt sur les sociétés. La prise de participation fut réalisée en mars 2004. La SA TREVI s'est engagée à conserver ces titres pendant 2 ans au moins.

La SARL BATOCA ainsi que la société anonyme TREVI clôturent leurs exercices comptables au 31 décembre de chaque année.

La société anonyme TREVI détient également depuis 2002, une participation de 3 % du capital d'une société implantée en Italie.

Le service comptable de la société anonyme TREVI a déterminé le résultat fiscal provisoire de l'exercice 2006. Ce résultat est bénéficiaire et s'élève à 30 000 €.

Vous disposez, ci-dessous, des éléments non encore traités au regard des règles fiscales.

Les sommes sont indiquées hors taxes, sauf indication contraire. Il est précisé que toutes les écritures comptables ont été correctement enregistrées. Par ailleurs, il est indiqué que le capital de la société

anonyme TREVI est détenu à hauteur de 30 % par des personnes physiques. Le chiffre d'affaires de l'exercice 2006 s'élève à 7 millions €. Le capital social de la société anonyme TREVI est entièrement libéré depuis le 1^{er} octobre 2005. Cette société ne remplit pas les conditions pour bénéficier du taux réduit d'IS de 15 % au titre de 2006 concernant les PME.

Liste des éléments non encore traités pour la détermination du résultat fiscal 2006.

1. Bénéfice net réalisé par la succursale espagnole : 3 000 €. Les comptes de la succursale ont été reportés dans les comptes du siège de la société anonyme TREVI.

2. La SARL BATOCA a versé un dividende net à la société anonyme TREVI pour un montant de 1 000 € le 12 août 2006.

3. La société TREVI a perçu en septembre 2006 un dividende de 900 €, provenant de la société italienne. Une retenue à la source a été prélevée en Italie. Le taux de la retenue à la source est de 10 % des sommes **brutes** distribuables. Une convention fiscale internationale est signée entre l'Italie et la France. Cette convention fiscale internationale précise que les retenues prélevées en Italie peuvent s'imputer, en tant que crédit d'impôt, sur l'impôt sur les sociétés exigible en France par le bénéficiaire des dividendes. La société anonyme TREVI n'a pas comptabilisé la retenue à la source.

4. Le président du conseil d'administration de la société anonyme TREVI a perçu, de cette société, courant 2006 des remboursements de frais professionnels pour 1 000 €, sur présentation des pièces justificatives.

5. Le directeur des ventes de la société anonyme TREVI s'est fait rembourser par la société 1 500 € de frais de déplacements professionnels sur présentation des pièces justificatives. Par ailleurs, la société anonyme TREVI lui a versé en plus une allocation forfaitaire de 1 200 € pour frais professionnels. Cette allocation forfaitaire ne figure pas sur le bulletin de paye et elle fait double emploi avec le remboursement de frais d'après les pièces justificatives.

6. Un amortissement irrégulièrement différé en 2004 d'un montant de 1 000 € a été enregistré en comptabilité fin 2006. Le résultat comptable de l'exercice 2004 était déficitaire.

7. La société anonyme TREVI a signé un contrat de crédit-bail portant sur un véhicule de tourisme. La signature a eu lieu le 1^{er} octobre 2006. Le contrat porte sur 4 ans. la durée de vie du véhicule est fixée à 5 ans. La valeur d'achat du véhicule mentionnée sur le contrat de crédit-bail est de 20 300 € TTC. Ce véhicule a été acquis neuf le 1^{er} septembre 2006 par la société de crédit-bail. Les redevances trimestrielles payables en début de période s'élèvent à 1 200 € TTC. La première redevance est réglée par la société anonyme TREVI le 1^{er} octobre 2006. Les émissions de dioxyde de carbone de ce véhicule sont inférieures à 200 g/Km.

Question 1 : Analyser les 7 points et déterminer le résultat fiscal 2006 de la société anonyme TREVI. La société anonyme TREVI choisit toujours les solutions optimales en matière de fiscalité.

Question 2 : Compte tenu d'un résultat fiscal imposable supposé de 15 000 €, calculer le montant de l'impôt sur les sociétés 2006 et le montant de la contribution sociale.

Dossier III : Taxe sur la valeur ajoutée

La société anonyme MIFAX intervient sur le secteur de l'informatique de pointe. Elle fabrique et commercialise du matériel électronique. Elle a mis au point, depuis deux ans, un département de conseil en ingénierie informatique auprès de ses principaux clients. La société anonyme MIFAX a surtout une clientèle de professionnels des secteurs industriels et bureautiques. Elle compte quelques clients en Suisse et en Italie. Depuis 4 ans, elle gère un patrimoine immobilier, composé de quelques appartements. Ces biens immeubles sont mis en location – nue – à usage d'habitation. Cette activité de location fait l'objet d'un secteur d'activité distinct au regard de la TVA. Toutes les dépenses engagées,

courantes et d'investissement, sont toujours affectées spécifiquement, soit au secteur « location », soit au secteur « industriel et commercial ».

La société anonyme MIFAX relève du régime du réel normal en matière de TVA. Elle clôture ses comptes au 31 décembre de chaque année.

Jusqu'à fin juillet 2007, toutes les déclarations mensuelles de TVA indiquent des montants de TVA à décaisser.

La déclaration au titre d'août 2007 indique un montant de crédit de TVA de 500 €. La déclaration au titre de septembre 2007 indique un montant de crédit de TVA de 900 €.

Courant août 2007, aucune vente à l'étranger n'a été réalisée.

Courant septembre 2007, la société a vendu à un industriel suisse, un matériel robotique pour 4 000 €. Il s'agit de la seule opération réalisée hors de France.

On vous communique les activités du mois d'octobre 2007. Les sommes sont exprimées hors taxes (HT), sauf mention contraire.

Point 1 : Ventes de matériels électroniques en France, facturées pour 30 000 €. Livraison le 12 octobre 2007.

Point 2 : Facturation de prestations de conseils fournies à des industriels français pour 10 000 €. Au titre de ces prestations facturées en octobre, la société MIFAX a encaissé des acomptes à hauteur de 20 % – soit 2 000 € hors taxes – courant septembre. La facture est adressée le 10 octobre 2007.

Point 3 : Vente en Suisse d'un matériel de production pour 7 000 € au profit d'une entreprise industrielle.

Point 4 : Prestation de conseil en informatique fournie à la mairie de Milan (Italie). Cette administration italienne n'est pas assujettie à la TVA. Elle ne fournit donc pas de numéro d'identification de TVA intracommunautaire à la société MIFAX. La prestation facturée le 13 octobre 2007 pour un montant global de 3 600 € y compris, le cas échéant, la TVA, est réglée à hauteur de 60 % le 30 octobre 2007.

Point 5 : La société anonyme MIFAX a reçu une facture de 4 000 €, émise par un transporteur italien. Cette facture correspond à des machines livrées à des clients italiens en septembre 2007. La société anonyme MIFAX avait sollicité, début septembre 2007, ce transporteur italien. Ce transporteur italien n'est pas identifié à la TVA en France. La facture est totalement réglée au transporteur le 20 octobre 2007.

Point 6 : La société MIFAX verse 2 400 € le 20 octobre 2007 (montant du virement) à un réparateur de machines industrielles. Il s'agit d'une avance versée à l'acceptation du devis du réparateur. Ce réparateur français a opté pour les débits. Fin octobre, sa prestation n'est pas encore achevée.

Point 7 : À l'occasion de la signature d'un nouveau contrat de vente avec une importante société française, la société anonyme MIFAX, par le biais de son directeur des ventes, a invité le directeur général de cette société au restaurant le 25 octobre 2007. Le directeur général est accompagné de son délégué, responsable des approvisionnements. La note du restaurant de Biarritz s'élève à 300 € hors taxes. Elle est réglée à fin octobre par la société anonyme MIFAX (le 31 octobre 2007).

Point 8 : La société anonyme MIFAX a commandé un matériel de bureau destiné à l'activité de location immobilière. Le fournisseur est espagnol. Elle lui communique son numéro d'identification de TVA intracommunautaire en France. La livraison a lieu le 10 octobre 2007. La facture est datée du 20 octobre 2007. Le montant facturé est de 10 000 €. À la réception de la facture, la société règle 30 % du montant hors taxes, soit 3 000 €.

Point 9 : À l'occasion du mariage du fils aîné du directeur comptable, la société anonyme MIFAX offre aux jeunes époux un ordinateur prélevé sur ses stocks, le 25 octobre 2007. Coût de revient du bien offert : 600 €.

Point 10 : La société anonyme MIFAX met en vente au profit d'une de ses filiales françaises, une camionnette de livraison. Ce matériel de transport était affecté, lors de son acquisition, à l'activité du secteur de location du patrimoine immobilier.

Prix d'achat HT : 15 000 € ; TVA facturée : 3 000 €

Date d'achat : 3 avril 2005

Date de première mise en circulation : 15 avril 2005

Date de cession : 15 octobre 2007

Prix de cession HT : 4 000 €

Durée d'amortissement : 5 ans

La cession de la camionnette est soumise à la TVA.

La société anonyme MIFAX pratique l'amortissement linéaire sur son matériel roulant.

Informations complémentaires

Il est précisé que sur ses activités de conseil en ingénierie informatique, la société anonyme MIFAX a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits.

Par simplification, il convient d'utiliser un taux normal de TVA de 20 %.

Travail à faire

- 1.** Qualifier la situation de la société anonyme MIFAX au regard du champ d'application de la TVA : La société est-elle assujettie partiel ? La société est-elle redevable partiel ? (Justifier votre réponse.)
- 2.** Quel est le traitement du crédit de TVA, figurant sur la déclaration de TVA de septembre 2007 ?
- 3.** Pour chacun des 10 points portant sur l'activité du mois d'octobre 2007, préciser, le cas échéant, les éléments suivants en fonction des questions posées : L'opération est-elle soumise à TVA ? Quelle est la territorialité de la TVA ? Quel est le redevable de la TVA ? Qui peut, le cas échéant, exercer le droit à déduction ? Quel est le montant de TVA correspondant ? Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA.
- 4.** Pour le point 10, calculer le résultat fiscal de cession. Qualifier fiscalement ce résultat, sachant que la société anonyme MIFAX relève du régime fiscal de l'impôt sur les sociétés. L'entreprise pratique l'amortissement jusqu'à la date de cession.

Dossier IV : Contrôle fiscal

La société anonyme (SA) COLORA, implantée à Lille, a fait l'objet en novembre 2007 d'un contrôle fiscal. Celui-ci porte sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ainsi que sur l'impôt sur les sociétés (IS). La société COLORA clôture ses comptes au 31 décembre.

Question 1

- a. Quels sont les exercices que l'administration fiscale peut vérifier au titre de la taxe sur la valeur ajoutée ?
- b. Quels sont les exercices que l'administration fiscale peut vérifier au regard de l'impôt sur les sociétés ? Au titre de l'exercice 2004, il a été imputé sur le résultat fiscal bénéficiaire, un déficit fiscal ordinaire provenant de l'exercice 2003.

Question 2 : La proposition de rectification est adressée à la société COLORA le 15 février 2008. Jusqu'à quelle date court le délai de reprise au titre de l'impôt sur les sociétés concernant l'exercice 2005 ?

Question 3 : La proposition de rectification porte sur une insuffisance de déclaration de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la déclaration de TVA de novembre 2005 (déclaration CA3, régime du réel normal). Il s'agit d'une vente d'un montant hors taxes de 100 000 € non déclarée. Le taux de TVA applicable est de 20 % (par simplification). Le manquement délibéré de la société COLORA est établie à cette occasion.

Quels sont les intérêts et majorations auxquels s'expose la société COLORA ?

Indiquer le montant des majorations et le mode de calcul des intérêts de retard sans donner le montant de ces intérêts.

Question 4 : En cas de contestation de la société anonyme COLORA portant sur la taxe sur la valeur ajoutée, quelle est la juridiction compétente ?

Dossier I : Impôt sur le revenu

1. Madame MALOTEC

Son activité libérale lui procure des revenus qui doivent être déclarés en BNC (Bénéfices non commerciaux). Vu le résultat de 29 250 €, on peut supposer que le seuil de recettes annuelles de 27 000 € est dépassé. Son activité relève donc du régime de la déclaration contrôlée.

- Résultat fiscal 2006 provisoire : 29 250 €
- Avance sur honoraires : 750 €. Ce montant constitue un revenu imposable au titre de 2006 puisque l'activité libérale relève d'une comptabilité « Recettes-Dépenses ».

Résultat fiscal provisoire :	29 250 €
	+ 750 €
Revenu net imposable :	<hr/> 30 000 €

2. Monsieur MALOTEC** Traitements et salaires*

Rémunération brute :	36 000 €
Cotisations sociales :	<7 200 €>
20 % × 36 000 €	
CSG, CRDS non déductibles :	<u>1 200 €</u>
Net fiscal à déclarer :	30 000 €
Frais professionnels :	<3 000 €>
10 % × 30 000 €	
Net imposable :	<u>27 000 €</u>

** BIC*

Il convient de déterminer la quote-part du résultat de la SNC ABOLA qui doit être déclarée par l'associé MALOTEC.

Résultat fiscal déclaré par la SNC :	52 000 €
Rémunération de M. MALOTEC :	<10 000 €>
Cotisations sociales :	<2 000 €>
Intérêts des comptes courants non déductibles :	<10 000 €>

Résultat fiscal « commun » :	<u>30 000 €</u>
------------------------------	-----------------

Quote-part revenant à M. MALOTEC :

Résultat fiscal « commun » :	12 000 €
40 % × 30 000 €	
Rémunération :	10 000 €
Cotisations sociales :	2 000 €
Intérêt des comptes courants non déductibles :	<u>3 000 €</u>

Résultat brut :	27 000 €
Cotisations sociales déductibles :	<1 900 €>
2 000 € – 100 €	
Net imposable :	<u>25 100 €</u>

La plus-value de cession du terrain est qualifiée de plus-value à long terme. La quote-part revenant à M. MALOTEC est de : $40\% \times 30\,000\text{ €} = 12\,000\text{ €}$. Elle doit être déclarée dans la catégorie des plus-values professionnelles.

L'intérêt des comptes courants déductibles au sein de la SNC ABOLA doit être déclaré en revenus de capitaux mobiliers 7 000 €. Il ne bénéficie pas de l'abattement catégoriel, ni de l'avoir fiscal.

3. Le fils aîné, Patrice*RCM*

Dividende perçu :	2 000 €
Abattement de 40 % :	< 800 €>
Abattement général :	<u><3 050 €></u>
Net imposable :	0 €

Dossier II : Impôt sur les sociétés

Question 1 : Détermination du résultat fiscal 2006

1. La territorialité de l'impôt sur les sociétés impose le bénéfice d'une succursale étrangère dans son pays d'implantation. Le bénéfice de **3 000 €** est donc non imposable en France. Comme il a été intégré au résultat comptable du siège, il convient de le **déduire** sur la liasse fiscale.

2. La participation de la société TREVI au capital de la SARL BATOCA est de 6 %. Les dividendes reçus bénéficient – sur option – du régime de faveur des sociétés mères-filiales. Le produit de **1 000 €** est donc non imposable. Il convient de le **déduire**.

En revanche, on est tenu de **réintégrer** une quote-part forfaitaire de frais et charges non déductibles, à moins que les frais réels de gestion du portefeuille de filiale ne soient inférieurs. Auquel cas, on réintégrerait ces frais réels. Quote-part forfaitaire : $5 \% \times 1\,000 = 50 \text{ €}$

3. La participation de 3 % au capital de la société italienne ne permet pas de bénéficier du régime de faveur des sociétés mères-filiales. Le produit de **900 €** est imposable.

La retenue à la source est utilisée en tant que crédit d'impôt par imputation sur l'IS brut exigible au titre de 2006. La retenue n'a pas été comptabilisée. On applique la méthode administrative.

$$\text{Retenue à la source : } \frac{10}{90} \times 900 \text{ €} = 100 \text{ €}$$

$$\text{Crédit d'impôt : } 100 \text{ €} \times \frac{2}{3} = 67 \text{ €}$$

Aucun retraitement sur la liasse fiscale.

4. Le président du conseil d'administration est un dirigeant salarié. Frais réels remboursés, 1 000 € : charge déductible. Aucun retraitement sur la déclaration fiscale.

5. Le directeur des ventes est un cadre salarié, non dirigeant au sens fiscal du terme. Il s'expose à la règle du « non-cumul » en matière de frais pris en charge par l'employeur, la société TREVI.

- Frais réels remboursés, 1 500 € : charge déductible. Aucun retraitement sur la déclaration fiscale.
- Allocation forfaitaire, **1 200 €** : charge non déductible, **à réintégrer**. C'est une somme (bénéfice) réputée distribuée. Le directeur des ventes doit la soumettre à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM).

6. Lors de son rattrapage comptable, l'amortissement irrégulièrement différé constitue une charge non déductible. Les 1 000 € doivent être **réintégrés**.

7. Les redevances de crédit-bail portant sur un véhicule particulier (véhicule de tourisme) sont déductibles à l'exception d'une quote-part, dès lors que le contrat a une durée de plus de 3 mois.

Quote-part non déductible : l'amortissement excédentaire que la société TREVI aurait dû réintégrer en tant que propriétaire du bien.

$$(20\,300 - 18\,300) \times \frac{1}{5}^{(1)} \times \frac{3}{12}^{(2)} = 100 \text{ €}. \text{ À réintégrer.}$$

(1) On considère la durée de vie économique du bien et non la durée du contrat.

(2) Date de départ : signature du contrat : 1^{er} octobre 2006.

Tableau 2058 A

Résultat fiscal provisoire :	30 000	
Réintégrations :		
Point 2 :	50	
Point 5 :	1 200	
Point 6 :	1 000	
Point 7 :	100	
		+ 2 350
Déductions :		
Point 1 :	3 000	
Point 2 :	1 000	< 4 000 >
Résultat fiscal :		28 350 €

Question 2

* IS brut : 15 000 € × 33,1/3 % :	5 000 €
Crédit d'impôt (retenue à la source) :	<67 €>
IS net 2006 :	4 933 €

* Contribution sociale sur les bénéfices : la société TREVI est assujettie à cette contribution. Les conditions d'exonération ne sont pas satisfaites : CSB : 3,3 % (5 000 € – 763 000 €) = 0 €

Dossier III : Taxe sur la valeur ajoutée**1. Situation de la société au regard de la TVA**

- Activités industrielles et commerciales : opérations dans le champ de la TVA et soumises à TVA.
- Activités-conseil dans le champ de la TVA et soumises.
- Locations immobilières : opérations dans le champ de la TVA mais exonérées (sans option).
- Conclusion : toutes les activités de la société MIFAX sont dans le champ de la TVA. Une activité n'y est pas soumise (location immobilière).

La société MIFAX est ASSUJETTI TOTAL et REDEVABLE PARTIEL.

2. Crédit de TVA au titre de septembre 2007

Le crédit au titre d'août 2007 est reporté sur la déclaration au titre de septembre 2007. Il est donc inclus dans le crédit fin septembre (900 € **dont** 500 € provenant d'août).

Règle de droit commun : report des 900 € sur la déclaration CA3 au titre d'octobre 2007.

Dérogation : demande de remboursement en fin de trimestre civil si deux conditions sont réunies :

- Les 3 mois du trimestre sont créditeurs. Ici, le mois de juillet n'affiche pas de crédit.
- Un crédit trimestriel minimum de 760 €. C'est le cas.

Cette dérogation n'est pas applicable puisque une condition n'est pas satisfaite.

Régime spécial exportateur (y compris les livraisons intracommunautaires)

TVA « fictive » : 4 000 × 20 % = 800 € (plafond)

Crédit affiché : 900 €

Remboursement demandé : 800 €

Le solde : 900 – 800 = 100 € : crédit reporté sur la déclaration au titre du mois d'octobre 2007.

3. Analyse des 10 points du mois d'octobre

Point 1 : Opération soumise à la TVA française.

Redevable : vendeur : société MIFAX.

Droit à déduction : clients aux conditions de droit commun.

TVA collectée : $30\,000\text{ €} \times 20\% = 6\,000\text{ €}$

Fait générateur et exigibilité : livraison des biens : 12 octobre 2007.

Point 2 : Opération soumise à la TVA française.

Redevable : prestataire : société MIFAX.

Droit à déduction : les bénéficiaires (industriels) aux conditions de droit commun.

Fait générateur : terminaison des prestations.

Exigibilité : facturation (la société MIFAX a opté pour les débits) : 10 octobre 2007. La TVA est, en revanche, exigible sur les encaissements d'acomptes antérieurs à la facturation.

TVA collectée : $(10\,000 - 2\,000) \times 20\% = 1\,600\text{ €}$

Point 3 : Opération exonérée en France (exportation). Elle est soumise à la TVA en Suisse. Le redevable est l'importateur. Le droit à déduction sera exercé – le cas échéant – par l'importateur.

Point 4 : Prestataire en France.

Preneur : non assujetti en Italie.

Prestation de services immatérielle (CGI, art. 259 B).

L'opération est soumise à la TVA française. Le redevable est le prestataire : société MIFAX.

Aucun droit à déduction ne pourra être exercé.

Fait générateur : terminaison des prestations.

Exigibilité : facturation : 13 octobre 2007.

TVA collectée : $\frac{3\,600}{1,20} \times 20\% = 600\text{ €}$

Point 5 : Le pays de départ : France.

Le donneur d'ordre du transport (preneur) : société MIFAX.

L'opération est soumise à la TVA française.

Le transporteur n'est pas identifié en France.

Le redevable est la société MIFAX.

Le droit à déduction est exercé par la société MIFAX.

Le fait générateur : terminaison du service.

Exigibilité : le paiement de la facture : 20 octobre 2007.

TVA due intracommunautaire et TVA déductible : $4\,000\text{ €} \times 20\% = 800\text{ €}$

Point 6 : Opération soumise à la TVA française.

Redevable : le réparateur.

Droit à déduction : société MIFAX (client).

Fait générateur : terminaison du service.

Exigibilité : paiement de l'avance : 20 octobre 2007.

L'option pour les débits ne modifie pas l'exigibilité de la TVA à l'encaissement des avances et des acomptes.

TVA déductible : $\frac{2\,400\text{ €}}{1,20} \times 20\% = 400\text{ €}$

Point 7 : L'opération est soumise à la TVA française.

Le redevable est : le restaurant.

Le droit à déduction peut être exercé par la société MIFAX dès lors que la dépense est nécessaire à l'exploitation.

Fait générateur : livraison consommation du repas.

Exigibilité : paiement du repas : le 31 octobre 2007.

TVA déductible : $300 \text{ €} \times 20 \% = 60 \text{ €}$

Point 8 : Acquisition intracommunautaire.

L'opération relève de la TVA française.

Le redevable est l'acquéreur : société MIFAX.

Aucun droit à déduction puisque le bien est affecté à un secteur totalement exonéré : location immobilière à usage d'habitation.

Fait générateur : livraison du bien : 10 octobre 2007.

Exigibilité : réception facture : 20 octobre 2007 puisqu'elle intervient avant le butoir (15 novembre 2007).

TVA due : $10\,000 \times 20 \% = 2\,000 \text{ €}$

Point 9 : Livraison à soi-même à usage privé, d'un bien.

L'opération est soumise à la TVA française.

Le redevable est la société MIFAX.

Le fait générateur et l'exigibilité : prélèvement sur stock : 25 octobre 2007.

Aucun droit à déduction ne peut être exercé puisque l'opération est à usage privé.

Assiette de TVA : Coût de revient.

TVA collectée : $600 \text{ €} \times 20 \% = 120 \text{ €}$

Point 10 : À l'acquisition du bien, la TVA facturée : 3 000 € n'a pu être déduite. Le bien a été affecté au secteur locatif, totalement exonéré de TVA (prorata de déduction du secteur locatif : 0 %).

La cession est soumise à la TVA française.

Le redevable est la société MIFAX.

Le droit à déduction sera, le cas échéant, exercé par la filiale (client).

Fait générateur et exigibilité : livraison du bien : 15 octobre 2007.

TVA collectée : $4\,000 \text{ €} \times 20 \% = 800 \text{ €}$

La société MIFAX peut obtenir un complément de déduction puisque la cession intervient dans le délai de régularisation de 4 ans à compter de l'acquisition.

Complément de déduction :

$$3\,000 \text{ €} \times \left[\frac{5}{5} - \frac{1}{5} \times 3 \right] = 3\,000 \times \frac{2}{5} = 1\,200 \text{ €}$$

Soit un complément de déduction de 1 200 €

4. Résultat de cession du matériel roulant

Prix d'achat hors taxe : 15 000 €

TVA non déduite : 3 000 €

Base amortissable : 18 000 € (TTC)

Cumul des amortissements :

date de départ de l'amortissement : 15 avril 2005

date d'arrêt de l'amortissement : 15 octobre 2007

durée pratiquée : 2 ans + 6 mois

cumul : $18\,000 \times \frac{1}{5} \times 2,5$:	$< 9\,000 \text{ €} >$
VNC :	<u>9 000 €</u>
Complément de déduction :	$< 1\,200 \text{ €} >$
VNC corrigée :	<u>7 800 €</u>
Prix de cession hors taxe :	4 000
VNC corrigée :	<u>$< 7\,800 >$</u>
Moins-value :	$< 3\,800 \text{ €} >$

Cette moins-value est qualifiée à court terme.

Dossier IV : Contrôle fiscal

Question 1

a. Exercices vérifiés au titre de la TVA : Le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible. Les exercices non encore prescrits en novembre 2007 sont : 2007 - 2006 - 2005 - 2004.

b. Exercices vérifiés au titre de l'impôt sur les sociétés : Le droit de reprise est le même que pour la TVA. Il est à noter que l'expiration du délai de reprise n'interdit pas de vérifier les périodes prescrites dont les opérations ont une incidence sur la période non prescrite. Ainsi, le résultat fiscal 2004 (exercice non encore prescrit en novembre 2007) a été minoré d'un déficit provenant de 2003 (exercice prescrit après le 31 décembre 2006). L'administration peut vérifier les éléments du déficit **2003**.

Question 2 : La proposition de rectification interrompt la prescription du droit de reprise. L'administration dispose alors d'un nouveau délai de même durée (3 ans) pour procéder à l'imposition des rectifications notifiées. Ainsi, l'exercice 2004 bénéficie d'un nouveau délai de reprise de 3 ans à compter de l'année qui suit celle de l'envoi de la proposition de rectification.

Ici : le délai court jusqu'au 31 décembre 2010.

Question 3 : Une majoration de 40 % pour manquement délibéré.

- TVA à verser : $100\,000 \text{ €} \times 20 \% = \mathbf{20\,000 \text{ €}}$
- Majoration : $20\,000 \text{ €} \times 40 \% = \mathbf{8\,000 \text{ €}}$
- Intérêt de retard : 0,75 % par mois jusqu'au 31 décembre 2005 et 0,40 % par mois à compter du 1^{er} janvier 2006.
- Date de départ : 01 janvier 2006
- Date d'arrêt : 28 février 2008
- Soit une durée de : 26 mois au taux de 0,40 % par mois
- Intérêt de retard : $20\,000 \text{ €} \times 0,40 \% \times 26 \text{ mois} = 2\,080 \text{ €}$

Question 4 : La TVA relève de la juridiction administrative. L'affaire sera portée, en première instance, devant le tribunal administratif.

EXERCICE N° 28 : EXAMEN INTEC 2004 actualisé

Le sujet comporte **cinq** parties indépendantes.

Première partie

La SARL CAHIN est une SARL au capital de 100 000 € intégralement libéré. Elle clôture ses comptes au 31 décembre. Son chiffre d'affaires s'est élevé à 1 500 000 € en 2006. Elle est passible de l'impôt sur les sociétés. Monsieur DIRCO détient 77 % de la SARL CAHIN.

Le résultat comptable de l'exercice 2006 fait ressortir une perte de 5 000 €. Ce résultat tient compte des opérations suivantes intervenues en 2006 :

1. La SARL CAHIN a signé deux contrats de crédit-bail portant sur deux véhicules utilitaires le 1^{er} juillet 2006. La valeur d'achat unitaire figurant au contrat est de 20 300 € TTC.
La SARL CAHIN détient de plus un véhicule de tourisme acheté à crédit d'une valeur de 20 300 € TTC le 1^{er} juillet 2005 qu'elle a décidé d'amortir en linéaire sur 5 ans.
Tous les véhicules ont une émission de dioxyde de carbone inférieure à 200 g par km.
2. La société a comptabilisé en charges les honoraires d'un consultant en ressources humaines pour un montant de 7 000 €. Ce dernier a réalisé une étude au profit de la société CHOSE filiale de la société CAHIN.
3. La SARL CAHIN a reçu une facture d'un montant de 3 000 € relative aux dépenses de chasse engagées à l'occasion de l'invitation des trois meilleurs clients de la société.
4. Monsieur TRUKMUCH, gérant, a offert une superbe montre d'un montant de 5 000 € à une charmante ancienne cliente.
5. En 2003, le comptable de la société, Monsieur BIDULE, a oublié de comptabiliser l'amortissement de la machine à café, achetée 1 000 € HT le 1^{er} juillet 2003, et amortissable sur 5 ans en mode linéaire. Lorsqu'il s'est rendu compte de son oubli, il a comptabilisé la dotation de l'année 2003 en même temps que celle de l'année 2006.
6. La société loue à son directeur financier un appartement dont elle est propriétaire au prix de 500 € par mois. Cet appartement acquis 200 000 € en 1991 est amortissable sur 20 ans. Les frais de gestion et d'entretien s'élèvent à 500 € par an.
7. Le 20 mai 2006, la SARL CAHIN a accordé un abandon de créance d'un montant de 47 700 € à l'un de ses nombreux fournisseurs. Ce dernier avait constaté au cours de l'exercice précédent une légère baisse de sa rentabilité (ne pas tenir compte des éventuelles incidences en matière de TVA).
8. Un montant de 500 € correspondant à une majoration de retard de paiement des cotisations URSSAF a été payé et comptabilisé en 2006.
9. La SARL CAHIN a comptabilisé en charges une amende pour excès de vitesse d'un montant de 1 000 €.
10. La société a reçu en 2006 de l'administration fiscale un avis de dégrèvement de 3 500 € en matière d'impôt sur les sociétés relatif à l'exercice 2003 qu'elle a immédiatement comptabilisé en produits.

Questions

- I. Présenter point par point les retraitements fiscaux que vous jugez utiles en justifiant toujours votre position y compris en l'absence de correction. Vous n'avez pas (par hypothèse) à modifier le résultat comptable. Les retraitements sont à effectuer uniquement au niveau du résultat fiscal.
- II. Déterminer le bénéfice imposable en 2006 en sachant que les déficits fiscaux reportables s'élevaient respectivement au titre de l'exercice 2004 à 10 000 € et au titre de l'exercice 2005 à 20 000 €.

III. La société CAHIN peut-elle bénéficier du taux réduit d'impôt sur les sociétés des PME ?

IV. Calculer l'impôt sur les sociétés à payer ainsi que la contribution sociale au titre de l'exercice 2006.

Deuxième partie

La société HIVERZEN exerce une activité d'entretien et de vente de chaudières.

On vous communique une série d'informations afin de préparer la déclaration de TVA CA3 du mois de février 2007.

La société n'a pas exercé d'option pour le paiement de la TVA sur les débits.

Les sommes communiquées sont exprimées hors taxes (HT) sauf mention contraire.

Les écritures comptables ont été correctement passées et les numéros de TVA intracommunautaire figurent sur les factures établies par l'entreprise HIVERZEN et figurent également sur les factures reçues par l'entreprise HIVERZEN de ses fournisseurs.

Retenir pour l'ensemble de ces opérations un taux unique de TVA de 20 % afin de faciliter les calculs.

Produits

1. La société a vendu et livré le 3 février 2007 deux chaudières en Allemagne pour un montant total de 2 000 €. L'acquéreur a fourni son numéro de TVA intracommunautaire. L'encaissement est intervenu le 15 février 2007.

2. La société a procédé à la réparation en janvier d'une chaudière d'un client à Toulouse (en France). Le règlement de 600 € TTC (500 € HT) est intervenu en février 2007.

3. La société a procédé le 27 février 2007 à la réparation d'une chaudière pour un montant de 500 €. Le client, Monsieur PAIVITE, particulier établi en France, a versé un acompte le 23 janvier 2007 pour un montant de 100 €. Le solde sera payé le 3 mars 2007.

4. La société a échangé avec une autre société située en France, le 7 février 2007, deux chaudières d'une valeur vénale unitaire HT de 2 000 € contre un ordinateur d'une valeur HT de 4 000 €. Aucune facture n'a été émise et reçue concernant l'ensemble de cette opération.

5. La société a revendu à une entreprise située en France, le 18 février 2007, pour 10 000 € une camionnette achetée HT 20 000 € le 7 octobre 2004. Au cours de l'exercice 2004, la société HIVERZEN était redevable partiel. Son prorata de déduction s'élevait à 50 %.

6. La société a revendu pour 20 000 €, le 7 février 2007, un immeuble utilisé pour le stockage de pièces détachées qu'elle s'était livrée à elle-même le 24 mai 2001. Le coût de revient d'origine du bâtiment était de 10 000 € HT.

7. La société loue nu, c'est-à-dire non meublé, un appartement dont elle est propriétaire à un étudiant en fiscalité pour son habitation principale. Le loyer mensuel est de 500 € par mois.

Charges

8. Achat de pièces détachées à un fournisseur italien, numéro de TVA intracommunautaire IT 98 036 850, pour un montant de 2 000 €. La livraison est intervenue le 3 février 2007 et la facture a été reçue le 18 février 2007.

9. Réception le 19 mars 2007 de la facture datée du 17 mars 2007 d'un prestataire de services établi en France, ayant opté pour le paiement de la TVA d'après les débits, d'un montant de 10 000 €. La société HIVERZEN a versé un acompte de 1 200 € TTC en février 2007 pour lequel elle avait reçu une facture d'acompte mentionnant la TVA. Le solde a été réglé le 25 avril 2007.

10. Réception de la facture du garage DUPOND situé en France concernant l'entretien de la CLIO du dirigeant de la société pour un montant de 100 €. Il s'agit d'une voiture de fonction. Le paiement est intervenu le 13 février 2007.

11. La société a payé, le 13 février 2007, la campagne de publicité réalisée par une société allemande assujettie à la TVA en Allemagne qui a communiqué son numéro de TVA intracommunautaire en Allemagne d'un montant de 10 000 €. Cette campagne vantant la qualité de fabrication des produits de la société HIVERZEN sera diffusée en France et au Canada. La dépense est considérée comme non exagérée et nécessaire à l'exploitation.

12. La société a prélevé sur son stock et offert, le 15 février 2007, à un très bon client, une chaudière d'un prix d'achat HT de 500 €.

13. La société a reçu le 19 janvier 2007 et payé le 7 février 2007 une facture correspondant à l'entretien de la piscine du dirigeant. Le détail de la facture dont le montant total est de 1 000 € est le suivant :

- Vente d'un filtre	500 €
- Nettoyage du bassin	400 €
- Frais de transport	100 €

Questions

I. Justifier pour chacune des opérations ci-avant les incidences en matière de TVA collectée et de TVA déductible au titre du mois de février 2007.

II. Calculer le montant de la TVA à payer au titre des opérations de février 2007.

Troisième partie

La SA FILOU est une SA au capital de 1 000 000 € intégralement libéré. Elle clôture ses comptes au 31 décembre. Elle ne bénéficie pas du taux réduit de 15 % des bénéfices des PME. Elle ne fait pas l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Le résultat comptable de l'exercice 2006 fait ressortir une perte de 360 000 €.

Les jetons de présence versés se sont élevés en 2006 à 27 000 €.

Le président du conseil d'administration, Monsieur PLUS a laissé à la disposition de la société une avance de 400 000 € du 1^{er} juillet 2005 au 31 décembre 2006. Son avance a été rémunérée au taux de 10 %. Monsieur PLUS est le seul à avoir procédé à une avance en compte courant.

Le résultat comptable de l'exercice comprend une distribution de bénéfice en juin 2006 d'une société en nom collectif (SNC) perçu et comptabilisé pour un montant de 50 000 €. La société en nom collectif n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés. Ce bénéfice correspond au résultat réalisé en 2005 par la société en nom collectif.

Informations complémentaires relatives à l'exercice 2006

Le montant des salaires versés aux 5 personnes les mieux rémunérées s'élève à 500 000 €.

Le montant des salaires versés aux 10 personnes les mieux rémunérées s'élève à 800 000 €.

Le conseil d'administration comprend 7 membres qui ont exercé leur activité toute l'année.

Le taux maximum de déductibilité des intérêts de compte courant est de 5 % en 2006.

La société emploie 101 salariés.

Concernant l'imposition des dividendes perçus, la société a toujours pu opter pour le régime des sociétés mères et filiales.

Les informations suivantes vous sont communiquées :

	2001	2002	2003	2004	2005
Résultats comptables	100 000 €	200 000 €	125 000 €	100 000 €	140 00 €
Bénéfices fiscaux imposables au taux de 33,1/3 %	150 000 €	100 000 €	160 000 €	180 000 €	50 000 €
Plus-values nettes à long terme	25 000 €	20 000 €	0 €	15 000 €	100 000 €
Distributions prélevées sur ces bénéfices fiscaux imposables à 33,1/3 %	50 000 €	0 €	60 000 €	20 000 €	10 000 €
Avoirs fiscaux attachés à des dividendes de filiales françaises	0 €	500 €	5 000 €	5 000 €	0 €

Questions

I. Présenter point par point les retraitements fiscaux que vous jugez utiles en justifiant toujours votre position y compris en l'absence de correction.

II. Déterminer le résultat fiscal de l'exercice 2006.

Compte tenu du déficit fiscal constaté en 2006, la SA FILOU souhaite bénéficier du régime du report en arrière du déficit « carry back ».

III. Quelles sont les modalités d'imputation d'un déficit sur les résultats des exercices antérieurs ?

IV. Quel est le montant du bénéfice d'imputation au cas particulier de la SA FILOU ?

V. Quel est le montant de la créance sur le Trésor ?

VI. Cette créance constitue-t-elle un produit imposable ?

VII. Si la créance n'a pu être utilisée pour acquitter l'impôt sur les sociétés, dans quel délai est-elle remboursable.

Quatrième partie

Monsieur et Madame CHOSE, mariés, ont respectivement 63 ans et 58 ans et ont deux enfants, Lucie et Paul âgés respectivement de 28 ans et 29 ans.

Monsieur et Madame CHOSE sont propriétaires des différents biens suivants évalués au 1^{er} janvier 2007 :

- une résidence principale d'une valeur de 300 000 € financée partiellement par un crédit pour lequel il reste dû la somme de 16 000 € ;
- des bois et forêts d'une valeur de 100 000 € (les conditions d'exonération partielle sont remplies) ;
- une voiture achetée 30 000 € d'une valeur vénale de 10 000 € financée par un crédit pour lequel il reste dû la somme de 5 000 € ;
- différents biens meubles autres qu'objets d'antiquité, d'art ou de collection d'une valeur de 15 000 €.

Monsieur et Madame CHOSE ont également investi 80 000 € dans un plan d'épargne en actions (PEA) dont la valeur liquidative est de 25 000 €.

Questions

I. Les époux CHOSE sont-ils redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune en 2007 au vu uniquement des éléments qui vous sont communiqués ?

II. Pour limiter les droits de succession, Monsieur et Madame CHOSE envisagent de procéder en 2007 à une donation de la nue-propiété de leur résidence principale.

D'après le barème :

- la valeur de l'usufruit est de 40 % et celle de la nue-propiété de 60 % pour Monsieur CHOSE ;
- la valeur de l'usufruit est de 50 % et celle de la nue-propiété de 50 % pour Madame CHOSE.

a. Quelle est la valeur de la nue-propiété et la valeur de l'usufruit de leur résidence principale ?

b. Quels sont les principaux avantages d'une telle donation ?

c. Qui serait redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) sur ce bien après démembrement de propriété ?

Cinquième partie

Après avoir reçu un avis de vérification le 1^{er} août 2007, la société PADBOL SA, qui exerce une activité de location de véhicules utilitaires, a fait l'objet d'un contrôle fiscal dans les locaux de l'entreprise à compter du 18 août 2007 et jusqu'au 15 novembre 2007. Ce contrôle a porté sur les exercices 2004, 2005 et 2006. Ces trois exercices ont été bénéficiaires. Le chiffre d'affaires de la société PADBOL s'est élevé respectivement à 2 millions €, 3 millions € et 4 millions € en 2004, 2005 et 2006. La société PADBOL qui clôture ses comptes au 31 décembre a toujours été bénéficiaire.

Une notification de la proposition de rectification portant sur l'impôt sur les sociétés a été reçue le 7 janvier 2008. Les rectifications en base sont de 100 000 € sur chacun des exercices 2004, 2005 et 2006.

Questions

I. L'administration était-elle tenue par une durée d'intervention limitée sur place ?

II. Quel est le délai général de prescription applicable ?

III. Quelle était la pièce de procédure qui interrompait la prescription ?

IV. Que peut-on conclure sur la validité de la procédure ?

V. L'existence d'un déficit fiscal en 2004 de 100 000 € aurait-il eu une incidence sur la procédure ?

VI. De quel délai dispose l'entreprise pour faire part de ses observations à l'administration après réception de la notification de la proposition de rectification ?

VII. Si la mauvaise foi de la société PADBOL était établie par l'administration, quel serait le taux de la majoration appliquée par l'administration ?

VIII. En cas de désaccord persistant avec l'administration sur ces rectifications, quel serait le tribunal compétent ?

PROPOSITION DE CORRIGÉ

Première partie

I. Retraitements fiscaux

- 1.** S'agissant des deux véhicules utilitaires, aucun retraitement n'est nécessaire.
S'agissant du véhicule de tourisme, une fraction d'amortissement doit être réintégrée prorata temporis.
 $(20\,300 - 18\,300) \times 20\% \times 6/12 = 200\text{ €}$
- 2.** Pour être déductible, une charge doit être engagée dans l'intérêt direct de l'entreprise. Cette condition n'est pas remplie. Il convient donc de réintégrer la somme de 7 000 €.
- 3.** Les dépenses de chasse constituent des dépenses somptuaires dont la déductibilité n'est pas admise. Le montant de 3 000 € doit être réintégré.
- 4.** Le cadeau octroyé paraît ici disproportionné *a forfiori* s'agissant d'une ancienne cliente. Il convient de réintégrer le montant de 5 000 €.
- 5.** Il s'agit d'un amortissement irrégulièrement différé dont le droit à déduction est définitivement perdu. Il convient de réintégrer la dotation correspondant à l'amortissement irrégulièrement différé.
Soit $1\,000 \times 20\% \times 6/12 = 100\text{ €}$
- 6.** La déductibilité de l'amortissement est plafonnée de façon à ne pas avoir plus de charges déductibles que de produits imposables liés à cette location.
Produits $12 \times 500\text{ €} = 6\,000\text{ €}$
Charges : 500 €
La déductibilité de l'amortissement $(200\,000/20) = 10\,000\text{ €}$ est donc plafonnée à $(6\,000\text{ €} - 500\text{ €}) = 5\,500\text{ €}$
Il convient donc de procéder à une réintégration fiscale de : $10\,000\text{ €} - 5\,500\text{ €} = 4\,500\text{ €}$
- 7.** Cet abandon de créance n'a pas été consenti dans l'intérêt de l'entreprise puisqu'il s'agit d'un fournisseur non stratégique qui, au surplus, ne connaît pas de difficultés sérieuses, mais une légère baisse de sa rentabilité. Il ne peut donc constituer une charge déductible pour l'entreprise. Soit une réintégration de 47 700 €.
- 8.** Il s'agit du rare cas d'exception au principe de non-déductibilité des amendes et pénalités, les majorations Urssaf concernées sont déductibles.
- 9.** Il s'agit de sanctions pénales dont la déductibilité est interdite. Il convient de procéder à une réintégration fiscale pour 1 000 €.
- 10.** L'impôt sur les sociétés étant un impôt non déductible, un dégrèvement afférent à cet impôt est non imposable et doit être déduit de façon extracomptable. Il convient donc de procéder à une déduction de 3 500 €.

II. Calcul du résultat imposable

	Déductions	Réintégrations
Résultat comptable	5 000	
Amortissement du véhicule de tourisme		200
Charge engagée au profit d'une filiale		7 000
Dépenses de chasse		3 000
Cadeau à une ancienne cliente		5 000
Amortissement irrégulièrement différé		100
Amortissement d'un bien loué		4 500
Abandon de créance non déductible		47 700
Amende non déductible		1 000
Dégrèvement d'IS	3 500	
Total	8 500	68 500
Résultat fiscal avant imputation des déficits antérieurs		60 000

Résultat imposable en 2006 : $60\ 000 - (10\ 000 + 20\ 000) = 30\ 000\ €$

III. La société peut bénéficier du taux réduit des PME

Elle remplit les conditions requises :

- son capital est intégralement libéré ;
- elle est détenue à plus de 75 % par une personne physique (77 % par Monsieur DIRCO) ;
- son chiffre d'affaires est inférieur à 7 630 000 €.

IV. Calcul de l'IS et de la contribution sociale :

La base taxable étant inférieure à 38 120 €, l'intégralité est taxée à 15 %.

IS : $30\ 000 \times 15\ \% = 4\ 500\ €$

Contribution sociale sur les bénéfices de 3,3 % : exonération car PME.

Deuxième partie**I. Analyse des différents points****Produits**

1. Il s'agit d'une livraison intracommunautaire exonérée de TVA.
2. S'agissant d'une prestation de services, l'exigibilité de la taxe intervient au moment du règlement de la prestation soit en février 2007. La TVA de 100 € est donc exigible au titre du mois de février.
3. Aucun encaissement n'est intervenu en février 2007. S'agissant d'une prestation de services, aucune TVA n'est exigible au titre de ce mois.
4. Cette opération doit s'analyser comme une vente de deux chaudières assorties d'un paiement par compensation. S'agissant d'une livraison de biens meubles corporels, la TVA est exigible au moment de la livraison et donc au titre du mois de février 2007.
Donc $2 \times 2\ 000 \times 20\ \% = 800\ €$ de TVA collectée.
La TVA n'est pas déductible puisqu'aucune facture n'a été reçue afférente à l'ordinateur.

- 5.** La vente d'un bien ayant ouvert droit (même partiellement à déduction) est soumise à TVA.
Un véhicule utilitaire ouvrant droit à déduction, la vente est soumise à TVA soit une TVA collectée de : $10\,000 \times 20\% = 2\,000 \text{ €}$.
La société n'ayant bénéficié que d'un droit à déduction partiel, et la vente intervenant dans le délai de régularisation, un complément de droit à déduction lui est accordé.
Le montant de la déduction complémentaire est égal à la TVA non déduite lors de l'acquisition diminuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile écoulée.
Soit un complément de déduction de $20\,000 \times 20\% \times 50\% \times (5/5 - 4/5)$ soit 400 €.
Soit un complément de TVA déductible en février 2007 de 400 €.
- 6.** La vente portant sur un bien achevé depuis plus de 5 ans échappe à la TVA. La vente relève des droits d'enregistrement.
Cette opération intervenant dans le délai de régularisation (19 années qui suivent celle de l'achèvement pour les immeubles achevés après le 1^{er} janvier 1996) doit donner lieu à un reversement d'une fraction de la TVA initialement déduite. Le reversement est égal au montant de la TVA déduite diminué d'un vingtième par année civile ou fraction d'année civile écoulée.
Compte tenu des 7 années ou fractions d'années écoulées, le reversement de TVA à opérer en février est de : $(10\,000 \times 20\%) \times 13/20 = 1\,300 \text{ €}$
- 7.** Une location d'un immeuble nu à usage d'habitation est exonérée de TVA sans option possible. Il n'y a donc aucune TVA à collecter.

Charges

- 8.** Il s'agit d'une acquisition intracommunautaire.
TVA déductible et collectée en février pour : $2\,000 \times 20\% = 400 \text{ €}$
- 9.** L'option pour les débits induit une exigibilité de la TVA lors de la facturation. Mais cette option ne peut avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la taxe.
Exigibilité et déductibilité étant concomitantes, la société peut déduire en février la TVA de :
 $\frac{1\,200}{1,20} \times 20\% = 200 \text{ €}$ correspondant à l'acompte versé.
La TVA sur le solde peut être déduite en mars.
- 10.** Les véhicules de tourisme sont des biens exclus du droit à déduction. Les prestations de services afférentes à des biens exclus du droit à déduction n'ouvrent pas droit à déduction. Il n'y a donc pas de TVA déductible.
- 11.** Il s'agit d'une prestation de services immatérielle. Le lieu d'imposition de la prestation est le lieu d'imposition du preneur direct de la prestation, ici la société française.
Donc TVA collectée et déductible en février 2007 pour un montant de : $10\,000 \times 20\% = 2\,000 \text{ €}$
- 12.** Lorsqu'un assujetti prélève sur son stock un bien ayant ouvert droit à déduction pour le donner à un tiers, ce prélèvement est imposable au titre des livraisons à soi-même. La TVA due sur la livraison est calculée sur la valeur vénale au jour de la livraison.
La TVA collectée sur la livraison à soi-même est de : $500 \times 20\% = 100 \text{ €}$
La TVA sur des livraisons à soi-même, pour des besoins autres que ceux de l'entreprise, n'est jamais déductible. Il n'y a donc aucune TVA déductible.
- 13.** La TVA n'est déductible que si le service qu'elle grève est nécessaire à l'exploitation. Ce n'est pas le cas ici s'agissant d'un service rendu au dirigeant de la société.
Il n'y a donc aucune TVA déductible et il n'est pas nécessaire de distinguer la partie livraison de biens meubles et la partie prestation de services.

II. Calcul de la TVA à payer**TVA brute**

2. Prestation réglée =	100 €
4. Vente =	800 €
5. Camionnette =	2 000 €
6. Revente immeuble =	1 300 €
8. Acquisition intracommunautaire =	400 €
11. Prestations de services immatérielles =	2 000 €
12. Livraison à soi-même =	100 €
	<u>6 700 €</u>

TVA déductible

5. Camionnette complément de déduction =	400 €
8. Acquisition intracommunautaire =	400 €
9. Acompte sur prestation de services =	200 €
11. Prestations de services immatérielles =	2 000 €
	<u>3 000 €</u>

TVA à payer : 3 700 €

Troisième partie**I.****a. Déductibilité des jetons de présence**

La société emploie moins de 200 salariés.

Le plafond de déductibilité s'élève à $5\% \times (500\,000/5) \times 7$ soit 35 000 €.

Compte tenu d'un versement de 27 000 €, il n'y a donc aucun retraitement à opérer.

b. Rémunération des comptes courants

Le plafond de 1,5 fois le capital social n'est pas atteint. Seule la fraction de rémunération du compte courant qui excède 5 % doit être réintégrée.

Soit à réintégrer $400\,000\,€ \times 5\% \times 6/12 = 10\,000\,€$

c. Distribution de bénéfice d'une SNC

Les résultats bénéficiaires d'une SNC sont imposés l'année où ils sont constatés par retraitement sur le tableau de détermination du résultat fiscal (n° 2058 A). Ce résultat a donc déjà été imposé et doit donc être déduit fiscalement. Soit une déduction de 50 000 €.

II.

Le résultat fiscal est une perte de : $-360\,000 + 10\,000 - 50\,000 = -400\,000$

III.

Le mécanisme de report en arrière du déficit n'est possible qu'aux conditions suivantes :

- Il ne s'applique que les 3 derniers exercices.
- Les bénéfices fiscaux de ces exercices doivent relever du taux normal de l'IS ou du taux réduit prévu en faveur des PME.
- Les bénéfices doivent avoir donné lieu à un paiement effectif de l'impôt (ce qui exclut les bénéfices dont l'impôt a été payé au moyen d'avoirs fiscaux ainsi que les bénéfices exonérés).
- Les bénéfices ne doivent pas avoir été distribués. Les distributions soumises au précompte ne réduisent pas le bénéfice utilisable pour le report en arrière. Toutefois, cette règle ne s'applique pas aux distributions prélevées sur des bénéfices taxés au taux réduit de l'impôt sur les sociétés pour les PME et qui ont donné lieu au paiement du précompte plafonné.

IV.

Le mécanisme ne peut s'appliquer que sur les bénéfices 2003, 2004 et 2005.

Il convient de prendre uniquement le bénéfice fiscal taxable au taux de 33,1/3 % et de retrancher le résultat distribué.

La société ayant opté pour le régime mère-fille, les avoirs fiscaux n'ont pu être imputés sur l'IS, ils ne sont pas à prendre en compte. Par ailleurs, l'avoir fiscal est supprimé à compter de 2005.

	2003	2004	2005
Résultat fiscal imposable au taux de 33,1/3 % (I)	160 000	180 000	50 000
« Distributions afférentes à ce résultat » (II)	60 000	20 000	10 000
Bénéfice d'imputation (II-I)	100 000	160 000	40 000

Globalement le bénéfice d'imputation total ressort à 300 000 €.

Ce dernier est insuffisant pour absorber tout le déficit.

Le reliquat non imputable ($400\,000 - 300\,000 = 100\,000$ €) peut être reporté en avant dans des conditions de droit commun.

V.

Le montant de la créance est égal au montant du déficit imputé multiplié par le taux d'IS des années de réalisation des bénéfices soit 33,1/3 %.

Soit $300\,000 \times 33,1/3\% = 100\,000$ €

VI.

Ce produit comptable est non imposable et doit être déduit de façon extracomptable sur le tableau 2058 A.

VII.

La créance est remboursable au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

La créance sera donc remboursée en 2012 si elle n'a pu être imputée sur de l'IS exigible (acompte ou solde) au cours des exercices 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011.

Quatrième partie

I.

Pour savoir si les époux CHOSE sont redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, il convient de déterminer son assiette, c'est-à-dire l'actif net imposable.

A. Actif

- La résidence principale : La résidence principale des époux bénéficie d'un abattement de 20 % de la valeur vénale de l'immeuble : $300\,000 - 300\,000 \times 20\% = 240\,000$ €
- Les bois et forêts : Les bois et forêts sont exonérés à hauteur des trois quarts de leur valeur puisque les conditions d'exonération sont remplies : $100\,000 - 75\% \times 100\,000 = 25\,000$ €
- Le PEA : Concernant le PEA, il convient de retenir la valeur liquidative soit 25 000 €
- La voiture : La voiture doit être retenue pour sa valeur vénale : 10 000 €
- Meubles : 15 000 €.
- Actif brut total : $240\,000 + 25\,000 + 25\,000 + 10\,000 + 15\,000 = 315\,000$ €

B. Dettes

- Emprunt afférent à la résidence principale : 16 000 €
- Emprunt afférent au véhicule : 5 000 €
- Total Passif : 21 000 €
- Actif net imposable : 315 000 – 21 000 = 294 000 €
- L'actif net imposable étant inférieur à 760 000 €, les époux CHOSE ne sont pas redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune.

II.

a. Monsieur et Madame CHOSE possèdent chacun 50 % de leur résidence principale soit 150 000 €.

L'usufruit représente 40 % pour Monsieur CHOSE et 50 % pour Madame CHOSE.

La valeur de l'usufruit représente donc $150\,000 \times 40\% + 150\,000 \times 50\% = 60\,000 + 75\,000$ soit 135 000 €.

La valeur de la nue-propiété représente le solde soit $300\,000 - 135\,000 = 165\,000$ €.

b. Les principaux avantages sont les suivants :

- possibilité de transmettre un bien en acquittant des droits calculés uniquement sur la nue-propiété, l'usufruit disparaissant automatiquement au décès des donateurs ;
- possibilité de bénéficier de droits réduits du fait d'abattements dans le cas de donation avant 65 et 75 ans ;
- possibilité de profiter plusieurs fois de l'abattement de 50 000 € du fait de la « remise à zéro des compteurs » tous les 10 ans.

c. Dans les cas de donation à un héritier, c'est l'usufruitier qui reste passible de l'impôt de solidarité sur la fortune sur la valeur en pleine propriété du bien.

Cinquième partie**I.**

Non, au cas particulier l'administration n'était pas tenue par le délai de 3 mois sur place puisque le chiffre d'affaires excédait 230 000 € (prestataires de services).

II.

Le délai général de prescription est de trois ans ; la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est dû.

III.

Seul l'envoi de la proposition de rectification est interruptive de prescription.

IV.

L'exercice 2004, bénéficiaire se prescrivait le 31 décembre 2007.

La proposition de rectification ayant été reçue en 2008, la rectification relative à cet exercice n'est pas valide.

Les rectifications relatives aux exercices 2005 et 2006 demeurent valides.

V.

L'existence d'un déficit aurait eu une réelle incidence sur la procédure.

La remise en cause du déficit fiscal de 2004 aurait eu un impact sur l'exercice 2005, exercice non prescrit le 7 janvier 2008, date de réception de la notification de la proposition de rectification.

L'ensemble des rectifications opérées par l'administration aurait ainsi été valide au niveau de la procédure.

VI.

La société PADBOL dispose d'un délai de 30 jours à réception de la proposition de rectification pour faire part de ses observations à l'administration.

VII.

Une majoration de 40 % s'applique sur les droits éludés lorsque le manquement délibéré est établi.

VIII.

En cas de désaccord persistant avec l'administration, s'agissant d'impôt sur les sociétés, c'est le tribunal administratif qui est compétent.

