

## **DROIT FISCAL**

### **Ce fascicule comprend :**

La série 04

### **Note aux élèves :**

Le devoir 6 est associé à cette série et à envoyer à la correction (se reporter au calendrier d'envoi des devoirs dans le guide de la formation).



## SÉRIE 04

### PLAN DE LA SÉRIE

<b>CINQUIÈME PARTIE : IMPÔTS SUR LE CAPITAL.....</b>	<b>7</b>
<b>CHAPITRE I. IMPÔTS DIRECTS LOCAUX .....</b>	<b>7</b>
<b>SECTION 1. TAXES FONCIÈRES .....</b>	<b>7</b>
I. Taxe foncière sur les propriétés bâties.....	7
II. Taxe foncière sur les propriétés non bâties .....	9
<b>SECTION 2. TAXE D'HABITATION .....</b>	<b>9</b>
I. Champ d'application.....	9
II. Base d'imposition .....	9
III. Exonérations et dégrèvements d'office.....	10
IV. Paiement de la taxe d'habitation .....	10
<b>SECTION 3. TAXE SUR LES TERRAINS CONSTRUCTIBLES .....</b>	<b>10</b>
I. Champ d'application.....	10
II. Base d'imposition .....	10
III. Cas d'exonération.....	10
<b>SECTION 4. TAXE PROFESSIONNELLE .....</b>	<b>11</b>
I. Champ d'application.....	11
II. Base d'imposition à la taxe professionnelle.....	14
III. Calcul de la taxe professionnelle.....	18
IV. Établissement de la taxe professionnelle .....	23
V. Paiement de la taxe professionnelle .....	24
<b>CHAPITRE II. DROITS D'ENREGISTREMENT .....</b>	<b>24</b>
<b>SECTION 1. PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'ENREGISTREMENT .....</b>	<b>24</b>
I. Double aspect, fiscal et juridique, de l'enregistrement.....	24
II. Division des droits d'enregistrement.....	25
III. Conventions affectées d'une modalité .....	26
IV. Exécution de la formalité et paiement des droits .....	26
V. Contrôle des droits d'enregistrement .....	27
<b>SECTION 2. VENTES D'IMMEUBLES.....</b>	<b>28</b>
I. Impositions applicables .....	28
II. Base et taux d'imposition .....	29
<b>SECTION 3. CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTÈLES .....</b>	<b>30</b>
I. Droits applicables.....	30
II. Base d'imposition .....	31
III. Conventions de successeur .....	31
<b>SECTION 4. CESSIONS DE DROITS SOCIAUX ET DE BREVETS D'INVENTION .....</b>	<b>31</b>
I. Cessions d'actions.....	31
II. Cessions de parts sociales .....	32
III. Cession de brevets d'invention.....	33
<b>SECTION 5. CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS.....</b>	<b>33</b>
I. Apport soumis à la TVA.....	33

II. Application des droits d'enregistrement.....	33
SECTION 6. MODIFICATIONS DU CAPITAL DES SOCIÉTÉS .....	37
I. Augmentation de capital.....	37
II. Réduction du capital.....	37
CHAPITRE III. IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE .....	38
SECTION 1. CHAMP D'APPLICATION.....	38
I. Personnes imposables .....	38
II. Biens imposables .....	39
SECTION 2. BIENS PROFESSIONNELS.....	41
I. Biens figurant dans une entreprise individuelle.....	41
II. Droits sociaux .....	42
SECTION 3. EXONÉRATION DE CERTAINS TITRES .....	44
I. Titres faisant l'objet d'un engagement de conservation – Exonération partielle.....	44
II. Dirigeants retraités : parts ou actions en usufruit – Exonération partielle .....	48
III. Titres détenus par les salariés et mandataires sociaux .....	49
IV. Souscriptions nouvelles dans une PME.....	50
SECTION 4. PASSIF DÉDUCTIBLE.....	50
SECTION 5. CALCUL DE L'ISF .....	51
SECTION 6. PLAFONNEMENT DES IMPÔTS DIRECTS : BOUCLIER FISCAL.....	52

## **SIXIÈME PARTIE : CONTRÔLE - CONTENTIEUX - SANCTIONS.....53**

CHAPITRE I. PROCÉDURE DE CONTRÔLE DE L'IMPÔT .....	53
I. Délai d'exercice du contrôle.....	53
II. Modalités d'exercice.....	59
III. Procédure de rectification .....	71
CHAPITRE II. CONTENTIEUX DE L'IMPÔT .....	79
SECTION 1. PROCÉDURE GRACIEUSE .....	79
I. Domaine de la juridiction gracieuse .....	79
II. Procédure.....	80
SECTION 2. PROCÉDURE PRÉALABLE AUPRÈS DE L'ADMINISTRATION.....	80
I. Délais de réclamation.....	81
II. Forme et contenu des réclamations.....	82
III. Sursis de paiement.....	82
IV. Instruction des réclamations .....	83
SECTION 3. PROCÉDURE DEVANT LES TRIBUNAUX .....	84
I. Tribunal compétent .....	84
II. Règles de procédure.....	84
III. Dispositions particulières.....	86
CHAPITRE III. SANCTIONS FISCALES ET PÉNALES .....	86
SECTION 1. SANCTIONS FISCALES.....	87
I. Insuffisance de déclaration .....	87
II. Défaut ou retard de production des déclarations.....	89
III. Défaut ou retard de paiement.....	89
IV. Documents utilisés pour le contrôle de l'impôt .....	90

V. Autres infractions .....	90
SECTION 2. SANCTIONS PÉNALES.....	91
I. Délit de fraude fiscale et délit tenant à la comptabilité.....	91
II. Opposition individuelle ou collective au contrôle fiscal .....	93
III. Refus collectif de l'impôt.....	94
IV. Autres sanctions pénales.....	94
EXERCICES AUTOCORRIGÉS.....	98

**SEPTIÈME PARTIE : ÉTUDES THÉMATIQUES ET APPROFONDISSEMENTS.....138**

CHAPITRE I. RÉGIMES D'IMPOSITION DES ENTREPRISES.....	138
SECTION 1. CHAMP D'APPLICATION DES RÉGIMES.....	138
SECTION 2. RÉGIME DES MICROENTREPRISES.....	139
I. Régime microentreprises – BIC .....	139
II. Franchissement des limites.....	139
III. Franchise en base de TVA .....	140
IV. Obligations déclaratives.....	140
V. Exclusion du micro-BIC .....	140
VI. Calcul du résultat imposable .....	141
VII. Imposition des plus-values professionnelles.....	141
VIII. Cessation d'activité .....	142
IX. Option pour un régime réel.....	142
X. Option pour le paiement de la TVA .....	143
SECTION 3. RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION .....	143
I. Entreprises concernées.....	143
II. Obligations des entreprises.....	143
SECTION 4. RÉGIME D'IMPOSITION NORMAL DU BÉNÉFICE RÉEL .....	145
CHAPITRE II. TAXES ET PARTICIPATIONS ASSISES SUR LES SALAIRES.....	145
SECTION 1. TAXE SUR LES SALAIRES.....	145
I. Champ d'application.....	145
II. Base d'imposition .....	146
III. Calcul de la taxe sur les salaires .....	147
IV. Paiement de la taxe sur les salaires .....	147
SECTION 2. TAXE D'APPRENTISSAGE.....	148
I. Champ d'application.....	148
II. Calcul de la taxe.....	148
III. Paiement de la taxe.....	149
SECTION 3. PARTICIPATION À LA FORMATION CONTINUE.....	149
I. Application des trois régimes de participation .....	149
II. Obligations déclaratives et versements éventuels.....	150
SECTION 4. PARTICIPATION DES EMPLOYEURS À L'EFFORT DE CONSTRUCTION.....	150
I. Obligations des employeurs en matière de logement .....	150
II. Modalités de l'aide au logement.....	151
III. Déclaration des investissements réalisés .....	151

CHAPITRE III. AUTRES THÈMES.....	152
SECTION 1. TAXE LIÉE À LA POSSESSION DES VÉHICULES : TAXE SUR LES VOITURES DES SOCIÉTÉS.....	152
SECTION 2. OPÉRATIONS AFFECTANT LA STRUCTURE DES SOCIÉTÉS .....	153
I. Changement de régime fiscal .....	153
II. Fusions de sociétés .....	155
III. Dissolution de sociétés.....	155
SECTION 3. TRANSMISSION DE L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE.....	157
I. Apport de l'entreprise à une société.....	157
II. Transmission à titre gratuit de l'entreprise individuelle (donation, succession) .....	159
SECTION 4. PARTICIPATION FINANCIÈRE DES SALARIÉS À L'ENTREPRISE.....	159
I. Participation des salariés aux résultats de l'entreprise.....	159
II. Régimes facultatifs de participation financière.....	161
SECTION 5. CONVENTIONS INTERNATIONALES RELATIVES AUX DOUBLES IMPOSITIONS .....	164
I. Caractères généraux des conventions fiscales.....	164
II. Contenu des conventions.....	165
EXERCICES DE RÉVISION AUTOCORRIGÉS.....	167

## CINQUIÈME PARTIE : IMPÔTS SUR LE CAPITAL

### CHAPITRE I. IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

Les impôts directs locaux sont collectés par l'État au profit des collectivités territoriales (région, département, commune). Au nombre de quatre, ils sont aussi appelés les « quatre vieilles », car ils sont issus des contributions instituées à l'époque révolutionnaire. Il s'agit de : la **taxe professionnelle**, qui frappe l'exercice de toute activité professionnelle ; la **taxe d'habitation**, à la charge des personnes qui disposent de locaux d'habitation ; la **taxe foncière sur les propriétés bâties**, due par les propriétaires d'immeubles bâtis ; la **taxe foncière sur les propriétés non bâties**.

Ces impôts se caractérisent par la **diversité de leurs taux**, qui sont différents d'une collectivité territoriale à l'autre.

Leur **assiette** est souvent critiquée. Ces quatre impôts qui frappent les immeubles sont calculés sur une base fictive, la « valeur locative cadastrale ». La taxe professionnelle est assise également pour certains redevables sur la valeur locative des autres immobilisations corporelles (matériel, outillage...) ou une fraction du montant des recettes réalisées.

Le **fait générateur** des impôts directs locaux se situe au **1<sup>er</sup> janvier** de l'année d'imposition. L'impôt est donc dû pour l'année entière par la personne qui est imposable au 1<sup>er</sup> janvier.

Les quatre impôts directs locaux sont perçus au profit des communes, des groupements de communes, des départements et des régions. À chaque impôt local s'ajoutent des **taxes annexes**.

#### SECTION I. TAXES FONCIÈRES

Tout **propriétaire** d'un bien immeuble bâti ou non bâti est imposé en principe à la taxe foncière.

#### I. Taxe foncière sur les propriétés bâties

##### A. *Champ d'application*

La taxe foncière s'applique aux propriétés bâties, aux installations pour abriter des personnes ou des biens, aux installations de stockage des produits, aux bateaux utilisés en un point fixe, aux sols des bâtiments et aux terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions, aux terrains non cultivés à usage commercial ou industriel (chantiers, dépôts) et aux terrains utilisés pour la publicité commerciale ou industrielle.

Sont exonérés :

- les immeubles appartenant à l'État, aux Régions, aux départements, aux communes, lorsqu'ils ne sont pas productifs de revenus et affectés à un service public ou d'utilité générale, les édifices du culte ; mais les immeubles affectés aux services publics industriels et commerciaux sont imposables ;
- les bâtiments destinés à abriter le bétail et les récoltes ;

- les outillages et autres moyens matériels d'exploitation des établissements industriels qui constituent des propriétés bâties.

Les immeubles d'**habitation** sont en principe exonérés de taxe foncière durant les deux années qui suivent celle de leur achèvement. Certains logements sociaux à usage locatif bénéficient d'une exonération de quinze ans. En cas de démembrement de propriété, le redevable légal de la taxe est le nu-propriétaire.

Les immeubles **neufs** à usage **industriel, commercial, artisanal** ou **professionnel** ne bénéficient de l'exonération pendant deux ans que pour les parts régionale et départementale de la taxe.

Les **entreprises nouvelles** peuvent être exonérées pour les établissements qu'elles ont créés ou repris à une entreprise en difficulté pour les deux années suivant celle de leur création, sous certaines conditions.

Les immeubles situés dans les **Zones franches urbaines (ZFU)** ou dans les bassins d'emploi à redynamiser sont exonérés de la taxe foncière pendant cinq ans lorsque ces immeubles sont affectés à l'exercice d'une activité entrant dans le champ d'application de la taxe professionnelle et que certaines conditions sont réunies.

Les immeubles implantés dans une zone de recherche et de développement au sein d'un **pôle de compétitivité**, affectés par leur propriétaire à la réalisation d'un projet de recherche et de développement agréé peuvent sur décision des collectivités locales bénéficier d'une exonération d'une durée de cinq ans.

Les immeubles appartenant à des **jeunes entreprises innovantes** qui réalisent des projets de recherche et de développement, existant au 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou créées entre cette date et le 31 décembre 2013, peuvent bénéficier d'une exonération de taxe foncière d'une durée de sept ans au maximum sur décision des collectivités locales.

Les collectivités territoriales peuvent exonérer temporairement de taxe foncière, à concurrence de 50 % ou 100 %, les logements achevés avant le 1<sup>er</sup> janvier 1989 faisant l'objet de dépenses d'équipement pour économie d'énergie ou développement durable payées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

À compter des impositions établies en 2008, ces mêmes collectivités locales peuvent également exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties :

- les constructions affectées à l'habitation dans les zones classées *SEVESO* ;
- les hôtels et autres locaux meublés de tourisme situés dans les zones de revitalisation rurale.

Ce dispositif est également applicable en matière de taxe d'habitation.

## **B. Calcul de la taxe**

La base de la taxe foncière sur les propriétés bâties est égale à la moitié de la **valeur locative cadastrale** de ces propriétés. Cette valeur est déterminée par le service du cadastre et actualisée chaque année par un coefficient fixé par la loi. La base de la taxe est multipliée par les taux votés par les collectivités bénéficiaires.

La taxe est mise en recouvrement à l'automne. Les contribuables inscrits sur le rôle de la taxe (liste des contribuables) doivent la payer même s'ils n'ont pas reçu d'avis d'imposition (cas exceptionnel). La taxe est payée à la trésorerie.



### **C. Exonérations et dégrèvements spéciaux**

Les titulaires de l'allocation supplémentaire du fonds national de solidarité vieillesse sont exonérés de taxe foncière pour leur habitation principale. Les redevables âgés de plus de 75 ans sont exonérés lorsqu'ils ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente. Les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés sont exonérés lorsque leurs revenus ne dépassent pas un certain seuil.

Les contribuables peuvent demander, par voie de réclamation, à être dégrévés de la taxe lorsqu'un immeuble est resté vacant ou inexploité pour des raisons indépendantes de leur volonté.

## **II. Taxe foncière sur les propriétés non bâties**

Elle est due par les propriétaires de terrains non bâtis, carrières, mines, étangs et marais salants. En sont exonérées les propriétés publiques, à l'exception des terrains appartenant à un organisme à caractère industriel ou commercial.

Des exonérations temporaires sont prévues pour les terrains plantés en bois, arbres fruitiers, mûriers, arbres truffiers.

La base d'imposition est égale à 80 % de la valeur locative cadastrale.

## **SECTION 2. TAXE D'HABITATION**

### **I. Champ d'application**

La taxe d'habitation est due pour tous les **locaux meublés affectés à l'habitation** et les locaux meublés occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés lorsqu'ils ne sont pas retenus dans les bases de la taxe professionnelle. Les locaux passibles de la taxe professionnelle ne sont pas soumis à la taxe d'habitation lorsqu'ils ne font pas partie de l'habitation personnelle des contribuables.

La taxe d'habitation est due pour toute l'année par la personne qui a la **disposition** ou la **jouissance** des locaux imposables au **1<sup>er</sup> janvier**. Le contribuable qui habite un logement qui lui appartient est donc redevable à la fois de la taxe foncière et de la taxe d'habitation. La personne peut être propriétaire du bien, locataire ou occupant à titre gratuit.

### **II. Base d'imposition**

La taxe d'habitation est calculée d'après la valeur locative cadastrale. La valeur locative de l'habitation principale est diminuée d'un abattement pour charges de famille au moins égal à 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la commune pour chacune des deux premières personnes à charge et à 15 % pour chacune des suivantes. Elle peut également être diminuée d'abattements facultatifs à la base.

Un abattement spécial de 5 % à 15 % de la valeur locative moyenne peut être institué pour les personnes de condition modeste.

### III. Exonérations et dégrèvements d'office

Sont exonérés de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale :

- les titulaires du Revenu minimum d'insertion (RMI) ou des allocations supplémentaires versées par le fonds spécial vieillesse et le fonds spécial invalidité ;
- les personnes âgées de plus de 60 ans et les veufs ou veuves dont le revenu de l'année précédente n'excède pas un certain revenu ;
- les contribuables infirmes ou invalides, les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés dont leurs revenus sont inférieurs à une certaine limite.

Le contribuable autre que celui qui bénéficie des mesures de dégrèvement et qui a de faibles revenus est dégrévée d'office de la taxe d'habitation relative à l'habitation principale pour la fraction de sa cotisation qui dépasse **4,3 %** de son revenu de l'année précédente diminué d'un abattement dont le montant varie selon la taille du foyer fiscal.

### IV. Paiement de la taxe d'habitation

Le contribuable reçoit un avis d'imposition à l'automne. Il acquitte la taxe auprès de la trésorerie. Il peut opter pour un système de prélèvement mensuel.

## SECTION 3. TAXE SUR LES TERRAINS CONSTRUCTIBLES

### I. Champ d'application

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, les communes peuvent, sur délibération du conseil municipal, instituer une taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains nus qui ont été rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou par un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

La taxe s'applique, dans le cas général, aux cessions réalisées par les personnes physiques et les sociétés et groupements, soumis à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value immobilière des particuliers.

### II. Base d'imposition

La taxe, assise sur un montant égal **aux deux tiers du prix de cession du terrain**, est égale à **10 %** de ce montant. Elle est due par le cédant et devient exigible lors de la première cession à titre onéreux du terrain intervenue après son classement en terrain constructible.

### III. Cas d'exonération

Cette taxe n'est pas applicable :

- à certaines cessions exonérées de plus-value immobilière ;
- aux cessions portant sur des terrains qui sont classés en terrains constructibles depuis plus de dix-huit ans ;
- lorsque le prix de cession du terrain est inférieur au prix d'acquisition, effectivement acquitté par le cédant et tel qu'il a été stipulé dans l'acte de cession, majoré d'un montant égal à 200 % de ce prix (prix de cession inférieur à trois fois le prix d'acquisition).

## **SECTION 4. TAXE PROFESSIONNELLE**

La taxe professionnelle frappe l'exercice habituel d'une activité professionnelle non salariée. C'est un impôt sur toutes les entreprises. Il existe des impositions de ce type dans d'autres pays, mais les règles d'assiette sont très différentes d'un pays à l'autre.

La taxe professionnelle a succédé en 1976 à la *patente*. Celle-ci avait été créée en 1791 comme impôt d'État. Elle a été profondément remaniée en 1880. Elle est devenue un impôt local lorsque l'impôt sur le revenu a été institué. La loi du 29 juillet 1975 a supprimé la patente et l'a remplacée par la taxe professionnelle à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1976. L'objectif de la réforme était de mieux appréhender la capacité contributive des entreprises. Le nouvel impôt frappait non seulement les **valeurs locatives foncières**, mais aussi la valeur locative des **biens et équipements mobiliers** et les **salaires** versés. La réforme a été mal acceptée par les entreprises. Le poids de la taxe n'a cessé d'augmenter en raison du relèvement des taux. Aussi le législateur a-t-il superposé les mesures d'allègement.

La loi du 10 janvier 1980 a prévu le remplacement de la base de calcul de la taxe professionnelle par la *valeur ajoutée*. Cette réforme n'a pas été mise en œuvre, en raison des transferts de charges que faisaient apparaître les simulations. Mais la valeur ajoutée a été prise en compte pour *plafonner* le montant de la taxe. Et, depuis 1995, les entreprises sont assujetties à une *cotisation minimum* fixée par rapport à la valeur ajoutée.

À compter de l'imposition établie au titre de 1999, les salaires ont été progressivement supprimés de l'assiette de la taxe professionnelle.

La taxe professionnelle présente les caractères suivants :

- **C'est un impôt local.** La taxe professionnelle est perçue au profit des communes, des groupements de communes, des départements, des régions. Elle est accompagnée de taxes annexes destinées à certains établissements publics, aux chambres de commerce et aux chambres de métiers. Les taux d'imposition sont très variés. Les éléments de base d'imposition sont imposables dans la commune où ils se trouvent.
- **C'est un impôt sur les activités professionnelles.** Il frappe l'exercice habituel d'une activité professionnelle non salariée.
- **C'est un impôt sur la capacité de production.** La taxe professionnelle est établie suivant la capacité contributive des redevables, appréciée d'après des critères économiques en fonction de l'importance des activités exercées par eux sur le territoire de la collectivité bénéficiaire ou dans la zone de compétence de l'organisme concerné.
- **C'est un impôt complexe,** en raison de la superposition des dispositifs d'allègement.
- **C'est un impôt déclaratif.** L'impôt est établi d'après les données fournies par le redevable dans une déclaration spécifique.
- **La taxe est payée en deux fois :** un acompte au 15 juin et le solde généralement en décembre.

### **I. Champ d'application**

#### **A. Personnes et activités imposables**

La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. Cette activité doit être exercée en France.

## 1. Personnes physiques ou morales

La taxe est due par les exploitants individuels et par les personnes morales qui exercent une activité professionnelle. Elle ne peut être réclamée qu'à un organisme doté de la personnalité juridique. Une société en participation ou une société de fait, qui n'ont pas de personnalité morale, ne sont pas redevables de la taxe professionnelle : l'imposition est établie au nom de leurs associés.

Peu importe la forme juridique de la personne morale. Ainsi, l'État est imposable pour l'activité de ses établissements industriels lorsqu'ils réalisent des opérations avec des tiers. Les établissements publics industriels et commerciaux sont imposables. Les associations le sont également lorsqu'elles exercent une activité professionnelle.

Par exception, les sociétés civiles professionnelles, les sociétés civiles de moyens et les groupements de membres de professions libérales ne sont pas imposés personnellement. L'imposition est établie au nom de chacun des membres.

## 2. Activité professionnelle

L'activité professionnelle se caractérise par la recherche du profit. Les activités sans but lucratif ne sont pas imposables. L'appréciation du caractère professionnel a donné lieu à une jurisprudence abondante, notamment dans le secteur des hôpitaux, cliniques et maisons de repos. Le juge prend en considération les tarifs pratiqués, l'existence de conditions de prix pour les défavorisés, le développement de l'activité dans des secteurs où les besoins sont mal couverts.

Sont notamment imposables les clubs sportifs qui utilisent des joueurs professionnels, les groupements d'intérêt économique, le propriétaire d'un fonds de commerce qui le donne en location.

## 3. Activité habituelle

L'activité professionnelle peut être accessoire, mais elle doit être habituelle, ce qui suppose la répétition d'actes professionnels.

## 4. Territorialité

L'entreprise qui exerce son activité en partie hors de France est partiellement soumise à la taxe professionnelle. Elle n'est imposable qu'à raison de la valeur locative prise en compte pour le montant intégral de ses immobilisations situées en France.

# B. Exonérations

## 1. Exonérations permanentes

Sont notamment exonérés de la taxe professionnelle :

- l'État, les régions, les départements et les communes pour leurs activités autres qu'industrielles et commerciales ;
- les établissements privés d'enseignement primaire, les établissements secondaires sous contrat d'association, les établissements d'enseignement agricole reconnus par l'État et les établissements privés d'enseignement supérieur qui ont conclu une convention avec une université ou sont reconnus d'utilité publique ;
- les artisans lorsqu'ils n'emploient que des apprentis, une main-d'œuvre familiale ou des travailleurs handicapés ;
- les exploitants agricoles et, sous certaines conditions, les coopératives agricoles ;

- dans le secteur de la *presse*, les éditeurs, les agences de presse et les imprimeries de presse ;
- les peintres, sculpteurs, graveurs dessinateurs ne vendant que le produit de leur art, les artistes lyriques et dramatiques, les auteurs et compositeurs, les photographes-auteurs pour leur activité relative à la réalisation de prises de vues et à la cession de leurs œuvres d'art ou de leurs droits patrimoniaux sur ces œuvres, les sages-femmes et les garde-malades, les avocats stagiaires ;
- les taxis ou ambulanciers (sous certaines conditions) ;
- les pêcheurs ;
- les organismes d'HLM et les mutuelles ;
- les entreprises de spectacles (exonération limitée dans certaines conditions).

Les loueurs en meublé sont soumis à la taxe professionnelle, sauf lorsqu'ils louent ou sous-louent en meublé des pièces de leur habitation personnelle.

Les collectivités territoriales peuvent décider d'exonérer les entreprises de spectacles vivants : théâtres, concerts, cabarets, cirques. Il en est de même pour les établissements de spectacles cinématographiques dans certaines conditions.

## **2. Exonérations locales facultatives**

Ce ne sont pas de véritables exonérations : l'entreprise reste assujettie et doit déclarer ses bases d'imposition. Ces exonérations sont décidées par les collectivités locales. Elles ne s'appliquent qu'à la part de taxe revenant à la collectivité qui a pris la décision d'exonération. Elles sont toujours temporaires. Elles ne s'appliquent que sur demande formulée avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

### ***a. Aménagement du territoire (certaines zones sont concernées)***

Les opérations suivantes sont concernées : création, extension ou décentralisation d'activités industrielles ou de recherche scientifique et technique, ou de services de direction, d'études, d'ingénierie et d'informatique ; reconversion dans les mêmes secteurs d'activités ; reprise d'établissements en difficulté exerçant le même type d'activités ; création d'activités artisanales.

### ***b. Entreprises nouvelles***

Les entreprises nouvelles peuvent le cas échéant bénéficier d'une exonération temporaire pour les établissements créés ou repris à une entreprise en difficulté si elles bénéficient d'une exonération d'impôt sur les bénéfices. L'exonération s'applique sur les deux années qui suivent celle de la création de l'entreprise.

### ***c. Zones de redynamisation urbaine (ZRU)***

Les établissements qui font l'objet, dans ces zones, d'une création, extension ou d'un changement d'exploitant entre le 1<sup>er</sup> janvier 1997 et le 31 décembre 2008 sont exonérés de taxe professionnelle pendant 5 ans. L'exonération concerne les établissements qui emploient moins de 150 salariés et s'applique aux bases nettes limitées à un certain plafond. Un abattement dégressif sur la base d'imposition peut être appliqué sous certaines conditions à la suite de la période d'exonération.

### ***d. Zones franches urbaines (ZFU)***

Les établissements existant dans les ZFU au 1<sup>er</sup> janvier 2006 ainsi que les créations et extensions d'établissements réalisées entre cette date et le 31 décembre 2011 sont exonérés de taxe professionnelle pendant 5 ans.

Cette exonération n'est toutefois applicable qu'aux petites entreprises répondant à des critères spécifiques et dont l'activité principale relève de secteurs déterminés.

Les établissements concernés bénéficient d'un abattement dégressif au terme de la période d'exonération.

*e. Zones urbaines sensibles (ZUS)*

Une exonération temporaire est possible pour les créations ou extensions d'établissements pour une durée ne dépassant pas 5 ans. Les établissements doivent employer moins de 150 salariés (exonération limitée à un plafond en base).

*f. Médecins et auxiliaires médicaux et vétérinaires ruraux*

Ils peuvent bénéficier, si les collectivités territoriales le prévoient, d'une exonération entre deux et cinq ans s'ils exercent à titre libéral et s'installent dans une commune de moins de 2 000 habitants ou dans une commune d'une zone de revitalisation rurale.

*g. Jeunes entreprises innovantes*

Les jeunes entreprises innovantes qui réalisent des projets de recherche et de développement existant au 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou créées entre cette date et le 31 décembre 2013 peuvent bénéficier d'une exonération pour sept ans maximum.

*h. Pôles de compétitivité*

Les collectivités territoriales peuvent exonérer de taxe professionnelle les entreprises implantées dans une zone de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité. La durée de l'exonération est de cinq ans.

*i. Bassins d'emplois à redynamiser*

Une exonération temporaire d'une durée de 5 ans au plus est possible pour les créations et extensions d'établissements réalisés dans les bassins d'emploi à redynamiser entre le 1<sup>er</sup> janvier 2007 et le 31 décembre 2011.

## II. Base d'imposition à la taxe professionnelle

Il convient de distinguer deux catégories de redevables :

- contribuables **autres** que les titulaires de bénéfices non commerciaux, les agents d'affaires et les intermédiaires de commerce employant moins de cinq salariés et qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ;
- titulaires de **bénéfices non commerciaux, agents d'affaires, intermédiaires de commerce, employant moins de cinq salariés et qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.**

Dans le cas général, la base d'imposition se compose de la valeur locative des immobilisations corporelles dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle.

Lorsqu'ils emploient moins de cinq salariés et qu'ils ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, les titulaires de bénéfices non commerciaux, les agents d'affaires et les intermédiaires de commerce sont imposés sur une fraction de leurs recettes et la valeur locative des immobilisations passibles des taxes foncières.

## A. *Période de référence*

C'est l'*avant-dernière année* précédant celle de l'imposition. Ainsi, la taxe professionnelle de 2008 est assise sur les bases de 2006 déclarées avant le 1<sup>er</sup> mai 2007. Si l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, on retient les immobilisations et les recettes du dernier exercice de douze mois clos en 2006.

## B. *Généralité des redevables*

Les redevables autres que les titulaires de bénéfices non commerciaux, les agents d'affaires et intermédiaires de commerce employant moins de cinq salariés et qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, ont une base d'imposition à la taxe professionnelle constituée uniquement par la valeur locative des immobilisations corporelles.

### 1. **Immobilisations imposables**

Ce sont les immobilisations dont le redevable disposait à la fin de la période de référence pour les besoins de son activité professionnelle.

Si une immobilisation figurant au bilan de clôture de l'exercice de référence est détruite ou hors d'usage, il ne faut pas en tenir compte, mais il faut pouvoir prouver la destruction ou la mise au rebut.

Les immobilisations dont dispose le redevable comprennent celles qui lui appartiennent, celles qu'il a prises en location ou en crédit-bail.

Les biens non passibles d'une taxe foncière (équipements et biens mobiliers) utilisés par une personne redevable de la taxe professionnelle qui n'est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire de ces biens et confiés en contrepartie de l'exécution d'un travail par leur propriétaire, leur locataire ou leur sous-locataire (biens mis à disposition dans le cadre d'un contrat de **sous-traitance**) sont imposés au nom de la personne qui les a confiés, dans le cas où celle-ci est soumise à la taxe professionnelle.

Dans le cas contraire, les biens sont imposés au nom de leur utilisateur. Toutefois, les collectivités territoriales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent décider d'exonérer les outillages mis à disposition d'un sous-traitant industriel et imposés à son nom.

Toutefois, les **biens non passibles d'une taxe foncière donnés en location** sont imposés au nom du propriétaire dans trois cas :

- lorsque la période de location fixée dans le contrat est inférieure à six mois ;
- lorsque le locataire n'est pas passible de la taxe professionnelle ;
- lorsque le locataire n'a pas la disposition exclusive des biens loués.

Les biens loués passibles d'une taxe foncière ne peuvent pas être imposés au nom du propriétaire.

Les **immobilisations incorporelles** ne sont pas prises en compte.

Les **biens passibles d'une taxe foncière** sont imposés même s'ils sont exonérés de taxe foncière (constructions nouvelles, bâtiments des coopératives agricoles).

Deux groupes de redevables ne sont imposables que sur la valeur locative des immobilisations passibles de la taxe foncière, **à l'exclusion de la valeur locative de leurs équipements mobiliers** :

- les titulaires de BNC, agents d'affaires et intermédiaires de commerce employant moins de 5 salariés et non soumis à l'impôt sur les sociétés ;

- les redevables sédentaires dont les recettes annuelles TTC n'excèdent pas **61 000 €** s'il s'agit de titulaires de bénéfices non commerciaux, d'agents d'affaires et intermédiaires de commerce (ayant 5 salariés ou plus ou soumis à l'impôt sur les sociétés) ou de prestataires de services et **152 500 €** pour les autres activités.

## 2. Valeur locative

Il convient de distinguer les biens passibles d'une taxe foncière et les autres biens.

La valeur locative des **biens passibles d'une taxe foncière** est calculée suivant les règles fixées pour l'établissement de cette taxe.

Pour le calcul de la **valeur locative des biens non passibles de la taxe foncière, la durée d'amortissement utilisée pour apprécier le seuil de 30 ans** est la durée définie à l'article 39, 1-2° du CGI. L'application de la méthode par composants mentionnée à l'article 237 septies du CGI est sans incidence sur la durée d'amortissement des biens dont l'entreprise disposait à la clôture du dernier exercice ouvert avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

La valeur locative des **pièces de sécurité et des pièces de rechange** demeure en dehors des bases de la taxe professionnelle, alors même que ces pièces sont inscrites à l'actif du bilan, à l'exception des pièces de rechange spécifiques qui étaient déjà par le passé comprises dans les bases d'imposition à la taxe professionnelle.

Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions établies au titre de 2006, en cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant ou d'activité en 2005, et à compter de 2007 dans les autres cas.

Les équipements et biens mobiliers dont la durée d'amortissement est **au moins égale à trente ans** sont évalués comme les bâtiments industriels en matière de taxe foncière.

Pour les **autres biens** (matériel, outillage...) qui appartiennent au redevable ou dont il dispose dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou de location-gérance ou d'une concession, ou qu'il utilise à titre gratuit, la valeur locative est égale à **16 % du prix de revient** qui sert de base à l'amortissement, c'est-à-dire la valeur d'origine du bien.

La valeur locative des **biens mobiliers pris en location** est égale au montant du loyer dû au titre de la période de référence.

Si le loyer est inférieur à **80 %** ou supérieur à **120 %** du **prix de revient** du bien multiplié par **16 %**, on remplace le montant du loyer par la limite la plus voisine, c'est-à-dire celle correspondant à  $(80 \times 16 \%)$  12,8 % ou  $(120 \times 16 \%)$  19,2 % du prix de revient (prix auquel l'acquéreur pourrait acquérir le bien).

Un **abattement** est susceptible de s'appliquer sur la valeur locative des matériels (équipements et biens mobiliers) :

- un **abattement fixe de 3 800 €** s'applique dans la commune du principal établissement aux entreprises qui bénéficient de cet abattement de façon continue depuis 1983 ;
- les redevables dont les recettes annuelles ont franchi la limite d'exonération des équipements et biens mobiliers, soit 61 000 € pour les entreprises de services et 152 500 € pour les entreprises de vente, à compter de 1983 bénéficient **dans chaque établissement d'un abattement dégressif**

**annuel** égal à :  $V \times \frac{2L - R}{L}$



V : valeur locative des équipements et biens mobiliers  
L : limite d'exonération de ces biens (61 000 € ou 152 500 € selon le cas)  
R : montant des recettes annuelles.

L'abattement dégressif concerne les entreprises qui ne bénéficient pas de l'abattement de 3 800 €.

### ***C. Titulaires de bénéfices non commerciaux, agents d'affaires et intermédiaires de commerce employant moins de cinq salariés***

Pour les titulaires de BNC, agents d'affaires et intermédiaires de commerce employant moins de cinq salariés et non soumis à l'impôt sur les sociétés, la base de la taxe professionnelle est constituée par :

- une fraction des recettes de la période de référence ;
- la valeur locative des **immobilisations passibles de la taxe foncière** utilisées pour les besoins de l'activité professionnelle au cours du même exercice.

Cette fraction des recettes est fixée à **6 %** pour les impositions établies à compter de 2005. Les recettes sont celles prises en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, à l'exclusion du produit des cessions d'immobilisations. Elles s'entendent TTC.

### ***D. Réductions de la base d'imposition globale***

#### **1. Création d'établissement**

En cas de **création d'établissement**, la base d'imposition de la première année suivant celle de la création est réduite de **moitié**. Cette réduction de 50 % ne s'applique pas aux bases d'imposition relatives aux immobilisations qui proviennent d'un autre établissement de l'entreprise.

#### **2. Abattements pour les artisans**

L'artisan qui n'emploie pas de salariés est exonéré de taxe professionnelle.

La base d'imposition est réduite : des trois quarts lorsque l'artisan emploie un salarié ; de la moitié lorsqu'il emploie deux salariés ; d'un quart lorsqu'il emploie trois salariés. Il est fait abstraction des apprentis sous contrat et des handicapés physiques pour le calcul du nombre de salariés.

Cette réduction est subordonnée à trois conditions : l'artisan doit être inscrit au répertoire des métiers ; il doit effectuer principalement des travaux de fabrication, de transformation, de réparation ou des prestations de services ; la rémunération du travail (bénéfice + salaires + cotisations sociales) doit représenter plus de 50 % du chiffre d'affaires global TTC réalisé au cours de la période de référence.

#### **3. Abattements pour les diffuseurs de presse**

Les diffuseurs de presse peuvent bénéficier d'un abattement de 1 600 €, 2 400 € ou 3 200 € au choix de la collectivité sur la base d'imposition du principal établissement.

#### **4. Abattement général de 16 %**

Il s'applique à tous les redevables sur la base d'imposition nette de toutes les réductions de chaque établissement.

#### **5. Abattement de 25 % en Corse**

Il s'applique à la base nette d'imposition des établissements situés en Corse.

### III. Calcul de la taxe professionnelle

#### A. *Cotisation de taxe professionnelle*

La base d'imposition est arrondie à l'euro le plus proche. Puis elle est multipliée par les taux de la commune, des groupements de communes, du département et de la région. On obtient **la taxe brute**. Ensuite on effectue des corrections à la hausse.

##### 1. Cotisation minimum

La cotisation de l'entreprise ne peut être inférieure à une **cotisation minimum** fixée par chaque commune à partir de la **taxe d'habitation** d'un logement de référence.

##### 2. Cotisation de péréquation

Une **cotisation de péréquation** est due par les établissements situés dans les communes où le taux global de taxe professionnelle est inférieur au taux global moyen national. Le taux global moyen national de 2006 pour le calcul des impositions de 2007 est de 26,01 %.

##### 3. Frais de gestion

L'État facture aux redevables des **frais de gestion**, qui s'élèvent à 8 % de la cotisation nette de taxe professionnelle.

##### 4. Cotisation minimum assise sur la valeur ajoutée

La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7,6 millions d'euros HT est au moins égale à **1,5 %** de la **valeur ajoutée produite** par l'entreprise.

Le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée à prendre en compte sont ceux de l'exercice de douze mois clos pendant l'année d'imposition ou, à défaut d'un tel exercice, ceux de l'année d'imposition.

Ainsi, lorsque la cotisation de taxe professionnelle est inférieure à la cotisation minimum, l'entreprise est redevable d'un supplément d'imposition égal à la différence entre ces deux cotisations.

Le calcul de la valeur ajoutée est identique à celui applicable pour le plafonnement (voir B.2.).

L'entreprise doit verser avant le 15 décembre de l'année d'imposition, un **acompte** égal au supplément d'imposition, calculé en retenant la valeur ajoutée produite au cours de l'exercice de douze mois clos pendant l'année précédant celle de l'imposition ou, à défaut d'un tel exercice, produite durant l'année précédant celle de l'imposition.

Avant le 1<sup>er</sup> mai de l'année suivant celle de l'imposition, elle doit procéder à la liquidation définitive du supplément d'imposition sur une déclaration spéciale. Elle est accompagnée, le cas échéant, du versement du solde correspondant.

L'entreprise peut, sous sa responsabilité, limiter le montant de l'acompte au montant du supplément d'imposition effectivement dû au titre de l'année d'imposition, lorsqu'elle estime que cet acompte lui serait supérieur.

Si la liquidation définitive fait apparaître que l'acompte versé est supérieur à la cotisation effectivement due, l'excédent, déduction faite des autres impôts directs dus par l'entreprise, est restitué dans les 30 jours de la date de dépôt de la déclaration.

## **B. Réductions de taxe**

### **1. Dégrèvement pour diminution des bases (réduction d'activité)**

Le décalage de deux ans entre l'année de référence et l'année d'imposition avantage les entreprises dont la base d'imposition augmente et pénalise celles dont la base diminue. Ces dernières bénéficient, sur leur demande, d'un dégrèvement correspondant à la différence entre la base d'imposition de l'avant-dernière année et celle de la dernière année précédant l'imposition. Cet allègement est calculé au niveau de l'entreprise.

La diminution des bases résultant pour les redevables concernés de la réduction de la fraction imposable des recettes n'est pas prise en compte pour l'application du dégrèvement.

Selon l'administration, le montant du dégrèvement est donné par la formule :

$$D_n = \text{Taxe } n - \left( \text{Taxe } n \times \frac{\text{Base } n-1}{\text{Base } n-2} \right)$$

Dégrèvement pour l'imposition 2007 :

$$\text{Imposition en 2007} - \left( \text{Imposition en 2007} \times \frac{\text{Base 2006}}{\text{Base 2005}} \right)$$

- Les bases 2005 sont déclarées en 2006 et imposées en 2007.
- Les bases 2006 sont déclarées en 2007 et imposées en 2008.

### **2. Plafonnement de la taxe professionnelle**

À la demande de l'entreprise, la taxe professionnelle est plafonnée à un pourcentage de la valeur ajoutée produite pendant **l'année d'imposition** ou l'exercice de douze mois clos au cours de cette année. Ce plafonnement est pratiqué au niveau global de l'entreprise.

Pour l'application de cette mesure, la **valeur ajoutée est** définie comme l'excédent de la **production** sur les **consommations** de biens et services en provenance de tiers, à l'**exception** des loyers relatifs aux biens pris en crédit-bail et les loyers relatifs à des biens corporels pris en location pour une durée de plus de six mois et les redevances relatives à ces biens résultant d'une convention de location gérance. Ce calcul est effectué hors TVA et contributions indirectes.

La **production** est obtenue en faisant la différence entre :

- les ventes, les travaux, les prestations de services, les recettes, les produits accessoires, les subventions d'exploitation, les ristournes, rabais et remises obtenus, les travaux faits par l'entreprise pour elle-même, les stocks de fin de l'exercice
- et les achats de matières et marchandises droits de douane compris, les réductions sur ventes, les stocks au début de l'exercice.

À compter des impositions établies au titre de l'année 2007, il convient d'inclure, parmi les produits à prendre en compte pour calculer la valeur ajoutée, les transferts de charges déduites de la valeur ajoutée ou les transferts de charges de personnel mis à disposition d'une autre entreprise.

La **consommation** de biens et services en provenance de tiers est obtenue en faisant la somme des éléments suivants : les travaux, fournitures et services extérieurs, les frais de transport et de déplacements, les frais divers de gestion (sauf exceptions ci-dessus).

Les **dépenses de gros entretien et de grandes visites** engagées au cours de l'exercice constituent des biens et services en provenance des tiers **déductibles pour le calcul de la valeur ajoutée** au fur et à

mesure de leur engagement, y compris lorsque leur coût estimé au moment de l'acquisition ou de la création de l'immobilisation principale à laquelle elles se rattachent a été inscrit à l'actif du bilan. Pour le calcul de la valeur ajoutée, les entreprises sont donc traitées de la même façon qu'elles aient opté ou non pour l'identification du composant. Cette mesure qui permet d'aboutir à la même valeur ajoutée que celle qui aurait été obtenue avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables s'applique à compter des **impositions établies au titre de 2007**.

Pour les **microentreprises**, la valeur ajoutée est égale à 80 % de la différence entre le montant des recettes et celui des achats.

*a. Dispositif applicable pour les impositions établies au titre des années antérieures à 2007*

Le dégrèvement qu'il est possible d'obtenir en application du plafonnement est obtenu en faisant la différence entre :

- une cotisation de « taxe professionnelle fictive » calculée en appliquant aux **bases réelles** d'imposition de l'année (**2006** par exemple) le **taux** d'imposition de l'année **1995** ou le taux de l'année d'imposition s'il est inférieur
- et un pourcentage de la valeur ajoutée.

Le taux du plafonnement est fonction du chiffre d'affaires hors taxes de l'**année civile** d'imposition.

La taxe professionnelle est plafonnée à :

- **3,5 %** de la valeur ajoutée si le chiffre d'affaires de l'année d'imposition n'excède pas 21,35 millions d'euros ;
- **3,8 %** pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 21,35 millions d'euros et 76,225 millions d'euros ;
- **4 %** lorsque le chiffre d'affaires est supérieur à 76,225 millions d'euros.

Le montant du dégrèvement est limité à 76,225 millions d'euros.

Toutes les réductions sont prises en charge par l'État, ce qui signifie que les collectivités locales reçoivent un montant de taxe professionnelle calculé avant application des différentes réductions. Le gel des taux de référence a pour objet d'éviter de faire supporter à l'État, qui prend à sa charge les dégrèvements, les conséquences des augmentations de taux postérieures à 1995.

L'entreprise doit demander le dégrèvement au centre des impôts de son principal établissement avant le 31 décembre de l'année suivante. Elle peut déduire le dégrèvement du solde de taxe professionnelle à payer au mois de décembre.

*b. dispositif applicable à compter des impositions établies au titre de l'année 2007*

Le dégrèvement qu'il est possible d'obtenir en application du plafonnement est obtenu, à compter des impositions établies au titre de l'année 2007, en faisant la différence entre la cotisation de taxe professionnelle réellement supportée par l'entreprise au taux pratiqué par les collectivités territoriales et un pourcentage de la valeur ajoutée.

Le taux de plafonnement de la cotisation de taxe professionnelle de chaque entreprise est fixé à 3,5 % de la valeur ajoutée produite au cours de l'année d'imposition ou au cours du dernier exercice de douze mois clos lors de cette même année lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, quel que soit le montant du chiffre d'affaires.

Par exception, pour les entreprises de travaux agricoles ruraux et forestiers, le taux de plafonnement est fixé à 1,5 %.

Le montant total du dégrèvement accordé au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, pour sa part prise en charge de l'État, cumulé avec le dégrèvement accordé au titre des investissements nouveaux, ne peut excéder 76 225 000 €.

Il est institué un mécanisme de partage du coût du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée entre l'État et les collectivités locales.

### 3. Dégrèvement concernant certains véhicules et bateaux

Les entreprises qui disposent, à la fin de la période de référence, et pour les besoins de leur activité :

- de véhicules routiers à moteur destinés au transport de marchandises (**camions**) et dont le poids total autorisé en charge est au moins égal à 7,5 tonnes ;
  - d'**autocars** dont le nombre de places assises hors strapontins est égal ou supérieur à 40 ;
  - de véhicules **tracteurs routiers** dont le poids total roulant est au moins égal à 7,5 tonnes ;
  - de **bateaux** de marchandises et de passagers affectés à la navigation intérieure,
- bénéficient d'un dégrèvement variable en fonction du poids autorisé en charge, de leur puissance et du respect de certaines normes européennes.

Le montant du dégrèvement est établi comme suit :

<b>Camions et véhicules tracteurs</b> dont le poids total autorisé en charge est ≥ 7,5 tonnes et < 16 tonnes	<b>Camions et véhicules tracteurs</b> dont le poids total autorisé en charge est ≥ 16 tonnes. Autocars : places assises ≥ 40		<b>Bateaux : Port en lourd &lt; 400 t</b> <b>Pousseurs ou remorqueurs :</b> Puissance < 300 KW	<b>Bateaux : Port en lourd ≥ 400 t</b> <b>Pousseurs ou remorqueurs :</b> Puissance ≥ 300 KW
	Ne répondant pas aux normes environnementales permettant une réception communautaire au 01.10.1985	Répondant aux normes environnementales permettant une réception communautaire au 01.10.1995		
<b>366 €</b>	<b>700 €</b>	<b>1 000 €</b>	<b>700 €</b>	<b>2 € par tonne ou kilowatt</b>

Ces dispositions sont applicables à compter des impositions établies au titre de l'année 2005, les dégrèvements s'imputant sur la cotisation de taxe professionnelle de l'établissement auquel sont rattachées les immobilisations bénéficiaires du dispositif, diminuée, le cas échéant, d'autres abattements.

### 4. Dégrèvement en faveur des entreprises exerçant une activité de recherche

Les immobilisations affectées directement à la réalisation en France d'opérations de recherche scientifique et technique (immobilisations entrant dans le champ d'application du crédit d'impôt recherche) créées ou acquises à l'état neuf depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004 ouvrent droit à un dégrèvement. Le dégrèvement est égal à la cotisation de taxe professionnelle multipliée par le rapport existant entre, d'une part, la valeur locative des immobilisations concernées et, d'autre part, les bases brutes totales retenues pour l'imposition.

### 5. Dégrèvement pour investissements nouveaux

Les immobilisations corporelles neuves créées ou acquises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (ou en 2005 s'il s'agit d'un établissement préexistant) et éligibles à l'**amortissement dégressif** ouvrent droit à un dégrèvement applicable de façon dégressive au titre des trois premières années d'imposition de ces biens.

Le dégrèvement est égal, la première année, au produit de la totalité de la valeur locative des immobilisations concernées, après application de l'ensemble des réductions et abattements dont elle peut faire l'objet, par le taux global de l'année d'imposition ou le taux global constaté dans le commerce au titre de 2003 s'il est inférieur.

Pour les deuxième et troisième années d'application du dégrèvement, ce calcul est effectué en retenant respectivement les deux tiers et le tiers de la valeur locative.

Les immobilisations corporelles créées ou ayant fait l'objet d'une première acquisition en 2004 (ou en 2005 s'il s'agit d'un établissement créé la même année) et éligibles à l'amortissement dégressif ouvrent également droit à un dégrèvement applicable jusqu'aux impositions établies au titre de 2007. Son montant est égal au produit ci-dessus, calculé à partir de la totalité de la valeur locative des immobilisations concernées (après réductions et abattements).

## **6. Dégrèvement en faveur des armateurs**

Les entreprises d'armement au commerce bénéficient sur leur cotisation de taxe professionnelle d'un dégrèvement correspondant à la part maritime de leur activité.

Ce dégrèvement est égal à la cotisation de taxe professionnelle multipliée par le rapport existant entre, d'une part, la valeur locative des navires de commerce et de leurs équipements embarqués et, d'autre part, les bases brutes totales retenues pour l'imposition.

À compter des impositions établies au titre de 2007 (2006 en cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant en 2005), le dégrèvement est réservé aux entreprises qui au cours de la période de référence sont soumises à l'impôt sur les bénéfices et dont la flotte répond aux exigences communautaires sur les aides de l'État au transport maritime.

Pour certains navires, la valeur locative n'est retenue qu'aux prorata de la durée d'utilisation pour des opérations de transport en mer.

## **7. Dégrèvement en faveur des entreprises de transport sanitaire terrestre**

Lorsqu'elles ne sont pas exonérées, les entreprises exerçant l'activité de transport sanitaire terrestre bénéficient d'un dégrèvement de 50 % de leur cotisation de taxe afférente à cette activité.

## **8. Crédit de taxe dans les zones d'emploi en grande difficulté**

Les établissements implantés dans une zone d'emploi reconnue en grande difficulté au regard des délocalisations et affectés à une activité industrielle ou de recherche scientifique et technique ou à un service de direction, d'études, d'ingénierie ou d'informatique peuvent bénéficier d'un crédit de taxe professionnelle, pour les impositions établies au titre des années 2005 à 2011.

Le crédit d'impôt est égal à 1 000 € par salarié employé depuis au moins un an dans l'établissement au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Les emplois transférés depuis un autre établissement situé dans une zone d'emploi non éligible l'année du transfert n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt.

## ***C. Taxes annexes à la taxe professionnelle***

Ces taxes ont la même base d'imposition que la taxe professionnelle, elles figurent sur le même avis d'imposition et sont payées en même temps :

- taxes spéciales d'équipement, additionnelles aux quatre impôts locaux (par exemple, la taxe spéciale d'équipement de la région Île-de-France) ;

- taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie, due par les commerçants et industriels ;
- taxe pour frais de chambres de métiers, à la charge des artisans.

## IV. Établissement de la taxe professionnelle

### A. Déclaration annuelle de taxe professionnelle n° 1003

Les entreprises déclarent **en avril** (avant le 1<sup>er</sup> mai) leurs bases de taxe professionnelle. La déclaration porte sur les **données de l'année précédente** ou, pour les immobilisations et les recettes imposables, sur les données de l'exercice clos au cours de l'année précédente. Elle sert à calculer la taxe professionnelle de l'année suivante. Il est établi une déclaration distincte par commune d'imposition.

La production d'une déclaration annuelle (n° 1003 ou 1003 S) contenant l'ensemble des informations nécessaires à la détermination de la base d'imposition est obligatoire pour :

- les exercices imposables sur la valeur locative de leurs biens et équipements mobiliers, c'est-à-dire les redevables dont les recettes annuelles TTC excèdent 61 000 € s'il s'agit de titulaires de bénéficiaires non commerciaux, agents d'affaires ou intermédiaires de commerce (employant cinq salariés au moins ou soumis à l'impôt sur les sociétés), 61 000 € s'il s'agit de prestataires de services, 152 500 € pour les autres activités ;
- les redevables qui ne sont pas imposables sur la valeur locative de leurs équipements et biens mobiliers, mais qui exercent leur activité dans plusieurs commerces.

### B. Annualité de la taxe

La taxe professionnelle est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité au 1<sup>er</sup> janvier.

En cas de **création d'un établissement**, la taxe professionnelle n'est pas due pour l'année de création, même si l'établissement est ouvert dès le 1<sup>er</sup> janvier. Cette règle concerne la création d'un établissement **nouveau**, mais non la reprise d'un établissement existant.

Pour les deux années suivant celle de la création, la base d'imposition est calculée d'après les **immobilisations** dont le redevable a disposé au 31 décembre de l'année de création et s'il s'agit d'un redevable imposé sur les recettes, les **recettes** réalisées au cours de cette même année. Cet élément est ajusté pour correspondre à une année entière.

La base d'imposition du nouvel exploitant est réduite de moitié pour la première année d'imposition (première année suivant celle de la création).

En cas de changement d'exploitant si l'acte de cession de fonds de commerce prévoit la répartition de la taxe de l'année de la cession entre l'ancien et le nouvel exploitant, le service des impôts ignore cet arrangement et réclame l'impôt à la personne qui exploitait au 1<sup>er</sup> janvier.

Si le **changement d'exploitant** prend effet le 1<sup>er</sup> janvier, le nouvel exploitant est imposé pour l'année du changement sur les bases relatives à l'activité de son prédécesseur.

Le contribuable qui **cesse toute activité** dans un établissement n'est pas redevable de la taxe professionnelle pour les mois restant à courir, sauf s'il cède son activité à un successeur ou transfère l'activité.

Si le **transfert du lieu d'activité** a lieu à l'intérieur d'une même commune, l'imposition initiale est maintenue.

### **C. Commune d'imposition**

La taxe professionnelle est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains, en raison de la valeur locative des biens qui y sont situés ou rattachés.

## **V. Paiement de la taxe professionnelle**

En octobre-novembre, le redevable reçoit un **avis d'imposition** pour chaque commune d'implantation. Généralement, la taxe doit être payée en décembre.

Si la taxe de l'année précédente était au moins égale à **3 000 €**, le redevable doit acquitter pour le 15 juin au plus tard un **acompte** égal à la **moitié de cette taxe**. À cet effet, le trésorier lui adresse un avis d'acompte.

Les redevables peuvent opter pour le **paiement mensuel** de la taxe.

Les versements de taxe professionnelle excédant 50 000 € doivent être effectués par virement ou prélèvement automatique sous peine d'une majoration de 0,2 %.

Les entreprises relevant de la **Direction des grandes entreprises** doivent, sous peine d'une majoration de 0,2 %, obligatoirement effectuer les versements par téléversement.

## **CHAPITRE II. DROITS D'ENREGISTREMENT**

Les droits d'enregistrement sont des impôts indirects perçus à l'occasion d'actes ou d'opérations juridiques. Très anciens, ils occupent aujourd'hui une place peu importante dans les recettes fiscales. Une grande partie des droits d'enregistrement a été transférée aux collectivités locales dans le cadre de la décentralisation.

### **SECTION I. PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'ENREGISTREMENT**

#### **I. Double aspect, fiscal et juridique, de l'enregistrement**

L'enregistrement consiste à analyser ou à reproduire sur un registre tenu par un fonctionnaire de l'État, soit des actes, soit des déclarations, et à percevoir, à cette occasion, quand il y a lieu, les droits fixés par la loi. La formalité de l'enregistrement a un double objet : donner aux actes date certaine ou en assurer la conservation, suivant les cas, et percevoir un impôt.

Les droits d'enregistrement sont exigibles lors de la réalisation de certaines opérations juridiques (vente, apport en société, donation, partage, échange, bail) et sur les successions. La formalité est accomplie par le **conservateur des hypothèques** lorsqu'il y a mutation de propriété d'immeuble et par le **comptable du service des impôts** dans les autres cas.



Outre son aspect fiscal, l'enregistrement a des *conséquences juridiques* :

- il confère **date certaine** aux actes sous seing privé à l'égard des tiers ;
- il permet le **contrôle de la régularité** de la forme et du contenu des actes ;
- il permet de **présumer de l'existence d'un acte** et, pour les déclarations de mutation, constitue un commencement de preuve par écrit ;
- pour certains actes, l'enregistrement est une **condition de validité** : promesses unilatérales de vente, mutations de fonds de commerce, enregistrement dans un délai de 10 jours à compter de la date d'acceptation par le bénéficiaire.

## II. Division des droits d'enregistrement

L'enregistrement peut être exigé, soit en raison de la **forme** de l'acte, soit en raison de la **nature** du contrat. Il en résulte une division des droits d'enregistrement en **droits d'acte** et **droits de mutation**. Le droit de mutation frappe l'opération de transmission, imposable même si elle ne fait pas l'objet d'un acte. Le droit d'acte s'applique aux actes constatant des opérations autres que les mutations soumises à déclaration.

### A. Droits de mutation

C'est la mutation elle-même qui constitue le fait générateur de l'impôt, même si elle n'est pas constatée dans un acte.

Le Code général des impôts distingue les mutations de jouissance, c'est-à-dire les baux, et les mutations de propriété. Ces dernières se distinguent à leur tour en mutations de propriété à titre onéreux (ventes, échanges, adjudications) et les mutations à titre gratuit (successions et donations).

Les transmissions d'immeubles et de fonds de commerce et les locations d'immeubles sont passibles d'une **imposition proportionnelle**. Toutefois, les mutations d'immeubles soumises à la TVA échappent aux droits d'enregistrement. Le droit proportionnel s'applique également aux apports en société et aux partages de biens meubles ou immeubles.

Les mutations à titre gratuit (successions et donations) sont soumises à une **imposition progressive** lorsqu'elles sont réalisées entre conjoints, parents en ligne directe ou frères et sœurs. Dans les autres cas, elles sont soumises à un tarif proportionnel.

### B. Droits d'acte

En dehors des mutations imposables par elles-mêmes, les opérations juridiques ne sont soumises au droit d'enregistrement que si elles sont constatées par un acte écrit susceptible d'en faire la preuve. C'est l'acte qui constitue le fait générateur du droit d'enregistrement. Si les parties ne constatent pas leur convention par écrit, les droits ne sont pas exigibles.

La forme de l'écrit n'a pas d'incidence sur l'exigibilité de l'impôt, sauf s'il s'agit d'un acte notarié.

Les **actes des notaires** doivent être enregistrés dans le mois de leur date, quel que soit leur contenu. Ce sont les notaires qui se chargent de les faire enregistrer.

Les **actes sous seing privé** qui ne constatent pas une mutation imposable ne sont pas en principe assujettis à l'enregistrement, mais les parties peuvent les soumettre volontairement à la formalité pour leur donner date certaine. Ainsi, les parties peuvent faire enregistrer une reconnaissance de dette ou une procuration. La présentation de l'acte à la formalité entraîne l'exigibilité du droit fixe de 125 € à

compter du 01.01.2006. L'acte, rédigé sur du papier revêtu de timbres fiscaux, sera conservé à la recette des impôts.

Certains actes sont soumis obligatoirement à la formalité du seul fait de leur rédaction ; c'est le cas des actes portant **cession d'actions** de sociétés cotées, passibles du droit proportionnel d'enregistrement. Sous cette réserve, le droit d'acte est généralement un **droit fixe**. Les actes présentés volontairement à la formalité sont soumis au droit fixe de 125 € à compter du 01.01.2006.

### III. Conventions affectées d'une modalité

Le droit d'enregistrement n'est exigible que si l'opération imposable a un effet actuel et certain. Aussi la présence d'une condition a-t-elle une incidence sur l'application de l'impôt.

#### A. *Condition suspensive*

Les parties peuvent subordonner la réalisation d'une vente à la passation d'un acte authentique ou au paiement du prix ou encore à l'obtention d'un prêt. Tant que cette condition n'est pas réalisée, la convention ne se forme pas et le droit de mutation n'est pas exigible. La convention initiale est soumise au droit fixe des actes innommés si elle est enregistrée, ce qui est obligatoire pour les actes constitutifs ou translatifs de droits réels immobiliers. Le droit proportionnel n'est exigible qu'à compter de la réalisation de la condition.

#### B. *Condition résolutoire*

La condition résolutoire ne suspend pas la convention ; celle-ci produit ses effets jusqu'à ce que l'événement prévu par la condition arrive. L'acte affecté de la condition résolutoire est donc immédiatement soumis au droit d'enregistrement.

Si la condition résolutoire se réalise, la convention est **résolue**, les choses sont remises en l'état antérieur, conformément à l'article 1183 du Code civil. Mais l'article 1961 du CGI prévoit expressément que les droits d'enregistrement acquittés sur les actes résolus par application de l'article 1183 du Code civil ne sont pas sujets à restitution.

### IV. Exécution de la formalité et paiement des droits

En règle générale, les actes portant sur la propriété des immeubles sont soumis à la formalité fusionnée d'enregistrement et de publicité foncière à la conservation des hypothèques dans les **deux mois** de leur date.

Pour les actes qui ne relèvent pas de la formalité fusionnée, la formalité de l'enregistrement est accomplie à la recette des impôts dans le délai d'**un mois**. Ce délai est ramené à dix jours pour les promesses unilatérales de vente portant sur des immeubles, fonds de commerce, droit à un bail, titres de sociétés transparentes, sous seing privé et les actes des marchands de biens.

Les droits d'enregistrement sont versés au Trésor lors de l'exécution de la formalité. Ils sont supportés par les nouveaux possesseurs ou par la partie à laquelle l'acte profite. Mais le cédant est tenu solidairement au paiement des droits envers le Trésor.

Des possibilités de paiement fractionné et différé sont prévues pour certaines transmissions.

## V. Contrôle des droits d'enregistrement

Le droit proportionnel ou progressif est calculé sur le montant des valeurs qui résulte des énonciations des actes ou des déclarations des parties. Il arrive que l'évaluation soit minorée pour diminuer le coût fiscal de l'opération réalisée. Il arrive également que les parties donnent à l'opération une qualification juridique qui ne correspond pas à la réalité, afin de payer des droits moins élevés (par exemple, donation présentée comme une vente). Une telle dissimulation constitue un **abus de droit**, passible de la pénalité de 80 % des droits éludés qui s'ajoute à l'intérêt de retard.

En matière de droits d'enregistrement, l'administration peut effectuer des redressements **jusqu'au 31 décembre de la troisième année** suivant celle de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration. Ce délai est porté à **dix ans** en l'absence d'acte ou de déclaration.

La plupart des redressements portent sur la **valeur déclarée**. La déclaration peut pécher par insuffisance, dissimulation ou omission.

### A. *Insuffisance de prix ou d'évaluation*

L'administration peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base au droit d'enregistrement lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la **valeur vénale réelle** des biens transmis. Dans cette situation, l'administration n'a pas à faire la preuve d'une dissimulation. Il faut et il suffit qu'elle établisse que le prix du marché est supérieur à la valeur déclarée par les parties. Les droits correspondant à l'insuffisance sont majorés d'un intérêt de retard. À défaut d'accord amiable, le litige peut être soumis pour avis à un organisme consultatif et paritaire : **la commission départementale de conciliation**. L'administration suit le plus souvent l'avis de la commission.

La commission départementale de conciliation peut être saisie à l'initiative de l'administration ou du contribuable. Elle est présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire et comprend un notaire, trois représentants des contribuables et quatre fonctionnaires des impôts. L'avis est formulé à la majorité des voix. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

### B. *Dissimulation de prix*

Il y a dissimulation lorsque le prix énoncé est différent du prix réellement payé. L'administration doit prouver que le prix convenu est supérieur à celui qui est indiqué dans l'acte.

La dissimulation de prix entraîne, outre un complément d'imposition, trois sortes de sanctions :

- la nullité de l'acte sous seing privé (contre-lettre) qui prévoit le complément de prix (sanction civile) ;
- des pénalités fiscales : intérêt de retard de 0,40 % par mois et amende fiscale égale à 50 % des droits éludés pour les auteurs et amende du même montant pour leurs complices ;
- des sanctions pénales : peines correctionnelles pour les auteurs de la dissimulation et leurs complices (CGI, art. 1837).

### C. *Omissions*

En cas d'omission de biens dans une déclaration de succession, la prescription est de dix ans. L'intérêt de retard est applicable. S'y ajoute, le cas échéant, une majoration de 40 % en cas de manquements délibérés et 80 % si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses.

## SECTION 2. VENTES D'IMMEUBLES

### I. Impositions applicables

Les cessions de propriété ou d'usufruit à titre onéreux de biens immobiliers sont soumises à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement perçu par l'État au profit du département.

La *taxe de publicité foncière* s'applique aux actes soumis à la formalité fusionnée de l'enregistrement et de la publicité foncière. Il s'agit des actes publiés au fichier immobilier tenu par le conservateur des hypothèques. Ces actes doivent être soumis à la formalité dans les deux mois de leur date.

Le *droit d'enregistrement* s'applique, au même taux que la taxe de publicité foncière :

- aux ventes d'immeubles qui ne sont pas constatées par un acte ;
- aux décisions judiciaires ;
- aux ventes portant à la fois sur des meubles et des immeubles ;
- aux ventes d'immeubles situés en Alsace ou en Moselle.

L'enregistrement est effectué dans le mois de l'acte ou de la mutation.

La **TVA** est applicable aux opérations concourant à la production à la livraison d'immeubles :

- ventes de terrains à bâtir (autres que ceux acquis par les particuliers en vue de la construction d'immeubles d'habitation) ;
- ventes à terme ou en état futur d'achèvement ;
- ventes d'immeubles neufs achevés depuis moins de cinq ans et non précédés d'une mutation après achèvement consentie à une personne n'ayant pas la qualité de marchand de biens.

Les conséquences de l'imposition de la TVA de ces ventes sont les suivantes :

- Les terrains à bâtir sont soumis aux droits fixes d'enregistrement de 125 €. Mais les terrains à bâtir acquis par les particuliers pour construire des immeubles d'habitation sont exclus du champ d'application de la TVA immobilière et relèvent des droits d'enregistrement.

Les ventes des terrains à bâtir acquis par des particuliers en vue de construire un immeuble d'habitation sont imposées aux droits d'enregistrement au taux de **5,09 %** :

- taxe départementale : 3,60 %
- taxe communale : 1,20 %
- prélèvement pour frais d'assiette :  $2,5 \% \times 3,6 \% = 0,09 \%$
- taxe additionnelle au profit de l'État : 0,2 %

Le bénéfice de la mesure est accordé à tous les terrains acquis par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à l'habitation. Sont ainsi concernés par le taux de 5,09 % :

- les terrains acquis par des personnes souhaitant faire construire pour elles-mêmes,
  - l'achat de terrains par des personnes physiques bailleurs de logements.
- Les autres biens (immeubles) soumis à la TVA sont soumis uniquement à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,60 % liquidé sur le prix HT auquel s'ajoutent le prélèvement pour frais d'assiette de  $2,5 \% \times 0,6 \% = 0,015 \%$  et la taxe additionnelle au profit de l'État de 0,1 %, ce qui donne une charge totale de 0,715 %.

Les **acquisitions de terrains** effectuées par les **personnes physiques** en vue de construire un immeuble d'**habitation** sont soumises aux **droits d'enregistrement**.

Il peut s'agir de résidence principale, secondaire ou d'agrément. Le logement peut être donné en location, mais il ne doit pas s'agir d'une activité de loueur en meublé.

Lorsque le vendeur est une collectivité locale, cette dernière peut toutefois opter pour l'application de la TVA.

Les apports en sociétés de terrains à bâtir sont soumis à la TVA immobilière. La qualité du vendeur (personne physique, personne morale, particulier, professionnel de l'immobilier) n'a pas d'incidence. Les terrains concernés sont les terrains affectés à la construction d'immeubles que l'acquéreur destine à l'habitation.

Les terrains acquis par des personnes physiques pour la construction d'immeubles autres que d'habitation ou l'acquisition de terrains par des professionnels en vue de la construction d'immeubles d'habitation sont soumis à la TVA immobilière.

## II. Base et taux d'imposition

Les droits exigibles sont calculés sur le prix exprimé, augmenté des charges en capital et des indemnités stipulées au profit du cédant. Lorsque la vente est soumise à la TVA, la taxe de publicité foncière est liquidée sur le prix hors TVA.

Les **droits de mutation** comprennent la taxe départementale de publicité foncière, un prélèvement de l'État égal à 2,5 % de cette taxe au titre des frais d'assiette et de recouvrement du droit départemental et la taxe communale.

Aux droits de mutation s'ajoutent les **salaires du conservateur des hypothèques** aux taux de 0,10 % pour la publicité foncière et 0,05 % sur les inscriptions d'hypothèques. Le taux de 0,10 % s'applique au prix ou à l'évaluation de l'immeuble ou des droits immobiliers qui font l'objet de la publication. Le taux de 0,05 % s'applique sur le montant des sommes ou valeurs au bordereau d'inscription des privilèges immobiliers ou des hypothèses.

Les ventes d'immeubles sont soumises à un droit départemental de 3,60 % (ce taux peut être réduit sans être inférieur à 1 %).

### Tarif

– droit départemental	3,60 %
– taxe communale	1,20 %
– prélèvement État (2,50 % × 3,60 %)	0,09 %
– taxe additionnelle au profit de l'État	0,20 %
	<u>5,09 %</u>

Tous les immeubles sont concernés qu'ils soient à usage professionnel ou à usage d'habitation. Cependant, ne sont pas concernés ceux qui relèvent de la TVA ou d'un régime plus favorable.

Concernant les ventes d'immeubles d'habitation, les conseils généraux peuvent instituer un **abattement** variant de 7 600 € à 46 000 € sur l'assiette du droit départemental. L'acquéreur doit prendre l'engagement de ne pas affecter l'immeuble à un usage autre que l'habitation pendant une durée minimale de 3 ans à compter de la date de l'acte, de ne pas affecter les terrains ou locaux à usage de garage à une exploitation à caractère commercial ou professionnel pendant la même durée de 3 ans. L'acquéreur qui ne respecte pas son engagement doit acquitter le complément de droit et l'intérêt de retard de 0,40 % par mois. Le taux applicable était de 0,75 % jusqu'au 31 décembre 2005.

**SECTION 3. CESSIIONS DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTÈLES****I. Droits applicables****A. Droit commun**

Les cessions de fonds de commerce, de clientèle ou de droit à un bail d'immeuble sont soumises à un droit d'enregistrement selon un **barème progressif par tranches**. Le droit d'enregistrement ne s'applique pas aux marchandises neuves, dont la cession est soumise à la TVA.

Le fonds de commerce est composé des éléments incorporels et corporels suivants : clientèle, droit au bail, brevets d'invention, marques de fabrique, licences, autorisations administratives, matériel, mobilier, approvisionnements, marchandises neuves.

Le barème du droit de cession de fonds de commerce s'établit ainsi :

Fraction du prix	Droit d'État	Taxe départementale	Taxe communale	Total
Jusqu'à 23 000 €	0 %	0 %	0 %	<b>0 %</b>
De 23 000 € à 107 000 €	4 %	0,6 %	0,4 %	<b>5 %</b>
Au-delà de 107 000 €	2,60 %	1,4 %	1 %	<b>5 %</b>

Les cessions n'excédant pas 23 000 € sont soumises au minimum de perception : 25 €.

**EXEMPLE**

Cession d'un fonds de commerce valant 200 000 €.

Montant des droits et taxes :  $(200\ 000 - 23\ 000) \times 5\ % = 8\ 850\ €$

**B. Droits spéciaux**

Les acquisitions de fonds de commerce ou de clientèles situés dans **certaines zones d'aménagement du territoire** sont soumises, sous réserve que l'acquéreur prenne l'engagement de maintenir l'exploitation du fonds pendant cinq ans, au barème de taxation suivant :

Fraction du prix (ou de la valeur vénale)	Droit budgétaire	Taxe départementale	Taxe communale	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	0 %	0,60 %	0,40 %	1 %
Supérieure à 107 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

Les acquisitions de fonds de commerce et de clientèles réalisées par les entreprises exploitantes dans le cadre des opérations de restructuration susceptibles de bénéficier de l'**exonération temporaire de taxe professionnelle** (décentralisations, extensions, créations d'activités, reconversions, reprises d'établissements en difficulté) sont soumises, sous certaines conditions, au barème de taxation suivant :

Fraction du prix (ou de la valeur vénale)	Droit budgétaire	Taxe départementale	Taxe communale	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	2,20 %	0,60 %	0,40 %	3,20 %
Supérieure à 107 000 €	2,20 %	1,40 %	1 %	4,60 %

## II. Base d'imposition

Les droits de mutation sont assis sur le prix de la vente de la clientèle et de la cession du droit au bail et des biens mobiliers servant à l'exploitation du fonds, à l'exception des marchandises neuves. La base d'imposition est constituée par la valeur brute de ces éléments. Si l'acquéreur prend en charge les dettes du cédant, cette charge vient en augmentation du prix payé. Elle est comprise dans la base d'imposition.

La cession d'éléments isolés du fonds de commerce, autres que la clientèle et le droit au bail, n'est pas soumise aux droits de mutation de cessions de fonds, sauf si elle revient en fait à une transmission du fonds.

La cession d'un **brevet** exploité fait l'objet d'une imposition séparée au taux fixe de 125 €.

La cession des **marchandises neuves** comprises dans la cession globale du fonds de commerce est soumise à la **TVA** et ces dernières sont donc exonérées du droit d'enregistrement.

## III. Conventions de successeur

Est soumise au droit de cession de fonds de commerce « toute convention à titre onéreux ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire », même si elle ne comporte pas la cession d'une clientèle. Cette disposition s'applique par exemple aux cessions de cabinets d'expert-comptable ou d'avocat, de portefeuille d'agent général d'assurances, de carte de représentant de commerce, de licence de débit de boissons.

Les droits de mutation sont assis sur les sommes que le successeur doit verser au précédent exploitant, augmentées des charges qui lui sont imposées par la convention.

## *SECTION 4. CESSIONS DE DROITS SOCIAUX ET DE BREVETS D'INVENTION*

Les cessions de droits sociaux sont soumises à un taux fixe. Ce taux est nettement plus faible pour les actions (1,1 %) que pour les parts sociales (5 %). Le droit d'enregistrement est assis sur le prix exprimé et les charges qui s'y ajoutent ou sur la valeur réelle estimée par les parties si elle est supérieure. Cette imposition s'ajoute, le cas échéant, à celle qui frappe la plus-value réalisée par le cédant.

### I. Cessions d'actions

Les cessions d'actions, de parts de fondateurs, ou de parts bénéficiaires, sont soumises à un droit de 1,1 % **plafonné à 4 000 €** par transaction dans tous les cas dans les sociétés par **actions non cotées** (même en l'absence d'acte). En revanche, dans les sociétés par actions **cotées**, le droit de 1,1 % n'est exigible que si un acte a été rédigé.

Le paiement d'un **dividende en actions** n'est pas soumis au droit d'enregistrement. Les cessions d'**obligations**, même constatées par un acte, ne sont pas taxées.

## II. Cessions de parts sociales

### A. Règle générale

Les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions sont soumises à un droit d'enregistrement de 5 %, même si elles ne sont pas constatées dans un acte. Cette imposition frappe notamment les parts de Sarl, les parts de sociétés de personnes et les parts de sociétés civiles.

Pour les cessions de parts sociales, l'assiette du droit de 5 % est réduite d'un **abattement** égal pour chaque part sociale au rapport entre 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société. Cette disposition ne concerne pas les parts de sociétés non cotées à prépondérance immobilières.

L'**abattement** de **23 000 €** est appliqué sur l'**assiette** des droits au prorata du pourcentage de parts sociales cédées.

$$\text{Abattement en €} = \frac{\text{Nombre de parts cédées} \times 23\,000 \text{ €}}{\text{Nombre total de parts sociales}}$$

Il n'y a que la cession de la totalité des parts sociales de l'entreprise qui ouvre droit à un abattement de 23 000 €.

#### *EXEMPLE*

La Sarl Intecfiscalou dont le capital social est de 120 000 € fait l'objet d'une cession de 50 % de son capital ; l'abattement applicable est de : 23 000 € × 50 % = 11 500 €.

Cet abattement est applicable à chaque cession en cas de cessions successives des mêmes parts.

### B. Cas particulier

#### 1. Apport en nature réalisé depuis moins de 3 ans

Les cessions de parts sociales représentatives d'un apport en nature (immeuble, fonds de commerce, droit au bail) sont soumises aux **droits de mutation** applicables à ces biens lorsqu'elles interviennent dans les trois ans de la réalisation de l'apport. Pour l'assiette des droits exigibles, chaque élément d'apport soumis à un taux particulier doit donc être évalué distinctement. On considère que c'est le bien en question qui est cédé. Il s'agit d'une présomption légale qui est irréfragable.

Cette disposition ne s'applique pas aux actions ou parts de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et lorsque les parts représentent un bien dont l'apport a été soumis à la TVA (par exemple, terrains à bâtir).

#### 2. Sociétés à prépondérance immobilière

Les cessions de participations dans des sociétés non cotées à prépondérance immobilière sont soumises au droit de 5 %. Une société non cotée en Bourse est à prépondérance immobilière si son actif est, ou a été, au cours de l'année qui précède la cession des titres, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers ou de participations dans des sociétés non cotées en Bourse elles-mêmes à prépondérance immobilière. Aucun abattement d'assiette n'est applicable qu'il s'agisse d'actions ou de parts sociales.



### III. Cession de brevets d'invention

La cession d'un brevet exploité ou non est soumise à un droit d'enregistrement fixe de 25 €. Si le brevet exploité ou non est cédé en même temps que le fonds de commerce dont il fait partie, sa valeur doit être retranchée de la base de calcul des droits de mutation progressifs.

## SECTION 5. CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS

La création d'une société est relativement simple. Dans le cas général, son coût fiscal est nul : **l'enregistrement des apports** ne donne plus lieu au paiement du **droit fixe**. Toutefois, certains apports sont soumis à la TVA et d'autres entraînent l'exigibilité des droits de mutation.

### I. Apport soumis à la TVA

#### A. *Dispense de TVA pour les marchandises*

Les apports de marchandises et matières premières ne sont pas soumis à la TVA dès lors que ces biens sont destinés à être revendus par la société.

#### B. *Apports de biens mobiliers d'investissement*

En principe, l'apport d'un bien usagé par la personne qui l'a utilisé pour les besoins de son exploitation est soumis à la TVA dès lors que le bien a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA chez l'apporteur. En revanche, si l'immobilisation apportée n'a pas ouvert droit à déduction, l'apport est exonéré de la TVA.

La TVA n'est pas exigée lorsque l'immobilisation est apportée dans le cadre de l'apport d'une **universalité de biens** (fonds de commerce, branche d'activité, entreprise).

#### C. *Apports soumis à la TVA immobilière*

Il s'agit des apports :

- **de terrains à bâtir**, lorsque la société s'engage à construire dans les quatre ans ;
- **d'immeubles construits depuis moins de cinq ans** dont c'est la première mutation à une personne autre qu'un marchand de biens.

### II. Application des droits d'enregistrement

Les apports en société sont purs et simples, à titre onéreux ou mixtes. Un apport est à titre **pur et simple** lorsqu'il a pour contrepartie la remise d'actions ou de parts sociales. Il est à **titre onéreux** lorsqu'il est payé par la remise d'une somme, d'obligations ou par la prise en charge d'un passif. L'apport est **mixte** lorsqu'il a pour contrepartie des droits sociaux et une rémunération.

Les apports soumis à la TVA sont exonérés des droits d'enregistrement.

## A. *Apports purs et simples*

### 1. Règle générale

Les apports purs et simples sont exonérés de droit d'enregistrement en cas de création de société.

Il s'agit :

- des apports en **espèces** à des sociétés relevant de l'**impôt sur les sociétés** ou de l'**impôt sur le revenu** ;
- des apports purs et simples à des sociétés relevant de l'**impôt sur le revenu** ou de l'**impôt sur les sociétés**, de **biens autres** que des **immeubles, droits immobiliers, fonds de commerce, clientèles, droits au bail** ;
- des apports purs et simples à des sociétés relevant de l'**impôt sur le revenu** ou par des sociétés relevant de l'**impôt sur les sociétés** à des sociétés relevant de l'**impôt sur les sociétés**, d'**immeubles**, de **droits immobiliers**, de **fonds de commerce**, de **clientèles**, de **droits au bail**.

### 2. Apports purs et simples soumis au droit spécial de mutation

Les apports purs et simples faits à une société passible de l'**impôt sur les sociétés** par une personne non soumise à cet impôt sont assimilés à des **mutations à titre onéreux** lorsqu'ils ont pour objet un **immeuble** ou des **droits immobiliers**, un **fonds de commerce**, une **clientèle**, un **droit à un bail** ou une **promesse de bail**.

En principe, ces apports sont soumis à un droit spécial de mutation au taux global de **5 %**. Pour les fonds de commerce et biens assimilés, ce taux ne s'applique qu'à la fraction de la valeur supérieure à 23 000 €.

Le paiement du droit de 5 % peut être fractionné en 5 annuités égales. Les annuités autres que la première donnent lieu au versement d'intérêts.

Toutefois, l'exonération des droits d'enregistrement est applicable aux apports de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail si l'apporteur s'engage à **conserver pendant trois ans les titres** reçus en contrepartie de l'apport. L'exonération est applicable, dans les mêmes conditions, aux immeubles et droits immobiliers compris dans l'apport de l'ensemble des immobilisations affectées à l'exercice d'une activité professionnelle.

**Si l'engagement** de conserver les titres trois ans **n'est pas respecté** par l'apporteur, la société doit acquitter immédiatement le droit de 5 %. Toutefois, la taxation réduite n'est pas remise en cause en cas de décès ou de donation, si le donataire s'engage à conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant l'apport.

Si la société relevant de l'impôt sur les sociétés bénéficiaires de l'apport (qui avait été effectué par une société relevant de l'impôt sur le revenu) **apporte à son tour les biens** à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés, ce nouvel apport est taxé à 5 %, à moins que l'apporteur ne s'engage à conserver les titres trois ans.

Au moment du **partage de la société**, l'attribution des biens apportés sous le régime spécial (exonération) à un associé autre que l'apporteur est soumise au droit de mutation à titre onéreux. En revanche, leur retour à l'apporteur est exonéré sous réserve de la taxe de publicité foncière de 0,60 %, du prélèvement pour frais d'assiette calculé au taux de 2,5 % sur cette taxe et de la taxe additionnelle au profit de l'État de 0,1 %.

Le droit spécial de 5 % se décompose comme suit :

**Immeuble**

– droit au profit de l'État	2,00 %
– taxe départementale	1,60 %
– taxe communale	1,20 %
– taxe au profit de l'État	0,20 %
	5 %

**Fonds de commerce**

Fraction de la valeur vénale	État	Département	Commune	Taux global
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	4 %	0,6 %	0,4 %	5 %
Supérieure à 107 000 €	2,60 %	1,4 %	1 %	5 %

**B. Apports à titre onéreux**

Les apports effectués moyennant une contrepartie non soumise aux aléas sociaux, telle la prise en charge d'un passif, sont traités comme des mutations à titre onéreux. Ils sont donc soumis aux droits de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens, à moins qu'ils ne relèvent de la TVA. Toutefois, le droit principal de vente d'immeuble étant perçu au profit de l'État, le prélèvement de 2,5 % ne s'applique pas (dans le régime normal, ce prélèvement est calculé sur le droit principal perçu pour le département et représente les frais d'assiette exposés par l'État).

Apport à titre onéreux d'un **immeuble** :

– droit budgétaire (État)	2,00 %
– taxe départementale	1,60 %
– taxe communale	1,20 %
– taxe au profit de l'État	0,20 %
	5 %

Pour les autres biens, voir les droits de ventes.

**C. Apports mixtes**

L'apport mixte est soumis :

- au régime des apports purs et simples pour la partie rémunérée par des actions ou parts de la société qui reçoit l'apport ;
- au régime des apports à titre onéreux pour la partie rémunérée par une contrepartie qui n'est pas soumise aux risques sociaux (par exemple, prise en charge par la société d'un emprunt souscrit par l'apporteur).

L'apport mixte est passible des droits de mutation, calculés sur sa fraction rémunérée autrement que par la remise de droits sociaux. Les droits proportionnels sont seuls perçus s'ils sont supérieurs au droit fixe.

Les parties peuvent désigner dans l'acte les biens apportés à titre pur et simple et ceux qui sont apportés à titre onéreux. Elles ont intérêt à imputer l'apport à titre onéreux sur les biens dont la mutation (droit de vente) est exonérée de droit d'enregistrement ou soumise au tarif le moins élevé (par exemple, brevet). À défaut, l'apport à titre onéreux sera imputé proportionnellement sur chaque bien apporté.

**EXEMPLE**

La SA Intecfiscus reçoit à titre d'apport un immeuble à usage commercial d'une valeur de 1 200 000 € et des créances pour 300 000 €. La SA prend à charge une dette de 240 000 € de l'apporteur. Ces apports sont effectués par M<sup>lle</sup> Mathilde.

- L'apport total est de  $1\,200\,000 + 300\,000 = 1\,500\,000$  €  
 Il est à titre onéreux à concurrence de 240 000 €  
 Il est à titre pur et simple pour  $\frac{1\,200\,000}{1\,500\,000} \times 240\,000 = 192\,000$  €  
**1 500 000 €**

- L'entreprise peut dire dans l'acte que le **passif** de 240 000 € s'**impute** sur les **créances**. L'apport à titre onéreux de créances est soumis au droit fixe. Ce droit fixe est supprimé dans le cadre de la constitution d'une société.

Ainsi l'apport de 120 000 € portant sur l'immeuble est un apport à titre pur et simple qui est exonéré si l'apporteur s'engage à conserver les titres qu'il reçoit en échange pendant 3 ans ou est soumis au droit de 5 % si l'apporteur ne prend pas cet engagement.

- Si l'entreprise ne dit rien dans l'acte, l'administration procède à une **imputation proportionnelle** du **passif** sur les différents éléments apportés.

Les créances sont apportées à titre onéreux pour :

$$\frac{300\,000}{1\,500\,000} \times 240\,000 = 48\,000 \text{ € (droit fixe supprimé lors de la constitution d'une société nouvelle)}$$

L'immeuble est apporté à titre onéreux pour :

$$\frac{1\,200\,000}{1\,500\,000} \times 240\,000 = 192\,000 \text{ €}$$

L'apport à titre onéreux de l'immeuble est soumis au droit de 5 % :

$$192\,000 \times 5\% = 9\,600 \text{ €}$$

Le complément de l'immeuble est apporté à titre pur et simple pour : 1 008 000 €

Ainsi on voit bien que ne rien dire dans l'acte conduit à un coût fiscal plus élevé.

### **D. Apport d'une entreprise individuelle à une société**

L'entreprise individuelle qui a une activité industrielle, commerciale, artisanale, non commerciale ou agricole et qui est apportée à une société, bénéficie d'un régime de faveur lorsque l'apport porte sur l'ensemble des immobilisations affectées à l'exercice de l'activité professionnelle.

Le taux de droit sur l'apport à titre onéreux concernant la prise en charge d'un passif de l'apporteur par la société est de 5 %, sur la fraction de la valeur supérieure à 23 000 € lorsqu'il s'impute sur un fonds de commerce, une clientèle ou un droit au bail. Il est de 5 % sur la valeur totale si le passif est imputé sur des immeubles.

Le droit de 5 % peut être remplacé par une exonération si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres pendant 3 ans. Dans le cas où il ne respecterait pas son engagement, le droit de 5 % est immédiatement exigible. La reprise n'est pas effectuée en cas de décès ou de donation si le donataire conserve les titres jusqu'au terme de la 3<sup>e</sup> année suivant l'apport.

L'exonération est subordonnée à la condition que la société bénéficiaire soit nouvelle. À défaut, il est appliqué le droit fixe de **375 €** si la société a un capital inférieur à 225 000 € et à **500 €** dans les autres cas.

Par ailleurs, l'apporteur bénéficie du **report d'imposition des plus-values** sur immobilisations non amortissables jusqu'à ce qu'il cède les droits sociaux. Les plus-values sur immobilisations amortissables sont réintégrées en cinq ans (quinze ans pour les constructions et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée) dans les bénéfices de la société. Si le total des plus-values nettes sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements de terrains excède 90 % de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, sa réintégration s'effectue sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens.

## **SECTION 6. MODIFICATIONS DU CAPITAL DES SOCIÉTÉS**

### **I. Augmentation de capital**

Les apports réalisés en cours de société sont soumis aux mêmes droits que les apports initiaux, en distinguant les apports purs et simples (droit fixe ou droit spécial de mutation) et les apports à titre onéreux (traités comme des ventes). Une différence existe tout de même, puisqu'en cas de création de société le droit fixe ne s'applique pas aux apports purs et simples.

L'augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions est enregistrée au droit fixe. La distribution gratuite des actions ou parts émises à cette occasion n'entraîne aucune imposition chez les associés.

Le droit fixe est de **375 €** si la société a un capital inférieur à 225 000 € et à **500 €** dans les autres cas.

### **II. Réduction du capital**

La réduction du capital est enregistrée au droit fixe de **125 €** dans le cas où elle ne s'accompagne d'aucune répartition de biens ou de fonds sociaux aux associés (réduction motivée par des pertes).

Lorsqu'il y a **répartition de biens sociaux** ou de sommes d'argent, l'opération s'analyse en partage partiel de société, soumis au **droit de partage de 1,1 %** sur l'actif net partagé. Toutefois, dans les sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés, la reprise par l'apporteur des biens apportés à titre pur et simple est exonérée, sous réserve de la taxe de publicité foncière de 0,60 % et de la taxe additionnelle au profit de l'État de 0,1 % sur les immeubles.

Lorsque la réduction du capital est précédée du *rachat des titres*, l'acte unique constatant les deux opérations est soumis au droit de cession de droits sociaux. Mais, si le rachat est effectué moyennant l'attribution de biens sociaux, on revient à la situation visée ci-dessus (droit de partage).

Le remboursement des apports ou des primes d'émission n'est pas un revenu distribué imposable, à condition que tous les bénéfices et les réserves autres que la réserve légale aient été auparavant répartis. L'excédent du remboursement des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits est un revenu de capitaux mobiliers imposable à l'impôt sur le revenu.

#### **REMARQUE GÉNÉRALE SUR LE DROIT FIXE**

Lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions indépendantes qui entraînent chacune un droit fixe, seul le droit fixe le plus élevé est exigé.

De plus, lorsqu'un acte génère un droit proportionnel et un droit fixe, seul le droit proportionnel est payé sauf si le droit fixe est plus élevé, il est alors payé comme minimum de perception.

## CHAPITRE III. IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

La France s'est dotée d'un impôt sur la fortune dont l'assiette est considérablement limitée : l'impôt de solidarité sur la fortune ou ISF. La France a tardé à instaurer un impôt sur le capital en raison de l'hostilité des propriétaires à une telle mesure. En créant en 1976 l'**imposition des plus-values** dans le cadre de l'impôt sur le revenu, le législateur pensait éloigner l'impôt sur le capital. Le changement de gouvernement en 1981 a été suivi en 1982 de la création de l'**Impôt sur les grandes fortunes** (IGF). Supprimé en 1987, cet impôt a été rétabli en 1989 sous le nom d'impôt de solidarité sur la fortune.

L'ISF ne s'applique qu'aux personnes physiques ; les biens professionnels en sont exclus ; seule la fraction du patrimoine taxable, déduction du passif, qui excède **760 000 €** au 1<sup>er</sup> janvier 2007 est effectivement soumise à l'impôt.

### SECTION I. CHAMP D'APPLICATION

#### I. Personnes imposables

Les personnes imposables sont celles qui détiennent au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition un patrimoine imposable dont la valeur dépasse **760 000 € (2007)**.

##### A. *Imposition par foyer*

Les **couples mariés** font l'objet d'une imposition commune, sauf dans les deux cas suivants :

- lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ;
- lorsqu'étant en instance de divorce ou de séparation de corps, ils sont autorisés à avoir des résidences séparées.

Les personnes liées par un **Pacte civil de solidarité** (Pacs) font l'objet d'une imposition commune.

Les biens appartenant aux **enfants mineurs** des redevables sont compris dans l'assiette de l'impôt de ceux de leurs parents qui ont l'administration légale de leurs biens.

Lorsque deux personnes vivent en **concubinage notoire**, l'impôt est assis sur l'ensemble des biens des deux concubins et de leurs enfants mineurs, sauf s'ils sont mariés par ailleurs, auquel cas ils sont imposés avec leur conjoint légal.

##### B. *Territorialité*

Les personnes physiques qui ont leur **domicile fiscal en France** sont imposables à raison de leurs biens situés en France ou hors de France. Toutefois, certaines conventions internationales partagent le pouvoir d'imposer le patrimoine entre les deux États contractants.

Les personnes qui n'ont **pas leur domicile fiscal en France** sont imposables uniquement sur leurs biens situés en France, à l'exclusion des placements financiers.

## II. Biens imposables

L'ISF est assis sur la valeur réelle de l'actif net non professionnel du foyer fiscal au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Il est tenu compte de l'**ensemble des biens**, droits et valeurs qui appartiennent aux membres du foyer fiscal.

Doivent ainsi être déclarés à l'administration fiscale les immeubles bâtis ou les droits réels immobiliers portant sur les immeubles bâtis, les immeubles non bâtis et parts de groupements forestiers agricoles, les droits sociaux, les valeurs mobilières et autres meubles.

Sont notamment compris dans cette dernière catégorie tous les meubles meublants, les moyens de transports, les chevaux de course, les contrats d'assurance-vie, les rentes viagères, les créances de toute nature (dont les prêts familiaux), les Sicav et fonds communs de placements, les liquidités et quasi-liquidités.

Parmi les liquidités et quasi-liquidités, le contribuable doit notamment déclarer l'ensemble des billets et monnaies détenus au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, les dépôts à vue, tous les livrets et plans d'épargne dont les revenus sont exonérés ou non à l'impôt sur le revenu, ainsi que les comptes courants d'associés. Ces derniers constituent, sauf exception, des biens imposables même lorsque leur détenteur remplit les conditions pour que les parts ou actions qu'il détient dans la société soient exonérées (biens généralement considérés par le juge de l'impôt comme non nécessaires au fonctionnement de la société).

### A. *Évaluation des biens*

La valeur servant d'assiette est déterminée par la déclaration détaillée et estimative souscrite par le redevable. La valeur à retenir est la **valeur vénale** au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année.

#### 1. Immeubles

Par principe, la valeur vénale des immeubles dont le propriétaire a l'usage est réputée égale à leur valeur libre de toute occupation. Toutefois, un **abattement de 20 %** est effectué sur la valeur vénale lorsque l'immeuble est occupé au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, à titre de **résidence principale** par son propriétaire.

#### 2. Meubles meublants

Ils peuvent être évalués d'après :

- l'estimation contenue dans un **inventaire simplifié** ;
- une **évaluation globale** en un seul chiffre sans qu'il soit nécessaire d'indiquer la valeur et la nature des divers objets. Cette évaluation couvre le linge, les vêtements, la vaisselle et les appareils audiovisuels.

#### 3. Valeurs mobilières

Les valeurs mobilières **cotées** sont évaluées selon le dernier cours connu ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent le 1<sup>er</sup> janvier de chaque année.

Les valeurs mobilières **non cotées** sont évaluées suivant une déclaration détaillée et estimative.

## B. Biens appartenant au foyer fiscal

Sauf exceptions, l'impôt est assis selon les mêmes règles que les droits de succession. Les *présomptions légales de propriété* qui s'appliquent pour l'assiette de ces droits (capitaux mobiliers, comptes joints, coffres-forts) sont donc étendues à l'ISF. Ces présomptions tombent devant la preuve contraire.

En règle générale, les biens ou droits grevés d'un *usufruit*, d'un droit d'usage ou d'habitation sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier ou du titulaire du droit pour la valeur de la pleine propriété. Toutefois, il existe un certain nombre de cas où la valeur du bien est répartie entre l'usufruitier et le nu-propriétaire selon les proportions prévues à l'article 762 du CGI reproduites ci-après :

Âge de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
jusqu'à 20 ans	90 %	10 %
de 21 à 30 ans	80 %	20 %
de 31 à 40 ans	70 %	30 %
de 41 à 50 ans	60 %	40 %
de 51 à 60 ans	50 %	50 %
de 61 à 70 ans	40 %	60 %
de 71 à 80 ans	30 %	70 %
de 81 à 90 ans	20 %	80 %
à partir de 91 ans	10 %	90 %

La valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est fixée par la loi en fonction de l'âge de l'usufruitier.

## C. Primes d'assurance-vie

Lorsque le **contrat** d'assurance **peut être racheté**, le contribuable doit déclarer la valeur de rachat au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

En ce qui concerne les **contrats** d'assurance **non rachetables**, et notamment les contrats de groupe institués par la loi Madelin : s'ils ont été souscrits avant le 20 novembre 1991, ils ne sont pas imposables ; s'ils ont été souscrits à compter du 20 novembre 1991, les primes versées après l'âge de 70 ans sont ajoutées au patrimoine du souscripteur.

À l'échéance du contrat, le capital ou la valeur de la rente est à intégrer dans le patrimoine du bénéficiaire.

## D. Exonérations

Outre les **biens professionnels** et certains titres, sont exonérés :

- les **bois et forêts** et **parts de groupements forestiers**, pour les trois quarts de leur valeur (avec certaines conditions) ;
- les **biens ruraux** loués par **bail à long terme** et les **parts de groupements fonciers agricoles** sont **totalemtent exonérés** au titre des biens professionnels lorsque, d'une part, le bail est consenti par le bailleur à son conjoint, à leurs ascendants, descendants ou conjoints respectifs, frères et sœurs ou à une indivision entre les membres du groupe familial ou concernant les groupements fonciers agricoles, aux détenteurs de parts ou à un membre du groupe familial de ceux-ci et, d'autre part, que le preneur l'utilise dans l'exercice de sa profession principale. Si le bail est consenti à des personnes autres que les membres du groupe familial du bailleur ou le détenteur de parts ou si le preneur ne l'utilise pas dans le cadre de sa profession principale, les biens ou parts sont **exonérés**



**partiellement** à concurrence des trois quarts de leur valeur si elle n'excède pas 76 000 € et pour la moitié de leur valeur au-delà de cette limite ;

- les **objets d'antiquité** ayant plus de cent ans d'âge, d'**art** ou de **collection** ;
- les **droits de la propriété littéraire et artistique**. Les ayants droit de l'auteur ne bénéficient pas de l'exonération ;
- les **droits de la propriété industrielle (brevets, marques, dessins, modèles...)**. Les ayants droit de l'inventeur ne profitent pas de l'exonération ;
- les **droits** à une **rente** ou **pension de retraite** après cessation de l'activité professionnelle ;
- la **valeur de capitalisation** des **rentes viagères** constituées dans le cadre d'une activité professionnelle ou d'un plan d'épargne individuel pour la retraite (Perp) moyennant le versement de primes régulièrement échelonnées dans leur montant et leur périodicité pendant une durée d'au moins quinze ans et dont l'entrée en jouissance intervient à compter de la liquidation de la pension du redevable ou l'âge de 60 ans ;
- les **rentes** ou indemnités perçues en réparation de **dommages corporels** ;
- les **placements financiers des non-résidents**, à l'exclusion des droits dans des sociétés dont l'actif est principalement constitué d'immeubles situés en France.

## **SECTION 2. BIENS PROFESSIONNELS**

Les biens professionnels ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'ISF. Ces biens sont expressément définis par le Code général des impôts.

### **I. Biens figurant dans une entreprise individuelle**

Les biens nécessaires à l'exercice à titre principal par leur propriétaire, d'une **profession industrielle, commerciale, artisanale** ou **libérale** constituent des biens professionnels exonérés d'ISF.

L'activité professionnelle dont les résultats sont classés dans la catégorie des BIC, BA ou BNC doit être effectivement exercée.

Les activités purement patrimoniales (gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières), la location d'immeubles nus (sauf lorsqu'elle est consentie au profit d'une société dont les titres constituent des biens professionnels pour le propriétaire et que l'immeuble est nécessaire à l'activité de la société), la location de fonds de commerce (sauf véritable profession) ne constituent pas des activités professionnelles.

La **profession** doit être **exercée** par le **propriétaire** des biens ou son **conjoint**. Les biens peuvent être détenus et utilisés par l'un quelconque des membres du foyer fiscal (y compris le partenaire d'un Pacs, le concubin notoire et les enfants mineurs).

La **profession** doit être exercée **à titre principal**, c'est-à-dire, en cas de pluralité d'activités, celle qui constitue l'essentiel des activités économiques même si elle ne dégage pas la plus grande part des revenus (activité déficitaire).

Les biens doivent être **nécessaires** à l'exercice de la profession. Ils sont utilisés effectivement pour les besoins de l'activité professionnelle ou ne pourraient être utilisés à un autre usage.

Lorsque le professionnel tient un **bilan** ou un tableau des immobilisations, le caractère professionnel est **présumé** pour les biens qui y sont inscrits et inversement. Cette présomption supporte la preuve contraire. Un immeuble inscrit au bilan mais donné en location ou mis à la disposition de tous ne peut être considéré comme un bien professionnel.

Les **biens affectés par nature** à l'exploitation sont également considérés comme biens professionnels même non inscrits au bilan.

La valeur des actifs professionnels doit être diminuée des **dettes professionnelles**. Seul l'excédent de ces dettes peut être déduit du patrimoine non professionnel.

## II. Droits sociaux

Les parts de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu et les parts ou actions de sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés détenues par les associés dirigeants peuvent sous certaines conditions bénéficier de l'exonération des biens professionnels.

L'activité de la société doit être de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et seule la fraction de la valeur des droits sociaux correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'exercice d'une telle activité est considérée comme un bien professionnel.

**Les comptes courants** d'associés n'ont pas le caractère de bien professionnel pour le titulaire du compte même s'ils sont bloqués pendant de nombreuses années. Pour la société, ils constituent une dette professionnelle.

### A. *Parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés*

Les parts de sociétés de personnes soumises à l'IR sont exonérées lorsque le redevable exerce dans la société son activité professionnelle à titre principal et de manière effective quel que soit le pourcentage de participation.

Les bénéfices de la société doivent être imposés au nom des associés dans la catégorie des BIC, des BNC ou des BA selon l'activité exercée.

Les parts détenues dans plusieurs sociétés sont considérées comme un seul bien lorsque les sociétés exercent des activités semblables, complémentaires ou connexes.

### B. *Parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés*

Les parts et actions de sociétés soumises à l'IS sont exonérées lorsque leur propriétaire est un dirigeant de la société dont il détient les titres et possède au moins le quart des droits financiers et des droits de vote dans cette société. La société doit avoir une activité de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Les parts ou actions des sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier sont expressément exclues de la catégorie des biens professionnels.

Concernant les **sociétés immobilières**, constituent des biens professionnels les titres de sociétés immobilières qui ont pour objet, même non exclusif, la location ou la mise à disposition d'immeubles professionnels au profit d'une société d'exploitation dont les parts ou actions sont elles-mêmes des biens professionnels pour le redevable. Ces titres sont exonérés dans la limite du produit de la **participation** du redevable dans la **société d'exploitation** (l'ensemble du foyer fiscal inclus) par la **valeur de l'ensemble des immeubles** loués ou mis à disposition de cette société par la société immobilière.

#### 1. **L'exonération est réservée aux dirigeants sociaux**

L'exonération des parts et actions est réservée :

- dans les **Sarl** et les **commandites par actions**, aux gérants nommés conformément aux statuts ;

- dans les **sociétés de personnes ayant opté pour l'IS**, aux associés en nom ;
- dans les **sociétés par actions**, le président du conseil d'administration, le directeur général et les directeurs généraux délégués, les membres du directoire et le président du conseil de surveillance. Les dirigeants de Sociétés par actions simplifiées (SAS) peuvent bénéficier de l'exonération s'ils exercent des fonctions dont l'étendue est équivalente à celles exercées par les dirigeants de sociétés anonymes.

Le contribuable doit *exercer effectivement* la fonction dont il est titulaire.

La *rémunération* qu'il perçoit à ce titre doit être normale (en rapport avec les services rendus) et représenter *plus de la moitié des revenus professionnels* à raison desquels il est soumis à l'IR dans les catégories : des traitements et salaires, des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux, des gérants et associés visés à l'article 62 du CGI.

## 2. Le contribuable doit posséder le quart du capital social

Le contribuable doit posséder 25 % au moins des droits financiers et des droits de vote émis par la société qu'il dirige.

Pour apprécier cette proportion au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, on tient compte : des droits du contribuable et de son conjoint, de son partenaire en cas de PACS ou concubin notoire, des droits de leurs frères et sœurs, des droits de leurs ascendants et descendants, des titres détenus par les personnes ci-avant dans une ou plusieurs sociétés possédant une participation dans la société dirigée par le redevable dans la limite d'un seul niveau d'interposition.

Les titres détenus par le groupe familial par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés possédant une participation dans la société dirigée par le redevable sont pris en compte dans la proportion de cette participation. Un seul niveau d'interposition est admis.

La valeur des titres dans la société interposée appartenant au redevable et aux membres de son foyer fiscal est exonérée dans la limite de la valeur réelle de l'actif de cette société qui correspond à la participation dans la société où le redevable exerce ses fonctions. Ainsi, lorsque la détention indirecte s'applique, les droits possédés dans la société interposée et qui appartiennent personnellement au contribuable ou à un membre de son foyer fiscal peuvent être également exonérés en tant que biens professionnels pour une fraction de leur valeur égale à :

$$\frac{\text{Valeur des titres de la société où s'exercent les fonctions de dirigeant détenus par la société interposée}}{\text{Valeur réelle de l'actif brut de la société interposée}}$$

## 3. Exceptions

La condition de détention de 25 % du capital n'est pas exigée des gérants majoritaires de Sarl et autres associés visés à l'article 62 du CGI ; les gérants des sociétés en commandite par actions, les associés en nom des sociétés de personnes qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés.

Si le seuil de 25 % n'est pas atteint, les parts ou actions détenues directement par un dirigeant social qui remplit les autres conditions sont des biens professionnels lorsque leur valeur brute **excède 50 % de la valeur brute des biens imposables à l'ISF** de son patrimoine, y compris ces parts ou actions.

Pour l'appréciation du seuil de 50 %, il est tenu compte des parts appartenant au redevable et aux membres du foyer fiscal.

Il est possible de retenir, en plus de la valeur des droits directement détenus par le contribuable ou les membres de son foyer fiscal dans la société qu'il dirige, celle des participations détenues

indirectement par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, dans la limite d'un seul niveau d'interposition. Cette valeur est retenue à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société interposée qui correspond à la participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions.

#### 4. Montant des titres exonérés

Les titres ne sont considérés comme des biens professionnels que si la valeur des titres correspond à l'actif professionnel de la société.

La valeur des titres exonérés au titre des biens professionnels est donnée par la formule :

$$\text{Valeur des titres} \times \frac{\text{Valeur réelle nette de l'actif professionnel de la société}}{\text{Valeur réelle nette totale du patrimoine de la société}}$$

### SECTION 3. EXONÉRATION DE CERTAINS TITRES

#### I. Titres faisant l'objet d'un engagement de conservation – Exonération partielle

Sont exonérées d'ISF, à concurrence de 75 % **de leur valeur**, les parts ou actions de société faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de six ans.

Cette disposition permet à des associés ne remplissant pas les conditions pour bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels (associés non dirigeants ou détenant une participation inférieure au seuil minimal) d'être exonérés à concurrence d'une quote-part de leurs droits sociaux.

##### A. Titres concernés

Les titres pouvant bénéficier de l'exonération partielle sont les parts ou actions de sociétés exerçant une activité **industrielle, commerciale, artisanale, agricole** ou **libérale**. Il peut s'agir de **sociétés** relevant de l'**impôt sur les sociétés** ou de **sociétés** de personnes relevant de l'**impôt sur le revenu**.

##### B. Engagement collectif de conservation des titres

###### 1. Signataires

L'engagement de conservation des titres doit être signé par le redevable avec d'autres associés (au moins deux associés). Les autres associés peuvent être des **personnes physiques** ou des **personnes morales**.

En cas **d'interposition de sociétés** entre le redevable et la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation, l'engagement doit être pris par la société détenant directement la participation dans la société dont les titres font l'objet de l'engagement de conservation.

Le propriétaire s'engage pour lui et ses **ayants cause à titre gratuit**.

Un même associé peut souscrire autant d'engagements qu'il le désire. Les mêmes titres d'une société peuvent donner lieu à plusieurs engagements. Les **cessions** ou **donations** de titres soumis à l'engagement sont possibles entre les signataires de l'engagement.

Pour que l'engagement de conservation des titres produise ses effets, il est nécessaire que l'un des signataires au moins exerce dans la société une **fonction de direction** (voir la notion retenue pour les biens professionnels).

La condition relative de la fonction doit être respectée. Il n'y a pas lieu de s'attacher aux modalités et au montant de sa rémunération. La présence parmi les signataires d'un associé exerçant une fonction de direction est requise pendant toute la durée de l'engagement collectif de conservation des titres. Il n'est pas nécessaire que cette fonction soit exercée par la même personne pendant toute cette durée.

En cas de **changement de dirigeant**, l'engagement continuera à produire ses effets sous réserve que cette personne figure bien parmi les signataires ou les ayants cause à titre gratuit de ces derniers.

## 2. **Objet**

L'engagement collectif doit porter sur au moins :

- **20 %** des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société pour les **sociétés cotées** ;
- **34 %** des parts ou actions de la société pour les **sociétés non cotées**.

Pour le calcul des pourcentages de 20 % et 34 %, il est tenu compte des titres détenus par l'ensemble des associés signataires de l'engagement. Les pourcentages de 20 % et 34 % sont des pourcentages minimaux d'éligibilité au dispositif d'exonération. Les signataires de l'engagement collectif de conservation sont libres de déterminer des **pourcentages supérieurs**.

L'engagement de conservation doit être **enregistré** auprès de l'administration.

## 3. **Durée**

L'engagement collectif de conservation des titres doit être pris pour une **durée minimale de six ans**. Les parties peuvent fixer une durée supérieure. Le point de départ de l'engagement est la date de son enregistrement, s'il s'agit d'un acte sous seing privé, ou la date de l'acte, s'il s'agit d'un acte authentique.

La durée initiale de l'engagement doit être **prorogée** ou **reconduite** de façon expresse ou tacite, pour une durée quelconque. Lorsqu'elle revêt la forme d'une reconduction automatique prévue par une disposition de l'engagement, sa **dénonciation** doit être notifiée à l'administration pour lui être opposable. La durée de l'engagement peut également être modifiée par avenant sans que cette durée puisse être inférieure à six ans.

L'engagement prend effet à compter de l'année suivant celle de son enregistrement.

## **C. Portée de l'engagement**

Lorsque les conditions sont réunies, les parts ou actions détenues par le redevable sont exonérées d'ISF à concurrence de **75 % de leur valeur** sans limitation de montant.

Le taux d'exonération partielle de 75 % est effectif pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2006. Pour l'ISF dû en 2004 et en 2005, cette exonération était limitée à 50 %. Cette augmentation est effective à tous les pactes en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Concernant les **titres de sociétés interposées**, il est prévu l'exonération dans une certaine limite des parts ou actions détenues par le redevable dans une société détenant directement (**simple niveau d'interposition**) ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre société (**double niveau**).

**d'interposition**) une participation dans la société dont les titres font l'objet de l'engagement collectif de conservation.

L'exonération est subordonnée à la double condition que :

- la société détenant la participation ait souscrit **l'engagement** collectif de conservation des titres ;
- les **participations** soient conservées **inchangées** à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif de conservation des titres.

Ainsi, même s'il n'est pas signataire de l'engagement collectif de conservation des titres, le redevable est soumis à un engagement équivalent.

L'exonération partielle est applicable aux titres détenus par le redevable dans une **société ayant co-souscrit l'engagement** de conservation des titres.

L'exonération de 75 % est alors applicable à proportion de la valeur réelle de son actif brut qui correspond à la participation ayant fait l'objet de l'engagement de conservation.

L'exonération s'applique également lorsque la **société** dont le redevable détient directement des titres **possède une participation dans une société ayant co-souscrit l'engagement** de conservation des titres. L'exonération partielle est alors applicable dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet de l'engagement de conservation.

#### ***D. Obligations déclaratives***

La déclaration d'ISF que les redevables doivent souscrire chaque année doit être appuyée d'une attestation de la société dont les titres font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions (caractère collectif du pacte et seuil minimal de participation) ont été remplies l'année précédant celles au titre de laquelle l'ISF est dû.

#### ***E. Événements susceptibles (ou non) de remettre en cause l'exonération partielle***

Lorsqu'il y a lieu à remise en cause, l'exonération partielle est en principe reprise depuis l'origine. Le ou les signataires concernés doivent alors acquitter tous les **compléments d'impôt** dont ils ont été dispensés ainsi que **l'intérêt de retard** de 0,40 % par mois pour les intérêts courant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (0,75 % antérieurement).

Cependant, les conséquences de la remise en cause sont limitées lorsque celle-ci est liée au non-respect de l'une des conditions (caractère collectif du pacte ou seuil minimal de participation) et que l'événement qui en est à l'origine intervient **au-delà du délai de six ans**. Dans ce cas, seule l'exonération de l'année en cours est remise en cause.

##### **1. Décès d'un signataire**

Le propriétaire des titres s'engage pour lui et ses ayants cause à titre gratuit. Le décès d'un signataire demeure sans incidence sur la validité de l'engagement sous réserve bien entendu que les héritiers poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

##### **2. Donation de titres**

Les associés **signataires** peuvent effectuer entre eux des donations de titres soumis à engagement. Dès lors que le propriétaire des titres s'est engagé pour lui et pour ses ayants cause à titre gratuit, la

donation de titres à une personne **non signataire** est sans conséquence sur l'engagement sous réserve que le donataire poursuive l'engagement jusqu'à son terme.

### 3. Cession de titres

La **cession à un signataire** est neutre ; les cessions de titres entre signataires sont expressément autorisées.

La **cession à un tiers** par un signataire de titres soumis à engagement est susceptible d'entraîner, tant pour le cédant que pour les autres signataires, la remise en cause de l'exonération partielle. L'opération de cession entraîne, pour le **cédant**, la remise en cause de l'exonération partielle accordée depuis l'origine. Il doit acquitter le complément d'ISF dont il a été dispensé au titre de chaque année concernée, ce complément étant assorti de l'intérêt de retard de 0,40 % par mois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (0,75 % jusqu'au 31 janvier 2005).

Concernant les **autres signataires**, il convient de distinguer selon que la cession a ou non pour effet d'abaisser la participation en dessous des seuils de 20 % ou de 34 % selon le cas :

- lorsque la cession par un signataire a pour effet d'abaisser la participation **en dessous des seuils de 20 % ou 34 %**, l'exonération partielle antérieurement obtenue par les autres signataires est en principe remise en cause sauf s'ils concluent, dans un délai d'un an, un nouvel engagement de conservation des titres ;
- lorsque les **seuils de 20 % ou 34 % sont toujours atteints**, l'exonération partielle n'est pas remise en cause à l'égard des autres signataires sous réserve qu'ils conservent entre eux leurs titres jusqu'au terme initialement prévu. Cette absence de remise en cause concerne non seulement le passé mais également l'avenir.

### 4. Scission ou fusion

L'exonération partielle dont ont bénéficié les signataires, n'est pas remise en cause sous réserve qu'ils conservent les titres remis en contrepartie de l'opération jusqu'au terme de l'engagement pris au sujet des titres d'origine.

### 5. Augmentation de capital

Si, à la suite d'une augmentation de capital à laquelle certains signataires n'ont pas participé, le seuil de 20 % ou 34 % n'est plus atteint, l'exonération partielle dont les différents signataires ont bénéficié antérieurement n'est pas remise en cause sous réserve qu'ils respectent l'engagement souscrit jusqu'à son terme.

### 6. Annulation des titres

Lorsque le seuil minimal de participation n'est plus respecté par suite d'une annulation de titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire, l'exonération antérieurement obtenue n'est pas remise en cause.

### 7. Perte de la qualité de dirigeant d'un des signataires

L'exonération partielle est remise en cause pour l'ensemble des signataires.

### 8. Modification des participations détenues au travers de sociétés interposées

L'exonération est remise en cause pour le redevable :

- en cas de cession par lui de tout ou partie de sa participation dans la société interposée ;

- en cas de cession par la société dont le redevable détient des titres de tout ou partie de sa participation dans la société ayant co-souscrit l'engagement (cas de double niveau d'interposition).

## II. Dirigeants retraités : parts ou actions en usufruit – Exonération partielle

Les **dirigeants retraités** continuant d'exercer une fonction sans percevoir de rémunération peuvent bénéficier d'une exonération spécifique de **75 % de la valeur** des titres dont ils ont conservé l'usufruit et transmis la nue-propriété.

Ce régime est subordonnée au respect simultané de plusieurs conditions qui doivent nécessairement être remplies **avant le démembrement des titres** de même **qu'au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année d'imposition**.

### A. Conditions d'application

#### 1. Conditions devant être remplies avant le démembrement des titres

- La pleine propriété des titres doit être détenue par le redevable usufruitier ou par son conjoint durant les **3 années** précédant le démembrement et jusqu'à la réalisation effective de celui-ci.
- Le redevable usufruitier ou son conjoint remplissent les conditions nécessaires à la qualification de **biens professionnels** des titres ces 3 mêmes années (*cf. section 2 II*).

#### 2. Conditions à réunir après le démembrement des titres au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année

Le nu-propriétaire des titres transmis doit être un ascendant, un descendant, un frère ou une sœur du redevable usufruitier ou de son conjoint. Ce dernier, ou son conjoint, doit par ailleurs exercer à titre effectif des fonctions professionnelles (fonctions de direction ouvrant droit à l'exonération au titre des biens professionnels – *cf. section 2 II*) dans la société dont les titres sont démembrés.

Lorsque les titres démembrés sont des **actions ou des parts** de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, le redevable usufruitier doit détenir directement, ou par l'intermédiaire du groupe familial, au moins 25 % du capital de la société en usufruit ou en pleine propriété, ou détenir directement des actions ou parts sociales représentant 50 % de la valeur brute de ses biens imposables, y compris les parts ou actions démembrées.

#### 3. Permanence de la détention des titres démembrés

Au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année d'imposition, le redevable usufruitier doit pouvoir démontrer que les actions ou parts bénéficiant de l'exonération sont celles qui étaient détenues lors du démembrement, notamment lorsque celles-ci ont fait l'objet d'échanges.

### B. Portée de l'exonération

Les parts ou actions sont considérées comme des biens professionnels dans le patrimoine de l'usufruitier à hauteur de la quotité correspondant, dans la valeur totale de ces parts ou actions, à la nue-propriété détenue par le ou les nus-propriétaires qui exercent à titre effectif, dans la société, les fonctions de direction telles que définies à l'article 885 O bis (*cf. section 2 II*) et satisfont aux conditions prévues dans cet article.

La valeur de la nue-propriété des titres se détermine d'après le barème.



Demeurent ainsi taxables dans le patrimoine de l'usufruitier :

- la fraction de la valeur correspondant à l'usufruit des titres qui bénéficient du maintien de la qualification de biens professionnels ;
- la valeur en pleine propriété des titres dont les nus-proprétaires n'exercent pas dans la société des fonctions de direction.

#### **EXEMPLE**

M. Javel, âgé de 65 ans et président du conseil d'administration de la société SA Mininctec depuis 5 ans, prend ses droits à la retraite et transmet simultanément les titres de la société détenus en pleine propriété à ses deux fils, à parts égales, tout en s'en réservant l'usufruit. Le 1<sup>er</sup> fils occupe désormais le poste de président du conseil d'administration, tandis que le second devient administrateur. La valeur en pleine propriété des actions est de 1 200 000 €.

Le patrimoine imposable de M. Javel au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante est déterminé comme suit :

- Valeur en pleine propriété des titres transmis au 1<sup>er</sup> fils : 600 000 €.
- Valeur de l'usufruit calculée en fonction de l'âge de l'usufruitier au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (65 ans) :  $600\,000 \times 0,40 = 240\,000$  €.
- Valeur imposable des titres transmis au 1<sup>er</sup> fils : 240 000 € (les titres sont exonérés à hauteur de la valeur en nue-propriété, soit 360 000 €).
- Valeur imposable des titres transmis au 2<sup>nd</sup> fils : 600 000 €. En effet, le nu-proprétaire des titres n'exerçant aucune fonction de direction au sein de la société, M. Javel ne peut bénéficier de la qualification de biens professionnels sur la quote-part des titres transmis. Ces derniers demeurent donc imposables sur la valeur en pleine propriété.

Le bénéfice de l'exonération partielle des titres démembrés n'est en principe applicable qu'aux démembrements de propriété des titres intervenus :

- simultanément à la cessation d'activité du contribuable
- et postérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 1989.

Il existe cependant certains aménagements assouplissant les conditions de simultanéité des opérations ainsi que d'entrée en vigueur de ce régime.

### **III. Titres détenus par les salariés et mandataires sociaux**

Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les parts ou actions d'une société sont exonérées d'impôt de solidarité sur la fortune à **concurrence de 75 %** de leur valeur, lorsque leur propriétaire exerce son activité principale dans cette société comme salarié ou mandataire social sous réserve de leur **conservation** pendant au moins **six ans**.

Cette disposition est destinée à permettre aux associés, dirigeants ou salariés de la société, en activité ou en retraite, ne remplissant pas les conditions pour bénéficier de l'exonération au titre des liens professionnels, d'être exonérés à hauteur d'une fraction de la valeur de leurs droits sociaux. L'exonération partielle est exclusive de l'application de tout autre régime de faveur.

Le bénéfice de l'exonération est étendu aux redevables ayant cessé leurs fonctions ou activités pour faire valoir leur droit à la retraite. Ces redevables doivent détenir les titres depuis au moins trois ans au moment de la cessation des fonctions.

L'exonération s'applique aux titres détenus dans une société qui a des liens de dépendance avec le ou les sociétés dans laquelle ou lesquelles le redevable exerce ses fonctions ou activités.

## IV. Souscriptions nouvelles dans une PME

Les titres reçus en contrepartie de la souscription au capital d'une PME ayant son siège de direction effective dans un État membre de la Communauté européenne sont **totalement exonérés** d'ISF. Cette exonération concerne les souscriptions réalisées depuis le 5 août 2003.

Les sociétés doivent exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Les sociétés qui ont une activité de gestion de patrimoine mobilier ou de gestion et de location d'immeubles sont exclues de cette disposition.

Les souscriptions peuvent concerner les apports effectués à la constitution de la société ou lors d'une augmentation de capital.

Les PME concernées sont celles qui :

- emploient moins de 250 personnes ;
- ont un chiffre d'affaires annuel qui n'excède pas 50 millions d'euros ou un total de bilan n'excédant pas 43 millions d'euros ;
- respectent le critère d'indépendance.

À compter de l'ISF 2007, les personnes qui entendent bénéficier de cette exonération doivent se procurer auprès de la société émettrice des titres une attestation à joindre à leur déclaration.

Cette attestation doit préciser :

- le siège de direction effective de la société, la nature de son activité au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, le nombre et la nature des titres, leur date de souscription ;
- tout élément permettant d'établir que la société répond à la définition des PME exigée pour l'exonération lorsqu'elle a déjà clôturé un exercice à la date à laquelle les titres ont été souscrits ;
- la désignation, la valeur retenue des biens ainsi que leur affectation en cas de souscription en nature.

### **SECTION 4. PASSIF DÉDUCTIBLE**

Les dettes à la charge du redevable sont déductibles lorsqu'elles sont **certaines au 1<sup>er</sup> janvier** de l'année d'imposition.

Toutefois, les dettes contractées pour l'achat de biens exonérés de l'ISF ou dans l'intérêt de ces biens sont imputées en priorité sur la valeur de ces biens. Seul l'excédent vient en déduction de l'actif taxable. Ainsi les dettes professionnelles doivent être imputées par priorité sur l'actif professionnel. Si un excédent de passif professionnel existe, il peut être déduit de la valeur des biens taxables.

Le redevable peut notamment déduire :

- au titre des emprunts, le capital restant dû au 1<sup>er</sup> janvier, ainsi que les intérêts échus et non payés et les intérêts courus à cette date ;
- ses découverts bancaires et les soldes débiteurs de ses comptes dans une société au 1<sup>er</sup> janvier ;
- les dettes envers les prestataires de services ou entrepreneurs de travaux antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier et non réglées au 1<sup>er</sup> janvier ;
- l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année précédente ;
- la taxe d'habitation et les taxes foncières de l'année en cours, leur fait générateur se situant au 1<sup>er</sup> janvier ;
- les dépôts de garantie reçus des locataires en début de bail ;
- le capital constitutif d'une rente viagère dont le paiement incombe au redevable, ou la valeur de capitalisation d'une pension alimentaire résultant d'une décision judiciaire ;
- l'ISF lui-même.

L'ISF est donc calculé une première fois et ajouté au passif. Il est calculé une deuxième fois sur l'actif net ainsi obtenu (après déduction de l'ISF dû).

## SECTION 5. CALCUL DE L'ISF

Pour l'année 2007, le tarif de l'ISF est ainsi fixé pour les patrimoines au 1<sup>er</sup> janvier 2007 :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable
N'excédant pas 760 000 €	0 %
Comprise entre 760 000 € et 1 220 000 €	0,55 %
Comprise entre 1 220 000 € et 2 420 000 €	0,75 %
Comprise entre 2 420 000 € et 3 800 000 €	1 %
Comprise entre 3 800 000 € et 7 270 000 €	1,30 %
Comprise entre 7 270 000 € et 15 810 000 €	1,65 %
Supérieure à 15 810 000 €	1,80 %

Les limites des tranches du tarif prévu au tableau ci-dessus sont actualisées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondies à la dizaine de milliers d'euros le plus proche.

Le montant de l'impôt est réduit de 150 € par personne à charge au sens de l'impôt sur le revenu : enfants mineurs ou infirmes ou ceux recueillis à son foyer fiscal, invalides hébergés. Les autres personnes à charge n'ouvrent pas droit à réduction.

Le montant de la réduction est divisé par deux lorsqu'il s'agit d'enfants réputés à charge égale de chacun de leurs parents séparés ou divorcés en cas de résidence alternée.

L'ISF est, le cas échéant, **plafonné en fonction du revenu**. La somme de l'ISF et de l'impôt sur le revenu de l'année précédente ne peut excéder 85 % des revenus nets de frais professionnels imposables au titre de l'année précédente. L'ISF est réduit de l'excédent constaté.

Pour le calcul du plafonnement, il y a lieu d'ajouter à l'ISF l'impôt sur le revenu calculé non seulement d'après le barème progressif mais également à un taux proportionnel, les prélèvements et contributions additionnels à l'impôt sur le revenu (CSG, CRDS, prélèvement social, contribution additionnelle), la contribution sur les revenus locatifs et les prélèvements libératoires de l'IR.

Toutefois, pour les contribuables dont le patrimoine taxable excède la troisième tranche du barème 2 420 000 €, cette réduction d'impôt ne peut excéder :

- La moitié de la cotisation ISF avant plafonnement,
- 11 530 € en 2007 si ce dernier montant est supérieur à la moitié de la cotisation d'ISF avant plafonnement.

Le plafonnement ne s'applique pas aux personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France.

Le montant de l'impôt sur la fortune acquitté hors de France à raison des biens situés hors de France est imputable sur l'ISF acquitté en France sur les biens situés hors de France.

Le paiement de l'ISF est effectué au plus tard le 15 juin de chaque année. Les redevables doivent déposer à la recette des impôts de leur domicile une déclaration de leur fortune (n° 2725), accompagnée du paiement de l'ISF.

Les **bons anonymes** ne peuvent pas être soumis à l'ISF puisqu'ils sont anonymes, donc le nom du propriétaire n'est pas connu. Pour éviter une évasion fiscale, il existe un **prélèvement d'office** sur le

montant nominal de ces bons. Le prélèvement au taux de **2 %** s'applique sur le montant **nominal**. Il est dû autant de fois que la date du 1<sup>er</sup> janvier est comprise entre l'émission du bon et son remboursement. Si la période est inférieure à un an et si elle ne comprend pas un 1<sup>er</sup> janvier, le prélèvement est calculé en proportion de la durée du bon par rapport à une année entière. Le prélèvement est effectué par l'établissement payeur à la date du paiement des intérêts.

## **SECTION 6. PLAFONNEMENT DES IMPÔTS DIRECTS : BOUCLIER FISCAL**

Chaque contribuable bénéficie d'un droit à restitution des impôts directs payés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour la fraction qui excède 60 % des revenus perçus l'année précédant celle du paiement des impositions. Ce droit s'applique pour la première fois en 2007 pour les impositions payées en 2006 sur les revenus 2005. Il en sera de même en 2008 pour les impositions payées en 2007.

Outre l'impôt sur le revenu et les impôts locaux afférents à l'habitation principale, **l'impôt de solidarité sur la fortune** pour son montant calculé après réduction pour charges de famille et application du mécanisme du plafonnement est également pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

## SIXIÈME PARTIE : CONTRÔLE - CONTENTIEUX - SANCTIONS

### CHAPITRE I. PROCÉDURE DE CONTRÔLE DE L'IMPÔT

Le système fiscal français étant déclaratif, l'administration dispose d'un pouvoir de contrôle pour réparer les inexactitudes, erreurs, insuffisances et omissions que peuvent contenir les déclarations déposées par les entreprises ou les particuliers. Ce droit de contrôle et de reprise est assez large mais il s'exerce selon une procédure respectueuse des droits des contribuables prévue par le Livre des procédures fiscales (LPF).

#### I. Délai d'exercice du contrôle

Le droit de contrôle et de rehaussement ouvert à l'administration peut être exercé dans des délais qui varient d'un à dix ans selon l'impôt contrôlé. Le délai général de reprise est de trois ans.

##### A. *Délais de reprise en matière d'impôts directs*

###### 1. Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés

###### a. *Délai général de reprise*

Le **droit de reprise** de l'administration au regard de ces impôts s'exerce jusqu'à **la fin de la troisième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

###### *EXEMPLE*

Les omissions ou insuffisances constatées au titre de l'exercice comptable ou la période d'imposition clos en 2007 peuvent être rectifiées jusqu'au 31 décembre 2010.

L'administration peut, jusqu'au 31 décembre 2008, réparer des omissions ou des insuffisances constatées au titre de l'année 2005, ou des exercices comptables clos en 2005.

###### b. *Délai spécial en cas d'omission ou d'insuffisance révélée par une instance devant les tribunaux*

Si l'insuffisance de déclaration est révélée par un litige (réclamation ou instance devant un tribunal), elle peut être réparée jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et au plus tard avant la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est dû (LPF, art. L. 170).

###### c. *Délai spécial en cas d'activité occulte*

###### 1. Conditions de mise en œuvre

Le droit de reprise peut s'exercer jusqu'à **la fin de la sixième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, si deux conditions **cumulatives** sont réunies :

- le contribuable n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce,

- et il n'a pas souscrit de déclaration fiscale **dans les délais légaux** au titre de l'activité de nature industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole non portée à la connaissance du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce. Cette condition recouvre indifféremment le défaut de déclaration ou le dépôt tardif, y compris lorsque la déclaration est souscrite après mise en demeure.

Ce délai spécial de reprise ne peut concerner que les seuls revenus ou bases qui n'ont pas été portés, même sous une rubrique catégorielle erronée, dans l'une quelconque des déclarations souscrites dans le délai légal et afférentes aux activités concernées.

## 2. Mesures de tempérament

Le délai de reprise de six ans n'est, toutefois, pas opposable au contribuable lorsque les trois conditions suivantes sont **cumulativement** réunies :

- le contribuable a spontanément régularisé sa situation auprès du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce entre l'année du fait générateur de l'impôt et le moment où l'administration engage la procédure de contrôle ;
- il a rempli l'intégralité de ses obligations fiscales déclaratives depuis lors, dans les délais, et sans que l'administration ait dû intervenir notamment par l'envoi de mises en demeure ;
- le contrôle exercé sur la période comprise dans le délai normal de reprise n'a donné lieu qu'à des rehaussements pour lesquels la bonne foi a été intégralement reconnue.

### *d. Cas où la prescription n'est pas opposable à l'administration*

L'**expiration des délais de reprise** ne fait pas obstacle à l'exercice du **droit de vérification** de l'administration à l'égard des périodes prescrites fiscalement mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure, non couverte par la **prescription**. Cette règle trouve à s'appliquer dans les cas suivants.

#### 1. Déficits antérieurs reportables

L'expiration du délai de reprise n'interdit pas à l'administration de vérifier les périodes prescrites dont les opérations ont une incidence sur la période vérifiable.

L'administration peut corriger le déficit d'un exercice atteint par la **prescription** lorsque ce déficit, reporté sur les années suivantes, a influencé les résultats d'exercices non prescrits. Elle peut, en outre, **vérifier les résultats** des exercices suivants, même bénéficiaires et **couverts par la prescription**, dès lors que, les bénéfices n'ayant pas totalement absorbé le déficit initial, ces exercices ont présenté, en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, un solde déficitaire.

Mais, bien entendu, aucune imposition ne saurait, sans porter atteinte au principe de la prescription, être établie au titre desdits exercices. La prescription interdit seulement à l'administration de tirer les conséquences de ses rehaussements en établissant une imposition au titre d'un exercice atteint par la prescription.

#### *EXEMPLE*

Une société A fait l'objet en 2007 d'un contrôle fiscal portant sur les exercices 2004, 2005 et 2006. Les résultats fiscaux de la société A, après imputation des déficits antérieurs s'établissent comme suit :

Année	2003	2004	2005	2006
<b>Résultat fiscal</b>	-12 000 €	18 000 €	10 000 €	5 000 €

L'administration est en droit de remettre en cause la validité du déficit 2003 qui a été imputé en 2004. Elle pourra ainsi procéder à des rectifications relatives à l'exercice 2003 dans un plafond de 12 000 €

dont elle tirera les conséquences en établissant une imposition en 2004, exercice non prescrit à la clôture de l'exercice 2007. Si l'administration procède à un rehaussement de 15 000 € relatif à l'exercice 2003, elle ne pourra pas établir une imposition sur une base de 3 000 € (15 000 – 12 000) en 2003 puisque l'exercice 2003 est prescrit.

## 2. Report en arrière des déficits

L'administration est fondée à vérifier l'existence et la quotité de la créance et à en rectifier le montant même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit.

## 3. Correction symétrique et intangibilité des bilans

Un autre cas d'extension du délai de reprise s'applique également aux erreurs qui affectent les bilans non prescrits de l'entreprise quand bien même l'erreur trouvait son origine sur un exercice prescrit. Cette faculté pour l'administration résulte de la combinaison de deux principes : la **correction symétrique des bilans** et l'**intangibilité du bilan d'ouverture**.

Les **entreprises concernées** par la correction symétrique des bilans et la règle d'intangibilité sont les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ou, lorsqu'elles sont soumises à un régime réel d'imposition, celles relevant de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires agricoles. Ne sont concernés ni les contribuables imposés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, ni certaines entreprises commerciales dispensées de bilan sous le régime réel simplifié.

L'administration est fondée à corriger les écritures du bilan de clôture d'un exercice non prescrit et à procéder à des rehaussements de base imposable puisque le bénéfice est égal à l'augmentation de l'actif net entre l'ouverture et la clôture de l'exercice. Lorsqu'une erreur de même nature est également présente au bilan d'ouverture de ce même exercice, une correction est effectuée de façon symétrique. L'application de ce mécanisme dans le temps revient à neutraliser les effets de l'erreur pour tous les exercices postérieurs à celui au cours duquel l'erreur a été commise.

Le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit est considéré comme intangible. Cela conduit l'administration à corriger l'erreur sur le premier exercice non prescrit alors même que l'erreur pouvait être antérieure et donc porter sur une période prescrite.

### **EXEMPLE**

Une société qui aurait comptabilisé un passif injustifié en 2001 fait l'objet d'un contrôle en 2007 portant sur les exercices 2004, 2005 et 2006.

Le bilan de clôture de l'exercice 2006 fait apparaître un passif injustifié. Ce passif étant présent au bilan d'ouverture, la correction est effectuée de façon symétrique, il n'y a aucune conséquence en 2006. Il en est de même en 2005. Le bilan de clôture de l'exercice 2004 fait apparaître un passif injustifié. L'exercice 2004 étant le premier exercice non prescrit, son bilan est considéré comme intangible. La correction symétrique ne peut s'opérer et l'administration procède à une rectification au titre de l'exercice 2004.

Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture de la période non prescrite est assorti de **plusieurs exceptions** qui, lorsqu'elles jouent, mettent le contribuable à l'abri de tout rehaussement fiscal et permettent à la prescription de produire son plein effet.

Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture de la période non prescrite s'applique pour le calcul du bénéfice imposable, tel que défini à l'article 38.2 du CGI, en cas de correction d'erreurs ou d'omissions entraînant une sous-estimation ou surestimation de l'actif net.

Il s'applique lorsque les erreurs ou omissions présentent les caractéristiques suivantes :

- il s'agit d'**erreurs récurrentes** entachant au moins deux bilans et qui font l'objet de corrections symétriques ;
- ces erreurs trouvent leur **origine dans un exercice prescrit** et se retrouvent également dans les écritures de bilan d'exercices non prescrits ;
- ces erreurs ne procèdent pas d'**écritures délibérément irrégulières**. Ainsi, s'il apparaît que l'erreur constatée dans les écritures de bilan revêt un caractère délibéré, le contribuable ne peut en demander la correction par voie de réclamation. Il ne peut davantage, dans le cas où c'est l'administration qui opère une rectification, demander à bénéficier de la correction symétrique des autres écritures de bilan concernées.

Le mécanisme des corrections symétriques et de l'intangibilité du bilan d'ouverture est en principe réservé aux écritures affectant les différents **postes du bilan constitutifs de l'actif net** qui se retrouvent d'un bilan à l'autre : immobilisations, stocks et créances, dettes, amortissements et provisions. Les écritures fongibles (écritures du compte de résultats : charges, recettes...) ne sont pas concernées.

#### **EXEMPLE**

L'application de ce mécanisme permet à l'administration de rattacher au premier exercice non prescrit des créances non comptabilisées afférentes à un exercice prescrit. Les provisions fiscalement non justifiées figurant à tort au bilan doivent être rapportées au plus ancien des exercices non prescrits, quelle que soit la cause de leur réintégration : caractère irrégulier ou disparition de leur objet.

Le bilan intangible est le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé en fonction du **délai de reprise** dont dispose l'administration : délai général de trois ans (porté à six ans en cas d'activités occultes) ou délai spécial, tel le délai de dix ans en cas d'erreurs révélées par une instance ou une réclamation contentieuse, sans distinguer selon que l'entreprise dispose ou non de déficits reportables à l'ouverture de cet exercice.

L'application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture est soumise aux **exceptions** suivantes :

- d'une part, **pour les erreurs ou omissions commises depuis plus de dix ans** (erreurs ou omissions commises depuis plus de sept ans avant le début de la période non prescrite). Ce délai de dix ans correspond à la durée de conservation des documents comptables imposée aux entreprises par l'article L. 123-22 du Code de commerce. Par exemple, lorsque l'entreprise a maintenu à tort au passif du bilan du premier exercice non prescrit une dette dont l'extinction remonte plus de sept ans avant la date de ce bilan, l'administration ne peut opérer aucun rehaussement. Mais, en cas d'erreurs de même type reproduites à l'identique d'exercice en exercice (par exemple, l'application d'une méthode erronée de valorisation des stocks), seuls les stocks de plus de sept ans présents à l'ouverture du bilan du premier exercice non prescrit échappent à la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture. Pour bénéficier de cette exception, l'entreprise doit enfin apporter la preuve que l'erreur ou l'omission se rattache à un exercice clos depuis plus de dix ans ;
- d'autre part, **pour les erreurs résultant d'amortissements trop rapides ou de l'inscription en charges du prix de revient d'éléments d'actif, commises au cours d'exercices prescrits** (CGI, art. 38-4 bis).

Ces exceptions conduisent à autoriser la rectification de l'actif net du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit et donc à rattacher l'erreur ou l'omission à son exercice d'origine pour la détermination du bénéfice imposable mais ces **dispositions limitent la portée du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture** aux erreurs d'évaluation des stocks, de rattachement de créances, ainsi qu'aux corrections concernant les dettes, les provisions ou bien encore les amortissements pratiqués à tort sur des éléments non amortissables. Dans les autres situations, il ne peut en principe être tiré aucune conséquence sur le bénéfice imposable des erreurs commises au cours d'un exercice prescrit.



La correction comptable des erreurs non soumises au principe d'intangibilité reste sans influence sur le résultat imposable. Le produit comptable résultant de cette correction n'est pas taxable. En contrepartie, cette correction ne peut ultérieurement être prise en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession.

## 2. Impôts locaux

Pour les impôts directs perçus au profit des collectivités locales et les taxes perçues sur les mêmes bases au profit de divers organismes, à l'exception de la taxe professionnelle et de ses taxes additionnelles, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à **la fin de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.**

## B. *Délai de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées*

### 1. Délai général

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à **la fin de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible. Dans le cas où l'exercice ne correspond pas à une année civile, le délai part du début de la première période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et s'achève le **31 décembre de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle se termine cette période.

Alors que, pour les impôts sur les revenus, le contrôle doit s'arrêter à la clôture du plus récent exercice pour lequel a expiré le délai de déclaration, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le contrôle peut s'exercer jusqu'au dernier mois écoulé à la date dudit contrôle.

### 2. Délai spécial en cas d'activité occulte

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la **sixième année** qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce.

### 3. Inopposabilité pour la rectification de crédits de taxes

La **prescription** ne fait pas échec à l'obligation, pour les assujettis à la TVA, de justifier, par la **présentation de documents** même établis antérieurement à la période non prescrite, le montant de la taxe déductible et du crédit de taxe dont ils demandent à bénéficier à l'ouverture de cette période. Le report à ce titre d'une somme erronée entraînerait, en effet, l'irrégularité de la première déclaration mensuelle vérifiée dans les délais normaux de prescription.

## C. *Délai de reprise en matière de droits d'enregistrement*

Le **droit de reprise** de l'administration au regard des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, de l'impôt de solidarité sur la fortune, des droits de timbre ainsi que des taxes, redevances et impositions assimilées est soumis :

- soit à une **prescription abrégée de trois ans**,
- soit à la **prescription décennale**, lorsque les conditions d'application de la prescription abrégée ne sont pas réunies.

## 1. Prescription abrégée

**Le droit de reprise** de l'administration peut s'exercer jusqu'à l'**expiration de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits omis a suffisamment été révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures, c'est-à-dire de telle sorte que le service soit mis à même de constater immédiatement, au seul vu du document enregistré ou publié, l'existence du fait juridique imposable (LPF, art. L. 180).

## 2. Prescription décennale

Bien qu'elle constitue la prescription de droit commun en matière fiscale, la prescription décennale ne s'applique, en réalité, qu'en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre, ainsi que de taxes et redevances assimilées lorsque les conditions requises pour l'intervention de la prescription abrégée ne sont pas remplies (LPF, art. L. 186).

### *D. Prorogations exceptionnelles des délais de prescription*

#### 1. Prorogation en cas d'agissements frauduleux

Lorsque l'administration a déposé une plainte contre un contribuable qui s'est livré à des agissements frauduleux, elle peut procéder à des contrôles et à des rehaussements au titre des deux années qui excèdent le délai ordinaire de prescription (LPF, art. L. 187).

Cette prorogation de délai est applicable aux auteurs des agissements frauduleux comme à leurs complices et aux personnes pour le compte desquelles la fraude a été commise.

Ces impositions deviennent caduques si la procédure judiciaire se termine par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies sont relaxées.

#### 2. Prorogation en cas de recours à l'assistance administrative

Lorsque les renseignements demandés à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative internationale ne sont pas parvenus à l'administration fiscale française avant la prescription d'un exercice, le délai de prescription peut être prolongé d'une durée maximum de **deux ans** (LPF, art. L. 188 A).

Ce principe peut aboutir à l'envoi de plusieurs propositions de rectification selon que les rehaussements envisagés sont ou non concernés par une ou plusieurs demandes d'assistance administrative internationale.

### *E. Suspension de la prescription*

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, le cours du **délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu** de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du 3<sup>e</sup> mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes.

## II. Modalités d'exercice

Le contrôle de l'impôt a pour finalité de permettre à l'administration fiscale de s'assurer, dans le cadre des procédures fixées par la loi, que les contribuables ont respecté leurs **obligations fiscales**. L'administration fiscale exerce un **contrôle formel** des déclarations souscrites par les contribuables afin de rectifier les erreurs matérielles ainsi qu'un **contrôle sur pièce** pour s'assurer de la cohérence entre les déclarations souscrites et les informations en sa possession.

Les principales modalités de contrôle de l'administration s'exercent directement au travers des procédures suivantes :

- demandes d'éclaircissements ou de justification ;
- droit de communication ;
- droit de visite et de saisie ;
- examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) ;
- vérification de comptabilité.

En outre, l'administration dispose aussi d'un droit d'enquête spécifique qui est destiné à rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA. De même, elle dispose du droit de contrôle des entrepôts qui a pour objet de rechercher les manquements aux obligations et formalités auxquelles sont soumises les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt fiscal.

### A. Demandes d'éclaircissements ou de justifications

L'administration peut demander au contribuable des **éclaircissements** sur un ou plusieurs points de sa déclaration d'impôt sur le revenu et sur ses annexes. Elle peut aussi demander des **justifications** relatives :

- à la situation familiale du contribuable et à ses charges de famille ;
- aux charges ouvrant droit à réduction d'impôt ou retranchées du revenu global ;
- aux revenus fonciers ;
- aux avoirs à l'étranger et aux revenus d'avoirs à l'étranger.
- aux gains de cessions de valeurs mobilières ;
- aux plus-values mobilières ou immobilières.

Par ailleurs, l'administration adresse au contribuable une demande de justifications lorsque des éléments permettent d'établir que celui-ci peut avoir des revenus plus importants que ceux déclarés.

Le contribuable dispose pour répondre à la demande de justifications d'un **délai** au moins égal à deux mois. Un délai supplémentaire peut être accordé par l'administration sur demande du contribuable.

L'administration peut demander au contribuable des compléments d'information ou des précisions si elle estime que la réponse du contribuable est insuffisante. Cette **demande complémentaire** ouvre un nouveau délai de trente jours au contribuable.

En l'absence de réponse précise et de justificatifs probants, l'administration peut taxer d'office les sommes dont l'origine reste inexpliquée.

### B. Droit de communication

#### 1. Contenu du droit de communication

L'exercice du droit de communication doit être distingué de la vérification de comptabilité. La portée du droit de communication est plus large que le droit de vérification puisqu'il permet non seulement

de **prendre connaissance** des documents comptables d'un contribuable, mais aussi de **recueillir auprès de tiers** tous les renseignements permettant de contrôler les déclarations déposées, les impôts dus soit par la personne physique ou morale auprès de laquelle il est exercé, soit par des tiers à cette personne. Le droit de communication peut s'exercer notamment à l'encontre des entreprises, exploitants agricoles, tribunaux, administrations publiques, dépositaires de documents publics, caisses de Sécurité sociale ou établissements bancaires. L'exercice du droit de communication n'entraîne pas directement l'établissement d'impositions supplémentaires.

Le droit de communication ne s'exerce jamais à l'encontre d'un particulier. L'administration peut cependant adresser à ce dernier une demande d'information au caractère non contraignant.

Il existe par contre un droit de communication spécifique auprès des sociétés civiles définies à l'article 1845 du Code civil. Celui-ci porte sur l'ensemble des documents sociaux (rapport annuel de gestion, registre des transferts de titres, procès-verbaux d'assemblées...) et, le cas échéant, sur les documents comptables et autres pièces de recettes et de dépenses détenues par ces sociétés du fait de leur activité (actes d'acquisition ou de cession de titres, avis d'opéré, bordereau de liquidation...).

Les recherches opérées doivent être menées dans le strict respect des règles définies par l'administration. Ainsi, la comptabilité ne doit pas faire l'objet d'un examen critique, les opérations de recoupement devant revêtir un caractère ponctuel et se limiter à un relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents. L'administration doit procéder par sondages en s'abstenant de procéder à l'examen de l'ensemble des documents comptables sur la totalité de la période non prescrite. L'administration peut exercer son droit de communication préalablement à la mise en œuvre d'une vérification.

## **2. Modalités d'exercice du droit de communication par l'administration**

### ***a. Lieu d'exercice du droit de communication***

À l'exception de la procédure de communication spontanée de certains documents notamment par les tribunaux judiciaires et les organismes de Sécurité sociale, le droit de communication s'exerce soit par correspondance, soit sur place :

- pour les entreprises, en général, au siège de la direction ou aux lieux où sont effectivement détenus les documents soumis au droit de communication ;
- pour les sociétés soumises à l'IS, soit au lieu où est assurée la direction effective de la société, soit à son siège social, soit encore au lieu du principal établissement.

### ***b. Formalité à remplir par l'administration***

Bien qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration l'obligation de prévenir de son intention d'user du droit de communication, les contribuables doivent être informés de la nature de cette intervention, à l'aide d'un avis de passage. Cette formalité est destinée à distinguer le simple exercice du droit de communication de la vérification de comptabilité.

### ***c. Période sur laquelle porte le droit de communication***

Aucune disposition législative ou réglementaire ne définit la période sur laquelle le droit de communication peut être exercé. Le contrôle s'exerce sur l'ensemble des livres et documents sur lesquels porte le droit de communication dans les limites des périodes prévues pour leur conservation. Néanmoins, dans l'hypothèse où ils auront été conservés au-delà de la période prévue pour leur conservation, les livres et documents divers auxquels s'applique le droit de communication peuvent toujours être consultés par l'administration.

À l'égard des entreprises privées, le droit de communication s'étend aux livres de comptabilité et pièces annexes de l'exercice courant.

### 3. Délais et modalités de conservation des documents par le contribuable

Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration doivent être conservés pendant un délai de **six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Lorsque ces documents sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai de reprise de trois ans puis sur tout support au choix de l'entreprise pendant les trois années suivantes.

Les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à déduction de TVA doivent également être conservées pendant le délai de six ans.

Les **factures** transmises par **voie électronique** tiennent lieu de facture d'origine. Elles doivent donc être conservées dans leur format original dans les délais et conditions prévus ci-dessus.

Les factures, la **signature électronique** à laquelle elles sont liées ainsi que le certificat électronique attaché aux données de vérification de la signature électronique doivent être conservés dans leur contenu originel par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise et par l'entreprise destinataire de ces factures dans les conditions et les délais fixés ci-dessus.

Les documents nécessaires à l'établissement de la **déclaration d'échanges de biens** doivent être conservés par les assujettis pendant un délai de six ans à compter de la date de l'opération faisant l'objet de cette déclaration.

Le régime spécial de TVA applicable à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2004 à l'égard des personnes qui fournissent des services par voie électronique prévoit notamment la tenue d'un **registre spécial** des opérations relevant de ce régime. Ce registre doit être conservé pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération.

### 4. Sanctions applicables en cas d'infraction

L'exercice du droit de communication n'entraîne pas directement l'établissement d'impositions supplémentaires. Néanmoins, des sanctions sont applicables en cas d'infraction aux dispositions relatives au droit de communication notamment le refus de communication passible d'une amende de 1 500 € ou l'opposition à l'accomplissement des fonctions des agents des impôts passibles de poursuites correctionnelles.

## C. *Droit de visite et de saisie*

L'administration dispose d'une procédure spéciale destinée à la recherche des infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires. Cette procédure est mise en œuvre avec l'autorisation et sous le contrôle de l'autorité judiciaire et lui permet de procéder à des visites en tous lieux, même privés, et à des saisies de documents (LPF, art. L. 16 B).

Le droit de perquisition et de saisie ne constitue pas une vérification fiscale. Il constitue une procédure autonome que l'administration peut mettre en œuvre à titre préalable et facultatif d'une vérification. Les informations recueillies dans le cadre de la perquisition ne sont opposables au contribuable qu'après engagement d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou d'une vérification de comptabilité.

## 1. Champ d'application

Le droit de visite et de saisie concerne la recherche des infractions aux impôts directs (impôts sur le revenu ou sur les bénéfiques) et à la TVA relatives à l'exercice d'activités occultes.

Il ne s'applique pas à la recherche des infractions en matière de droits d'enregistrement et de timbre, d'impôt de solidarité sur la fortune, d'impôts directs locaux et de taxes sur le chiffre d'affaires autres que la TVA.

Les visites peuvent se dérouler en tous lieux, même privés, où les pièces et documents se rapportant aux agissements frauduleux sont susceptibles d'être détenus.

## 2. Conditions de mise en œuvre

L'administration ne peut pas engager la procédure de visite et saisie domiciliaires sans avoir au préalable saisi l'autorité judiciaire d'une demande d'autorisation. Le **juge judiciaire** est seul compétent pour statuer sur la régularité des visites et saisies domiciliaires effectuées en application de l'article L. 16 B du LPF et notamment pour apprécier le bien-fondé du recours à cette procédure.

La **demande d'autorisation** doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite. L'autorisation d'opérer une visite domiciliaire est délivrée par l'autorité judiciaire (président du tribunal de grande instance) par voie d'ordonnance. Cette dernière doit indiquer les éléments de fait et de droit retenus laissant présumer l'existence des agissements frauduleux dont la recherche est autorisée. Le juge doit identifier avec précision les lieux où les visites sont autorisées. L'ordonnance peut être contestée par la voie d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le Code de procédure pénale.

## 3. Déroulement des visites et saisies

La visite ne peut être commencée avant **six heures**, ni après **vingt et une heures**. Les opérations sont effectuées par les agents de l'administration des impôts en présence d'un **officier de police judiciaire** qui informe le magistrat du déroulement de l'opération ainsi que de l'occupant des lieux, de son représentant ou, à défaut, de deux témoins indépendants. L'article L. 16 B du LPF n'autorise pas les interrogatoires. Néanmoins, l'administration peut **consigner les déclarations** faites spontanément par les personnes titulaires des locaux visités.

L'administration ne peut saisir que les documents (y compris les disques durs) de nature à apporter la preuve des agissements frauduleux dont la recherche a été autorisée par l'autorité judiciaire. Un **inventaire** des pièces et documents saisis doit être établi. Les **pièces et documents saisis** doivent être restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite ; toutefois, lorsque des poursuites pénales sont engagées, leur restitution est autorisée par l'autorité judiciaire compétente.

Un **procès-verbal** relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait les constatations effectuées doit être dressé immédiatement par les agents de l'administration des impôts.

Les personnes intéressées peuvent, une fois les opérations de visite et saisie achevées, en **contester la régularité** devant le juge qui les a autorisées, c'est-à-dire le président du tribunal de grande instance. Ces contestations relèvent du contentieux dit de « l'exécution » (par opposition au « contentieux de l'autorisation »).

## **D. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)**

### **1. Nature du contrôle**

L'administration peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des **personnes physiques** au regard de l'**impôt sur le revenu**, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt. À l'occasion de cet examen, elle peut contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.

L'ESFP peut être assorti du **contrôle de la comptabilité de l'entreprise** de l'exploitant individuel ou des dirigeants faisant l'objet de cet ESFP afin de confronter les résultats déclarés ou la valeur des résultats reconstitués avec le montant apparent des ressources que laissent supposer le train de vie et les autres dépenses ou acquisitions des personnes physiques.

### **2. Durée de l'ESFP**

L'ESFP ne peut s'étendre sur une période supérieure à **un an** à compter de la réception de l'avis de vérification à la date de l'envoi de la proposition de rectification. Cette durée est portée à **deux ans** en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte ou de mise en œuvre, dans le délai initial d'un an, du droit de communication auprès du ministère public ou de l'autorité judiciaire.

Néanmoins, ce délai peut être **prorogé** :

- du délai nécessaire à l'administration pour obtenir les relevés de comptes bancaires et assimilés lorsque le contribuable n'a pas usé de la faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration ;
- du délai complémentaire qui peut être accordé au contribuable, sur sa demande, pour répondre aux demandes d'éclaircissement et de justification ;
- du délai de trente jours dont dispose le contribuable pour compléter sur demande de l'administration sa réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications ;
- du délai nécessaire à l'administration pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères si le contribuable dispose de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger.

### **3. Lieu de vérification**

L'ESFP se déroule en principe dans les **locaux de l'administration**.

## **E. Vérification de comptabilité**

### **1. Nature du contrôle**

#### **a. Cas général**

La vérification de comptabilité est l'opération qui consiste à examiner sur place la comptabilité des entreprises (celles qui sont légalement obligées de tenir des documents comptables) afin de s'assurer de la **sincérité** et de l'**exactitude** des **déclarations de résultat** et de **chiffre d'affaires** qu'il s'agisse de revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement. L'examen de la comptabilité de l'entreprise peut être assorti d'un ESFP de l'exploitant individuel ou des principaux dirigeants.

Si la comptabilité est établie au moyen de **systèmes informatisés**, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la

formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. Les agents des impôts peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable. Celui-ci peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Dans ce cas, celle-ci doit mettre à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies doivent être produites sur un support informatique fourni par l'entreprise et répondant à des normes fixées par le LPF.

Lors du contrôle des contribuables dépositaires du **secret professionnel**, l'administration peut demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements perçus. Néanmoins, le contrôle de l'administration ne peut porter ni sur l'identité déclarée par le client, ni sur la nature de la prestation.

### *b. Cas particuliers*

La procédure de vérification des déclarations déposées par les sociétés de personnes dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéficiaires correspondant à leurs droits dans la société est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même (LPF, art. L. 53).

Les sociétés membres d'une **intégration fiscale** restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés par l'administration. Les pouvoirs de contrôle et de rehaussement des déclarations donnés à l'administration fiscale s'exercent donc à l'égard de chaque société vérifiée. Toutefois, c'est la société mère qui supporte les conséquences financières des infractions commises par les sociétés membres au regard de l'impôt sur les sociétés, de l'IFA et du précompte (pour les années concernées).

La procédure de rectification contradictoire est applicable lorsque les agents du Trésor public constatent une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la **redevance audiovisuelle**.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, en matière d'impôts directs et de taxes assises sur les primes d'assurance, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs États membres de la Communauté européenne, l'administration peut convenir avec les administrations des autres États membres de procéder à des **contrôles simultanés**, chacune sur le territoire de l'État dont elle relève, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (LPF, art. L. 45-2).

## **2. Durée du contrôle**

Les investigations menées par le vérificateur de l'administration fiscale dans les locaux du contribuable ne peuvent pas excéder, entre la première et la dernière intervention, **3 mois** lorsque, pour chacune des années de la période vérifiée, le chiffre d'affaires ou les recettes brutes n'excèdent pas les sommes suivantes :

- pour une entreprise industrielle ou commerciale dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures ou denrées à emporter ou à consommer sur place (activité d'achat-revente) : **763 000 €** ;
- pour une entreprise de fourniture de logement : **763 000 €** ;
- pour une entreprise industrielle ou commerciale exerçant une activité de prestataire de services : **230 000 €** ;
- pour une entreprise agricole : **274 400 €** ;
- pour une profession non commerciale : **230 000 €**.



Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ou les recettes brutes excèdent ces limites, l'administration n'est limitée dans la durée de son contrôle que par les règles de prescription.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux personnes morales et aux sociétés en participation à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation pour un montant total de 7 600 000 €. La valeur retenue est la valeur comptable des titres.

Elles ne s'appliquent pas davantage aux sociétés civiles.

Le vérificateur peut cependant revenir dans les locaux de l'entreprise après l'expiration du délai de trois mois pour instruire les observations ou les requêtes que le contribuable aurait présentées après l'achèvement des opérations sur place.

### 3. Lieu du contrôle

En principe, la vérification s'effectue sur place dans les **locaux de l'entreprise**. Le vérificateur doit effectuer dans l'entreprise un nombre de visites suffisant pour avoir avec le contribuable un débat oral et contradictoire.

L'examen de la comptabilité du contribuable peut être effectué dans les **locaux du comptable** lorsque le contrôle comporte un minimum d'investigation ou à la demande exprimée du contribuable, dans les locaux de l'entreprise. Cette modalité de contrôle ne doit pas priver celui-ci du débat oral et contradictoire.

Si l'entreprise ne dispose pas de locaux, la vérification peut se dérouler chez un **tiers** à la condition que le contribuable ne soit pas privé du débat oral et contradictoire.

Cependant, sur demande écrite du contribuable, l'examen des documents comptables peut avoir lieu dans les **locaux de l'administration**, sous certaines conditions, notamment l'établissement d'un reçu détaillé des documents emportés, remis par le vérificateur au contribuable, ce dernier devant en délivrer décharge lors de leur restitution. Mais cette façon de procéder conserve un caractère exceptionnel afin de ne pas avoir pour effet de priver le contribuable de la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec l'administration fiscale.

## F. Garanties du contribuable vérifié liées à l'organisation du contrôle

En contrepartie des pouvoirs dont dispose l'administration dans le cadre des ESFP et des vérifications de comptabilité, les contribuables vérifiés bénéficient d'un certain nombre de droits ou garanties d'origine légale, réglementaire ou jurisprudentielle. Ces garanties sont destinées à protéger les contribuables soit lors du déroulement même de l'ESFP ou de la vérification de comptabilité, soit lors de la procédure de rectification qui lui fait suite.

### 1. Envoi préalable d'un avis de vérification

#### a. Champ d'application de l'avis de vérification

L'administration doit procéder à l'envoi ou à la remise d'un avis de vérification dès lors que son intervention correspond à une vérification de comptabilité ou à un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (LPF, art. L. 47).

Le **contribuable** peut demander le **report de l'intervention**. Il convient, en principe, de ne faire droit à cette demande que si les raisons invoquées paraissent sérieuses. Dans un tel cas, l'administration peut se limiter à prendre acte par pli recommandé avec avis de réception de la date fixée pour la

nouvelle intervention après que le contribuable aura formulé cette demande par écrit. En revanche, lorsque le report de la première intervention est à l'**initiative de l'administration**, l'envoi ou la remise d'un avis de vérification rectificatif est obligatoire. Elle doit, en revanche, informer l'intéressé en temps utile et par tous moyens de la nouvelle date retenue afin de lui permettre de se faire assister par son conseil.

La procédure de **contrôle sur pièces** des déclarations du contribuable n'a pas à être précédée de l'envoi d'un avis de vérification. De même, lorsque l'administration exerce son droit de communication, l'administration adresse au contribuable un avis de passage et non un avis de vérification.

#### *b. Forme et contenu de l'avis de vérification*

L'avis de vérification (formulaire n° 3927 pour une vérification de comptabilité ou n° 3929 pour un ESFP) est adressé par pli recommandé avec accusé de réception soit au contribuable, soit au dirigeant légal de l'entreprise vérifiée. L'administration doit joindre à l'avis de vérification la **charte des droits et obligations du contribuable vérifié**.

L'avis de vérification doit comporter des **mentions obligatoires**, certaines étant requises par la loi sous peine d'irrégularité de la procédure. Il s'agit notamment de la mention informant le contribuable des années vérifiées et de la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix. D'autres mentions, au contraire, présentent un caractère purement **facultatif** pour l'administration, leur omission n'étant pas de nature à entraîner la nullité de la procédure de vérification. Tel est le cas, par exemple, de l'indication des impôts vérifiés ou des voies de recours offertes au contribuable pendant ou après l'opération de contrôle.

#### **1. Années soumises à vérification**

L'avis de vérification doit comporter l'indication précise des exercices comptables soumis au contrôle (date de début et date de fin). Dès lors que l'avis de vérification ne précise pas les années soumises à vérification la procédure est irrégulière.

L'extension des opérations de vérification à une nouvelle période ne peut être entreprise sans qu'un autre avis de vérification portant mention de la nouvelle période soumise à vérification et accompagné d'un exemplaire de la charte du contribuable n'ait été remis ou envoyé en temps utile au contribuable.

Les déficits imputés sur les résultats d'un exercice non prescrit et vérifié constituent une charge normale de cet exercice. Dès lors, l'administration peut en contrôler le bien-fondé alors même que ces déficits seraient nés au cours d'exercices couverts par la prescription. Par exemple, lorsque l'administration contrôle les déclarations d'impôt sur les sociétés des années 2005, 2006 et 2007 et que sur ces déclarations se trouvent imputés des déficits provenant des années 2003 et 2004, l'avis de vérification ne doit mentionner, au titre de la période soumise au contrôle, que les années 2005, 2006 et 2007.

De même, pour la détermination du montant de la TVA due au cours de la période vérifiée (2005 à 2007 dans l'exemple précédent), l'administration est en droit de contrôler toutes les opérations qui ont concouru à la formation du crédit de taxe déductible quelles qu'en puissent être les dates.

Aucun avis de vérification de comptabilité visant un exercice ou une période déterminée ne peut être adressé avant l'expiration du délai imparti aux entreprises pour souscrire leurs déclarations de résultat ou de taxe sur la valeur ajoutée relatif à cet exercice ou cette période.

À partir d'exemple, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu (catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux) au régime d'imposition du réel et clôturant leurs comptes au 31 décembre devaient souscrire leur déclaration de

résultat au titre de l'année 2006 au plus tard le 2 mai 2007. L'administration ne pouvait donc adresser un avis de vérification de comptabilité portant sur l'année 2006 avant cette date.

Par ailleurs, les entreprises soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au régime réel de droit commun, qui ont une obligation déclarative mensuelle entre le 15 et le 24 du mois suivant.

Ainsi, un avis de vérification de comptabilité adressé le 12 juin 2008 pourra viser le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée des exercices 2005, 2006 et 2007 ainsi que les mois de janvier à avril 2008 à l'exclusion du mois de mai 2008, la date de dépôt n'étant pas intervenue le 8 juin 2008.

## **2. Impôts vérifiés**

Aucune disposition n'oblige l'administration à mentionner sur l'avis de vérification la nature des impôts sur lesquels porte la vérification, ni la nature de l'activité ou la catégorie de revenus concernés. L'absence d'une telle mention n'est pas de nature à vicier la procédure d'imposition dès lors que, dans le cadre d'une vérification générale, c'est l'ensemble des impôts ou taxes dont l'entreprise est redevable qui fait l'objet du contrôle. Néanmoins, en pratique, les vérificateurs mentionnent, le plus souvent, les impôts ou taxes vérifiés.

## **3. Faculté d'assistance d'un conseil**

Les contribuables peuvent se faire assister au cours des vérifications de comptabilité d'un conseil de leur choix (conseil fiscal, expert-comptable, avocat, agent d'affaires...). Cette faculté doit figurer dans l'avis de vérification sous peine de nullité de la procédure. Elle permet d'assurer le respect de l'obligation légale d'un débat oral et contradictoire. Néanmoins, le conseil n'est pas tenu d'assister aux opérations de contrôle.

## **4. Information des voies de recours hiérarchiques**

Cette obligation permet au contribuable de s'adresser directement aux supérieurs hiérarchiques de l'agent vérificateur, c'est-à-dire à l'inspecteur principal ou à l'inspecteur divisionnaire, supérieur direct du vérificateur, ou à l'interlocuteur départemental, directeur, ou un de ses collaborateurs, ayant en charge la direction ayant effectué la vérification (direction départementale, direction interrégionale ou direction spécialisée). L'avis doit mentionner le nom et l'adresse administrative de ces interlocuteurs afin de personnaliser les voies de recours.

## **5. Date de départ de la vérification**

L'avis de vérification fixe la date de départ des opérations de contrôle. Le délai minimum entre la date de réception de l'avis de vérification et le début des opérations de contrôle est de **deux jours francs**.

## **2. Remise de la charte du contribuable vérifié**

La charte du contribuable vérifié doit **obligatoirement être adressée ou remise** au contribuable en même temps que l'avis de vérification. Les dispositions reprises dans la charte du contribuable sont opposables à l'administration. La charte du contribuable résume les principales règles qui s'appliquent à la vérification de comptabilité ainsi qu'à l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (lieu et durée des vérifications, information du contribuable sur les résultats du contrôle, procédures de rectifications applicables, charge de la preuve en cas de saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la commission départementale de conciliation, pénalités susceptibles d'être appliquées, voies de recours, etc.) et informent les intéressés de leurs obligations ainsi que des garanties que leur offre la loi.

Le défaut de respect de cette obligation est donc susceptible d'entraîner la **nullité de la procédure** de rectification et, par suite, l'abandon des rehaussements effectués ou des rappels d'imposition établis.

### 3. Cas particulier du contrôle inopiné

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai (deux jours francs au minimum) permettant au contribuable de se faire assister par un conseil. La charte doit être remise en mains propres lors de la première intervention sur place.

### 4. Débat oral et contradictoire entre le contribuable et le vérificateur

La notion du débat oral et contradictoire résulte du postulat que seule la possibilité d'un dialogue évolutif et constructif sur place est de nature à permettre, d'une part, au vérificateur de recueillir les informations nécessaires au contrôle, d'apprécier concrètement les conditions d'exploitation de l'entreprise et d'informer l'exploitant de ses obligations fiscales et, d'autre part, au contribuable de présenter utilement ses premières observations.

En cas de vérification de comptabilité, le dialogue entre l'administration et le contribuable n'est pas formalisé. Il repose sur un débat oral et contradictoire qui doit se dérouler sur le lieu du contrôle.

La loi prévoit que la vérification de comptabilité se déroule sur place, dans l'entreprise, afin de faciliter le **dialogue entre le contribuable et l'administration**. Cette potentialité de dialogue est présumée par le juge lorsque le vérificateur a eu une présence suffisante dans l'entreprise.

En matière de vérification de comptabilité, le vérificateur doit, en principe, effectuer **plusieurs interventions sur place** afin de permettre au contribuable de présenter toutes les explications sur les discordances relevées par le vérificateur à partir des informations dont il dispose. De même, en matière d'ESFP, le dialogue entre le vérificateur et le contribuable joue un rôle très important tout au long de la procédure.

### 5. Interdiction de renouveler une vérification de comptabilité

#### a. Champ d'application

L'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification de comptabilité si les deux interventions successives ont le caractère d'une vérification de comptabilité et si la seconde vérification porte sur les mêmes impôts que la première et les mêmes périodes (LPF, art. L. 51). L'inobservation de cette interdiction entraîne la nullité des impositions établies à la suite de la deuxième vérification.

Cette interdiction ne fait pas obstacle à ce que la situation fiscale des dirigeants de sociétés fasse l'objet de plusieurs examens successifs. De même, un contribuable taxé d'office, sans vérification préalable de la comptabilité, d'après les bénéfices d'un exercice, non déclarés dans les délais légaux, peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la vérification des écritures de cet exercice. Ainsi, l'administration peut procéder à de nouvelles corrections.

Lorsque, après avoir terminé une vérification de comptabilité sur place, l'administration adresse au contribuable une **demande d'éclaircissement** ou de **justification** et procède à une rectification d'office des résultats, elle ne procède pas à une seconde vérification de comptabilité. Un **contrôle sur pièces** succédant à une vérification de comptabilité ne constitue pas une deuxième vérification de comptabilité.

Un contribuable peut faire l'objet successivement d'une vérification de comptabilité ne concernant que les **taxes sur le chiffre d'affaires**, et d'une autre vérification en matière d'**impôt sur les sociétés**.

Alors même que les exercices ayant généré des **déficits** ont été déjà vérifiés, la vérification des exercices ultérieurs sur lesquels ont été reportés ces déficits peut s'étendre au contrôle de la réalité de ces charges sans violer l'interdiction légale du renouvellement des vérifications au titre d'un même exercice.

#### *b. Conséquences*

L'administration conserve, au regard des impôts sur lesquels a porté la vérification, son **droit de reprise**. Les conclusions initiales d'une vérification achevée peuvent être modifiées, dans le délai de reprise, sous la seule réserve que les modifications proposées ne résultent pas de constatations faites à l'occasion d'investigations nouvelles dans les écritures ou les documents comptables.

Ainsi l'administration peut faire usage de son droit de reprise en envoyant notamment des **demandes de justifications** à un contribuable ou en procédant à un contrôle sur pièces.

L'administration conserve le droit d'opérer en cas de réclamation toutes **compensations** utiles entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions constatées au cours de l'instruction.

#### *c. Exceptions*

Il peut être procédé à une seconde vérification de comptabilité :

- si la vérification a été limitée à des **opérations déterminées**, celles qui n'ont pas été contrôlées peuvent l'être ultérieurement, dans la limite du délai de prescription. Ce type de vérification appelé également « vérification ponctuelle » est une vérification de comptabilité qui porte seulement sur certains points nettement précisés tels que les provisions, les amortissements, les opérations d'exportations au regard de la TVA. Ce contrôle obéit aux mêmes règles et bénéficie des mêmes garanties que toute vérification de comptabilité ;
- en matière de **taxes sur le chiffre d'affaires**, l'administration peut contrôler la période écoulée depuis la clôture du dernier exercice jusqu'au jour de la vérification et reprendre, au cours de la vérification suivante le contrôle de cette période avec celui de l'exercice auquel elle se rattache ;
- en cas d'**agissements frauduleux** ayant donné lieu au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale, les délais normaux de reprise sont prolongés de deux ans, même si ces deux années ont déjà fait l'objet d'un contrôle ;
- en cas de vérification de la comptabilité des **sociétés mères** qui ont opté pour le régime d'intégration fiscale des groupes de sociétés, l'administration peut procéder à une nouvelle vérification de la société mère portant uniquement sur l'impôt sur les sociétés, le précompte mobilier et l'imposition forfaitaire annuelle et les écritures relatives au calcul du résultat d'ensemble du groupe ;
- lorsque l'administration a reçu réponse à une **demande de renseignements** formulée auprès d'une autorité étrangère ;
- en cas d'instruction par l'administration des **observations** ou des **requêtes** présentées par un contribuable suite à une première vérification du contribuable. Le contrôle de l'administration se limite à l'examen des arguments soulevés par le contribuable sans pouvoir effectuer de nouvelle proposition de rectification.

## **6. Interdiction de renouveler un ESFP**

Lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt.

Cette disposition comporte deux exceptions :

- Lorsque le contribuable a fourni au cours du contrôle des éléments incomplets (non-production d'un compte bancaire) ou inexacts ; l'administration sera néanmoins tenue par le délai de prescription de 3 ans.
- Lorsque l'administration a reçu une réponse à une demande de renseignements formulée auprès d'une autorité étrangère (avec un délai de prescription étendu dans certains cas à 5 ans).

## 7. Garantie contre les changements de doctrine ou d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration

### *a. Le droit de reprise est supprimé lorsque la cause du rehaussement repose sur une interprétation différente de celle précédemment admise formellement par l'administration*

Le contribuable dispose d'une garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration (LPF, art. L. 80 A, al. 1<sup>er</sup>).

Cette disposition ne concerne, en principe, que les contribuables qui, ayant déjà fait l'objet d'une imposition primitive, entendent contester une imposition supplémentaire. Le support doctrinal invocable est constitué par toute **prise de position formelle antérieure** qu'elle ait fait ou non l'objet d'une publication :

- à caractère général (instruction, circulaire, documentation de base, réponse ministérielle à l'exclusion des documents internes à l'administration),
- ou individuel (réponse particulière).

La garantie fait également échec aux impositions primitives établies lorsque le service :

- rehausse une base d'imposition régulièrement déclarée mais n'ayant pas fait l'objet d'une imposition ;
- effectue la taxation d'un contribuable placé par décision administrative hors du champ d'application de l'impôt et qui, de bonne foi, n'a pas souscrit de déclaration.

Le contribuable peut s'opposer à toute imposition, qu'elle soit primitive ou supplémentaire en se prévalant des seules **interprétations formelles qui ont été publiées**. Cette garantie demeure subordonnée à la condition que la publication de l'interprétation administrative soit intervenue antérieurement à la date à laquelle le contribuable a fait application de cette doctrine ou aurait pu en faire application. Cependant, il est fait exception à cette règle pour l'ensemble des impôts locaux et le droit de timbre (LPF, art. L. 80 A, al. 2).

L'interprétation de l'administration cesse à raison d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente, plus favorable ou à raison d'un changement de législation.

### *b. Le droit de reprise est supprimé lorsque la cause du rehaussement repose sur un changement d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal*

Le contribuable peut opposer à l'administration les prises de position formelles antérieures sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal. Cette disposition est applicable à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu des dispositions du CGI, à l'exception des taxes parafiscales (LPF, L. 80 B-1).

Cette garantie ne peut être invoquée par le contribuable concerné, pour une imposition postérieure à la prise de position de l'administration, que si la situation en cause est **strictement identique** à celle qui a été formellement appréciée par l'administration.

Cette garantie est applicable tant que l'administration ne modifie pas son appréciation, et que ni la situation, ni la législation, ni la doctrine ou la jurisprudence n'auront subi de modification.

***c. Le droit de reprise est supprimé lorsque l'administration a pris position dans certaines situations par un accord tacite***

Les demandes d'appréciation d'une situation de fait peuvent porter sur :

- certains régimes d'amortissements exceptionnels et sur certains régimes d'exonération d'impôt sur les bénéficiaires (LPF, art. L. 80 B-2) ;
- le crédit d'impôt pour dépenses de recherche (LPF, art. L. 80 B-3) ;
- l'application du régime des jeunes entreprises innovantes (LPF, art. L. 80 B-4) ;
- l'application du régime des entreprises participant à un projet de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité (LPF, art. L. 80 B-5).

La consultation de l'administration doit être préalable à l'opération en cause et doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal en cause sont remplies. Si l'administration fiscale n'a pas répondu dans le délai de trois mois (6 mois pour le crédit d'impôt pour dépenses de recherche ; 4 mois pour le régime des jeunes entreprises innovantes et pour le régime des pôles de compétitivité), sa réponse tacite vaut prise de position sur l'appréciation de la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. Cette réponse fait donc obstacle à la remise en cause du régime fiscal objet de la demande, qui serait fondée sur une appréciation différente.

De même, le droit de reprise est supprimé lorsque :

- l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident (LPF, art. L. 80 B-6) ;
- l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix de transfert soit avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable (LPF, art. L. 80 B-7).

### **III. Procédure de rectification**

#### ***A. Proposition de rectification contradictoire***

À l'issue de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) ou de la vérification de comptabilité, le vérificateur adresse au contribuable un avis d'absence de rectification ou une proposition de rectification.

Les rehaussements sont effectués selon une procédure contradictoire comportant des garanties pour le contribuable. Toute erreur commise par l'administration qui priverait le contribuable des garanties prévues vicia la procédure en tout ou en partie. La procédure contradictoire n'est pas applicable pour les impôts locaux ni dans les cas où le contribuable est en situation d'être imposé d'office.

#### **1. Proposition de rectification**

La proposition de rectification sous peine de nullité doit comporter les indications suivantes :

- le nom de l'agent, son grade, sa signature et le service auquel il est rattaché ;
- la possibilité pour le contribuable de se faire assister du conseil de son choix ;
- la nature des impôts et taxes rectifiés ainsi que les motifs de rectification ;

- les conséquences financières des rectifications proposées (droits, intérêts de retard et pénalités ainsi que les motifs de droit et de fait qui justifient leur application).

Lorsque la bonne foi du contribuable n'a pas été retenue, la décision d'appliquer les pénalités est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire. Dans ce cas, la proposition de rectification doit également être signée par ce dernier.

La proposition de rectification interrompt la prescription du droit de reprise de l'administration et ouvre un nouveau délai de même durée que celui qui a été interrompu, qui est calculé à partir du 1<sup>er</sup> janvier suivant, pour procéder à la mise en recouvrement des rehaussements opérés.

#### *EXEMPLE*

Des rehaussements proposés en décembre 2007 au titre de l'impôt sur les sociétés 2004 et 2005 doivent être mis en recouvrement avant le 31 décembre 2010.

## **2. Réponse du contribuable à la proposition de rectification**

La proposition de rectification invite le contribuable à adresser son acceptation ou ses observations **dans un délai de trente jours** à compter de sa réception. Le défaut de réponse du contribuable dans le délai de trente jours vaut acceptation tacite des rehaussements proposés et prive le contribuable de la possibilité de saisir les commissions départementales éventuellement compétentes.

## **3. Réponse aux observations du contribuable**

L'administration doit répondre **précisément** aux observations du contribuable. Elle doit par ailleurs renouveler l'information relative aux **conséquences financières** (droits, intérêts de retard et pénalités) dès lors que ces derniers ont été modifiés postérieurement à la proposition de rectification.

Si le litige porte sur une question de fait, l'administration doit rappeler au contribuable la possibilité de saisir la **commission départementale** compétente.

En cas de réponse aux observations du contribuable suite à un contrôle sur pièce, l'administration peut informer le contribuable de la possibilité de saisir le **conciliateur fiscal**. Le recours au conciliateur fiscal ne reposant sur aucune disposition légale ni réglementaire, l'omission de la mention n'est pas de nature à priver le contribuable d'une garantie susceptible d'entraîner la nullité de la procédure.

## **4. Recours du contribuable en cas de désaccord persistant**

### *a. Saisine du supérieur hiérarchique*

En cas de maintien total ou partiel des rectifications envisagées, des éclaircissements supplémentaires peuvent être demandés au supérieur hiérarchique de la personne qui a procédé à la vérification de comptabilité.

### *b. Saisine de l'interlocuteur départemental*

Si, après ces contacts, des divergences subsistent, le contribuable peut faire appel à un interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur.

### *c. Saisine de la commission départementale*

Lorsque le litige porte sur une question de fait, le contribuable peut demander à saisir la commission compétente. L'administration notifie l'avis de la commission au contribuable et lui indique les bases



d'impositions qu'elle se propose de retenir. L'administration suit le plus souvent la commission même si elle n'y est pas tenue.

*d. Saisine du conciliateur*

**Les seuls contribuables** qui ont fait l'objet dans le cadre **d'un contrôle sur pièces** de rehaussements proposés et maintenus en partie ou en totalité peuvent saisir un conciliateur fiscal, présent dans chaque département, commun à la Direction générale des impôts et à la Direction générale de la comptabilité publique.

Le champ de compétence du conciliateur s'étend à l'examen des litiges de toute nature, portant sur un différend persistant entre l'administration fiscale et le contribuable, relatif à l'assiette, le recouvrement, le contentieux et le contrôle sur pièce. Le conciliateur dispose d'un réel pouvoir de décision susceptible de réformer celle prise par le service local.

*e. Demande de transaction*

La transaction est une convention entre le directeur des services fiscaux et le contribuable qui permet l'atténuation des pénalités et ou des délais de paiement en échange d'un engagement du contribuable de renoncer à toute procédure contentieuse. L'administration elle-même peut proposer dès l'envoi de la proposition de rectification une transaction. L'administration adresse par écrit la proposition de transaction. Le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour y répondre.

## 5. Mise en recouvrement

En matière d'**impôt direct (impôt sur le revenu, impôts locaux...)**, le comptable concerné est le trésorier qui dépend de la comptabilité publique. Le contribuable reçoit dans ce cas un avis d'imposition sur lequel est mentionné l'année au titre de laquelle les rectifications ont été effectuées, les droits et pénalités à acquitter.

En matière de **taxe sur le chiffre d'affaires**, de **droits d'enregistrement**, de **taxe sur les salaires** depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, d'**impôt sur les sociétés** depuis le 1<sup>er</sup> novembre 2005, le comptable concerné est le receveur des impôts qui dépend de la Direction générale des impôts. Le contribuable reçoit dans ce cas un avis de mise en recouvrement comportant les mêmes mentions que l'avis d'imposition.

La **Direction des grandes entreprises (DGE)** procède à la mise en recouvrement de l'ensemble des impôts, droits et taxes dus par les entreprises qui relèvent de sa compétence.

Le percepteur, le receveur ou l'agent comptable de la Direction des grandes entreprises adresse un avis d'imposition au contribuable. Si le contribuable n'est pas d'accord, il peut adresser une réclamation.

## *B. Procédure d'imposition d'office*

Dans des cas limités où le contribuable a manqué à ses obligations fiscales, une procédure d'imposition d'office peut être utilisée. Elle ne permet pas au contribuable de bénéficier de tous les droits attachés à la procédure contradictoire. Les bases d'imposition sont établies d'office par le service des impôts.

### 1. Défaut ou retard dans les dépôts de déclaration

Lorsqu'un contribuable n'a pas déposé la déclaration qui lui incombait, l'administration peut lui notifier une mise en demeure. Si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours, le

service des impôts peut établir l'imposition de manière unilatérale, sans observer la procédure de rectification contradictoire.

L'envoi d'une mise en demeure n'est **pas nécessaire** lorsque le contribuable :

- change fréquemment son lieu de séjour, de résidence ou de principal établissement ou séjourne dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés ;
- transfère à l'étranger son domicile fiscal ou son activité sans déposer sa déclaration de revenus ou de résultats ;
- ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ;
- s'est opposé au contrôle fiscal.

L'administration **évalue d'office** le bénéfice imposable des exploitants soumis à un régime de bénéfice réel qui n'ont pas fourni leur déclaration de résultat ou des titulaires de bénéfices non commerciaux qui n'ont pas fourni leur déclaration annuelle. Elle procède également à l'évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle fiscal.

Elle taxe d'office à l'IR, à l'IS et à la TVA, aux droits d'enregistrement et aux taxes assises sur les salaires, le contribuable qui n'a pas déclaré les bases d'imposition à ces impôts et taxes.

## 2. Défaut ou retard à une demande d'éclaircissement ou de justification

Le défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications du service des impôts entraîne **la taxation d'office** à l'impôt sur le revenu ou **l'évaluation d'office** en matière de revenus fonciers, de gains de cessions de valeurs mobilières ou de plus-values immobilières réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

## 3. Opposition à contrôle fiscal

Il y a opposition au contrôle fiscal chaque fois que l'agent de l'administration est placé dans l'impossibilité de procéder aux opérations de contrôle, que cette opposition soit individuelle ou collective. Dans cette situation, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition. Ces dispositions s'appliquent également en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées. L'opposition à contrôle fiscal constitue par ailleurs une infraction.

## 4. Défaut de désignation d'un représentant fiscal

L'administration peut demander aux personnes physiques ou morales qui exercent une activité en France ou y possèdent des biens, sans y avoir leur domicile fiscal ou leur siège social, de désigner un représentant en France. Si cette demande n'est pas satisfaite dans les 90 jours, le contribuable peut être taxé d'office, selon les cas, à l'IR, à l'IS ou à l'ISF.

## 5. Microentreprise

Le résultat imposable selon le régime des microentreprises peut faire l'objet d'une évaluation d'office dans les cas suivants :

- défaut d'indication sur la déclaration d'ensemble des revenus du montant du chiffre d'affaires (ou des recettes) ou du montant des plus ou moins-values, ou défaut de production de l'état spécifique à joindre à la déclaration ;
- insuffisance du montant du chiffre d'affaires (ou des recettes) déclaré excédant 10 % de ce montant ;
- insuffisance du montant porté sur le registre des achats excédant 10 % de ce montant ;
- infractions aux dispositions interdisant le travail dissimulé et la publicité favorisant ce travail.

### ***C. Motivation des rectifications***

Sauf exceptions, l'administration est obligée d'informer le contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès des tiers et utilisés dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire ou d'imposition d'office (disposition non applicable en cas d'opposition à contrôle fiscal).

Elle doit également communiquer, sur demande, lesdits documents avant mise en recouvrement des impositions.

Le non-respect de ces garanties du contribuable constitue une erreur substantielle entachant la procédure d'irrégularité.

### ***D. Contrôle sur demande du contribuable***

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, les petites et moyennes entreprises peuvent **demandeur** à l'administration d'opérer **un contrôle fiscal** sur **certains points précis** et régulariser dans ce cadre les erreurs ou insuffisances constatées (LPF, art L. 13 C).

Cette procédure concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas :

- 1,5 million €, s'il s'agit d'entreprises dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;
- 450 000 €, s'il s'agit d'entreprises de prestation de services.

La demande peut porter non seulement sur un exercice clos de la période non prescrite, mais également sur l'exercice en cours. L'administration peut refuser de réaliser le contrôle si, par exemple, la demande porte sur un sujet trop large. Elle doit informer, par écrit, le contribuable des résultats du contrôle sur chacun des points précisés par la demande.

Les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées sur ces points dans les déclarations souscrites peuvent être régularisées par le contribuable dans les conditions prévues par la procédure de régularisation spontanée en cours de contrôle (LPF, art. L. 62). À défaut, elles font l'objet d'une procédure de rectification.

Ce contrôle **ne constitue pas une vérification de comptabilité** : aucun avis de vérification n'est nécessaire, les garanties attachées à la vérification ne s'appliquent pas, une vérification peut être ultérieurement engagée y compris sur les points ayant fait l'objet d'un contrôle sur demande.

### ***E. Procédure de régularisation spontanée en cours de contrôle***

Au **cours d'une vérification** de comptabilité engagée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard à 70 % de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, c'est-à-dire 0,28 % par mois (LPF, art. L. 62).

Le taux s'applique aux intérêts courant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Pour les intérêts courus jusqu'au 31 décembre 2005, le taux est de 0,375 % par mois.

Cette procédure s'applique à toutes les entreprises sans limite de chiffre d'affaires.

Elle ne peut être appliquée que si :

- le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ;

- la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;
- le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les trente jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle.

## ***F. Procédure de répression des abus de droit***

La procédure de répression des abus de droit est destinée à empêcher des manœuvres ou montage ayant pour objet unique d'é luder l'impôt en utilisant des constructions juridiques qui, bien qu'apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées. La décision de recourir à cette procédure est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire qui vise la proposition de rectification (LPF, art. L. 64).

En cas de désaccord sur une telle rectification, le contribuable peut demander que le comité consultatif pour la répression des abus de droit soit saisi. Si l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, elle supportera la charge de la preuve devant le juge.

Cette procédure n'est pas applicable lorsque le contribuable a consulté par écrit, préalablement à la conclusion du contrat ou d'une convention, l'administration centrale en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération envisagée et que l'administration soit n'a pas répondu dans le délai de six mois à compter de la demande, soit lui a indiqué qu'elle ne voyait pas d'objection à l'opération envisagée.

## ***G. Conséquences financières***

### **1. Déduction en cascade**

Les contribuables peuvent obtenir, sous certaines conditions, que les suppléments de droits simples résultant d'une vérification soient admis en déduction des rehaussements apportés aux autres impôts également vérifiés, lorsque les droits rappelés auraient dû normalement influencer les bases imposables de ces autres impôts si les déclarations fiscales avaient été correctement souscrites (LPF, art. L. 77).

#### ***a. Cascade simple***

En cas de **vérification simultanée des taxes sur le chiffre d'affaires et de l'impôt sur les bénéfices** (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) ou, en cas de vérifications séparées, lorsque la vérification des taxes est achevée la première, le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires est imputé sur le bénéfice imposable du même exercice.

Cette imputation est effectuée automatiquement par l'administration dans la proposition de rectification. Le contribuable peut toutefois renoncer au bénéfice de la mesure en formulant une demande expresse dans le délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification. Dans ce cas, la prescription est réputée interrompue à hauteur des bases de l'impôt sur les bénéfices notifiés avant déduction du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires. L'imputation est possible même si la vérification n'a pas abouti à un rehaussement du bénéfice.

#### ***EXEMPLE***

Une entreprise A fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant simultanément sur la TVA et sur l'impôt sur les sociétés. Lorsque l'entreprise a déduit à tort pour 200 € la TVA afférente à une charge n'ouvrant pas droit à déduction en matière de TVA, l'administration procède à un rappel de TVA. Si l'entreprise avait correctement fait les choses, elle n'aurait certes pas déduit la TVA mais aurait dû comptabiliser la charge pour son montant toutes taxes comprises et non hors taxes et aurait

ainsi constaté 200 € en plus de charges déductibles et par conséquent aurait dû déclarer une base imposable à l'IS inférieure de 200 €. En proposant le bénéfice de la « cascade », l'administration diminue spontanément la base imposable à l'IS du montant du rappel de TVA et remet l'entreprise dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait correctement fait les choses tant en matière d'IS que de TVA sur l'exercice concerné par l'erreur.

**REMARQUE**

Si l'entreprise n'a pas renoncé au bénéfice de la cascade, lorsqu'elle comptabilise en charge le rappel de TVA résultant de la vérification de comptabilité, elle doit bien penser à réintégrer cette charge. En effet, bien que la TVA soit normalement déductible du résultat imposable de l'entreprise, une déduction spontanée de l'administration a déjà été opérée en matière d'impôt sur les revenus. L'absence de réintégration fiscale conduirait à une double déduction.

**b. Cascade complète**

Lorsqu'une société passible de l'impôt sur les sociétés fait l'objet de **rehaussements de bénéfices** et que ceux-ci sont **considérés comme fiscalement distribués**, le mécanisme de la déduction en cascade permet d'imputer le rappel d'impôt sur les sociétés sur les bénéfices réputés distribués – déjà diminués éventuellement des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires – pour l'assiette des impôts dus à raison de la distribution (impôt sur le revenu à la charge des bénéficiaires, ou retenue à la source lorsque ceux-ci sont établis hors de France). Cette déduction est subordonnée à une demande de la société et au **versement** dans la caisse sociale, par les associés ou actionnaires, avant l'établissement de leur imposition personnelle, des sommes nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, de l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, de la retenue à la source sur les revenus mobiliers, afférents aux sommes qui leur ont été distribuées.

La **demande** de déduction doit être formulée au plus tard dans le délai de trente jours consécutifs à la réception de la réponse de l'administration aux observations produites par le contribuable. Si les associés ne reversent pas les sommes nécessaires, leur imposition personnelle est établie, comme si aucune cascade n'était permise, sur la totalité des sommes qu'ils ont touchées.

**2. Le profit sur le Trésor**

Du fait de la comptabilisation hors taxes, la TVA éludée peut, dans certains cas, constituer pour l'entreprise un « profit sur le Trésor » que l'administration réintègre dans les résultats déclarés pour la détermination des bénéfices imposables. Il en est ainsi, par exemple, en cas de dissimulation de recettes. En revanche, il n'y a pas de profit sur le Trésor dans le cas où, du fait des écritures comptables, l'erreur commise en matière de TVA n'a pas eu d'incidence sur la base d'imposition (cas par exemple de la TVA afférente à des frais généraux déductibles au regard des impôts sur les revenus mais exclus du droit à récupération de la TVA, cette récupération étant compensée par une diminution d'égal montant des frais déductibles correspondants).

**H. Commissions départementales**

Lorsque le désaccord entre l'administration et le contribuable persiste, il peut être soumis, sur l'initiative de l'administration ou à la demande du redevable, à l'avis, soit de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, soit de la commission départementale de conciliation.

## 1. Domaines de compétence

### a. Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est compétente dans les matières suivantes :

- en matière d'**impôt sur le revenu** :
  - pour la détermination des revenus imposables au titre des : BIC, régimes de bénéfice réel ; BNC, régime de la déclaration contrôlée ; bénéficiaires des professions agricoles, régimes de bénéfice réel ;
  - lorsque le contribuable est taxé d'office (LPF, art. L. 69), à l'issue d'un ESFP ;
  - pour les conditions d'applications des régimes de faveur des entreprises nouvelles ;
- en matière d'**impôt sur les sociétés** pour la détermination des bénéfices imposables ;
- en matière de **taxes sur le chiffre d'affaires**, pour la détermination :
  - du chiffre d'affaires réalisé par le contribuable sous un régime d'imposition non forfaitaire ; de la valeur vénale d'immeubles, de fonds de commerce, de parts d'intérêts, d'actions ou de parts de sociétés immobilières servant de base à la TVA ;
- sur l'application des dispositions relatives aux **rémunérations excessives non déductibles** et à certaines dépenses déductibles pour l'établissement du bénéfice des entreprises industrielles ou commerciales.

### b. Commission de conciliation

La commission départementale de conciliation peut être saisie en matière d'**insuffisance** des prix ou des évaluations d'après lesquels sont calculés les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et l'impôt de solidarité sur la fortune.

### c. Règles communes

La procédure de rectification contradictoire ne doit être ni écartée ni close. L'intervention de la commission est donc exclue notamment lorsque l'imposition a été établie ou lorsque l'administration met en œuvre la procédure de régularisation spontanée. La demande doit faire suite à un **désaccord**.

Le contribuable dispose d'un délai de **trente jours** à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour présenter la demande.

Le désaccord doit concerner une question de fait, à l'exclusion de toute question de droit. Mais la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit.

La commission est compétente pour l'appréciation des faits qui participent à la qualification juridique d'une opération. Dans certaines situations, les faits et le droit sont très liés et l'examen de ces faits peut aboutir à régler une question de droit. Par conséquent, la commission peut aussi se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions ainsi que sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers.

## 2. Procédure

Les commissions peuvent être saisies par le contribuable ou par l'administration.

La commission doit être territorialement compétente. Néanmoins, des dérogations à sa compétence territoriale sont prévues pour des motifs de confidentialité et pour le règlement des dossiers annexes.

La **commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires** est présidée

par un magistrat du tribunal administratif ou de la cour administrative d'appel qui a voix prépondérante. Elle comprend en outre deux représentants des contribuables et deux représentants de l'administration.

La **commission départementale de conciliation** est présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire, un notaire, trois représentants des contribuables et quatre représentants de l'administration.

L'administration surseoit à l'établissement de l'imposition correspondant aux rehaussements faisant l'objet de la saisine jusqu'à la notification au contribuable de l'avis rendu par la commission.

La commission saisie formule un **avis motivé** qui est notifié au redevable par l'administration. La notification de l'avis de la commission a pour conséquence de permettre l'établissement du rôle ou l'émission de l'avis de mise en recouvrement dans la limite du chiffre communiqué au contribuable à la suite de l'avis.

La mise en recouvrement du rôle, ou la notification de l'avis de mise en recouvrement, doit intervenir mais avant l'expiration du nouveau délai de reprise courant depuis la proposition de rectification.

## CHAPITRE II. CONTENTIEUX DE L'IMPÔT

Les contribuables ont la possibilité de réclamer contre les impositions et les pénalités fiscales qui sont mises à leur charge. La **réclamation** du contribuable doit toujours être dirigée contre une imposition qui a été mise en recouvrement. Elle doit être adressée au service des impôts. Si la décision de l'administration ne satisfait pas le contribuable, ce dernier peut la contester devant un tribunal, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance, selon la nature de l'impôt.

En dehors de la procédure devant les tribunaux et qui constitue le **contentieux de l'impôt** proprement dit, l'administration peut consentir à titre **gracieux**, sur demande du contribuable ou de sa propre initiative, des remises ou des transactions portant soit sur l'impôt en principal, soit sur des pénalités, dans le cadre des textes légaux et réglementaires.

### SECTION I. PROCÉDURE GRACIEUSE

La juridiction gracieuse est compétente pour l'examen des demandes présentées par les contribuables, en vue d'obtenir une mesure de bienveillance portant abandon ou atténuation des impositions ou des pénalités mises à leur charge.

#### I. Domaine de la juridiction gracieuse

##### A. *En matière d'impôts directs*

Les contribuables de bonne foi peuvent solliciter la remise ou une modération du principal de leur dette fiscale mais seulement pour des motifs de gêne ou d'indigence les mettant dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor.

Les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre et les taxes sur le chiffre d'affaires ne peuvent en aucun cas faire l'objet d'une remise ou modération à titre gracieux.

## ***B. En toute matière fiscale***

Les contribuables ayant fait l'objet de sanctions (amendes, majorations et intérêts de retard) peuvent, même lorsque leur solvabilité n'est pas en cause, demander :

- la remise ou une modération de ces sanctions, dans tous les cas où les pénalités et, le cas échéant, les impositions qu'elles concernent sont devenues définitives ;
- une transaction portant atténuation desdites sanctions, lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives.

La remise est une décision unilatérale de l'administration. La transaction est une convention entre l'administration et le contribuable. Certaines amendes restent, néanmoins, expressément exclues de la procédure de transaction.

## **II. Procédure**

Les décisions de la juridiction gracieuse ne peuvent intervenir, en principe, que sur **demande des contribuables**. Néanmoins, la juridiction gracieuse peut, dans certaines limites, et sous certaines conditions, prendre d'office des décisions portant abandon ou atténuation d'impositions ou de pénalités.

La demande doit être adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition. Elle peut être formée à toute époque, après la mise en recouvrement de l'impôt ou de la pénalité dont l'abandon ou l'atténuation est sollicité.

La demande gracieuse est établie sous la **forme** d'une simple lettre, individuelle et signée par le contribuable ou son mandataire, accompagnée de l'avis d'imposition, de l'extrait de rôle ou de l'avis de mise en recouvrement. En règle générale, les décisions de la juridiction gracieuse ne peuvent intervenir que sur une demande de contribuables. Néanmoins, l'administration peut prononcer d'office des remises ou modérations d'impôts directs ou, en toute matière fiscale, de pénalités, et consentir d'office des transactions en l'absence d'instance devant les tribunaux administratifs ou judiciaires et ne portant que sur des sommes non acquittées.

Après avoir examiné les circonstances de l'affaire, l'administration formule un avis sur le bien-fondé de la demande. La décision prise par l'administration n'a pas à être motivée.

En matière de transaction, le contribuable dispose d'un délai franc de trente jours à compter de la date de réception de la lettre, pour faire connaître son acceptation ou notifier son refus. Lorsqu'elle est définitive, c'est-à-dire lorsqu'elle est exécutée après avoir été approuvée par l'autorité compétente, la transaction fait obstacle à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse, tant en ce qui concerne les droits en principal que les pénalités.

En matière de remise, la décision de l'administration est unilatérale. La décision prise par l'administration ne peut faire l'objet d'un recours que devant le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

### ***SECTION 2. PROCÉDURE PRÉALABLE AUPRÈS DE L'ADMINISTRATION***

Lorsque l'impôt a été établi et mis en recouvrement, le contribuable qui veut en obtenir la décharge ou la réduction doit adresser une réclamation préalable au service des impôts qui l'a établi. Une réclamation adressée à un service non compétent n'est pas considérée comme irrecevable, le service



saisi devant transmettre cette réclamation au service compétent. La réclamation ne doit pas être adressée directement au tribunal.

## I. Délais de réclamation

### A. Délai général

Les réclamations doivent être présentées au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition.

En matière d'**impôts locaux** et de taxes accessoires, la réclamation doit être présentée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation de l'événement. Si la mise en recouvrement ou l'événement est intervenu le 31 août 2007, le délai de réclamation expire le 31 décembre 2008.

En toute **autre matière fiscale**, la réclamation doit être déposée, au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

- de la mise en recouvrement du rôle (impôts directs établis par voie de rôle) ;
- de la notification d'un avis de mise en recouvrement (impôts perçus par les comptables des impôts) ;
- du versement spontané de l'impôt contesté, lorsque ce versement n'a donné lieu, préalablement, ni à l'établissement d'un rôle ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;
- de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

#### *EXEMPLE*

Si la mise en recouvrement ou l'événement est intervenu le 31 août 2007, le délai de réclamation expire le 31 décembre 2009.

Les événements motivant une réclamation sont ceux qui révèlent une surtaxation que le contribuable ne pouvait connaître auparavant :

- la publication d'un texte législatif ou réglementaire qui comporte des dispositions modifiant rétroactivement les règles d'imposition ;
- la constatation de l'existence d'un paiement indu lors de la liquidation des droits exigibles sur une déclaration de succession ;
- une décision de justice fixant rétroactivement la véritable situation du contribuable ou la nature réelle d'un élément d'imposition ;
- tout fait ouvrant droit, par lui-même, en vertu d'une disposition législative ou réglementaire, à un dégrèvement ou à une restitution ;
- pour les demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles (exigibilité de la taxe chez le redevable ou livraison du bien cédé).

Les réclamations **prématurées** sont irrecevables. Une nouvelle réclamation doit être déposée dans les délais. Les réclamations présentées **après l'expiration** du délai légal sont définitivement frappées de déchéance ou de forclusion et doivent, par conséquent, faire l'objet d'une décision de rejet.

### B. Délai spécial

Pour les impositions résultant d'une proposition de rectification, le délai est égal à celui dont l'administration dispose elle-même pour établir l'impôt. Il expire donc, en général, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification.

**EXEMPLE**

Si la proposition de rectification a été réceptionnée le 1<sup>er</sup> septembre 2005 par le contribuable, le délai de réclamation expire le 31 décembre 2008.

Le délai spécial ne se substitue pas purement et simplement au délai général de réclamation, celui-ci pouvant toujours être utilisé, dès lors, notamment, qu'il vient à expiration à une date postérieure à celle du délai spécial.

Le délai de réclamation ouvert à l'encontre des réductions de déficit expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue, selon le cas, soit la réception de la réponse aux observations du contribuable, soit la notification de l'avis de la commission.

## II. Forme et contenu des réclamations

La réclamation doit être établie par écrit, sous forme d'une simple lettre sur papier libre. La réclamation doit permettre d'identifier le réclamant (nom et adresse) et :

- mentionner le ou les impôts, droits ou taxes qu'elle concerne ;
- contenir l'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier ;
- indiquer les conclusions du réclamant, c'est-à-dire l'objet réel et la portée exacte de la demande (base, montant du dégrèvement ou du remboursement de crédit de taxe sollicité) ;
- être accompagnée de l'avis d'imposition, de l'extrait de rôle ou de l'avis de mise en recouvrement ;
- porter la signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire.

Toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier, à cet effet, d'un mandat régulier à moins qu'elle n'ait la qualité d'avocat.

Les vices de forme dont se trouvent entachées les réclamations introduites auprès du service des impôts ont, en principe, pour effet de rendre ces réclamations irrecevables. Cependant, peuvent être régularisés, jusqu'à la décision de l'administration, les vices de forme tenant :

- à l'absence de mention de l'imposition contestée ;
- à l'absence d'exposé sommaire des moyens et conclusions.

## III. Sursis de paiement

La présentation d'une réclamation demeure en principe sans effet sur le recouvrement, le contribuable devant acquitter l'intégralité de l'imposition contestée dans les délais impartis. Toutefois, le contribuable peut, quelle que soit la nature de l'imposition contestée, demander à surseoir au paiement de la fraction litigieuse du principal et des pénalités afférentes.

Pour bénéficier du sursis, le contribuable doit en faire la demande expresse dans la réclamation, en précisant le montant, ou les bases du dégrèvement, auquel il estime avoir droit. Le comptable compétent invite celui-ci à constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt au paiement duquel il est sursis (consignation à un compte d'attente du Trésor, créances sur le Trésor, obligations cautionnées, valeurs mobilières, warrants, affectations hypothécaires, ou nantissements de fonds de commerce).

Dès lors que les garanties constituées ont été acceptées par le comptable, le sursis de paiement est automatique. En cas de réclamation relative à l'assiette d'imposition et portant sur un montant de droits inférieurs à 3 000 €, le débiteur est dispensé de constituer ces garanties.

L'effet suspensif du paiement ne s'étend pas aux recours ultérieurs devant la cour administrative d'appel ou la cour d'appel.

Les contestations susceptibles de s'élever à l'occasion de la constitution des garanties présentées à l'appui d'une demande de sursis de paiement peuvent donner lieu à une procédure spéciale devant le juge du référé administratif ou devant le juge du référé du tribunal de grande instance selon l'impôt concerné.

## IV. Instruction des réclamations

### A. *Modalités de l'instruction*

#### 1. Examen de la forme et du fond

D'une manière générale, les demandes contentieuses sont instruites par les agents de l'administration des impôts. Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes contestés, l'instruction incombe, en principe, à l'**agent ayant établi les bases** ou assuré la liquidation ou le recouvrement de l'imposition contestée.

L'instruction des réclamations comporte, pour les agents, outre l'obligation de recueillir, le cas échéant, certains avis, la nécessité d'un examen en la forme et au fond et la formulation de conclusions sur le mérite des demandes.

La réalité des faits allégués peut résulter de constatations déjà effectuées par l'administration, ou être établie à l'aide de toutes pièces ou documents joints par le réclamant à la pétition, ou par les documents déjà en possession de l'agent chargé de l'instruction. À défaut, celui-ci recueille par correspondance les renseignements utiles et, s'il y a lieu, procède sur place aux constatations et vérifications nécessaires.

La circonstance que la comptabilité du réclamant a déjà fait l'objet d'une vérification n'est pas de nature à empêcher l'administration de procéder à un nouvel examen sur place.

La limitation de la durée des vérifications n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des requêtes présentées par les contribuables après achèvement des opérations de vérification.

Enfin, il est toujours possible à l'agent instructeur de faire usage du droit de communication.

#### 2. Charge et administration de la preuve

Lorsque l'imposition contestée fait suite à une procédure de **rectification contradictoire**, l'administration supporte en principe la charge de la preuve.

Lorsque l'imposition contestée est **établie d'office**, c'est le contribuable qui supporte la charge de la preuve, mais l'administration reste tenue de justifier que la procédure employée était bien applicable et que celle-ci a été régulièrement mise en œuvre.

La charge de la preuve incombe au contribuable notamment dans les principaux cas suivants :

- lorsque l'imposition a été établie avec son accord (par exemple, après un accord exprès ou tacite suivant une proposition de rectification) ;
- en cas d'imposition d'office, et notamment à l'issue d'un ESFP ;
- lorsque l'imposition est établie conformément à l'avis de la commission départementale des impôts directs et que la comptabilité du contribuable présente de graves irrégularités ;
- quel que soit l'avis de la commission éventuellement saisie, lorsque le contribuable n'a pas présenté de comptabilité.

La procédure est écrite.

## **B. *Décision de l'administration***

Lorsque l'instruction est achevée, la décision d'admission ou de rejet, partiel ou total, est prise par le directeur compétent ou son délégué. La décision doit être **motivée** lorsqu'il s'agit d'un rejet partiel ou total.

L'administration statue sur les réclamations dans le délai de **six mois** suivant la date de leur présentation. Un délai complémentaire de **trois mois** peut être accordé après avoir informé le contribuable.

L'**absence de réponse** dans les délais impartis permet au contribuable de saisir directement le tribunal compétent. L'administration peut soumettre d'office le litige au tribunal compétent.

Les décisions contentieuses prises par l'administration sont susceptibles d'être portées devant :

- le **tribunal administratif**, lorsque le litige vise les impôts directs ou les taxes sur le chiffre d'affaires ;
- le **tribunal de grande instance**, lorsque l'affaire porte sur des droits d'enregistrement et de timbre, sur la taxe de publicité foncière ou l'impôt de solidarité sur la fortune.

## **SECTION 3. *PROCÉDURE DEVANT LES TRIBUNAUX***

### **I. *Tribunal compétent***

Le **tribunal administratif** du lieu d'imposition est compétent en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires. Le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort sur les recours de plein contentieux fiscal concernant les impôts locaux autres que la taxe professionnelle.

Le jugement du tribunal administratif peut faire l'objet d'un recours devant une cour administrative d'appel. L'arrêt de la cour peut être déféré en cassation devant le Conseil d'État.

Le **tribunal de grande instance** est seul compétent pour connaître, en premier ressort, des instances qui s'élèvent en matière de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre et taxes assimilées et en matière de contributions indirectes proprement dites et taxes assimilées. Le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel est située la recette chargée du recouvrement ou celui de la situation des biens en matière d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune.

Le jugement du tribunal de grande instance peut faire l'objet d'un recours devant la cour d'appel. L'arrêt de la cour peut faire l'objet d'un pourvoi devant la Cour de cassation.

### **II. *Règles de procédure***

#### **A. *Devant les tribunaux de l'ordre administratif***

Les instances devant le tribunal administratif peuvent être introduites par les contribuables ou par l'administration. Le contribuable dispose, en général et notamment pour les litiges visant l'assiette de l'impôt, d'un délai de **deux mois** à partir de la réception de la notification de la décision administrative. Il peut également saisir le tribunal administratif dès lors qu'à l'expiration du délai imparti à l'administration, pour statuer sur la réclamation, il n'a pas reçu notification de la décision prise.

Le délai de deux mois peut être augmenté :

- d'un mois pour les personnes qui demeurent dans un département ou un territoire d'outre-mer ;
- de deux mois pour celles qui vivent à l'étranger.

L'administration peut saisir d'office le tribunal administratif à condition qu'il n'ait pas notifié sa décision et que le contribuable n'ait pas lui-même exercé le droit qu'il a de saisir le tribunal à défaut de réponse dans le délai de six mois.

Les demandes doivent être présentées, sous la forme d'une simple lettre, au greffe du tribunal administratif où elles sont enregistrées. Elles sont signées par leur auteur et exposent les faits, les motifs et la demande.

L'instruction des instances devant le tribunal administratif se déroule selon une procédure écrite, contradictoire et conduite par le tribunal lui-même. Les deux parties échangent des **mémoires** jusqu'à ce que l'affaire soit en état d'être jugée. Le jugement rendu est notifié au contribuable et à l'administration qui disposent d'un délai de deux mois pour faire appel.

Les jugements des tribunaux administratifs peuvent faire l'objet d'un recours devant la cour administrative d'appel compétente. Le ministère d'avocat est obligatoire. Le délai d'appel du contribuable est de 2 mois. L'appel n'a pas d'effet suspensif. Le contribuable peut obtenir du juge des référés la suspension de l'exécution de la décision administrative.

Les arrêts rendus par les cours administratives d'appel peuvent être déférés au Conseil d'État par voie de recours en cassation dans un délai de deux mois à compter de la date de la notification de l'arrêt ou du jugement attaqué. Le ministère d'avocat au Conseil d'État est obligatoire. Le ministre en est cependant dispensé.

## ***B. Devant les tribunaux de l'ordre judiciaire***

L'instance est engagée par voie d'assignation dans le délai de **deux mois** à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de l'administration. Le réclamant qui n'a pas reçu d'avis de décision dans le délai de **six mois** peut assigner l'administration après l'expiration dudit délai. L'administration peut, de son côté, soumettre d'office le litige à la décision du tribunal.

L'assignation est signifiée à la partie adverse par voie d'huissier. Elle doit contenir les mentions spécifiques relatives notamment à l'indication du tribunal saisi, à l'objet de la demande et à l'exposé des moyens de fait et de droit ainsi qu'à la comparution du demandeur. La procédure se poursuit par échange de mémoires sous la conduite du juge rapporteur, le tribunal pouvant ordonner, si besoin est, d'autres mesures d'instruction. Le ministère d'avocat est facultatif. La procédure est écrite, mais les parties peuvent présenter des observations orales au cours de l'audience. Les pouvoirs du tribunal de grande instance sont les mêmes que ceux du tribunal administratif, le jugement est rédigé dans les mêmes conditions et a les mêmes effets que celui rendu par le tribunal administratif.

Les jugements rendus par les tribunaux de grande instance sont susceptibles d'appel devant la cour d'appel compétente. L'appel doit être formé dans le délai d'un mois à compter de la signification du jugement. Les parties sont tenues de constituer un avoué.

Les arrêts rendus par la cour d'appel peuvent faire l'objet d'un pourvoi en cassation. Le délai du pourvoi contre les arrêts des cours d'appel est de deux mois. Le pourvoi en cassation ne produit en principe ni effet suspensif, ni effet dévolutif.

### III. Dispositions particulières

#### A. *Intérêts moratoires*

Les contribuables peuvent prétendre au versement d'intérêts moratoires lorsqu'ils obtiennent :

- soit un remboursement d'impôt en raison des dégrèvements prononcés par une juridiction, ou par l'administration ;
- soit la restitution des sommes versées à titre de garanties à l'occasion d'une réclamation contentieuse comportant sursis de paiement.

Les intérêts, non capitalisés, étaient calculés au taux de l'intérêt légal jusqu'au 31 décembre 2005 (2,05 % pour 2005). Pour les intérêts courus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, ce taux est désormais identique à celui de l'intérêt de retard, soit 0,40 % mensuel. Les intérêts moratoires afférents à des dégrèvements d'impôts ne sont pas imposables sauf si les droits dégrévés le sont.

Lorsque le contribuable a présenté une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement et qu'une décision défavorable est émise par le tribunal, le contribuable doit verser au Trésor des intérêts moratoires calculés au taux de l'intérêt légal.

#### B. *Compensations ouvertes à l'administration*

Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de répétition, opposer toutes compensations entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées au cours de l'instruction dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée.

En outre, les mêmes compensations peuvent être effectuées, non seulement dans la limite de l'imposition contestée, mais également entre divers impôts et taxes, limitativement énumérées, à condition qu'ils soient établis au titre d'une même année.

Ces compensations de droits sont opérées au profit du contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue un rehaussement lorsque l'intéressé invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque le rehaussement fait apparaître une double imposition.

#### C. *Dégrèvements ou restitutions d'office*

L'administration est autorisée, sous certaines conditions, à prendre, de sa propre initiative ou à la suite de démarches faites auprès d'elle, des décisions de nature à réparer, en toute matière fiscale, les erreurs d'imposition commises au préjudice des contribuables.

D'autre part, en matière d'impôts directs, des dispositions légales particulières lui font une obligation de prononcer d'office des dégrèvements en faveur de certains contribuables de condition modeste.

## CHAPITRE III. SANCTIONS FISCALES ET PÉNALES

Les dispositions du CGI prévoient une dualité de sanctions : les sanctions fiscales, qui correspondent d'une manière générale aux pénalités administratives, et les sanctions pénales, qui frappent les infractions graves constituant des délits et jugées à ce titre par les tribunaux répressifs. Toutefois, ces

sanctions, en raison de leur nature différente, peuvent s'appliquer cumulativement au titre d'une même infraction.

## **SECTION I. SANCTIONS FISCALES**

Les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de **trente jours** à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations.

### **I. Insuffisance de déclaration**

#### **A. Intérêt et majoration**

Lorsque la déclaration ou l'acte fait apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard de **0,40 % par mois** à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (0,75 % jusqu'au 31 décembre 2005). L'intérêt de retard a pour objet de compenser forfaitairement le préjudice financier subi par le Trésor du fait de l'encaissement tardif de sa créance.

Le **point de départ** du calcul de l'intérêt de retard est fixé en principe au premier jour du mois suivant celui au cours duquel la somme concernée devait être acquittée. Toutefois, ce point de départ est fixé au 1<sup>er</sup> juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie en matière d'impôt sur le revenu et à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 sur des immeubles et certains biens meubles.

En cas de **cession, cessation** ou **décès**, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1<sup>er</sup> jour du quatrième mois suivant celui au cours duquel devait être souscrite la déclaration des résultats.

En matière de **taxes sur le chiffre d'affaires**, et par mesure de tempérament, il est admis que l'intérêt de retard soit décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui sur lequel portent les rehaussements.

Le calcul des intérêts de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou, en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires, au dernier jour du mois au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement.

Les droits correspondant à une insuffisance, une inexactitude ou une omission commise dans la déclaration ou l'acte servant à déterminer la base d'imposition sont assortis, outre l'intérêt de retard, d'une **majoration** calculée sur les mêmes droits que l'intérêt de retard, de :

- **40 %** si l'administration considère le contribuable comme coupable de manquements délibérés ;
- **80 %** si le contribuable s'est rendu coupable de **manœuvres frauduleuses** ou **d'abus de droit** ;
- **100 %** si le contribuable s'est **opposé au contrôle fiscal**.

#### **B. Mention expresse**

Il peut arriver qu'un contribuable en toute franchise doute du traitement fiscal d'une opération. Lorsqu'un contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte ou dans une note annexée à ces derniers, les motifs de droit ou de fait pour lesquels il ne mentionne pas certains éléments d'imposition en totalité ou en partie, ou donne à ces éléments une qualification

qui entraînerait, si elle était fondée une imposition atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées, les rehaussements opérés à ces titres n'entraînent pas l'application de l'intérêt de retard.

La mention expresse ne peut permettre au contribuable d'éviter l'application des intérêts de retard lorsque l'administration a déjà fait connaître au contribuable sa position sur le sujet. Il en est ainsi par exemple lorsque l'administration a déjà pris position sur un sujet à l'occasion d'une réponse à une question du contribuable ou lors d'une précédente proposition de rehaussement, suite à un contrôle sur pièce ou sur place.

### C. Tolérance légale

L'intérêt de retard ne s'applique pas lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas :

- **10 %** de la **base d'imposition** retenue **après rehaussement** en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune ;
- **5 %** de la **base d'imposition** retenue **après rehaussement** en matière d'impôts sur les revenus (y compris l'impôt sur les sociétés et les contributions additionnelles) et cotisations perçues au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction (CGI, art. 1733).

Le chiffre déclaré s'entend de l'ensemble des revenus ou bénéfices initialement imposés sans qu'il soit besoin de distinguer le taux auquel ils ont été soumis à l'impôt.

Le bénéfice de cette tolérance est toutefois réservé au contribuable de bonne foi. En effet, lorsque le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de majorations, la tolérance légale n'est pas applicable.

En ce qui concerne les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière, l'insuffisance s'apprécie au niveau de chaque bien. Il convient donc de comparer le montant de chaque insuffisance relevée à celui de la valeur après rehaussement, du seul bien concerné et non la base imposable globale.

Les insuffisances faisant l'objet d'une « mention expresse » ne doivent pas être prises en compte pour apprécier si la tolérance trouve ou non à s'appliquer.

Cette tolérance n'est pas admise pour les impôts, droits et taxes suivants : taxes sur le chiffre d'affaires (notamment la TVA), taxe d'apprentissage, droits de timbre.

#### **EXEMPLE**

Une société A imposable à l'impôt sur les sociétés, qui ne peut bénéficier du bénéfice au taux réduit des PME, a déclaré au titre de l'exercice 2006 un bénéfice imposable au taux normal de 33,1/3 % de 95 000 € et un bénéfice imposable au taux réduit de 15 % de 10 000 €. Suite à une vérification de comptabilité, l'administration procède à un rehaussement de base imposable au taux normal de 5 000 €. La société A n'a pas procédé à une « mention expresse » et la bonne foi a été retenue par l'administration.

Il convient de comparer le montant de l'insuffisance déclarée (5 000 €) à la **base d'imposition** retenue **après rehaussement** sans qu'il soit nécessaire de distinguer le taux ( $95\,000 + 10\,000 + 5\,000 = 110\,000$ ). Le rehaussement représente  $5\,000/110\,000 = 4,54\%$  de la base d'imposition après rehaussement et reste donc bien inférieur ou égal à 5 %, la tolérance légale s'applique. La société paiera donc les droits correspondant au rehaussement sans qu'il lui soit appliqué l'intérêt de retard.



## II. Défaut ou retard de production des déclarations

Quels que soient la nature de la déclaration ou de l'acte et le mode de régularisation de la situation du contribuable, ces infractions sont sanctionnées par le cumul de l'**intérêt de retard** et d'une **majoration de 10 %**.

Le taux de la majoration, dont la base de calcul est en principe celle de l'intérêt de retard, est porté à :

- **40 %** lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours de la réception d'une mise en demeure ;
- **80 %** en cas de découverte d'une activité occulte.

## III. Défaut ou retard de paiement

### A. *Impôts directs perçus par voie de rôle*

La majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations qui n'ont pas été réglées dans les **45 jours** au plus tard après la date de mise en recouvrement du rôle (impôt sur le revenu, impôts directs locaux). Toutefois, pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôle au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre.

### B. *Autres impôts*

Tout retard dans le paiement des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques qui doivent être versés aux comptes de la DGI (taxes sur le chiffre d'affaires, contributions indirectes, droits d'enregistrement ou de timbre, ISF, taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage et impôt sur les sociétés à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2005 puisque le recouvrement de l'impôt sur les sociétés ainsi que les contributions additionnelles a été transféré aux recettes à compter de cette date) ou le paiement tardif aux comptes du Trésor de la retenue à la source, donne lieu, en plus de l'**intérêt de retard**, au versement d'une **majoration de 5 %** du montant des sommes dont le paiement a été différé.

L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois qui suit le dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance par le contribuable de sa dette ou, à défaut, la réception de l'avis de mise en recouvrement émis par le comptable. L'intérêt de retard est calculé jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

Cette majoration de 5 % n'est toutefois pas applicable lorsque le dépôt tardif de la déclaration ou de l'acte est accompagné du paiement.

Par ailleurs, et par mesure de tempérament, il est admis que la majoration de 5 % ne soit pas appliquée en cas de proposition de rectification faisant suite à un contrôle de la déclaration ou de l'acte souscrits, ou en cas de taxation d'office consécutive au non-dépôt de la déclaration ou de l'acte.

Pour les impôts devant être acquittés sans déclaration préalable, l'intérêt de retard est calculé à partir du premier jour du mois qui suit la date d'exigibilité jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

## IV. Documents utilisés pour le contrôle de l'impôt

### A. *Défaut ou retard de production*

Une amende fiscale de **15 €** est applicable, en principe, à **toute personne** physique ou morale ayant ou non la qualité de contribuable qui, **tenue** par une disposition légale ou réglementaire de faire parvenir un document quelconque (déclarations, états, relevés, extraits, pièces ou copies de pièces) non lié directement à l'assiette ou au paiement de l'impôt à un service de la DGI, **s'est abstenue** de produire ce document ou ne l'a produit qu'après l'expiration du délai imparti.

L'amende est due **autant de fois qu'il existe de documents non produits ou parvenus tardivement**, même si plusieurs de ces documents doivent être produits en même temps ou si certains d'entre eux constituent de simples annexes d'un document principal.

L'amende est portée à **150 €** si les documents en cause n'ont pas été fournis à l'administration dans un délai de **trente jours** à compter d'une **première mise en demeure** adressée à l'intéressé par pli recommandé avec avis de réception.

Cependant, l'amende encourue n'est pas appliquée :

- lorsque l'infraction est la première de même nature depuis quatre ans et qu'elle a été réparée, spontanément ou à la première demande, dans les trois mois suivant celui au cours duquel le document omis aurait dû être produit ;
- en cas de force majeure.

### B. *Omissions ou inexactitudes dans les documents produits*

Sauf cas de force majeure, les omissions ou inexactitudes relevées dans les renseignements que doivent comporter les documents produits ainsi que l'omission totale de ces renseignements donnent lieu à l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude avec un **minimum de 150 €** pour chaque document omis, incomplet ou inexact.

Ces sanctions concernent les omissions, inexactitudes ou insuffisances relevées dans les documents à l'exclusion de ceux destinés à assurer directement l'assiette ou la liquidation de l'impôt. L'amende n'est pas encourue lorsque l'infraction est la première de même nature depuis quatre ans et qu'elle a été réparée, spontanément ou à la première demande, dans les trois mois suivant celui au cours duquel le document omis aurait dû être produit.

## V. Autres infractions

### A. *Ventes sans factures*

Lorsqu'une personne n'a pas respecté **l'obligation de délivrance d'une facture**, elle est redevable d'une amende fiscale égale à **50 %** du montant de la transaction. Le client est solidairement tenu au paiement de cette amende.

L'administration doit apporter la preuve que le professionnel n'a pas respecté l'obligation de facturation (par exemple, constatation de l'existence d'une opération commerciale alors que le professionnel n'est pas à même de présenter la facture qu'il aurait dû délivrer). Toutefois, pour éviter que la seule perte de la facture n'entraîne l'application d'une lourde sanction et réserver celle-ci aux comportements frauduleux, le texte prévoit qu'après mise en demeure de l'administration fiscale le contrevenant peut apporter la preuve de la comptabilisation régulière de la facture. L'amende est alors réduite à 5 % du montant de la transaction.

## ***B. Factures de complaisance***

Lorsqu'il est établi qu'à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle une personne a **travesti** ou **dissimulé** l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, ou sciemment accepté l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom, elle est redevable d'une amende fiscale égale à **50 %** des sommes versées ou reçues au titre de ces opérations.

Lorsqu'il est établi qu'une personne a délivré une facture ne correspondant pas à une livraison ou une prestation de services **réelle**, elle est redevable d'une amende fiscale égale à **50 %** du montant de la facture.

## ***SECTION 2. SANCTIONS PÉNALES***

Les sanctions pénales sont prononcées par les tribunaux correctionnels à l'encontre des auteurs d'infractions fiscales qui deviennent des délits en raison de leur intention frauduleuse et de leur gravité. Ces peines peuvent s'ajouter aux sanctions purement fiscales.

Les principales sanctions pénales sont reprises de manière non exhaustive dans les paragraphes suivants :

### **I. Délit de fraude fiscale et délit tenant à la comptabilité**

Bien qu'aucun texte légal ne l'emploie, l'expression « fraude fiscale » est consacrée par la doctrine et la jurisprudence pour caractériser tous les actes ayant pour finalité de se soustraire volontairement à l'impôt régulièrement dû. Comme toutes les infractions pénales, ce délit est constitué par la réunion de trois éléments :

- l'existence d'un texte réprimant ce délit (élément légal) ;
- le fait d'avoir commis l'infraction en question (élément matériel) ;
- la conscience de son auteur de commettre un acte illicite (élément intentionnel).

#### ***A. Éléments constitutifs***

**Le délit général de fraude fiscale** consiste à **se soustraire** frauduleusement ou à **tenter de se soustraire** frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt (CGI, art. 1741).

Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent réunir :

- l'**existence de faits matériels** tendant à permettre au contribuable de se soustraire totalement ou partiellement à l'établissement ou au paiement de l'impôt ;
- une **intention délibérée de fraude**.

Ce délit peut revêtir plusieurs formes notamment :

- omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ;
- dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ;
- organisation d'insolvabilité et autres manœuvres tendant à mettre obstacle au recouvrement de l'impôt ;
- tout autre agissement frauduleux.

En cas de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, le délit est constitué lorsque la base d'imposition dissimulée excède le dixième de la somme imposable ou 153 €. Aucun seuil n'est en revanche fixé en matière de défaut de déclaration dans le délai.

Le délit tenant à la comptabilité peut revêtir deux formes :

- omission délibérée de passer ou de faire passer des écritures au livre-journal et au livre d'inventaire (BIC et impôt sur les sociétés) ou au livre-journal des recettes et des dépenses professionnelles (BNC) ;
- passation délibérée d'écritures fictives ou inexactes (CGI, art. 1743-1°).

## B. Procédure

Les poursuites judiciaires sont engagées par l'administration sur avis conforme de la **commission des infractions fiscales** composée de douze magistrats. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires. En cas d'avis favorable de la commission des infractions fiscales, la plainte est déposée entre les mains du procureur de la République qui est seul maître de l'opportunité des poursuites.

En ce qui concerne le **délit général de fraude fiscale**, l'infraction est commise :

- soit au jour du dépôt d'une déclaration minorée souscrite dans les délais légaux ;
- soit, en cas de défaut de souscription dans les délais prescrits, à la date d'expiration du délai légal fixé pour le dépôt de la déclaration ;
- soit, encore, à la date du dernier acte créant l'insolvabilité en cas d'organisation d'insolvabilité.

En ce qui concerne le **délit tenant à la comptabilité**, l'infraction est consommée à la date à laquelle la dernière écriture mensongère a été inscrite sur les documents comptables ou à celle à laquelle aurait dû être passée l'écriture omise. S'agissant d'une comptabilité commerciale, une écriture irrégulière passée en cours d'exercice se trouve renouvelée lors de la transcription des comptes annuels sur le livre d'inventaire.

La plainte peut être déposée **jusqu'à la fin de la troisième année** qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. La saisine de la commission des infractions fiscales suspend la prescription pendant une durée maximum de six mois.

La charge de la preuve incombe au ministère public et à l'administration à qui il appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de la personne mise en examen.

Le **contribuable**, débiteur des impôts auxquels il s'est soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement, est considéré comme l'auteur principal du délit. Pour les personnes morales, les poursuites sont engagées contre les représentants légaux ainsi que contre les dirigeants de fait éventuels, pour leurs périodes de gestion.

Les **complices** qui auraient fourni aide et assistance à l'auteur principal du délit ou qui seraient les instigateurs de l'infraction commise par ce dernier sont également impliqués (CGI, art. 1742). Il s'agit notamment des professionnels de la comptabilité, salariés ou non, qui utilisent leurs connaissances techniques pour masquer les irrégularités comptables ou fiscales commises par leurs employeurs ou clients.

## C. Les peines

Les peines sont prononcées par le tribunal correctionnel compétent.

### 1. Les peines principales

Les peines principales sont constituées par :

- un emprisonnement de cinq ans
- et une amende de **37 500 €**.

Le texte prévoit une **circonstance aggravante** : si la fraude a été réalisée ou facilitée au moyen soit d'achats ou de ventes sans factures, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'elle a eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, son auteur est passible :

- d'un emprisonnement de cinq ans
- et d'une amende de **75 000 €**.

En cas de **récidive** dans le délai de cinq ans, le contribuable peut être puni :

- d'un emprisonnement de six ans
- **et d'une amende de 100 000 €**.

Les officiers publics ou ministériels, les experts-comptables condamnés comme auteurs ou complices du délit de fraude fiscale encourent en outre des peines disciplinaires prévues par la réglementation de leur profession, et pouvant aller jusqu'à la **radiation**.

## 2. Les peines accessoires

Les peines accessoires s'appliquent automatiquement sans que le juge ait à les prononcer et accompagnent toutes les peines principales. Elles peuvent toutefois faire l'objet d'une mesure de relèvement par le juge.

Les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation pour fraude fiscale sont concernées par les peines suivantes :

- interdiction de participer aux travaux des commissions administratives des impôts ;
- interdiction de créer, de diriger ou d'administrer un centre de gestion ou une association agréés ;
- déchéance des avantages résultant d'un agrément fiscal accordé antérieurement.

## 3. Les peines complémentaires

Les peines complémentaires qui accompagnent les peines principales doivent être expressément prononcées par le tribunal :

- publication et affichage du jugement dans les journaux désignés par le tribunal, ainsi que son affichage pendant trois mois sur les panneaux officiels de la commune et sur la porte extérieure de l'établissement professionnel du condamné. Ces peines revêtent un caractère obligatoire (CGI, art. 1741, al. 4). Le juge peut cependant moduler cette peine ;
- interdiction d'exercer une profession et suspension du permis de conduire (CGI, art. 1750).  
La durée de l'interdiction ou de la suspension ne peut excéder trois ans, durée doublée en cas de récidive. Le tribunal peut autoriser le condamné à faire usage de son permis de conduire pour l'exercice d'une activité professionnelle ;
- radiation des listes électorales (CGI, art. 1741, al. 3).

## II. Opposition individuelle ou collective au contrôle fiscal

L'**opposition individuelle** à l'exercice des fonctions des agents de l'administration et à l'exercice du contrôle fiscal doit être constatée par un procès-verbal. Elle est sanctionnée par une amende fiscale de 25 000 € prononcée par le tribunal correctionnel compétent. En cas de récidive, le tribunal peut prononcer, outre cette amende fiscale, une peine de six mois de prison (CGI, art. 1746-1).

L'**opposition collective** à l'établissement de l'impôt est une infraction purement pénale punie d'une peine de six mois d'emprisonnement et d'une amende de 7 500 € (CGI, art. 1746-1). Elle doit être constatée par un procès-verbal.

### III. Refus collectif de l'impôt

L'organisation du refus collectif de l'impôt, ou toute tentative, par voie de fait, menaces ou manœuvres concertées est punie des peines prévues à l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 18 août 1936 réprimant les atteintes au crédit de la nation. L'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt est punie d'une amende de 3 750 € et d'un emprisonnement de six mois (CGI, art. 1747).

### IV. Autres sanctions pénales

#### A. *En matière de TVA*

Certaines fraudes relatives à la TVA (notamment constitutions de crédits fictifs de taxe, falsification de factures d'achats réels, l'établissement de factures d'achats fictifs, la constitution de fausses entreprises, la mise en œuvre de circuits de facturations fictives, la simulation des paiements) relèvent de l'**escroquerie** au préjudice du Trésor et peuvent être poursuivies.

Le contribuable ayant encouru depuis moins de trois ans certaines amendes fiscales ou majorations et qui commet intentionnellement une **nouvelle infraction** peut être traduit devant le tribunal correctionnel, à la requête de l'administration compétente, et puni par ce même tribunal, indépendamment de l'amende fiscale, d'un emprisonnement de 6 mois. Le tribunal correctionnel peut ordonner, à la demande de l'administration, que le jugement soit publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désigne et affiché dans les lieux qu'il indique, le tout aux frais du condamné (CGI, art. 1789).

#### B. *En matière d'impôt direct*

##### a. **Organisation intentionnelle de fausses comptabilités par un professionnel**

L'**organisation intentionnelle de fausses comptabilités par un professionnel** est passible de sanctions pénales. Toute personne qui fait profession, soit pour son compte, soit comme salarié, de tenir les écritures comptables de plusieurs clients et qui est convaincue d'avoir établi ou aidé à établir de faux documents en vue de la détermination des bases des impôts dus par lesdits clients est passible d'une amende pénale de 4 500 € et/ou d'un emprisonnement de cinq ans (CGI, art. 1772-1-1°), indépendamment des sanctions fiscales ou disciplinaires.

Les personnes condamnées pour organisation de fausses comptabilités par un professionnel sont solidairement tenues avec leurs clients au paiement des sommes, tant en principal qu'en pénalités et amendes, dont la constatation a été compromise par leurs manœuvres (CGI, art. 1772-2).

Les règles relatives à l'engagement des poursuites, à la prescription et à la procédure sont identiques à celles régissant le délit général de fraude fiscale. Les règles définies par le Code pénal relatives à la complicité sont applicables aux complices de ces délits sans préjudice des sanctions disciplinaires s'ils sont officiers publics ou ministériels ou experts-comptables.

Les règles relatives à la privation des droits civiques, civils et de famille sont les mêmes que celles prévues pour les auteurs du délit général de fraude fiscale. En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable qui commet cette infraction est puni d'une amende de 45 000 € et d'un emprisonnement de dix ans (CGI, art. 1774).

La récidive ou la pluralité de délits d'organisation intentionnelle de fausses comptabilités par un professionnel entraîne de plein droit l'interdiction d'exercer les professions d'agent d'affaires, de

conseil fiscal, d'expert ou de comptable, même à titre de dirigeant ou d'employé et, s'il y a lieu, la fermeture de l'établissement. La violation de l'interdiction d'exercer par la personne concernée et par celle qui l'emploie sciemment est sanctionnée par une amende de 18 000 € et/ou par un emprisonnement de deux ans au plus (CGI, art. 1775).

Sous réserve du cas particulier de publication et d'affichage du jugement, les règles relatives aux peines accessoires et complémentaires applicables aux infractions spéciales en matière d'impôts directs sont les mêmes que pour le délit de fraude fiscale. Le tribunal ordonne, à la requête de l'administration, que le jugement soit publié intégralement ou par extraits dans le *Journal officiel* ainsi que dans les journaux désignés par lui et affiché pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où le condamné a son domicile et à la porte extérieure de l'immeuble de ce domicile et du ou des établissements professionnels du condamné. Les frais de ces publications et de cet affichage sont intégralement à la charge de ce dernier (CGI, art. 1776).

**b. Défaut de déclaration séparée des revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger**

Le **défaut de déclaration séparée des revenus encaissés directement ou indirectement à l'étranger** est passible de sanctions pénales seulement s'il est établi qu'en fait il y a eu dissimulation, c'est-à-dire s'il est prouvé que le contribuable s'est abstenu volontairement de comprendre dans sa déclaration les revenus encaissés par lui à l'étranger (CGI, art. 1772-1-2°). Les modalités de mise en œuvre des poursuites et les peines encourues (peines principales, peines accessoires et complémentaires, complicité, récidive) sont, pour la plupart, les mêmes qu'en cas d'organisation de fausses comptabilités par un professionnel à l'exception des dispositions relatives à la solidarité des contribuables pour le paiement de l'impôt.

**c. Encaissement de coupons appartenant à des tiers**

L'**encaissement de coupons appartenant à des tiers** en vue de faire échapper ces derniers à l'application de l'impôt est passible de sanctions pénales (CGI, art. 1772-1-3°). Les modalités de mise en œuvre des poursuites et les peines encourues sont, pour la plupart, les mêmes qu'en cas d'organisation de fausses comptabilités par un professionnel.

**d. Production de pièces fausses en vue d'un dégrèvement**

La **production de pièces fausses en vue d'un dégrèvement** est passible de sanctions pénales. Sont concernés les contribuables qui, en vue de s'assurer, en matière d'impôts directs ou de taxes assimilées, le bénéfice de dégrèvement de quelque nature que ce soit, produisent des pièces fausses ou reconnues inexactes (CGI, art. 1772-1-4°). Les poursuites ne peuvent être engagées qu'après l'avis préalable de la commission des infractions fiscales. Par ailleurs, cette infraction est constitutive, le cas échéant, du délit de faux ou d'usage de faux réprimé par le Code pénal. Dans ce cas, des poursuites peuvent alors être engagées par le procureur de la République dans les conditions de droit commun, sans nécessité d'une plainte préalable de l'administration ni d'une saisine de la commission des infractions fiscales. Les peines encourues sont, pour la plupart, les mêmes qu'en cas d'organisation de fausses comptabilités par un professionnel à l'exception des dispositions relatives à la solidarité des contribuables pour le paiement de l'impôt.

**e. Inscription sous une rubrique inexacte de dépenses**

Les personnes qui sont convaincues d'avoir opéré sciemment une **inscription sous une rubrique inexacte des dépenses** supportées par une entreprise en vue de dissimuler des bénéfices ou revenus imposables au nom de l'entreprise elle-même ou d'un tiers sont passibles de sanctions pénales

indépendamment de la sanction fiscale qui vise l'infraction à l'obligation de comptabiliser les avantages en nature accordés au personnel (CGI, art. 1772-3). Les modalités de mise en œuvre des poursuites et les peines encourues sont, pour la plupart, les mêmes qu'en cas d'organisation de fausses comptabilités par un professionnel à l'exception, d'une part, de l'aggravation des peines en cas de récidive et, d'autre part, de la faculté pour le juge de priver le coupable de ses droits civiques, civils et de famille qui ne s'appliquent pas.

#### **f. Dissimulation de revenus mobiliers**

Le contribuable qui a commis sciemment dans la déclaration des revenus de valeurs et capitaux mobiliers pour l'établissement de l'impôt sur le revenu une **dissimulation de revenus mobiliers** excédant le dixième de son revenu imposable ou la somme de 153 € est passible de sanctions pénales (CGI, art. 1773). Les modalités de mise en œuvre des poursuites sont, pour la plupart, les mêmes qu'en cas d'organisation de fausses comptabilités par un professionnel. Aucune peine d'emprisonnement ne s'applique à titre de peine principale au cas de dissimulation de revenus mobiliers. En dehors de cette exception, les autres peines ou mesures liées à ces peines sont les mêmes qu'en cas d'organisation de fausses comptabilités par un professionnel.

#### **g. Versement des retenues à la source**

Toute personne, association ou organisme qui n'a pas effectué dans les délais prescrits le **versement des retenues à la source** (concernant les salaires, droits d'auteur et rémunérations versés aux auteurs, artistes et sportifs fiscalement domiciliés en France) opérées au titre de l'impôt sur le revenu ou qui n'a effectué que des versements insuffisants est passible, si le retard excède un mois, de sanctions pénales spécifiques (CGI, art. 1771).

Le délit est commis à la date légalement prescrite pour le versement au trésorier de l'impôt retenu. Il est puni d'une amende pénale de 9 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. L'aggravation des peines en cas de récidive et la faculté pour le juge de priver le coupable de ses droits civiques, civils et de famille ne s'appliquent pas.

À l'exception de ces points, les autres modalités de mise en œuvre des poursuites et les peines encourues sont les mêmes qu'en cas d'organisation de fausses comptabilités par un professionnel.

#### **h. Défaut de retenue à la source sur les produits d'actions et parts sociales distribués à des non-résidents**

Le **défaut de retenue à la source sur les produits d'actions et parts sociales distribués à des non-résidents** donne lieu aux poursuites correctionnelles prévues par l'article 1783 A du CGI à l'encontre des établissements payeurs chargés d'effectuer la retenue à la source.

Les règles relatives à l'engagement des poursuites sont identiques à celles régissant le délit général de fraude fiscale. Les personnes coupables de cette infraction sont passibles d'une peine d'emprisonnement d'un an maximum et d'une amende de 3 750 €. En cas de récidive, le coupable est passible d'une peine d'emprisonnement de deux ans maximum et d'une amende de 7 500 €. Les dispositions relatives à la peine complémentaire de publication et d'affichage du jugement, à la solidarité et enfin à la contrainte par corps ne s'appliquent pas.

#### **i. Non-déclaration des contrats de prêts**

La **non-déclaration des contrats de prêts** donne lieu éventuellement à des peines correctionnelles (CGI, art. 1783 B).



L'engagement des poursuites et la procédure sont les mêmes que pour le délit de fraude fiscale. Les infractions à l'obligation de déclarer les contrats de prêts peuvent donner lieu aux mêmes peines que pour le délit d'entremise, c'est-à-dire celles qui sanctionnent également le délit de fraude fiscale.

#### **j. Entremise illicite**

L'**entremise illicite** est condamnée par une amende de 37 500 € et un emprisonnement de cinq ans. Elle est constituée par toute personne qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremet :

- soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger ;
- soit en transférant ou en faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés ;
- soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières ;
- soit en tentant de le faire (CGI, art. 1743-2°).

#### **k. Délivrance de renseignements inexacts en vue de l'obtention d'agrément**

La **délivrance de renseignements inexacts en vue de l'obtention d'agrément** encourt les peines prévues dans les cas de fraude fiscale (CGI, art. 1743-3°).

#### **l. Infractions aux règles de facturation**

Les **infractions aux règles de facturation** constatées dans les conditions prévues par le Code de commerce sont poursuivies pénalement dans le délai le plus bref selon les procédures de la comparution immédiate, de l'information ou de la citation directe (LPF, art. L. 246). Ces infractions sont punies d'une amende de **75 000 €**. Dans tous les cas où est relevée l'infraction aux règles de facturation telles que prévues aux articles L. 441-3 à L. 441-5 du Code de commerce, l'entreprise de l'auteur du délit peut être placée sous séquestre jusqu'à l'exécution de la décision définitive. La mesure de séquestre peut être étendue à l'ensemble du patrimoine de l'auteur du délit (CGI, art. 1751-2).

### ***C. En matière de droits d'enregistrement et de droits de timbre***

Les **affirmations de sincérité frauduleuses** en matière d'enregistrement et de publicité foncière sont punies de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende. Le tribunal peut également prononcer l'interdiction des droits civiques, civils et de famille prévue par l'article 131-26 du Code pénal pour une durée de cinq ans au plus (CGI, art. 1837-1).

En matière de **droits de timbre**, sont également passibles d'une amende et d'un emprisonnement :

- l'abus des timbres pour timbrer (CGI, art. 1840 O) ;
- la vente et l'emploi de timbres mobiles ayant déjà servi (CGI, art. 1840 P) ;
- l'imitation, la contrefaçon ou la falsification des empreintes (CGI, art. 1840 Q).

## EXERCICES AUTOCORRIGÉS

### *Exercice n° 1 : Bourdintec (taxe professionnelle)*

M. Bourdintec a adressé aux services fiscaux le 7 juin 2008 une demande de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée concernant sa cotisation de taxe professionnelle de 2007 (imprimé 1327-TP). Par ailleurs, son entreprise connaissant une réduction sensible d'activité, il sollicite un dégrèvement pour réduction d'activité. L'entreprise ne dispose d'aucun bien pris en crédit-bail.

- Cotisation à acquitter figurant sur l'avis de taxe professionnelle de 2007 : 30 750 €, dont :
  - cotisation taxe professionnelle proprement dite 28 473 €
  - cotisation chambres consulaires 2 277 €
- Valeur ajoutée produite par l'entreprise en 2007 (à calculer en fonction des données ci-dessous) :
  - Ventes 1 363 740 €
  - Achats matières premières 930 220 €
  - Variation de stock (diminution du stock) 9 580 €
  - Autres achats et charges externes 113 940 €
  - Autres charges 48 600 €
- Bases brutes réduites de la taxe professionnelle 2007 (bases d'imposition année 2005) 1 476 449 €
- Bases brutes réduites de la taxe professionnelle 2008 (bases d'imposition année 2006) 970 414 €

### *Travail à faire*

Calculer la cotisation de taxe professionnelle 2007 due par M. Bourdintec après dégrèvement et plafonnement :

1. Calcul du dégrèvement pour réduction d'activité.
2. Calcul du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée.
3. Calcul de la cotisation définitive.

### *Corrigé*

#### **1. Calcul du dégrèvement pour réduction d'activité**

Les redevables dont les bases d'imposition diminuent peuvent bénéficier d'un dégrèvement à condition d'en faire la demande. Cette dernière doit être déposée auprès du service des impôts dont dépend le principal établissement dans le délai général de réclamation.

Le dégrèvement se calcule en comparant les bases d'imposition de l'année de référence (N-2) avec celles de l'année précédant celle de l'imposition (N-1) ; le dégrèvement correspond à la différence entre les bases afférentes à ces deux années.

Ainsi, pour les impositions de 2007 (année N), il faut faire la **différence** entre les bases de 2005 (année N-2) qui sont déclarées en 2006 et imposées en 2007 et les bases de 2006 (année N-1) qui sont déclarées en 2007 et imposées en 2008.

$$\text{Dégrèvement 2007} = \text{Imposition 2007} - \left[ \text{Imposition 2007} \times \frac{\text{Bases 2006}}{\text{Bases 2005}} \right]$$

La base à prendre en compte dans la formule de calcul correspond à **la base brute réduite**, c'est-à-dire la base brute avant exonération temporaire et abattement général à la base.

Le dégrèvement pour réduction d'activité est pris en compte pour calculer le dégrèvement découlant éventuellement du plafonnement par rapport à la valeur ajoutée.

### Dégrèvement

$$28\,473 + 2\,277 = 30\,750 \text{ €}$$

$$30\,750 - \left[ 30\,750 \times \frac{970\,414}{1\,476\,449} \right] = 30\,750 - 20\,211 = 10\,539 \text{ €}$$

**Cotisation après dégrèvement :**  $30\,750 - 10\,539 = 20\,211 \text{ €}$

### 2. Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée

La demande de plafonnement est à adresser par l'entreprise au centre des impôts dont elle relève sur un imprimé 1327-TP.

**Valeur ajoutée** produite en 2007 :  $1\,363\,740 - [930\,220 + 9\,580 + 113\,940 + 48\,600] = \mathbf{261\,400 \text{ €}}$

**Montant du plafonnement :**  $261\,400 \times 3,5 \% = \mathbf{9\,149 \text{ €}}$

Le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée s'applique uniquement sur la cotisation de taxe professionnelle ; par conséquent, il convient de déterminer la cotisation de taxe professionnelle après dégrèvement pour réduction d'activité, de façon à pouvoir appliquer le plafonnement.

Montant du dégrèvement pour réduction d'activité à imputer sur la seule taxe professionnelle :

$$10\,539 \times \frac{28\,473}{30\,750} = \mathbf{9\,759 \text{ €}}$$

Cotisation à comparer au plafond valeur ajoutée :  $28\,473 - 9\,759 = \mathbf{18\,714 \text{ €}}$  (cotisation TP 2007 après dégrèvement)

Dégrèvement lié à la valeur ajoutée :  $18\,714 - 9\,149 = \mathbf{9\,565 \text{ €}}$

### 3. Cotisation restant à la charge définitive de l'entreprise

Cotisation exigible :	30 750 €
Dégrèvement :	
– réduction d'activité	– 10 539 €
– plafonnement en fonction de la valeur ajoutée	– 9 565 €
	<u>10 646 €</u>

### *Exercice n° 2 : Drintec (droits d'enregistrement)*

Le 1<sup>er</sup> septembre 2007, la société Drintec est constituée entre trois associés avec un capital de 1 000 000 €.

M. Roger a apporté : des espèces pour un montant de 10 000 €, des actions cotées en Bourse pour 50 000 €, du matériel informatique évalué à 40 000 €.

M. Timbert a apporté un immeuble à usage de bureau, valeur 700 000 € dans lequel sera installé le siège social de la société. Cette dernière s'engage à reprendre à son passif l'emprunt contracté pour l'acquisition de l'immeuble : capital initialement emprunté : 200 000 €, capital restant dû : 150 000 €.

M. Lambert a apporté une partie de son entreprise individuelle : fonds commercial 600 000 € ; entrepôt 150 000 € ; marchandises neuves 100 000 € ; créances clients 50 000 € ; dettes fournisseurs 550 000 €.

MM. Lambert et Timbert n'ont pris aucun engagement de conserver leurs titres pendant une durée minimale de 3 ans. M. Timbert avait acquis son immeuble en 1998.

### *Travail à faire*

1. Analyser fiscalement la nature des apports.
2. Déterminer les droits d'enregistrement exigibles en retenant la solution fiscale la plus avantageuse d'une part, si la société constituée est une société en nom collectif et d'autre part si la société constituée est une Sarl.
3. Dans l'hypothèse où les associés ne sauraient choisir la meilleure des imputations pour le calcul des droits, calculer les droits dus (Méthode administrative – Hypothèse de la constitution d'une Sarl).

### *Corrigé*

#### 1. Analyse fiscale des apports

M. Roger :	apports à titre pur et simple (APS) : <b>100 000 €</b>	
M. Timbert :	apport mixte	
	apports à titre onéreux (ATO) :	150 000 €
	apports à titre pur et simple (APS) :	550 000 €
	s/total :	<b>700 000 €</b>
M. Lambert :	apport mixte	
	apports à titre onéreux (ATO) :	550 000 €
	apports à titre pur et simple (APS) :	350 000 €
	s/total :	<b>900 000 €</b>

#### 2. Calcul des droits d'enregistrement

##### *Hypothèse : Constitution d'une société en nom collectif*

M. Roger : Apport à titre pur et simple : 100 000 €

Espèces : 10 000 € Exonération

Actions : 50 000 € Exonération

Matériel : 40 000 € Exonération

M. Timbert : Apport à titre onéreux : 150 000 € – Apport à titre pur et simple : 550 000 €

Apport à titre onéreux/Immeuble 150 000 × 5 % = **7 500 €**

Apport à titre pur et simple/Immeuble 550 000 € Exonération

M. Lambert : Apport à titre onéreux : 550 000 € ; Apport à titre pur et simple : 350 000 €

Apport à titre onéreux/**Marchandises** : 100 000 € exonérés de droits. Les marchandises destinées à la revente relèvent de la TVA, mais l'administration dispense l'apporteur de payer la TVA.

Apport à titre onéreux/**Créances clients** : 50 000 € Droit fixe

Apport à titre onéreux/**Fonds commercial** : 400 000 € (barème progressif)

0 à 23 000 € × 0 % = 0 € 23 000 à 400 000 € × 5 % = **18 850 €**

Apport à titre pur et simple/**Fonds commercial** :  $600\,000\text{ €} - 400\,000\text{ €} = 200\,000\text{ €}$  Exonération

Apport à titre pur et simple/**Entrepôt** :  $150\,000\text{ €}$  Exonération

Total des droits exigibles pour la constitution de la SNC : **26 350 €** (7 500 + 18 850).

Seuls les droits proportionnels sont exigibles car supérieurs au droit fixe. De plus, celui-ci est supprimé dans le cadre d'une constitution.

***Hypothèse : Constitution d'une Sarl***

M. Roger : *idem* Exonération

M. Timbert

Apport à titre onéreux/Immeuble :  $150\,000 \times 5\% = 7\,500\text{ €}$

Apport à titre pur et simple/Immeuble :  $550\,000 \times 5\% = 27\,500\text{ €}$

**35 000 €**

M. Lambert

Apport à titre onéreux/**Marchandises** :  $100\,000\text{ €}$  exonérés de droits : la TVA s'applique

Apport à titre onéreux/**Créances clients** :  $50\,000\text{ €}$  Droit fixe

Apport à titre onéreux/**Fonds commercial** :  $400\,000\text{ €}$  (barème progressif)

$0 \text{ à } 23\,000\text{ €} \times 0\% = 0\text{ €}$  et  $23\,000\text{ €} \text{ à } 400\,000\text{ €} \times 5\% = 18\,850\text{ €}$

Apport à titre pur et simple/**Fonds commercial** :  $200\,000\text{ €}$

$200\,000\text{ €} \times 5\% = 10\,000\text{ €}$

Apport à titre pur et simple/**Entrepôt** :  $150\,000\text{ €} \times 5\% = 7\,500\text{ €}$

Total des droits exigibles pour la constitution de la Sarl :

$35\,000 + 18\,850 + 10\,000 + 7\,500 = 71\,350\text{ €}$

**3. Calcul des droits par la méthode administrative**

***Hypothèse : Constitution d'une Sarl***

M. Roger : *idem* Exonération

M. Timbert

Apport à titre onéreux/**Immeuble** :  $150\,000 \times 5\% = 7\,500\text{ €}$

Apport à titre pur et simple/**Immeuble** :  $550\,000 \times 5\% = 27\,500\text{ €}$

sous-total **35 000 €**

M. Lambert

Apport à titre onéreux/**Marchandises** :  $550\,000\text{ €} \times 100\,000\text{ €} / 900\,000\text{ €} = 61\,111\text{ €}$

Apport à titre pur et simple/**Marchandises** :  $100\,000\text{ €} - 61\,111\text{ €} = 38\,889\text{ €}$

exonérés de droits : la TVA s'applique

Apport à titre onéreux/**Clients** :  $550\,000\text{ €} \times 50\,000\text{ €} / 900\,000\text{ €} = 30\,555\text{ €}$

Apport à titre pur et simple/**Clients** :  $50\,000 - 30\,555\text{ €} = 19\,445\text{ €}$

Droit fixe

Apport à titre onéreux/**Fonds commercial** :  $550\,000\text{ €} \times 600\,000\text{ €} / 900\,000\text{ €} = 366\,667\text{ €}$

$0 \text{ à } 23\,000\text{ €} \times 0\% = 0\text{ €}$  et  $23\,000\text{ €} \text{ à } 366\,667\text{ €} \times 5\% = 17\,183\text{ €}$

Apport à titre pur et simple/**Fonds commercial** :  $600\,000\text{ €} - 366\,667\text{ €} = 233\,333\text{ €}$

$233\,333 \text{ €} \times 5 \% = 11\,667 \text{ €}$

Apport à titre onéreux/**Entrepôt** :  $550\,000 \text{ €} \times 150\,000 \text{ €} / 900\,000 \text{ €} = 91\,667 \text{ €}$

$91\,667 \text{ €} \times 5 \% = 4\,583 \text{ €}$

Apport à titre pur et simple/**Entrepôt** :  $150\,000 \text{ €} - 91\,667 \text{ €} = 58\,333 \text{ €}$

$58\,333 \times 5 \% = 2\,917 \text{ €}$

Total des droits exigibles pour la constitution de la Sarl :  $35\,000 + 17\,183 + 4\,583 + 11\,667 + 2\,917 = 71\,350 \text{ €}$

### ***Exercice n° 3 : Regoradam (droits d'enregistrement)***

Deux amis souhaitent s'associer pour créer une société commerciale au capital de 100 000 €.

Valeur nominale d'une action : 100 €. M. Regor apporte un local à usage de bureaux. Valeur de l'apport : 40 000 €

M<sup>me</sup> Adam apporte son entreprise individuelle : fonds de commerce 70 000 € ; marchandises 10 000 € ; créances clients 10 000 € ; dettes fournisseurs 20 000 € ; dettes fiscales et sociales 10 000 €.

Aucun engagement n'a été pris pour la conservation des titres pendant au moins 3 ans. Les associés décident de choisir les meilleures solutions fiscales. Date de constitution de la société : 1<sup>er</sup> janvier 2007.

#### ***Travail à faire***

1. Procéder à l'analyse fiscale des apports et déterminer le nombre de titres remis.
2. Calculer les droits d'enregistrement dus en cas de constitution d'une société en nom collectif.
3. Calculer les droits d'enregistrement dus en cas de constitution d'une Sarl.
4. Quels sont les droits dus en cas d'augmentation de capital ?
5. Quels sont les droits dus si M. Regor cédait sa participation dans la SNC (prix de cession d'une part = 130 €) : dans le délai des trois ans suivant la constitution de la SNC ? au-delà du délai des trois ans ?

#### ***Corrigé***

##### **1. Analyse fiscale des apports et détermination du nombre de titres remis en échange des apports**

M. Regor réalise un apport à titre pur et simple (APS) pour un montant de 40 000 €. En contrepartie de l'apport de son local, la société constituée lui attribue des droits sociaux. Il n'y a pas « vente ». Le nombre de titres qui lui est remis est de 400 (40 000/100 €).

M<sup>me</sup> Adam réalise un apport mixte pour un montant de 90 000 € (total des actifs apportés).

Cet apport se **décompose** en un apport à titre pur et simple pour 60 000 € (90 000 € – 30 000 €) et un apport à titre onéreux pour 30 000 € (fraction du passif pris en charge par la société constituée). Le nombre de titres qui lui est remis est de 600 (90 000 € – 30 000 € / 100 €).

##### **2. Calcul des droits d'enregistrement dus en cas de constitution d'une SNC**

M. Regor apporte un immeuble à titre pur et simple à une société soumise à l'impôt sur le revenu, il y a exonération des droits d'enregistrement.

M<sup>me</sup> Adam

*Apport à titre onéreux (30 000 €)*

Imputation sur marchandises (10 000 €) : TVA

Imputation sur créances clients (10 000 €) : Droit fixe

Imputation sur fonds de commerce : 1<sup>re</sup> tranche du barème :  $0 \% \times 10\,000 \text{ €} = 0 \text{ €}$

*Apport à titre pur et simple (60 000 €)*

Imputation sur fonds de commerce pour 60 000 €      Exonération

### 3. Calcul des droits d'enregistrement dus en cas de constitution d'une Sarl

M. Regor

Apport à une société soumise à l'impôt sur les sociétés par une personne physique soumise à l'impôt sur le revenu. L'immeuble est soumis aux droits d'enregistrement proportionnels suivants :

$40\,000 \text{ €} \times 5 \% = 2\,000 \text{ €}$

M<sup>me</sup> Adam

Apport à titre onéreux (30 000 €) même imputation que précédemment :

Imputation sur marchandises (10 000 €) : TVA

Imputation sur créances clients (10 000 €) : Droit fixe

Imputation sur fonds de commerce : 1<sup>re</sup> tranche du barème :  $0 \% \times 10\,000 \text{ €} = 0 \text{ €}$

*Apport à titre pur et simple (60 000 €)*

Imputation sur fonds de commerce avec utilisation du barème.

1<sup>re</sup> tranche (résiduelle) : de 10 000 € à 23 000 €  $\times 0 \% = 0 \text{ €}$

2<sup>e</sup> tranche : de 23 000 € à 70 000 €  $\times 5 \% = 2\,350 \text{ €}$

Le barème est repris au niveau de la 1<sup>re</sup> tranche (de 0 € à 23 000 €) utilisée jusqu'à 10 000 €.

Seuls les droits proportionnels de 4 176 € (1 920 € + 2 256 €) sont exigibles pour l'enregistrement de l'acte de constitution de la Sarl. Les droits fixes ne sont pas exigibles.

### 4. Droits dus en cas d'augmentation de capital

Toutes opérations d'augmentation de capital par incorporation de réserves, de bénéfices ou de provisions rendent exigibles le seul droit fixe de 375 € ou 500 € selon que le capital social est inférieur ou non à 225 000 €. En revanche, pour les apports nouveaux, les droits sont identiques à ceux qui sont exigibles au moment de la constitution de la société avec distinction entre les apports à titre pur et simple et les apports à titre onéreux. Toutefois pour les augmentations de capital, il n'y a pas exonération du droit fixe de 375 € ou 500 €.

### 5. Droits dus si M. Regor cédait sa participation dans la SNC

Dans le délai des trois ans suivant la constitution de la SNC : les cessions de parts sociales représentatives d'un apport en nature sont soumises aux droits de mutation (droit de vente) lorsque cette cession intervient moins de trois ans suivant la réalisation de l'apport. Droit de mutation exigible =  $130 \text{ €} \times 400 \text{ titres} \times 5,09 \% = 2\,647 \text{ €}$ .

Le droit de 5,09 % (3,60 + 1,20 + 0,09 + 0,20) correspond aux droits d'enregistrement dus sur les ventes d'immeubles.

Au-delà du délai des trois ans, les cessions de parts sont soumises aux droits d'enregistrement au taux de 5 %. Droits exigibles =  $5 \% \times 400 \text{ titres} \times 130 \text{ €} = 2\,600 \text{ €}$ .

Ces dispositions ne s'appliquent pas si la société est soumise à l'impôt sur les sociétés. De même, elles ne s'appliquent pas si le bien concerné a été soumis à la TVA lors de son apport (TVA immobilière).

#### ***Exercice n° 4 : Fortunintec (ISF)***

M. Fortunintec est un industriel dans le secteur de l'automobile. Président du conseil d'administration, il a créé en 1970 sa société anonyme de sous-traitance de fabrication de pièces automobiles (visseries et soudures). Après plusieurs augmentations de capital, ce dernier s'élève à 1 000 000 €, soit 10 000 actions réparties de la manière suivante :

M. Fortunintec (père)	2 200 actions
PEUGEOT SA	4 000 actions
VALEO SA	2 000 actions
M <sup>lle</sup> Adam	290 actions
M. Fortunintec Roger	10 actions
M. Peyret	500 actions
M. Louis (cousin)	1 000 actions

Évaluation de cette société non cotée en Bourse : 2 510 000 €. M. Fortunintec assume les fonctions de dirigeant qui lui procurent plus de 50 % de ses revenus professionnels. Aucun engagement de conservation des titres n'a été pris.

Son épouse M<sup>me</sup> Fortunintec est associée d'une Eurl dans laquelle elle exerce son activité principale. Évaluation de l'Eurl : 850 000 €.

Ils ont deux enfants : Antoine, 14 ans, lycéen à Paris et Roger, 22 ans, étudiant en licence de droit.

Le patrimoine des époux Fortunintec au 1<sup>er</sup> janvier 2007 est ainsi décomposé :

– Un appartement 5 pièces à Paris, constituant la résidence principale des époux, valeur vénale libre de toute occupation	500 000 €
– Deux studios à Paris dont un studio : 51 000 €, occupé ; le 2 <sup>e</sup> studio : 76 000 €, est libre de toute occupation	127 000 €
– Un appartement 3 pièces à Rouen en usufruit (usufruitiers : époux Fortunintec, nue-propriété : enfants Fortunintec)	
• valeur de l'usufruit	30 500 €
• valeur de la nue-propriété	45 500 €
– Des véhicules	91 300 €
– Tableaux de « Man Ray » (œuvres d'art)	15 000 €
– Bons non anonymes	30 000 €
– Bons anonymes du Trésor	38 000 €
– Un château classé monument historique	348 000 €
– Meubles « Louis Philippe »	18 000 €
– Contrat d'assurance-vie « AFER »	106 000 €
(versements libres et rachat total ou partiel possible)	
– Contrat d'assurance-vie décès souscrit 01.12.1990 (stipulé non rachetable)	13 000 €
– Solde positif de banque	8 000 €



Valeurs mobilières cotées (ELF, ALCATEL, AXA)	
– valeur moyenne des 30 derniers jours	30 500 €
– valeur au 31.12.2006	38 000 €

Les dettes non réglées au 1<sup>er</sup> janvier 2007 sont :

– Taxe foncière et taxe d’habitation de la résidence principale	2 350 €
– Taxe foncière pour chaque studio	1 200 €
– Charges de copropriété 4 <sup>e</sup> trimestre 2006	
• Résidence principale	1 980 €
• 2 studios	1 300 €
– Impôt sur le revenu 2006 (à payer en 2007)	20 600 €
– Emprunt BNP (capital restant dû)	38 000 €
– Intérêts courus	1 370 €
– Comptes courants débiteurs	1 000 €

**Travail à faire**

Calculer l’assiette de l’ISF 2007 (hors dette ISF).

**Corrigé**

**Calcul de l’assiette de l’ISF**

Pour les époux Fortunintec, sont **déductibles** au titre de l’ISF 2007 :

– Taxes foncière et d’habitation/Résidence principale (Imposition de 2006 avec régularisation possible en 2007, ou bien imposition 2007 évaluée sous responsabilité des redevables)	2 350 €
– Taxes foncières des 2 studios	2 400 €
– Charges de copropriété du 4 <sup>e</sup> trimestre 2006 (1 980 € + 1 300 €)	3 280 €
– Impôt sur le revenu 2006 payable en 2007	20 600 €
– Emprunt BNP (capital restant dû)	38 000 €
– Intérêts courus non échus au 01.01.2007	1 370 €
– Comptes courants débiteurs	1 000 €
<b>Total passif déductible ISF 2007</b>	<b>69 000 €</b>

**Actifs imposables**

<i>Résidence principale (Paris)</i>	500 000 €
Abattement au titre de l’occupation par leur propriétaire de l’immeuble (limite 20 %) –	100 000 €
	<hr/>
	+ 400 000 €
<i>Studio occupé</i>	+ 51 000 €
<i>Studio libre de toute occupation</i>	+ 76 000 €
<i>Appartement en usufruit</i>	+ 76 000 €

Les usufruitiers (époux Fortunintec) doivent comprendre dans la base d’imposition à l’ISF les biens pour leur valeur en pleine propriété (30 500 € + 45 500 €)

<i>Bons non anonymes</i>	+ 30 000 €
<i>Château classé « Monument historique »</i> Les immeubles classés ne bénéficient pas de l'exonération en matière d'ISF (contrairement aux droits de succession)	+ 348 000 €
<i>Contrat d'assurance-vie « AFER » (Contrat d'assurance-vie rachetable)</i>	+ 106 000 €
<i>Solde positif de banque</i>	+ 8 000 €
<i>Participation dans une société soumise à IS</i> Pour être considérée comme actif professionnel, 3 conditions à remplir : M. Fortunintec dirigeant de droit (président du conseil d'administration) Ses revenus tirés de ses fonctions de dirigeant lui procurent plus de 50 % de ses revenus professionnels ; Participation détenue dans la SA directement et par son groupe familial : 22,00 % (M. Fortunintec père) et 0,10 % (M. Fortunintec fils) soit 22,10 % donc 3 <sup>e</sup> condition non remplie, cette participation est imposable à l'ISF. Évaluation 2 510 000 € × 22 %	+ 552 200 €
<i>Véhicules</i>	+ 91 300 €
<i>Valeurs mobilières cotées en Bourse</i> Les redevables ont le choix pour l'évaluation des titres cotés entre : – la moyenne des 30 derniers cours (30 500 €) – le dernier cours connu (38 000 €)	+ 30 500 €
<b>Total actif imposable</b>	<b>1 769 000 €</b>

Assiette ISF 2007 : 1 769 000 € – 69 000 € = 1 700 000 €

### **Biens exonérés d'ISF**

- Tableaux « Man Ray »
- Meubles « Louis Philippe »
- Bons anonymes du Trésor (soumis à un prélèvement de 2 % libératoire de l'ISF)
- Contrat d'assurance non rachetable souscrit avant le 20.11.1991
- Participation de M<sup>me</sup> Fortunintec dans une société soumise à l'impôt sur le revenu dans laquelle elle exerce son activité principale (bien professionnel)

### **Exercice n° 5 : Isfintec (ISF)**

M. et M<sup>me</sup> Isfintec sont mariés et ont 3 enfants à charge fiscalement (2 enfants mineurs et 1 enfant majeur qui poursuit ses études universitaires). Ils sont domiciliés sur la Côte d'Azur (Var).

M. Isfintec est avocat fiscaliste, il exerce son activité libérale dans le cadre d'une société civile professionnelle, dans laquelle il détient 30 % des parts. Évaluation de la SCP = 300 000 €.

M<sup>me</sup> Isfintec est associée et salariée (20 %) dans une Sarl soumise à l'impôt sur les sociétés, de laquelle elle tire sa principale rémunération. Cette Sarl a été évaluée par un expert à 137 000 €.

Figurent dans le **patrimoine** au 1<sup>er</sup> janvier 2007 :

- Une villa (résidence principale) valeur vénale libre de toute occupation = 305 000 €.
- Un immeuble situé à Bandol (les époux Isfintec ont conservé l'usufruit mais ont attribué la nue-propriété à leur fils majeur). Valeur de l'usufruit = 30 000 € et valeur de la nue-propriété = 120 000 €.
- Un appartement loué à Saint-Tropez valeur vénale libre de toute occupation = 150 000 €.

- Un portefeuille d'actions de titres cotés et bloqués dans un plan d'épargne en actions (PEA) = 460 000 €.
- Des bijoux de famille = 48 000 €.
- Des bons anonymes = 76 000 €.
- Un prêt accordé à un cousin pour 82 000 €, intérêts courus = 15 200 €.
- Objets d'art et de collection (tableaux, vases...) = 215 000 €.
- Un véhicule Mercedes = 27 000 €.
- Une pinède de 10 hectares (forêts) = 60 000 €.
- Une grande propriété provençale servant de résidence secondaire (mas provençal) = 457 000 €.
- Des droits littéraires sur des ouvrages de fiscalité = 16 700 €.

Parmi les **dettes**, ils ont dénombré :

- Un emprunt grevant l'appartement situé à St-Tropez capital restant dû = 227 000 €.
- Taxes foncières et d'habitation (dues au 1<sup>er</sup> janvier 2007) = 6 000 €.
- Impôt sur le revenu payable en 2007 sur les revenus 2006 = 32 000 €.
- Découverts bancaires sur comptes personnels = 3 600 €.
- Un dépôt de garantie versé par le locataire au bailleur (M. Isfintec) pour l'appartement de Saint-Tropez, montant versé par le locataire = 7 000 €.

### **Travail à faire**

1. Calculer la valeur brute des actifs imposables à l'ISF.
2. Calculer la valeur nette du patrimoine imposable à l'ISF (hors dette ISF).

### **Corrigé**

#### **1. Valeur brute des actifs imposables à l'ISF**

Sont **exonérés** d'ISF les actifs suivants :

- Les bons anonymes (soumis à un prélèvement de 2 % mais l'anonymat est conservé).
- Les objets d'art et de collection, expressément exonérés.
- La participation de M. Isfintec dans la SCP d'avocat (il s'agit d'une participation dans une société soumise à l'IR et dans laquelle M. Isfintec exerce son activité principale).
- Les droits littéraires (tout comme les droits de propriété artistique et industrielle).

Sont **imposables** les biens suivants :

- La participation de M<sup>me</sup> Isfintec dans la Sarl (participation inférieure à 25 %).  
De plus elle n'est pas gérante : Valeur vénale : 137 000 € × 20 % 27 400 €
- La villa servant de résidence principale après abattement de 20 %  
Valeur vénale : 305 000 € × 80 % 244 000 €
- L'usufruit vient s'ajouter à la nue-propriété de l'immeuble situé à Bandol  
Valeur vénale : 120 000 € + 30 000 € 150 000 €
- L'appartement de Saint-Tropez : valeur vénale 150 000 €
- Le portefeuille d'actions dans un PEA 460 000 €
- Les bijoux de famille (ce ne sont pas des antiquités) 48 000 €
- Le prêt et les intérêts courus = 97 200 € 97 200 €
- La propriété provençale (mas provençal) : l'abattement de 20 % ne s'applique pas 457 000 €
- Un véhicule Mercedes 27 000 €
- La pinède (forêt imposable pour 25 % de sa valeur 60 000 × 25 %) 15 000 €

**Total actif brut imposable 1 675 600 €**

**2. Valeur nette du patrimoine imposable à l'ISF**

Actif net imposable à l'ISF = Actif brut imposable – Passif déductible.

*Passif imputable :*

L'emprunt sur l'appartement de St-Tropez	227 000 €
Taxes foncières et d'habitation	6 000 €
Impôt sur le revenu payable en 2007	32 000 €
Découverts bancaires	3 600 €
Dépôts reçus du locataire (dette du bailleur)	7 000 €
	<hr/>
Total passif imputable	<b>275 600 €</b>

**Actif net imposable à l'ISF : 1 675 600 – 275 600 = 1 400 000 €**

**Exercice n° 6 : Traotec (impôts locaux)**

M<sup>me</sup> Traotec est avocate. Elle exerce son activité en indépendante, depuis 1990. Elle emploie, dans son cabinet d'avocat, 2 assistantes et une secrétaire. M<sup>me</sup> Traotec est propriétaire de son cabinet. La valeur d'entrée au bilan de l'immeuble est de 300 000 €. La valeur locative du bien immeuble passible de la taxe foncière s'élève à 64 000 €. Les biens meubles ont une valeur d'entrée au bilan pour 100 000 €. Ils sont amortis à hauteur de 40 %. Les recettes TTC de son activité s'élèvent à 600 000 €. Ces valeurs sont exprimées au 31.12.2006. Par ailleurs, M<sup>me</sup> Traotec est propriétaire de sa résidence principale.

**Travail à faire**

1. La résidence principale de M<sup>me</sup> Traotec est-elle passible de la taxe foncière ? Le cas échéant, quel est l'organisme fiscal de recouvrement ?

2. M<sup>me</sup> Traotec souhaite obtenir une facilité de paiement de sa taxe d'habitation. À quel organisme fiscal doit-elle s'adresser ?

3. Déterminer les éléments d'assiette de la taxe professionnelle 2008. À quelle date la déclaration doit-elle être envoyée ? Auprès de quel organisme ? Quelle est la date limite de paiement de la taxe professionnelle 2008 ?

4. M<sup>me</sup> Traotec vous communique les informations suivantes :

- Taxe d'habitation 2007 : 10 000 €
- Taxe foncière 2007 :
  - Résidence principale : 9 000 €
  - Cabinet professionnel : 15 000 €
- Taxe professionnelle 2007 : 30 000 €

Quels sont les éléments déductibles de ses revenus professionnels ? De quelle catégorie de revenus s'agit-il ?

5. Vous considérez que M<sup>me</sup> Traotec emploie 6 personnes au sein de son cabinet d'avocat. Déterminer les éléments d'assiette de la taxe professionnelle 2008 ?

**Corrigé****1. Résidence principale**

Passible de la taxe foncière.

Redevable : la propriétaire, M<sup>me</sup> Traotec.

Organisme de recouvrement : la recette du Trésor (perception - trésorerie).

**2. Taxe d'habitation**

Les modalités de paiement sont traitées par la recette du Trésor (trésorerie).

### 3. Taxe professionnelle 2008

Éléments d'assiette figurant au bilan fin 2006.

Du fait de l'activité libérale de M<sup>me</sup> Traotec et du fait qu'elle emploie moins de 5 salariés, la base imposable est constituée de :

a. Valeur locative des immobilisations passibles de la taxe foncière .....	64 000 €
b. 6 % recettes TTC (6 % × 600 000 €) .....	36 000 €
Total brut .....	100 000 €
Abattement (16 % × 100 000) .....	<16 000 €>
Net imposable .....	84 000 €

La déclaration doit être adressée au Centre des impôts avant le **1<sup>er</sup> mai 2007**.

La date limite de paiement : **15 décembre 2008**.

### 4. Éléments déductibles

Taxe d'habitation : 10 000 € **non** déductible.

Taxe foncière de la résidence principale : 9 000 € **non** déductible.

Taxe foncière du cabinet : **déductible** : 15 000 €

Taxe professionnelle : **déductible** : 30 000 €

Total déductible : 45 000 € des revenus professionnels. Ceux-ci sont déclarés dans la catégorie « Bénéfices non commerciaux » (BNC).

### 5. Effectif au moins égal à 5 salariés

La base imposable est composée des éléments suivants :

Valeur locative des immobilisations passibles de la taxe foncière : .....64 000 €

Biens non passibles de la taxe foncière : valeur locative : 16 % de la **valeur d'origine** (et non de la VNC) des biens meubles.

Soit : 16 % × 100 000 € : .....	16 000 €
Total brut : .....	80 000 €
Abattement 16 % × 80 000 : .....	<12 800 €>
Net imposable : .....	67 200 €

Si les recettes TTC 2006 n'excèdent pas 61 000 €, les biens meubles auraient été exonérés.

Un abattement s'applique sur les biens meubles : 3 800 € si l'activité était exercée depuis 1983 au moins ou dégressif si les recettes TTC 2006 n'excédaient pas 61 000 € × 2 = 122 000 €.

### *Exercice n° 7 : Ditec (taxe professionnelle)*

La Sarl Ditec commercialise des jouets pour des centrales d'achat de comités d'entreprise. Elle fut créée en 1981. Son siège social est implanté à Paris. Elle clôture ses comptes au 31 décembre.

#### Extrait du bilan 31.12.2006

Éléments	Valeur brute	Amortissements	VNC
Bâtiments (1)	80 000	50 000	30 000
Matériels	30 000	10 000	20 000

(1) valeur locative retenue pour la taxe foncière : 20 000 €.

**Extrait de l'annexe au bilan 31.12.2006**

Machine industrielle gérée en contrat de crédit-bail : valeur d'origine 50 000 € ; amortissements 20 000 € ; redevances annuelles 15 000 €.

Location d'un matériel de bureau : valeur d'origine 20 000 € ; loyer annuel 4 000 €.

**Extrait du compte de résultat**

Éléments	Montants exercice 2007	Montants exercice 2008
Chiffre d'affaires	200 000	140 000
Achat matières premières	40 000	35 000
Variation de stocks	5 000	<3 000>
Autres charges externes	60 000	50 000
<b>Dont</b>		
Redevances crédit-bail	12 000	10 000
Loyers	4 000	4 000

**Autres informations**

Base brute (avant abattement général de 16 %) servant au calcul de la taxe professionnelle 2009 (éléments du bilan à fin 2007) : 25 000 €.

Taux de la taxe professionnelle (taux moyen unique par simplification) : pour 2008 : 20 %.

**Travail à faire**

1. Présenter les éléments de la base de calcul de la taxe professionnelle 2008.
2. Déterminer la taxe professionnelle 2008 brute.
3. Déterminer la réduction éventuelle de la taxe professionnelle 2008 pour la baisse d'activité.
4. Calculer le plafonnement éventuel de la taxe professionnelle 2008, et le dégrèvement.
5. Préciser l'échéancier de la taxe 2008 sachant que la taxe 2007 était de 3 100 €.

**Corrigé****1. Base de calcul de la TP 2008****1.1. Bâtiment**

Bien passible de la taxe foncière. On retient la valeur locative 2006 : **20 000 €**

**1.2. Autres biens meubles**

*Matériel* (bilan 2006) : Valeur locative = 16 % × Valeur brute au bilan : 16 % × 30 000 € = 4 800 €

*Bien géré en contrat de crédit-bail* : Même approche : 16 % × 50 000 € = 8 000 €

**Biens en location**

Valeur locative = loyer annuel : 4 000 €

Plafond : 16 % × 120 % × 20 000 € = 3 840 €

Plancher : 16 % × 80 % × 20 000 € = 2 560 €

On retient ici le plafond : 3 840 €

Total avant abattement : 4 800 € + 8 000 € + 3 840 € =	16 640 €
Abattement fixe puisque la Sarl était en activité au 01.01.1983 =	<3 800 €>
	12 840 €
Base brute : 20 000 € + 12 840 €	32 840 €
Abattement général : 16 % × 32 840 €	<5 254 €>
Base nette imposable :	27 586 €

## 2. TP 2008 brute

$$20 \% \times 27\,586 \text{ €} = 5\,517 \text{ €}$$

## 3. Réduction pour baisse d'activité

$$\text{Réduction} = \text{TP 2008} - \text{TP 2008} \times \frac{\text{Base 2007}}{\text{Base 2006}}$$

$$\text{Réduction} = 5\,517 \text{ €} - 5\,517 \text{ €} \times \frac{25\,000 \text{ €}}{32\,840 \text{ €}} = 5\,517 \text{ €} - 4\,200 \text{ €} = 1\,317 \text{ €}$$

Taxe professionnelle 2008 (nette) :

TP 2008 brute .....	5 517 €
Réduction .....	<1 317 €>
TP 2008 nette.....	4 200 €

## 4. Plafonnement de la TP 2008

$$\text{Plafonnement} = 3,50 \% \times \text{valeur ajoutée 2008}$$

Valeur ajoutée 2008 :

CA .....	140 000 €
Achat matières premières .....	<35 000 €>
Δ de stocks .....	3 000 € (augmentation du stock final)

Autres charges :

Externes .....	<50 000 €>
Redevances crédit-bail (1).....	10 000 €
Loyers (1) .....	4 000 €

(1) On retient les charges externes **hors** redevances de crédit-bail et **hors** loyers.

Valeur ajoutée 2008	72 000 €
---------------------	----------

$$\text{Plafonnement} : 3,50 \% \times 72\,000 \text{ €} = 2\,520 \text{ €}$$

$$\text{Dégrèvement} : 4\,200 \text{ €} - 2\,520 \text{ €} = 1\,680 \text{ €}$$

Au final, le « coût net » de la TP 2008 est de :

TP 2008 nette .....	4 200 €
Dégrèvement.....	<1 680 €>
Coût net.....	2 520 €

## 5. Échéancier de la taxe 2008

Comme la taxe 2007 dépasse 3 000 €, la Sarl est redevable d'un acompte de 50 % × 3 100 € (Taxe 2007) = **1 550 €** au 15 juin 2008.

Le solde est dû au 15.12.2008 :  $2\,520\text{ €} - 1\,550\text{ €} = 970\text{ €}$

dans l'hypothèse où la valeur ajoutée 2008 et le dégrèvement qui en découlent sont estimés par la Sarl Ditec avant le 15.12.2008. À défaut, le dégrèvement de 1 680 € sera réclamé en début de l'année 2009. Le solde à verser au 15.12.2008 est alors de :  $4\,200\text{ €} - 1\,550\text{ €} = 2\,650\text{ €}$

### ***Exercice n° 8 : Intec 2001 (examen actualisé)***

#### **DOSSIER I : TVA**

La SA « Aqua-Sport », au capital de 350 000 €, est spécialisée dans la vente en gros et demi-gros de matériels neufs et d'occasion pour les sports nautiques : planches à voile, accastillage, matériels de plongée. Cette entreprise répare également le matériel vendu auprès de ses clients détaillants, et procède à la location de bateaux, de scooters de mer, de planches à voile. Bien que réalisant à la fois des livraisons de biens meubles corporels et des prestations de services, l'entreprise n'a pas formulé d'option pour les débits.

Le chiffre d'affaires réalisé en 2006 s'élève à 1 432 000 € TTC. Le siège social de la société se trouve 225 route de la Corniche à Nice. L'essentiel de la clientèle est composé de détaillants français, italiens et tunisiens.

L'entreprise a réalisé au mois de mars 2007 les opérations suivantes (sauf précisions contraires, un taux fictif de TVA de 20 % est à retenir pour faciliter les calculs) :

#### **A. TVA collectée**

**1.** Vente à un détaillant français de 100 planches à voile pour un prix unitaire de 50 € : la livraison est intervenue le 20 mars 2007. Le paiement se fait par traite à 60 jours.

**2.** Réparation d'un spi et d'une grand-voile pour un détaillant situé à Vintimille (Italie). Celui-ci a communiqué son numéro d'identification à la TVA en Italie. Montant de la prestation : 100 € HT. Réparation effectuée dans les ateliers de l'entreprise française entre le 10 mars 2007 et le 15 mars 2007. Les biens, objets de la prestation, seront rapatriés en Italie après la réalisation de la prestation.

Le paiement est convenu selon les modalités suivantes : acompte versé au commencement des travaux le 10 mars 2007 : 30 € et solde à 60 jours fin de mois.

**3.** Vente à un détaillant tunisien de 100 combinaisons de plongée pour un prix unitaire HT de 40 €. La livraison est pour le 25 mars 2007 : acompte à la commande : 1 000 € reçus par chèque le 5 mars 2007.

**4.** Le directeur général de la SA a utilisé tous les week-ends pour ses besoins personnels un bateau inscrit à l'actif de l'entreprise et normalement destiné à la location. Prix d'achat HT du bateau : 10 000 €, TVA à 20 % : 2 000 €.

Prix de revient de l'utilisation du bien évalué pour le mois à 100 € HT (carburant, assurance, entretien-réparation...).

**5.** Réparation de la coque d'un yacht endommagé stationné à Gênes (Italie). Cette réparation a été réalisée au profit d'une entreprise italienne de location de bateaux de luxe qui a communiqué son numéro d'identification à la TVA en Italie. Compte tenu des difficultés et du coût pour déplacer ce bateau de grande dimension, la réparation a été réalisée dans les locaux de l'entreprise italienne par les ouvriers de la SA Aqua-Sport. Montant de la prestation HT : 10 000 €. Modalités de paiement : 1 800 € à la commande le 8 mars 2007, solde à terminaison des travaux prévue pour le 15 mai 2007.



6. Réparation au profit d'un détaillant français d'un scooter de mer. Montant de la prestation : 95 €. Majoration pour faible facture : 5 €.

Le paiement est convenu selon les modalités suivantes : chèque de 60 € reçu le 29 mars 2007 et remis à l'encaissement le 4 avril 2007 et solde : paiement en mai 2007.

7. Vente le 12 mars 2007 d'un véhicule de tourisme inscrit à l'actif et affecté à l'activité de l'entreprise ; ce bien a été acheté pour 10 000 € HT (TVA : 2 000 €) le 2 juillet 2005 ; prix de vente : 6 000 €, par chèque de ce montant remis à l'encaissement le 12 mars 2007.

8. Revente après mise en état d'un scooter repris auprès d'un client ayant acheté un scooter neuf ; montant de la reprise : 300 €. Prix de vente après remise en état : 600 €. Bien emporté et paiement le jour de la vente soit le 19 mars 2007.

Pour chacune des opérations :

- Indiquer quel est le régime fiscal de chacune de ces opérations au regard de la TVA, du point de vue de la nature de l'opération, de la base imposable, du fait générateur, de l'exigibilité et de la territorialité.
- Préciser également, si dans certains cas, il y a lieu de remettre en cause le droit à déduction.
- Raisonner pour la déclaration à déposer au titre du mois de mars 2007.

## **B. TVA déductible**

1. Acquisition le 5 mars 2007 d'une voiture pour les déplacements professionnels du président-directeur général. Prix d'acquisition : 14 400 € TTC, dont TVA : 2 400 €. Acompte à la commande : 2 000 € ; date de livraison prévue le 15 avril 2007.

2. Acquisition et livraison le 20 mars 2007 d'un bateau de plaisance destiné à l'activité de location ; prix d'acquisition : 18 000 € TTC, dont TVA : 3 000 €.

3. La vente d'une voiture de tourisme intervenue le 12 mars 2007 a été réalisée auprès d'un particulier domicilié en Tunisie. Prix d'achat HT : 10 000 € ; TVA : 2 000 €.

Ce véhicule a été acheté le 2 juillet 2005 et vendu le 12 mars 2007 ; prix de vente : 6 000 € (somme effectivement perçue).

4. L'entreprise a vendu le 26 mars 2007 un local servant d'entrepôt. Prix de vente : 24 000 € (somme effectivement perçue). Ce local a été acheté neuf le 1<sup>er</sup> janvier 2005 pour 18 000 €.

Pour chacune de ces opérations :

- Quel est le régime fiscal de ces opérations au regard du droit à déduction ?
- Préciser les conditions du droit à déduction et le montant déductible au titre de mars 2007.

## **DOSSIER II : BIC-IS**

### **A. Sarl « Le Train magique »**

Cette société dont l'activité consiste en la vente au détail de jouets a son siège social 10 boulevard Berthelot à Clermont-Ferrand. Le chiffre d'affaires réalisé en 2006 s'élève à 650 000 € HT. Le capital de 100 000 € se répartit de la façon suivante, par parts égales, à raison du tiers entre : François Marcus, Alexis Marcus, fils de François, Jean-Paul Marcus, fils de François.

La société a opté pour l'impôt sur le revenu et adhéré à un centre de gestion agréé. François Marcus est gérant de la société. Alexis travaille avec son père dans la société et est titulaire, à ce titre, d'un contrat de travail. Jean-Paul, étudiant en droit, n'exerce aucune activité dans l'entreprise.

Pour l'exercice 2006, le résultat comptable s'élève à 201 000 €. L'exercice comptable correspond à l'année civile. Dans le cadre de la détermination du résultat fiscal, le comptable constate que les opérations suivantes ont été comptabilisées :

– rémunérations allouées à François Marcus :	20 000 €
– cotisations sociales correspondantes :	5 000 €
– rémunérations allouées à Alexis Marcus :	10 000 €
– cotisations sociales correspondantes :	2 000 €
– amortissement d'un véhicule de tourisme servant à l'activité de la société ; véhicule acheté neuf pour 23 300 € le 1 <sup>er</sup> janvier 2003. Le taux d'émission de dioxyde de carbone est inférieur à 200 g/km. Annuité d'amortissement comptable 2006 : $23\,300 \times 20\% =$	4 660 €
– somme payée par la Sarl à une société de chasse :	7 000 €
– amendes pour excès de vitesse concernant des salariés :	1 000 €
– assurance destinée à se couvrir contre l'insolvabilité des clients :	2 000 €
– assurance-vie contractée volontairement par François Marcus (versement d'un capital déterminé en cas de vie) :	2 000 €
– les conventions passées avec les salariés prévoient le versement d'une pension de retraite complémentaire ; à ce titre, l'entreprise a passé une provision pour pension de retraite de :	10 000 €
– la société a réalisé une plus-value à court terme de 15 000 € pour laquelle elle a demandé le bénéfice de l'étalement.	

- La société peut-elle être qualifiée de Sarl de famille ? Conséquences fiscales ?
- Déterminer le résultat fiscal.
- Calculer le résultat revenant à chaque associé.
- Calculer le bénéfice imposable au nom de chaque associé.

## B. SA « Optimum »

La SA « Optimum », au capital de 100 000 € entièrement libéré, a son siège social 17 rue du Père-Soulas à Montpellier. Son activité consiste en la fabrication et la vente en gros et demi-gros de fournitures de bureau et de papeterie. Le chiffre d'affaires réalisé en 2006 s'élève à 1 853 290 € TTC, et le bénéfice comptable à 270 500 €. Denis Pépin, président du conseil d'administration, marié, détient 40 % du capital. Cette société n'est pas cotée en Bourse.

Collaborateur dans un cabinet d'expertise comptable, le directeur juridique de la SA vous soumet les problèmes fiscaux suivants :

- La SA a acheté des parts d'OPCVM (Sicav de capitalisation) pour un montant de 50 000 € en 2004 ; la valeur de ces titres a évolué de la façon suivante :
  - valeur liquidative au 31.12.2004 : 55 000 € ;
  - valeur liquidative au 31.12.2005 : 40 000 € ; le comptable a provisionné à hauteur de 10 000 € ;
  - vente des titres le 1<sup>er</sup> juillet 2006 pour un montant de 60 000 €.
  - Indiquer ce que la SA a dû faire à la clôture des exercices 2004 et 2005.
  - Que doit-elle faire lors de la cession des titres en 2006 ?
- Depuis 2005, la SA détient des titres de participation de la SA « Bianco ». Au 31.12.2006, elle constate une dépréciation de ces titres. Pour tenir compte de cette dépréciation, le comptable a constitué une provision pour dépréciation à hauteur de 10 000 €.

Quel est le régime fiscal de cette provision ? Que doit faire le comptable ?

3. La SA « Optimum » détient des titres de participation de la SA « Epsilon ». Elle a acheté 2 000 titres, soit : 1 000 titres en janvier 2003 au prix unitaire de 10 € et 1 000 titres en septembre 2005 au prix unitaire de 15 €.

Elle revend 1 500 titres en octobre 2006 pour un prix unitaire de 16 €.

- Calculer la plus-value ou la moins-value.
- Quel est le régime fiscal de cette plus ou moins-value ?
- Compte tenu des constatations faites lors de la cession des titres de la « SA Epsilon », préciser quel sera le sort de la provision constituée sur les titres de la SA « Bianco » et faire éventuellement le calcul qui s'impose.

4. Denis PÉPIN, président du conseil d'administration de la SA, a laissé en compte courant la somme de 200 000 € rémunérée à 9 %. La société a déduit l'intégralité des intérêts dus à Denis Pépin. Il s'agit d'un compte courant bloqué ; l'intéressé s'est engagé à incorporer les sommes au capital dans un délai de 5 ans. Ce compte courant ne contient pas de clause d'indexation. Il est précisé, en outre, que Denis Pépin est le seul associé à avoir laissé des sommes en compte courant. Le taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour les prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale supérieure à 2 ans (TMPV) est fixé par hypothèse à 5 %.

- La SA a-t-elle respecté les conditions de déduction des intérêts ?
- Quelles sont les conséquences de l'inobservation éventuelle de ces conditions ?
- Denis PÉPIN est-il imposable sur ces sommes ? Quelles en sont les modalités ?
- Le contribuable peut-il bénéficier de l'abattement sur RCM au titre des intérêts perçus en 2006 ?

### DOSSIER III : IR

Laurent et Sylvie Keller sont mariés et ont deux enfants : Angèle (8 ans, écolière) et Adrien (12 ans, collégien). Ils sont domiciliés au 26 rue des Peupliers à Saint-Rémy-lès-Chevreuse.

Laurent Keller est dirigeant de la Sarl « Orientalissimo », dont il détient 40 % des parts. Cette société dont l'objet consiste en la vente au détail d'objets d'arts, meubles et bibelots en provenance d'Asie a son siège social à Paris dans le 8<sup>e</sup> arrondissement. Son capital s'élève à 350 000 € et son chiffre d'affaires à 1 032 061 €.

Cette société est dirigée par un collège de gérance composé de : Laurent Keller, Béatrice Voreppe (15 % des parts sociales) et Jean-Luc Sapin (10 % des parts sociales).

L'assemblée générale de la Sarl a décidé de distribuer un dividende aux associés d'un montant total de 200 000 €.

Laurent Keller a perçu de la Sarl « Orientalissimo » une rémunération nette de cotisations sociales de 30 000 €, et a bénéficié d'une allocation forfaitaire pour frais de 5 000 €.

Les frais supportés par Laurent Keller dans le cadre de son activité professionnelle sont :

- frais de repas : 8,5 € par repas ; Laurent Keller a conservé les pièces justificatives. La valeur du repas pris à domicile est fixée pour 2006 à 4,15 € par repas. En outre, en 2006, Laurent Keller a pris 200 repas sur son lieu de travail ;
- frais de déplacement domicile-lieu de travail : Laurent Keller n'a pas conservé les pièces justificatives, et effectue 50 km aller-retour par jour pour se rendre à son lieu de travail. Le choix d'une résidence éloignée ne résulte pas de motifs familiaux ou sociaux mais de pure convenance personnelle. Par hypothèse, la valeur du kilomètre telle qu'elle ressort du barème publié par l'administration est de 0,46 € par kilomètre. En outre, Laurent Keller a effectué 200 trajets aller-retour dans l'année ;

- frais de documentation technique : 150 € (abonnement à une revue spécialisée qui donne la cote des antiquités asiatiques et leurs caractéristiques techniques), 140 € (abonnement au *Monde*) ;
- frais de vêtements : 900 € (costumes, chaussures...).

Sylvie Keller est architecte au sein de la société civile professionnelle « Keller-Levinger et Bosson ». Cette SCP relève du régime d'imposition des sociétés de personnes. Le bénéfice est déterminé suivant les règles applicables aux bénéficiaires non commerciaux. Elle détient 25 % des parts sociales de cette société. La SCP a adhéré durant toute l'année à une association agréée, et est soumise au régime de la déclaration contrôlée.

Pour l'exercice 2006, le bénéfice fiscal de la SCP s'élève à 100 000 €.

En outre, Sylvie Keller a acquitté personnellement, dans le cadre de son activité professionnelle, les sommes suivantes : taxe professionnelle : 2 000 € ; cotisations sociales déductibles : 2 000 € ; frais de transport : 1 000 €.

- a. Déterminer la composition du foyer fiscal et le nombre de parts correspondantes.
- b. Déterminer la catégorie de revenu dont relève la rémunération de Laurent ; calculer son revenu net catégoriel imposable en envisageant toutes les possibilités et en retenant la situation la plus favorable.
- c. Déterminer la catégorie de revenu dont relève l'activité de Sylvie, et le revenu net imposable.
- d. Calculer la base imposable à l'impôt sur le revenu pour 2006.
- e. Calculer le quotient familial.

## **Corrigé**

### **DOSSIER I : TVA**

#### **A. TVA collectée**

##### **1. Vente de 100 planches à voile à un détaillant français**

Il s'agit d'une livraison de biens meubles corporels sur le territoire français ; l'opération est imposable en France. La livraison étant intervenue le 20 mars 2007, la TVA est exigible au titre du mois de mars. Base HT :  $50 \times 100 = 5\,000$  € ; TVA collectée à déclarer au titre du mois de mars :  $5\,000 \times 20\% = 1\,000$  €. La traite à 60 jours n'a aucune incidence sur l'exigibilité.

##### **2. Réparation d'un spi et d'une grand-voile**

Les travaux se rapportant à un bien meuble corporel sont imposables en France lorsqu'ils sont matériellement exécutés en France, sauf si le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre de l'Union et si les biens sont transportés ou expédiés hors de France. Au cas particulier, il s'agit d'une prestation de services sur un bien meuble corporel exécutée en France par un prestataire français au bénéfice d'un preneur identifié dans un État membre de l'Union. Les biens étant destinés à quitter le territoire français après la réalisation de la prestation, l'opération est, par conséquent, imposable en Italie.

##### **3. Vente à un détaillant tunisien de 100 combinaisons de plongée**

Il s'agit d'une exportation de biens meubles corporels. Or, les exportations sont exonérées de TVA. Par conséquent, il n'y a pas de TVA collectée sur cette opération. Toutefois, pour pouvoir bénéficier de cette exonération, l'entreprise doit conserver, à l'appui de sa facture de vente, l'attestation d'exportation visée par le service des douanes (DAU : Document administratif unique).

#### 4. Utilisation de biens appartenant à l'entreprise par le directeur général pour ses besoins privés

Réalisation d'une prestation de services à soi-même. L'entreprise met à la disposition des dirigeants ou salariés des biens lui appartenant, pour des besoins autres que ceux de l'activité normalement déployée. Cette prestation de services à soi-même est taxable si le bien utilisé à titre privatif a ouvert droit à déduction lors de l'achat.

Au cas particulier, il s'agit d'une immobilisation (un bateau) non exclue du droit à déduction lors de l'achat ; par conséquent, son utilisation privative donne lieu à la réalisation d'une prestation de services à soi-même taxable.

Un bateau, bien affecté au transport de personnes, est normalement exclu de droit à déduction ; cependant, en l'espèce, l'exclusion ne s'applique pas car ce bien est spécialement affecté à l'exercice de l'activité de location.

Base de la prestation = prix de revient de l'utilisation du bien, soit 100 € HT.

Exigibilité : utilisation du bien.

Montant de la TVA collectée :  $100 \times 20 \% = 20 \text{ €}$ , à déclarer au titre du mois de mars.

#### 5. Réparation de la coque d'un yacht endommagé stationné à Gênes (Italie)

Il s'agit d'une prestation de services se rapportant à un bien corporel matériellement exécutée hors de France. Cette prestation est imposable dans le pays où elle a été matériellement exécutée ; la taxation de cette opération bénéficie, par conséquent, à l'Italie.

#### 6. Réparation d'un scooter au profit d'un détaillant français

Il s'agit d'une prestation de services matériellement exécutée en France, donc imposable en France. L'exigibilité intervient à l'encaissement du prix, des acomptes ou de la rémunération.

La taxe est exigible au titre du mois de mars car le chèque a été reçu par l'entreprise le 29 mars 2007, peu importe qu'il ait été remis à l'encaissement le 4 avril. Le solde sera exigible au titre du mois de mai.

La base imposable est constituée par le prix en principal plus les compléments de prix. Au cas particulier, la majoration pour faible facture constitue un complément de prix imposable. La base imposable est donc égale à :  $95 \text{ €} + 5 \text{ €} = 100 \text{ € HT}$ .

La TVA collectée :  $100 \text{ €} \times 20 \% = 20 \text{ €}$ . Montant TTC de l'opération : 120 €.

Au titre du mois de mars, il convient de déclarer uniquement le montant de l'acompte. Ce dernier est toujours présumé TTC ; TVA collectée :  $60/1,2 = 50 \text{ €}$  d'où  $50 \times 20 \% = 10 \text{ €}$ .

#### 7. Vente d'un véhicule de tourisme inscrit à l'actif et affecté à l'activité de l'entreprise

Il s'agit de la cession d'un bien mobilier d'investissement n'ayant pas ouvert droit à déduction lors de l'achat. Cette cession est, par conséquent, exonérée.

#### 8. Revente après mise en état d'un scooter repris auprès d'un client

Il s'agit de la revente d'un bien d'occasion par un négociant. Cette opération est passible de TVA. S'agissant d'un bien mobilier d'investissement, l'exigibilité intervient lors de la livraison, soit le 19 mars 2007.

Soit le client qui a acheté le scooter était non assujetti : TVA sur la marge :  $600 - 300 = 300$  ;  $300/1,2 = 250$ . TVA =  $250 \times 20 \% = 50 \text{ €}$ .

Soit le client qui a acheté le scooter était un assujetti, le prix de vente peut être HT ou TTC :

– si HT : TVA =  $600 \times 20 \% = 120 \text{ €}$

– si TTC :  $600/1,2 = 500 \text{ €}$  ; TVA =  $500 \times 20 \% = 100 \text{ €}$ .

## B. TVA déductible

### 1. Acquisition d'une voiture pour les déplacements professionnels du président du conseil d'administration

Il s'agit d'un véhicule destiné au transport de personnes. Bien que nécessaire et affecté à l'activité de l'entreprise, ce bien est expressément exclu du droit à déduction. Il ne peut bénéficier de l'exception à l'exclusion car il ne sert pas spécifiquement à l'objet social. Dans ces conditions, la SA ne peut pas déduire la TVA qu'elle a acquittée lors de l'achat à hauteur de 2 400 €.

### 2. Acquisition d'un bateau de plaisance destiné à la location

Il s'agit d'un bien nécessaire et affecté à l'activité. Cette immobilisation normalement affectée au transport de personnes n'est pas exclue du droit à déduction. En effet, spécialement affectée à l'objet social, elle participe à la réalisation d'opérations taxables et bénéficie dans ces conditions de l'exception à l'exclusion. La SA peut donc exercer son droit à déduction à hauteur de 3 000 € car elle est assujettie à 100 %.

Le droit à déduction prend naissance chez le client uniquement si l'exigibilité est intervenue chez le fournisseur. S'agissant de la livraison d'un bien meuble corporel l'exigibilité chez le fournisseur est intervenue à la livraison, soit le 20 mars 2007. La SA peut donc exercer son droit à déduction au titre du mois de mars.

### 3. Vente d'une voiture de tourisme à un particulier domicilié en Tunisie

Cette vente est exonérée à double titre : il s'agit de la cession d'un bien mobilier d'investissement exclu du droit à déduction lors de l'achat et la vente se fait à l'exportation.

Ceci a une incidence sur l'exercice du droit à déduction. En effet, s'agissant d'une exportation exonérée, le contribuable peut bénéficier d'un complément de déduction sur la partie de la taxe non déduite lors de l'achat à condition que l'opération se situe dans le délai de régularisation.

L'exportation intervient dans le délai de régularisation, c'est-à-dire avant le commencement de la 4<sup>e</sup> année qui suit celle de l'achat. Le contribuable va donc pouvoir bénéficier d'un complément de déduction de  $\frac{2}{5}$  ( $\frac{5}{5} - \frac{3}{5}$ ).

Achat le 2 juillet 2005 et vente le 12 mars 2007 ; 3 ans d'utilisation donc complément de déduction :  $\frac{2}{5}$ . Taxe non déductible lors de l'achat : 2 000 €. Complément de déduction :  $2\,000 \times \frac{2}{5} = 800$  €.

### 4. Vente de l'entrepôt le 26 mars 2007 et acheté neuf le 1<sup>er</sup> janvier 2005

Soit l'immeuble a été acquis en l'état futur d'achèvement ; dans ce cas, il s'agit de la première cession après l'achèvement dans le délai de 5 ans d'un bien immobilier acheté neuf. Cette vente se situe donc dans le champ d'application de la TVA immobilière (bien qu'il s'agisse d'une seconde mutation de l'immeuble en cause). Cette vente est donc passible de la TVA et non des droits d'enregistrement. Par conséquent, la SA n'est pas tenue de reverser une partie de la taxe déduite lors de l'achat.

$$\text{TVA collectée : } \frac{24\,000}{1,20} \times 20\% = 4\,000 \text{ €}$$

En revanche, une vente qui intervient exactement à la date d'achèvement de l'immeuble porte sur un immeuble achevé. Cette vente constitue la première mutation intervenue dans les cinq ans de l'achèvement. Dans cette seconde hypothèse : la cession de l'entrepôt, le 26 mars 2007, est sortie du champ de la TVA et il convient de procéder à un reversement de la TVA déductible :

- soit : prix d'achat HT = 18 000 € ; TVA à reverser =  $18\,000 \times 20\% \times \frac{17}{20} = 3\,060$  € ;
- soit : prix d'achat TTC = 18 000 € donc HT = 15 000 € ; TVA à reverser =  $15\,000 \times 20\% \times \frac{17}{20} = 2\,550$  €.

**DOSSIER II : BIC – IS**

**A. Sarl « Le Train magique »**

a. La Sarl peut effectivement être qualifiée de Sarl de famille car elle a été constituée entre un père et ses deux fils, et exerce une activité commerciale. La Sarl de famille peut opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes. En cas d'option, la Sarl bénéficie de la semi-transparence fiscale ; à ce titre, elle n'est donc pas passible de l'impôt sur les sociétés, mais est assujettie à l'impôt sur le revenu à travers ses membres dans la catégorie d'activité exercée (BIC). Par conséquent, François, Alexis et Jean-Paul Marcus sont imposables à l'IR dans la catégorie BIC en fonction de leur quote-part dans le capital social (1/3).

**b. Détermination du résultat fiscal**

Résultat comptable :		201 000
	+	
Rémunérations allouées à François : non déductibles	20 000	
Cotisations sociales correspondantes : non déductibles	5 000	
Rémunérations allouées à Alexis : non déductibles	10 000	
Cotisations sociales correspondantes : non déductibles	2 000	
Amortissement du véhicule de tourisme : amortissement somptuaire (23 300 – 18 300) × 20 % = 1 000	1 000	
Société de chasse : dépense somptuaire, non déductible	7 000	
Amende pour excès de vitesse : sanction pénale, non déductible	1 000	
Assurance insolvabilité des clients : déductible	0	0
Assurance-vie François Marcus : non déductible	2 000	
Provision pour pension de retraite : non déductible	10 000	
Étalement de la plus-value à court terme : 15 000 × 2/3 = 10 000	10 000	
<b>Total :</b>	<b>58 000</b>	<b>10 000</b>

Résultat fiscal : 201 000 + 58 000 – 10 000 = 249 000

Ce résultat n'est pas imposable à l'IS, mais est taxé à l'IR dans la catégorie des BIC au nom des associés de la Sarl en fonction de leur quote-part respective dans le capital social.

**c. Résultat revenant à chaque associé**

Il convient de déduire du résultat fiscal les rémunérations personnelles de chaque associé de façon à déterminer le résultat à partager entre les différents associés :

– rémunération François Marcus :	20 000
– cotisations sociales correspondantes :	+ 5 000
– assurance-vie François Marcus :	+ 2 000
<b>Total rémunération François Marcus :</b>	<b>27 000</b>
– rémunération Alexis Marcus :	10 000
– cotisations sociales correspondantes :	+ 2 000
<b>Total rémunération Alexis Marcus :</b>	<b>12 000</b>

Total des rémunérations personnelles à déduire du résultat fiscal : 27 000 + 12 000 = 39 000

Solde à répartir entre les différents associés : 249 000 – 39 000 = 210 000

Quote-part revenant à chaque associé : 210 000/3 = 70 000

Résultat revenant à chaque associé :

François Marcus :  $70\,000 + 27\,000 = 97\,000$

Alexis Marcus :  $70\,000 + 12\,000 = 82\,000$

Jean-Paul Marcus :  $70\,000$

Pour vérification, on constate que le total du résultat revenant à chacun des associés correspond bien au résultat fiscal :  $97\,000 + 82\,000 + 70\,000 = 249\,000$ .

**d.** Calcul du bénéfice imposable au nom de chaque associé

**BIC imposable au nom de François Marcus :**

Quote-part du résultat social	97 000
– déduction des cotisations sociales	<u>– 5 000</u>
Bénéfice imposable	92 000

**BIC imposable au nom d’Alexis Marcus :**

Quote-part du résultat social	82 000
– déduction des cotisations sociales	<u>– 2 000</u>
Bénéfice imposable	80 000

**BIC imposable au nom de Jean-Paul Marcus :**

Quote-part du résultat social	70 000
-------------------------------	--------

**B. SA « Optimum »**

**1. Régime fiscal des Sicav de capitalisation**

*Indiquer ce que la SA a dû faire à la clôture des exercices 2004 et 2005.*

Les plus-values latentes sur titres d’OPCVM constatées en fin d’exercice sont immédiatement imposables au taux normal. La SA doit comparer la valeur liquidative des titres à l’ouverture à la valeur liquidative des titres à la clôture, et constater le profit, ou la perte. En cas de moins-value latente, la provision **constituée** sur le plan comptable doit être réintégrée au résultat fiscal car elle n’est pas fiscalement **déductible**.

Par conséquent, à la clôture de l’exercice 2004, la SA doit constater un profit imposable au taux normal, consécutif à la plus-value latente sur titres d’OPCVM :

– valeur liquidative au 31.12.2004 = 55 000 €

– valeur d’achat = 50 000 €

La SA doit donc constater un profit de 5 000 € imposable au taux normal.

À la clôture de l’exercice 2005, l’entreprise doit, en revanche, constater une perte :

– valeur liquidative au 31.12.2005 = 40 000 €

– valeur liquidative au 01.01.2005 = 55 000 €

La SA réalise donc une perte de 15 000 € déductible des résultats de l’exercice. Elle doit, en contrepartie, réintégrer la provision qui a été constatée comptablement.

*Que doit faire la SA lors de la cession des titres en 2006 ?*

Lors de la cession des titres, la plus-value ou la moins-value de cession est rajustée en tenant compte des écarts d’évaluation qui ont été imposés ou déduits.

– prix de vente des titres = 60 000 €



– prix d'achat des titres = 50 000 €  
⇒ plus-value = 10 000 €. Cette plus-value doit être ajustée en tenant compte des plus-values et des moins-values qui ont été constatées sur les exercices antérieurs, soit :  $10\,000 - 5\,000 + 15\,000 = 20\,000$  €. Cette plus-value est imposée au taux normal.

## 2. Régime fiscal des titres de participation

Les provisions constituées en cas de dépréciation des titres de participation sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme même si les titres sont détenus depuis moins de 2 ans. Les provisions ne sont donc pas déductibles des résultats d'exploitation mais peuvent seulement s'imputer sur les plus-values à long terme réalisées au cours de l'exercice et des dix exercices suivants. Les provisions devenues sans objet sont soumises au régime des plus-values à long terme.

Le comptable doit constater une moins-value à long terme de 10 000 € extracomptablement dans le cadre de la détermination du résultat fiscal. La provision pour dépréciation des titres de participation constituée sur le plan comptable doit être réintégréée : +10 000 € sur le 2058-A. Cette moins-value à long terme viendra s'imputer sur les plus-values à long terme de l'exercice ou sur les plus-values à long terme des dix exercices suivants.

## 3. Calcul de la plus-value sur titres de participation

Les profits ou pertes dégagés par la cession de ces titres sont soumis au régime spécial des plus ou moins-values à long terme. Pour évaluer cette plus ou moins-value, l'entreprise a le choix entre la méthode « PEPS » (ou « FIFO ») ou la méthode du prix de revient moyen pondéré :

### Méthode « PEPS »

La société revend 1 500 titres en octobre 2006 ; par conséquent la cession est réputée porter sur les 1 000 titres achetés en janvier 2003 et sur 500 des 1 000 titres achetés en septembre 2005.

La cession des 1 000 titres achetés en janvier 2003 fait apparaître une plus-value à long terme (titres détenus depuis plus de 2 ans) de :  $(16 - 10) \times 1\,000 = 6\,000$  €

La cession des 500 titres achetés en septembre 2005 fait apparaître une plus-value à court terme (titres détenus depuis moins de 2 ans) de :  $(16 - 15) \times 500 = 500$  €

### Méthode du prix de revient moyen pondéré

Le prix de revient moyen pondéré est égal à :  $(1\,000 \times 10) + (1\,000 \times 15) / 2\,000 = 12,5$  €

La cession est présumée porter sur les titres de 2003 à concurrence de :  $1\,500 \times (1\,000 / 2\,000) = 750$ , et sur les titres de 2005 pour le surplus, soit 750.

Plus-value à long terme sur les titres de 2003 :  $(16 - 12,5) \times 750 = 2\,625$  €

Plus-value à court terme sur les titres de 2005 :  $(16 - 12,5) \times 750 = 2\,625$  €

Sort de la provision constituée sur les titres de la SA « Bianco » : la provision pour dépréciation des titres de participation suit le régime fiscal des moins-values à long terme ; par conséquent, la moins-value à long terme de 10 000 € constatée suite à dépréciation des titres de la SA « Bianco » viendra s'imputer sur les plus-values à long terme de l'exercice constatées dans le cadre de la cession des titres de la SA « Epsilon », soit :

- méthode « PEPS » :  $+6\,000 - 10\,000 = -4\,000$  € (moins-value nette à long terme) ;
- méthode « PRM » :  $+2\,625 - 10\,000 = -7\,375$  € (moins-value nette à long terme).

## 4. Modalités de déduction des intérêts des comptes courants d'associés

La société n'a pas respecté toutes les conditions de déduction des intérêts des comptes courants d'associés rémunérés, en effet : le taux de rémunération dépasse la limite de déduction fiscalement

admise (9 % au lieu de 5 %) :  $200\,000 \times (9\% - 5\%) = 8\,000 \text{ €} \Rightarrow$  à réintégrer dans le résultat fiscal : 8 000 €.

Le P-DG, bénéficiaire de ces intérêts, est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des Revenus de capitaux mobiliers (RCM). Il a le choix entre intégrer ces sommes dans la base imposable à l'impôt sur le revenu (les faire figurer dans la déclaration 2042) ou bien opter pour le prélèvement libératoire forfaitaire au taux de 16 % (plus prélèvements sociaux) dès l'instant où il n'existe pas de clause d'indexation, ce qui est le cas en l'espèce. Toutefois, l'option pour le prélèvement libératoire forfaitaire n'est pas possible pour la fraction des intérêts non déductibles des résultats de la société, soit 8 000 €.

En outre, la limite de 46 000 € au-delà de laquelle l'option pour le prélèvement libératoire forfaitaire n'est plus possible, ne s'applique pas aux intérêts qui bénéficient du régime particulier des comptes courants bloqués. En l'espèce, le prélèvement libératoire forfaitaire s'applique sur l'ensemble des sommes laissées en compte courant, bien que dépassant 46 000 €, car M. Pépin est titulaire d'un compte courant bloqué.

### DOSSIER III : IR

#### a. Composition du foyer fiscal

Le foyer fiscal de M. et M<sup>me</sup> Keller est composé :

– du contribuable lui-même, monsieur et madame mariés	2 parts
– d'Angèle, 8 ans, mineure, à charge de droit, il s'agit de la première personne à charge d'un contribuable marié	0,5 part
– d'Adrien, 12 ans, mineur, à charge de droit, il s'agit de la deuxième personne à charge d'un contribuable marié	0,5 part
Total du nombre de parts :	3 parts

#### b. Catégorie de revenu dont relève la rémunération de Laurent Keller

Laurent Keller est gérant de la Sarl « Orientalissimo » dont il détient 40 % des parts sociales. Il appartient à un collège de gérance composé de Béatrice Voreppe (15 % des parts sociales) et Jean-Luc Sapin (10 % des parts sociales). Ils totalisent donc à eux trois 65 % des parts sociales (40 + 15 + 10). Ces contribuables appartiennent donc à un collège de gérance majoritaire ; ils sont par conséquent considérés individuellement comme étant majoritaires. M. Keller a donc le statut de gérant majoritaire ; il doit être imposé à l'impôt sur le revenu dans la catégorie de l'article 62 du CGI.

#### *Détermination du revenu net catégoriel*

Pour déterminer son revenu net catégoriel, il a le choix entre 2 possibilités : soit pratiquer la déduction forfaitaire normale de 10 % applicable aux salariés, soit faire état des frais qu'il a réellement supportés dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle.

Application de la déduction forfaitaire normale de 10 %

Rémunération brute fiscale à faire figurer dans la déclaration 2042 :  $30\,000 + 5\,000(*) = 35\,000 \text{ €}$

(\*) Les allocations forfaitaires pour frais versées aux dirigeants de sociétés sont toujours imposables.

Montant des frais professionnels à prendre en compte :  $35\,000 \times 10\% = 3\,500 \text{ €}$

Revenu net de frais imposable à l'article 62 du CGI :  $35\,000 - 3\,500 = 31\,500 \text{ €}$

☒ Option pour la déduction des frais réels

Il convient de prendre en compte les frais suivants :

- Frais de **repas** : il a dépensé 8,5 € par repas à raison de 200 repas dans l'année, soit  $8,5 \times 200 \text{ €} = 1\,700 \text{ €}$  ; mais il convient de déduire la valeur du repas que le contribuable aurait pris à son domicile ; cette valeur est fixée 4,15 €. Valeur des repas à domicile sur l'ensemble de l'année :  $4,15 \times 200 = 830 \text{ €}$   
⇒ montant des frais de repas fiscalement déductible :  $1\,700 \text{ €} - 830 \text{ €} = 870 \text{ €}$
- Frais de **déplacement domicile-lieu de travail** : Laurent Keller n'a pas conservé les pièces justificatives de ses déplacements professionnels. En conséquence, il convient de procéder à une évaluation forfaitaire en appliquant le barème kilométrique publié par l'administration.  
Nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel dans l'année :  $50 \times 200 = 10\,000 \text{ km}$   
Valeur du kilomètre : 0,46 €  
⇒ frais de déplacement fiscalement déductibles :  $0,46 \times 10\,000 = 4\,600 \text{ €}$
- Frais de **documentation technique** : somme fiscalement déductible : 150 € ; la somme de 140 € correspondant à l'abonnement au *Monde* n'est pas fiscalement déductible car il ne s'agit pas d'une documentation à caractère technique.
- Frais de **vêtements** : la somme de 900 € n'est pas déductible car elle ne correspond pas à l'achat de vêtements spécifiquement professionnels.

Total des frais admis en déduction :  $870 + 4\,600 + 150 = 5\,620 \text{ €}$

L'option pour les frais réels est plus favorable au contribuable : déduction de 5 620 € au lieu de 3 500 €. Revenu net de frais :  $35\,000 - 5\,620 = 29\,380 \text{ €}$

**c.** Catégorie de revenu dont relève la rémunération de Sylvie Keller et détermination du revenu net catégoriel

Sylvie Keller exerce la profession d'architecte, profession libérale imposable dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. Elle l'exerce dans le cadre d'une société civile professionnelle. Ces sociétés sont fiscalement semi-transparentes. À ce titre, les membres de SCP sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie dont relève l'activité de la société en proportion de leur participation dans le capital social. Au cas particulier, le contribuable est imposable en bénéficiaires non commerciaux à hauteur de 25 %.

Bénéfice non commercial imposable au nom de Sylvie Keller :  $100\,000 \times 25 \% = 25\,000 \text{ €}$

En outre, la contribuable peut faire état des frais qu'il a personnellement engagés dans le cadre de son activité professionnelle, soit :

- taxe professionnelle : 2 000 €
- cotisations sociales : 2 000 €
- frais de transport : 1 000 €

Total 5 000 €

Bénéfice devant figurer dans la déclaration 2042 :  $25\,000 - 5\,000 = 20\,000 \text{ €}$

Association agréée. Dans la mesure où la SCP a adhéré à une association agréée, le bénéfice d'activité sera imposé à hauteur de 20 000 € sans majoration.

**d.** Détermination du revenu net global imposable du foyer fiscal (base imposable)

Revenu net de Laurent Keller (article 62) : 29 380 €

BNC Sylvie Keller : 20 000 €

Revenus de capitaux mobiliers de Laurent : 80 000 €

Cette somme provient de la distribution par la Sarl « Orientalissimo » d'un dividende de 200 000 €, soit  $200\,000 \times 40 \% = 80\,000 \text{ €}$

S'agissant de revenus de parts de Sarl, cette somme est imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers à hauteur de 60 % des revenus perçus (abattement de 40 %), soit 48 000 €.

Le contribuable pourra bénéficier de l'abattement de 3 050 €.  
 Montant des RCM imposables : 48 000 – 3 050 = 44 950 €  
 Revenu global : 94 330 € et base imposable : 94 330 €

**e. Détermination du quotient familial**

QF = base/nombre de parts = 94 330 ÷ 3 = 31 443 €

**Exercice n° 9 : Décotec**

Vous êtes chargé(e) d'élaborer la déclaration de la taxe professionnelle au titre de 2007 de l'activité de M. Décotec. On vous communique les renseignements suivants.

M. Décotec est architecte d'intérieur à titre individuel depuis 1989. Ce dernier emploie 2 salariés. Ne disposant pas de locaux professionnels propres, il a affecté un tiers de la surface de sa résidence principale à l'exercice de son activité.

La valeur vénale de cette résidence dont il est propriétaire s'élève à 2 100 000 € et la valeur locative professionnelle à 207 000 €. On admettra ces valeurs comme constantes sur chacune des trois années 2006, 2007 et 2008.

Pour les besoins de son activité, M. Décotec a fait l'acquisition d'immobilisations corporelles dont le détail est le suivant :

Valeur brute	2006	2007	2008
Mobilier de bureau	27 000 €	29 000 €	26 000 €
Ordinateurs	13 000 €	13 000 €	16 000 €
Autres matériels	8 500 €	9 200 €	9 000 €

M. Décotec a réalisé les recettes suivantes :

	2006	2007	2008
Recettes	475 000 €	527 000 €	573 000 €
dont cessions d'immobilisations	5 000 €	2 000 €	13 000 €

Les sommes communiquées sont hors taxes, sauf mention contraire (dans ce cas TVA : 20 %).

**Travail à faire**

- Déterminer la base d'imposition de la taxe professionnelle au titre de l'année 2008. La base sera arrondie à l'euro inférieur.
- Calculer le montant de la taxe due. On retiendra un taux global de 20 %.
- Déterminer la date de dépôt de la déclaration de la taxe 2008 ainsi que le service fiscal destinataire.
- Face à l'augmentation sensible de l'activité de M. Décotec, ce dernier envisage l'embauche de 3 nouveaux salariés. Il vous demande d'établir une simulation de sa nouvelle base d'imposition au titre de l'année 2008.
- M. Décotec est redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune. Déterminer la valeur de la résidence principale susceptible d'être déclarée.

## Corrigé

### Point n° 1

M. Décotec exerce une activité libérale et emploie moins de 5 salariés. La base d'imposition correspondra donc à :

- la valeur locative des seules immobilisations passibles de la taxe foncière, soit 1/3 de la valeur locative de la résidence principale en 2006 :  $207\,000 \times 1/3 = 69\,000 \text{ €}$  ;
- 6 % du montant total des recettes TTC à l'exclusion des cessions d'immobilisations.

Recettes hors taxes 2006 :	475 000 €
Cession d'immobilisations :	<u>(5 000 €)</u>
Montant net des recettes HT :	470 000 €
Taux de TVA :	20 %
Recettes TTC :	564 000 €
6 % recettes TTC ( $564\,000 \times 0,06$ ) :	33 840 €
Soit une base d'imposition brute de $69\,000 \text{ €} + 33\,840 \text{ €}$ :	102 840 €
Abattement 16 % :	16 454,4 €
Base d'imposition nette : <b>86 385,60 €</b> arrondie à :	<b>86 385 €</b>

### Point n° 2

Taxe professionnelle brute 2008 :  $20 \% \times 86\,385 \text{ €}$  : 17 277 €

M. Décotec ne bénéficie d'aucun dégrèvement.

**Taxe professionnelle nette 2008 : 17 277 €**

### Point n° 3

Date limite de dépôt : avant le 1<sup>er</sup> mai 2007

Service fiscal : centre des impôts

### Point n° 4

*Effectif au moins égal à 5 salariés*

Valeur locative des immobilisations passibles de la taxe foncière : 69 000 €

Biens non passibles de la taxe foncière :

16 % de la valeur brute des immobilisations en 2006 :

16 % ( $27\,000 + 13\,000 + 8\,500$ ) : 7 760,00 €

Soit une base d'imposition brute de :  $69\,000 \text{ €} + 7\,760 \text{ €}$  : 76 760,00 €

Abattement 16 % : 12 281,60 €

Base d'imposition nette : **64 478,40 €** arrondie à : **64 478,00 €**

### Point n° 5

M. Décotec pourra prétendre à l'exonération d'une partie de la valeur vénale de sa résidence principale dès lors qu'il remplit l'ensemble des conditions suivantes :

- bien utilisé dans le cadre d'une profession libérale ;
- bien utilisé dans le cadre d'une activité professionnelle par le propriétaire ou son conjoint ;
- activité exercée à titre principal ;
- bien nécessaire à l'exercice professionnel.

Partie de la résidence principale affectée à l'exercice de la profession : 1/3 de la surface, soit une valeur vénale correspondante de :  $2\,100\,000/3 = 700\,000$  € exonérée d'impôt de solidarité sur la fortune.

Valeur de la résidence principale imposable avant abattement :

$$2\,100\,000 \text{ €} - 700\,000 \text{ €} = 1\,400\,000 \text{ €}$$

Abattement de 20 % : 280 000 €

Valeur à porter sur la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune :

$$1\,400\,000 - 280\,000 = \mathbf{1\,120\,000 \text{ €}}$$
 pour les années 2006, 2007 et 2008

### **Exercice n° 10 : Zenatti**

La SAS Zenatti commercialise des systèmes de vidéosurveillance. Elle a été créée en 1992. Son siège social est implanté à Nantes (France). Elle clôture ses comptes au 31 décembre.

La société a régulièrement déposé l'ensemble de ses déclarations dans les délais impartis.

Le dirigeant de la société Zenatti a reçu le 20 février 2008 un avis de vérification de comptabilité portant sur les exercices 2005 et 2006.

Il vous demande de l'assister dans la procédure de contrôle et vous communique les éléments suivants :

La SAS Zenatti réalise la plus grande partie de son chiffre d'affaires en France. Elle a cependant créé une filiale à Genève (Suisse) en 1997 et à Barcelone (Espagne) en 1999. La société française vend à chacune de ses filiales le matériel destiné par la suite à la commercialisation locale.

Le chiffre d'affaires réalisé se répartit de la façon suivante :

	2005	2006
Chiffre d'affaires	6 125 000 €	6 220 000 €
dont filiales	1 224 000 €	1 350 000 €

La société a par ailleurs déclaré les résultats suivants :

	2003	2004	2005	2006
Résultat fiscal avant imputation des déficits antérieurs	- 125 000 €	- 99 000 €	230 000 €	115 000 €
Résultat fiscal après imputation des déficits antérieurs		- 224 000 €	6 000 €	115 000 €

#### **Point n° 1**

Compte tenu du chiffre d'affaires réalisé par la SAS Zenatti, son dirigeant vous demande de déterminer la durée approximative du contrôle. Vous lui préciserez par ailleurs les exercices susceptibles de faire l'objet d'investigations du service des impôts.

#### **Point n° 2**

Lors de son contrôle, l'inspecteur des impôts a constaté que certains matériels étaient cédés aux filiales étrangères à des prix inférieurs au coût de revient de la SAS Zenatti. Rédiger une note concernant la procédure susceptible d'être mise en œuvre par l'administration fiscale.

### **Point n° 3**

L'analyse de la comptabilité de l'exercice 2006 fait apparaître au poste « Frais de missions et de réception » une charge de 25 000 € correspondant à un séminaire de motivation des cadres commerciaux à La Rochelle (France). L'administration fiscale admet la déductibilité de cette charge à l'exception d'une partie relative à l'invitation des conjoints qui s'élève à 10 000 €. Le dirigeant de la société Zenatti vous fait part de son acceptation probable de cette rectification envisagée par l'inspecteur des impôts en charge du contrôle. Il souhaite néanmoins en minimiser les conséquences financières.

#### ***Travail à faire***

1. Préciser les modalités de régularisation en cours de contrôle (conditions de fond et de forme).
2. En supposant l'acceptation par l'inspecteur des impôts de la régularisation demandée le 15.09.2008, calculer les intérêts de retard au taux réduit dus.  
On considérera que l'administration fiscale n'envisage que cette seule rectification et que le supplément d'impôt sur les sociétés dû suite au contrôle au titre de l'exercice 2006 s'élève à 3 333 €. La déclaration complémentaire de régularisation a été remise au vérificateur le 18 septembre 2008.
3. L'entreprise Zenatti pourra-t-elle ultérieurement revenir sur sa décision et engager un contentieux ?

### ***Corrigé***

#### **Point n° 1**

La SAS Zenatti a pour activité principale la vente de matériels. Son chiffre d'affaires annuel étant supérieur à 763 000 €, l'administration n'est légalement pas limitée dans la durée d'exercice de son contrôle.

Compte tenu de l'imputation des déficits des années 2003 et 2004 sur le premier exercice visé par l'avis de vérification, l'administration fiscale est en droit de vérifier non seulement les exercices 2005 et 2006 mais également les opérations comptables à l'origine des déficits, ces derniers constituant une charge de l'exercice 2005, soit les exercices 2003 à 2006.

Pendant, aucune imposition supplémentaire ne pourra être établie au titre des exercices 2003 et 2004.

#### **Point n° 2**

Les transferts de bénéfices vers l'étranger peuvent notamment être opérés par la diminution du prix de vente ou la majoration du prix d'achat pratiqué envers une entreprise étrangère.

Dès lors que cette dernière est établie dans un paradis fiscal ou, à défaut, dans un autre pays mais sous dépendance juridique de l'entreprise française, il existe une présomption de transfert de bénéfice, sauf à démontrer un intérêt commercial.

Dans la pratique, préalablement à toute proposition de rectification en ce sens, l'administration adressera à la société une demande d'informations relative à la formation des prix de telles transactions avec ses filiales (LPF, art. L. 13 B).

#### **Point n° 3**

1. La procédure de régularisation codifiée à l'article L. 62 du Livre des procédures fiscales permet aux entreprises de régulariser en cours de contrôle des erreurs ou anomalies relevées par le vérificateur dans le cadre d'un contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité) constatées sur des déclarations souscrites dans les délais et de bénéficier, avant l'envoi de toute proposition de rectification, de l'application d'un intérêt de retard réduit de 30 % en contrepartie d'un paiement immédiat de l'imposition supplémentaire.

Cette procédure s'applique aux contrôles engagés depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et concerne les impôts visés par l'avis de vérification. Elle concerne les erreurs, inexactitudes ou insuffisances commises de bonne foi.

La demande est formulée sur un imprimé administratif spécifique. En cas d'accord favorable du vérificateur, une DÉCLARATION COMPLÉMENTAIRE DE RÉGULARISATION est établie par le contribuable et/ou le vérificateur.

2. Le supplément d'impôt sur les sociétés s'élève à 3 333 € au titre de l'exercice 2006.

Point de départ des intérêts de retard : 1<sup>er</sup> mai 2007.

Point d'arrivée des intérêts de retard : 31 octobre 2008.

La demande de régularisation est intervenue le 15 septembre 2008. La société dispose d'un délai franc de 30 jours à compter de cette date pour déposer sa déclaration complémentaire, soit le 16.10.2008. Les droits supplémentaires dus portent donc intérêts de retard jusqu'au dernier jour du mois de la date limite de dépôt, soit jusqu'au 31 octobre 2008.

Taux légal : 0,40 % par mois, soit un taux global de 7,2 % (18 mois)

Intérêt dû :  $3\,333 \times 7,2\% = 240 \text{ €}$

Taux réduit de 30 % : 5,04 %

Montant de l'intérêt de retard :  $3\,333 \times 0,0504 = 168 \text{ €}$

3. Le bénéfice de la procédure de régularisation en cours de contrôle prive en contrepartie la société Zenatti de toute voie de recours précontentieuse et contentieuse.

Cependant, dans l'hypothèse où d'autres rehaussements auraient donné lieu à désaccord entre l'administration fiscale et la société, cette dernière aurait conservé toutes les voies de recours habituelles.

### ***Exercice n° 11***

M. Vidal, âgé de 72 ans, détient au **01.01.2007** le patrimoine suivant :

#### **Patrimoine immobilier :**

- Résidence principale à Paris : 1 300 000 €
- Nue-propriété d'une villa à Arcachon (France) : 500 000 € (valeur en pleine propriété)

#### **Patrimoine mobilier :**

- 2 véhicules estimés à : 26 000 €
- Tableaux anciens, œuvres d'art : 52 000 €
- Meubles meublants : 100 000 €
- Solde du compte bancaire SG : 8 420 €
- Solde du compte bancaire BNP : 2 225 €



**Portefeuille titres**

	<b>% du capital</b>	<b>Fonctions exercées dans la société par M. Vidal</b>	<b>Caractéristiques</b>	<b>Prix unitaire</b>	<b>Évaluation</b>
25 000 actions Suèz	Inférieur à 1 %		Société cotée	21 €	525 000 €
8 000 actions BNP	Inférieur à 1 %		Société cotée	58 €	464 000 €
25 000 actions Auditech	10 %		Société cotée	15 €	375 000 €
30 parts de la Sarl Pantin	30 %		Société non cotée	2 000 €	60 000 €
840 parts de la Sarl Gipsy	84 %	Gérant	Société non cotée	275 €	231 000 €

La Sarl Pantin a une activité commerciale.

La Sarl Gipsy a une activité commerciale. L'ensemble du patrimoine de cette société est nécessaire à l'exercice de l'activité commerciale de la société. La rémunération perçue par M. Vidal représente plus de la moitié des revenus à raison desquels M. Vidal est soumis à l'impôt sur le revenu.

**Passif**

Impôt sur le revenu : 10 645 €

Autres impôts : 5 000 €

**Point n° 1**

Vous êtes le conseil fiscal de M. Vidal. Il vous demande d'établir le montant net de la base imposable de l'ISF 2007 (hors dette ISF).

**Point n° 2**

M. Vidal envisage la restructuration de son patrimoine au cours de l'année 2007. Il vous précise qu'il entend céder une partie de son portefeuille dans les conditions suivantes :

	<b>Caractéristiques</b>	<b>Date de cession</b>	<b>Prix unitaire</b>
8 000 actions BNP	Société cotée	15.10.2007 La cession n'est pas constatée par un acte.	63 €
25 000 actions Auditech	Société cotée	15.10.2007 La cession est constatée par un acte.	19 €
30 parts de la SCI Pantin	Société non cotée	15.10.2007	2 000 €

Une partie du prix de cession des titres a été immédiatement réinvestie à hauteur de 500 000 € dans l'achat d'un terrain à bâtir en vue de la construction d'un immeuble d'habitation.

Une autre partie a fait l'objet d'un apport en numéraire à hauteur de 400 000 € auprès d'une société anonyme en cours de création.

**Travail à faire**

Vous indiquerez à M. Vidal, pour chacune des opérations envisagées, la fiscalité applicable en matière de droits d'enregistrement. Vous calculerez le montant total des droits dus (arrondis à l'euro le plus proche) selon que M. Vidal acquitte ou non les droits de donation.

**Corrigé****Point n° 1 : Actif net imposable à l'ISF**

– Résidence principale à Paris	
Valeur brute :	1 300 000 €
Décote 20 % :	<260 000 €>
Valeur nette :	1 040 000 €
Villa à Arcachon : seul l'usufruitier est imposable à l'ISF sur la valeur en pleine propriété.	
– Véhicules :	26 000 €
– Tableaux :	exonérés
– Meubles :	100 000 €
– Soldes comptes bancaires :	10 645 €
– Actions Suèz :	525 000 €
– Actions BNP :	464 000 €
– Actions Auditech :	375 000 €
– Parts Sarl Pantin :	60 000 €
Les parts ne peuvent constituer un bien professionnel dès lors que M. Duval n'est pas gérant.	
– Parts Sarl Gipsy :	exonérées
M. Duval est gérant et tire plus de la moitié de ses revenus de cette fonction. Il détient plus de 25 % des parts.	
Total des actifs :	2 600 645 €
Total du passif :	15 645 €
Base nette taxable :	<b>2 585 000 €</b>

**Point n° 2** Fiscalité applicable sur la cession de portefeuille

- Cession d'actions BNP  
La société BNP est cotée. La cession n'a cependant pas été constatée par un acte. Aucun droit exigible.
- Cession des actions Auditech  
Cession de titres d'une société cotée constatée par un acte. Droit proportionnel de 1,1 % plafonné à 4 000 €.  
Montant de la cession :  $25\,000 \times 19\,€ = 475\,000\,€$   
Droit exigible :  $1,1\% \times 475\,000\,€ = 5\,225\,€$  plafonné à 4 000 €
- Cession des parts de la Sarl Pantin  
Cession de parts sociales d'une Sarl soumise à un droit de 5 % avec abattement variable en fonction du pourcentage de capital cédé ( $23\,000\,€ \times \%$ ) : abattement =  $23\,000\,€ \times 30\%$ , soit 6 900 € de réduction d'assiette.  
Droits exigibles :  $[(30 \times 2\,000\,€) - 6\,900\,€] \times 5\% = 2\,655\,€$

 Fiscalité applicable sur l'acquisition du terrain à bâtir

L'acquisition d'un terrain à bâtir par un particulier en vue de construire un immeuble d'habitation est soumise à un droit d'enregistrement de 5,09 %.

Montant de l'acquisition : 500 000 €

Droits exigibles :  $500\,000 \times 5,09\% = 25\,450$  €

Fiscalité applicable à l'apport en numéraire à la société anonyme

Les apports en espèces à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu sont des apports purs et simples exonérés de droit d'enregistrement en cas de création de société. Aucun droit n'est exigible.

**Total des droits exigibles : 4 000 € + 2 655 € + 25 450 € = 32 105 €**

### ***Exercice n° 12 : SCP Ventura***

La Société civile professionnelle de notaires, SCP Ventura, a été créée en 1989. Elle emploie actuellement 25 salariés et clôture ses comptes au 31 décembre de chaque année.

Son capital est divisé en 500 parts sociales réparties de manière égale entre les 4 associés. Deux des associés, M<sup>e</sup> Brunoie et M<sup>e</sup> Fernand, sont associés de la SCI Azur, propriétaire des seuls locaux dans lesquels s'exerce l'activité notariale. La valeur des locaux est estimée à 800 000 €.

Vous êtes chargé(e) d'élaborer la déclaration de la taxe professionnelle au titre de 2008 de la SCP Ventura. On vous communique les renseignements suivants :

La valeur locative des locaux, servant de calcul de la taxe foncière, s'élève à :

2006 : 45 000 €

2007 : 47 000 €

2008 : 48 000 €

Immobilisations propriété de l'entreprise :

Valeur brute	2006	2007	2008
Mobilier de bureau	25 000 €	29 000 €	30 000 €
Ordinateurs	12 000 €	15 000 €	15 000 €
Autres matériels	13 000 €	14 000 €	14 000 €

La société dispose par ailleurs de 6 véhicules pris en location longue durée :

	2006	2007	2008
Prix de revient chez le loueur	150 000 €	150 000 €	160 000 €
Loyer annuel décaissé	29 500 €	29 800 €	31 000 €

Les sommes communiquées sont hors taxes, sauf mention contraire (dans ce cas, TVA : 20 %).

### ***Travail à faire***

- Déterminer la base d'imposition de la taxe professionnelle au titre de l'année 2008.
- Calculer le montant de la taxe due (arrondi à l'euro le plus proche). On retiendra un taux global de 20 %.
- Calculer, le cas échéant, le dégrèvement pour baisse d'activité, sachant que la base brute 2007 (TP 2009) s'élève à 85 080 €.
- Déterminer la valeur imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune des parts de la SCI Azur pour chacun des associés M<sup>e</sup> Brunoie et M<sup>e</sup> Fernand.

5. M<sup>c</sup> Fernand envisage de céder ses parts de la SCP Ventura au cours de l'année 2007. Préciser le montant des droits d'enregistrement dus en cas de cession. On retiendra comme valeur unitaire d'une part la somme de 6 500 €. Préciser la personne redevable des droits.

### *Corrigé*

#### **1. Base d'imposition et calcul de la taxe professionnelle 2008**

La SCP Ventura exerce une activité libérale soumise à l'impôt dans la catégorie des Bénéfices non commerciaux (BNC). Elle emploie cependant plus de 5 salariés. La base d'imposition correspondra donc à la valeur locative des immobilisations corporelles dont la SCP a disposé pour les besoins de son activité en prenant pour période de référence l'année 2006.

Valeur locative des immobilisations passibles de la taxe foncière : 45 000 €

Biens non passibles de la taxe foncière : 16 % de la valeur brute des immobilisations en 2006.

Immobilisations propriétés de l'entreprise : on retient 16 % de la valeur brute des immobilisations inscrites au bilan en 2006, soit  $16 \% \times 50\,000 \text{ €} (25\,000 + 12\,000 + 13\,000) = 8\,000 \text{ €}$ .

Biens pris en location longue durée : il convient de retenir **le loyer annuel** qui doit être compris entre 80 % et 120 % d'une valeur locative reconstituée au taux de 16 %.

Valeur plancher :  $80 \% \times 16 \% \times 150\,000 \text{ €} = 19\,200 \text{ €}$

Valeur plafond :  $120 \% \times 16 \% \times 150\,000 \text{ €} = 28\,800 \text{ €}$

On retiendra donc cette dernière valeur de **28 800 €** (au lieu de 29 500 €).

Valeur locative des équipements et biens mobiliers :  $8\,000 \text{ €} + 28\,800 \text{ €} = 36\,800 \text{ €}$

Compte tenu du chiffre d'affaires de la SCP et de sa date de création (postérieure à 1983), aucun abattement n'est susceptible de s'appliquer sur la valeur locative des équipements et biens mobiliers.

Soit une base d'imposition brute de :  $45\,000 \text{ €} + 36\,800 = 81\,800 \text{ €}$

Abattement 16 % : 13 088 €

Base d'imposition nette : **68 712 €**.

#### **2. Montant de la taxe professionnelle avant abattement éventuel**

$68\,712 \times 20 \% = 13\,742,40 \text{ €}$  arrondie à 13 472 €

#### **3. Dégrèvement éventuel pour baisse d'activité**

Aucun dégrèvement n'est applicable puisque l'activité a augmenté :  
base brute 2007 (85 080 €) > base brute 2006 (81 800 €)

#### **4. Valeur des parts de la SCI Azur imposables à impôt de solidarité sur la fortune**

Lorsque tous les associés de la société immobilière détiennent, directement ou par l'intermédiaire d'une société interposée, dans la société d'exploitation une participation à caractère professionnel, chaque associé peut considérer comme un bien professionnel, dans une certaine limite, ses parts ou actions dans la société immobilière. Pour chaque associé, cette limite est égale au **produit de la quote-part de ses droits** dans la société d'exploitation **par la valeur de l'ensemble des immeubles loués** à cette société ou mis à sa disposition, par la société immobilière.

La participation de chacun des associés, M<sup>c</sup> Brunoie et M<sup>c</sup> Fernand, n'est exonérée qu'à hauteur de 25 % (4 associés) de la valeur de l'immeuble, soit  $25 \% \times 800\,000 \text{ €}$ , soit 200 000 €.

La valeur imposable de leurs parts sociales sera donc de :  $400\,000 \text{ €} (800\,000 \text{ €} \times 50 \%) - 200\,000 \text{ €} = 200\,000 \text{ €}$ .

## 5. Droits d'enregistrement sur cession de parts

Les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (notamment les sociétés civiles professionnelles) sont soumises à un droit d'enregistrement de 5 %.

Par ailleurs, dès lors que la société n'est pas à prépondérance immobilière, il existe un abattement égal, pour chaque part sociale, au rapport entre 23 000 € et le nombre total de parts de la société.

Nombre de parts détenues par M<sup>e</sup> Fernand : 125 parts

Montant de la base imposable avant abattement :  $125 \times 6\,500 \text{ €} = 812\,500 \text{ €}$

Abattement en fonction de la participation dans le capital social (25 %) :  $23\,000 \times 25 \% = 5\,750 \text{ €}$

Montant des droits nets dus :  $(812\,500 \text{ €} - 5\,750 \text{ €}) \times 5 \% = 40\,337 \text{ €}$

Le redevable des droits est le cessionnaire (l'acheteur des parts).

## *Exercice n° 13 : SAS Batiplus*

### Point n° 1

La SAS Batiplus est spécialisée dans les travaux de rénovation. Elle a été créée en 1989. Son siège social est implanté à Bordeaux. Elle clôture ses comptes au 31 décembre.

La société a régulièrement déposé l'ensemble de ses déclarations dans les délais impartis.

Un avis de vérification de comptabilité a été réceptionné par le représentant légal de la société le 27 mars 2008.

La société a déclaré les résultats suivants :

	2003	2004	2005	2006	2007
Résultat fiscal avant imputation des déficits antérieurs	-63 000 €	-12 000 €	87 000 €	42 000 €	53 000 €
Résultat fiscal après imputation des déficits antérieurs	-63 000 €	-75 000 €	12 000 €	42 000 €	53 000 €

### *Travail à faire*

Préciser les périodes susceptibles d'être visées par l'avis de vérification de comptabilité en matière d'impôt sur les sociétés.

### Point n° 2

Au cours de ses investigations, l'inspecteur des impôts a notamment constaté les 2 anomalies suivantes sur l'exercice clôt au 31.12.2006 :

- Une dette de 20 000 € portée au compte courant d'un dénommé M. Pivert n'est pas justifiée. En effet, ce dernier n'est plus associé de la société depuis 1996. La société précise qu'il s'agit d'une erreur comptable, la dette ayant été vraisemblablement remboursée lors du départ de l'associé.
- Les postes « charges de personnel » et « charges sociales » comprennent notamment la rémunération de 2 ouvriers de la société à temps plein pendant 2 mois chargés de rénover la résidence secondaire du dirigeant, principal actionnaire. Le montant total porté en charges s'élève à 6 900 €.

### *Travail à faire*

1. Déterminer le nouveau résultat imposable des exercices 2005 (s'il y a lieu) et 2006, en précisant les rectifications susceptibles d'être notifiées à la société et, le cas échéant, à des tiers à la société.

2. En retenant un supplément d'impôt de 2 300 € dû au titre de l'année 2006, calculer le montant de l'intérêt de retard ainsi que celui des pénalités susceptibles de s'appliquer, la proposition de rectification étant adressée le 30.11.2008.

3. La société Batiplus pourra-t-elle régulariser sa situation en cours de contrôle ?

### *Corrigé*

#### **Point n° 1**

La date de dépôt légal de la déclaration de résultat de l'exercice 2007 (clôture au 31 décembre) n'étant pas encore intervenue le 27 mars 2008, l'avis de vérification de comptabilité ne visera que les années 2005 et 2006 au titre de l'impôt sur les sociétés.

Compte tenu de l'imputation des déficits des années 2003 et 2004 sur le premier exercice non prescrit visé par l'avis de vérification, l'administration fiscale pourra étendre son contrôle aux opérations comptables à l'origine de ces déficits, ces derniers constituant une charge de l'exercice 2005.

Cependant, aucune imposition supplémentaire ne pourra être établie au titre de ces deux exercices et les rehaussements utiles opérés au titre des exercices 2003 et 2004 et ayant un impact en 2005 ne peuvent excéder le montant des déficits constatés en 2003 et 2004, soit 75 000 €.

#### **Point n° 2**

##### ***1. Dette en compte courant***

Le bénéfice imposable est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture de l'exercice et à l'ouverture de l'exercice diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués par l'exploitant ou par des associés au cours de l'exercice. Dès lors qu'une erreur affecte l'actif net du bilan d'un exercice donné, le contribuable, comme l'administration, sont en droit de corriger de manière symétrique le bilan d'ouverture de l'exercice entachant le bilan de clôture de l'exercice précédent.

Ce mécanisme comporte cependant un butoir, constitué par le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. Le résultat déclaré de cet exercice peut être réévalué des erreurs ou omissions constatées par l'administration **sauf si ces dernières demeurent récurrentes, trouvent leur origine dans un exercice ouvert plus de dix ans avant l'année de notification de la proposition de rectification et ne présentent aucun caractère délibéré.**

L'entreprise Batiplus a laissé dans ses bilans successifs une dette manifestement éteinte depuis l'exercice 1996. La proposition de rectification intervient en novembre 2008, soit plus de 10 ans après la clôture du bilan faisant apparaître pour la première fois l'écriture litigieuse ne présentant pas un caractère délibéré.

Dès lors, aucune rectification du résultat imposable ne sera notifiée au titre du premier exercice non prescrit, à savoir l'exercice 2005.

##### ***Charges de personnel***

L'entreprise Batiplus a déduit de son résultat imposable une charge engagée à des fins totalement étrangères à la réalisation de son objet social favorisant une personne tiers à l'entreprise.

Il se trouve par ailleurs que ces dépenses personnelles ont bénéficié à son dirigeant-associé.

Le résultat déclaré au titre de l'année 2006 sera donc rectifié à hauteur de 6 900 € et porté à 48 900 €.

Une rectification d'égal montant sera notifiée au dirigeant-associé bénéficiaire, en tant que distribution occulte imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sans abattements.

Compte tenu de la nature de l'infraction commise, la société se verra probablement notifier des pénalités pour manquements délibérés au taux de 40 % portant sur les droits supplémentaires dus.

## 2. Calcul des intérêts de retard

Point de départ des intérêts de retard : 01.05.2007

Point de d'arrivée des intérêts de retard : 30.11.2008

Taux légal : 0,40 % par mois sur 19 mois, soit un taux global de 7,6 %

Intérêt du 7,6 %  $\times$  2 300 = **175 €**

## Calcul des pénalités

Pénalités pour manquements délibérés : 40 % (2 300) = **920 €**

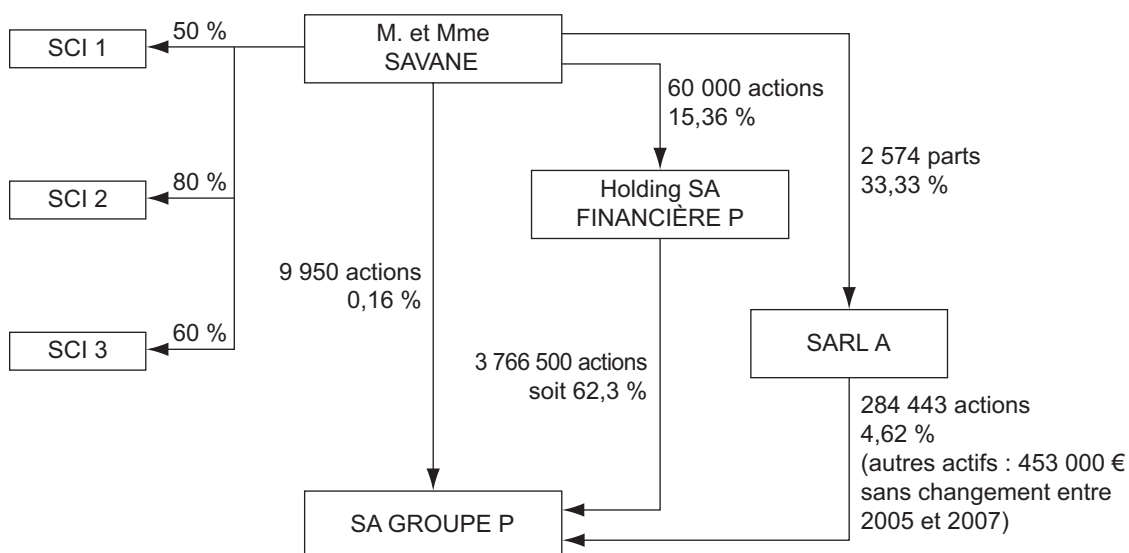
## 3. Régularisation en cours de contrôle

La procédure de régularisation ne concernant que les erreurs, inexactitudes ou insuffisances commises de bonne foi, la société ne pourra bénéficier de cette prérogative.

## Exercice n° 14

M. et M<sup>me</sup> Savane résident à Versailles. Ils ne souscrivent pas de déclaration ISF tout en possédant le patrimoine suivant :

- Résidence principale à Versailles
- Résidence secondaire en Espagne acquise en 2005
- Autres biens meubles
- Liquidités
- 60 000 titres de la SA Financière P (selon organigramme)
- 9 950 titres de la SA Groupe P (selon organigramme)
- 2 574 parts de la Sarl A (selon organigramme)
- 250 parts de la SCI 1 (50 %)
- 400 parts de la SCI 2 (80 %)
- 300 parts de la SCI 3 (60 %)



M. Savane exerce les fonctions de directeur général de la SA Groupe P et perçoit à ce titre chaque année plus de la moitié de ses revenus professionnels. La SA Groupe P est cotée en Bourse. Elle exerce une activité industrielle et commerciale. Les époux Savane n'ont procédé à aucun engagement de conservation de titres ni demande d'exonération partielle de titres subordonnée à un délai de conservation.

Les valeurs d'actifs recensées sont les suivantes :

	Au 1 <sup>er</sup> janvier 2005	Au 1 <sup>er</sup> janvier 2006	Au 1 <sup>er</sup> janvier 2007
<b>Valeur des titres</b>			
SCI 1 – valeur d'une part	1 500 €	2 000 €	2 500 €
SCI 2 – valeur d'une part	1 500 €	1 600 €	1 500 €
SCI 3 – valeur d'une part	1 500 €	1 500 €	1 500 €
SA GROUPE P – valeur d'une action	10 €	7 €	9 €
<b>Autres biens</b>			
Résidence principale (après abattement de 20 %)	1 500 000 €	1 600 000 €	1 650 000 €
Résidence secondaire Espagne		1 200 000 €	1 200 000 €
Autres biens meubles	87 000 €	278 000 €	79 000 €
Liquidités	47 000 €	56 000 €	35 000 €

### *Travail à faire*

Déterminer les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune de M. et M<sup>me</sup> Savane au titre de chacune des années 2005, 2006 et 2007 (les calculs seront arrondis à l'euro le plus proche).

### *Corrigé*

#### **1. Détermination des bases d'imposition au titre des années 2005, 2006 et 2007**

L'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables, situés en France ou hors de France, pour les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, sous réserve de différents cas d'exonération.

Compte tenu de la composition de leur patrimoine, M. et M<sup>me</sup> Savane ne peuvent prétendre qu'à l'exonération des biens professionnels des titres de la SA Groupe P détenus directement ou indirectement via la holding financière, sous réserve des conditions requises pour les actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Les parts détenues dans la SA Groupe P semblent pouvoir bénéficier du régime d'exonération au titre des biens professionnels (M. Savane est directeur général et perçoit la moitié de ses revenus professionnels dans ce cadre) sous réserve de la condition de détention :

Or, le foyer fiscal possède directement : 0,16 % de la SA Groupe P  
 Par la société Financière P : 9,57 % (15,36 % × 62,3 %)  
 Par la Sarl A : 1,54 % (33,33 % × 4,62 %)  
 Soit au total : **11,27 % de la SA Groupe P**

La participation détenue *via* le groupe familial (M. et M<sup>me</sup> Savane au cas présent) étant inférieure à 25 %, il convient de comparer la valeur des titres par rapport à l'actif brut ISF des contribuables afin d'établir si la part représentative des biens professionnels excède ou non 50 % du patrimoine total.



**Reconstitution de l'actif brut**

	01.01.2005	01.01.2006	01.01.2007
Résidence principale (montant après abattement de 20 %)	<b>1 500 000 €</b>	<b>1 600 000 €</b>	<b>1 650 000 €</b>
Résidence secondaire Espagne acquise en 2005		<b>1 200 000 €</b>	<b>1 200 000 €</b>
Autres biens meubles	<b>87 000 €</b>	<b>278 000 €</b>	<b>79 000 €</b>
Liquidités	<b>47 000 €</b>	<b>56 000 €</b>	<b>35 000 €</b>
Valeur unitaire du titre SCI 1	1 500 €	2 000 €	2 500 €
Valeur unitaire du titre SCI 2	1 500 €	1 600 €	1 500 €
Valeur unitaire du titre SCI 3	1 500 €	1 500 €	1 500 €
Participation SCI 1 : soit valeur × 250 €	<b>375 000 €</b>	<b>500 000 €</b>	<b>625 000 €</b>
Participation SCI 2 : soit valeur × 400 €	<b>600 000 €</b>	<b>640 000 €</b>	<b>600 000 €</b>
Participation SCI 3 : soit valeur × 300 €	<b>450 000 €</b>	<b>450 000 €</b>	<b>450 000 €</b>
Cote du titre SA GROUPE P	10 €	7 €	9 €
Participation dans SA GROUPE P (directe) 9 950	<b>99 500 €</b>	<b>69 650 €</b>	<b>89 550 €</b>
Valeur titres GROUPE P dans SA FINANCIÈRE P 3 766 500	37 665 000 €	26 365 500 €	33 898 500 €
Valeur retenue (% de détention SA FINANCIÈRE P) 15,36 %	<b>5 785 344 €</b>	<b>4 049 741 €</b>	<b>5 206 810 €</b>
Valeur titres GROUPE P détenus par Sarl A 284 443	2 844 430 €	1 991 101 €	2 559 987 €
Autres actifs de la Sarl A	453 000 €	453 000 €	453 000 €
Valeur totale de la Sarl A	<b>3 297 430 €</b>	<b>2 444 101 €</b>	<b>3 012 987 €</b>
Valeur retenue (% de détention Sarl A) 33,33 %	<b>1 099 033 €</b>	<b>814 619 €</b>	<b>1 004 229 €</b>
<b>Total de l'actif brut (a)</b>	<b>10 042 877 €</b>	<b>9 658 010 €</b>	<b>10 939 589 €</b>

**Valeur des titres susceptibles d'être exonérés**

	01.01.2005	01.01.2006	01.01.2007
Cote du titre SA GROUPE P	10 €	7 €	9 €
Participation dans SA GROUPE P 9 950	<b>99 500 €</b>	<b>69 650 €</b>	<b>89 550 €</b>
Valeur titres GROUPE P dans SA FINANCIÈRE P 3 766 500	37 665 000 €	26 365 500 €	33 898 500 €
Valeur retenue (% de détention SA FINANCIÈRE P) 15,36 %	<b>5 785 344 €</b>	<b>4 049 741 €</b>	<b>5 206 810 €</b>
Valeur titres GROUPE P détenus par Sarl A 284 443	2 844 430 €	1 991 101 €	2 559 987 €
Valeur Sarl A retenue (1) 33,33 %	<b>948 049 €</b>	<b>663 634 €</b>	<b>853 244 €</b>
<b>Total de l'actif brut (b)</b>	<b>6 832 893 €</b>	<b>4 783 025 €</b>	<b>6 149 604 €</b>

(1) à l'exception des autres actifs de la Sarl

Comparaison avec le total de l'actif brut reconstitué	68,04 %	49,52 %	56,21 %

Les époux Savane ne pourront bénéficier de l'exonération que pour les années 2005 et 2007, le seuil de 50 % n'étant pas atteint en 2006.

**Détermination de l'actif brut taxable**

	01.01.2005	01.01.2006	01.01.2007
<b>Actif brut taxable</b>	<b>3 210 828 €</b>	<b>9 658 010 €</b>	<b>4 789 985 €</b>
	(total a-b)	(total a)	(total a-b)

## SEPTIÈME PARTIE : ÉTUDES THÉMATIQUES ET APPROFONDISSEMENTS

### CHAPITRE I. RÉGIMES D'IMPOSITION DES ENTREPRISES

La base d'imposition (pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices ou pour la détermination de la TVA) peut être évaluée pour son montant exact : dans ce cas, le régime d'imposition est le « régime **réel** ».

Le régime du « réel **simplifié** » conduit à une évaluation réelle de la base d'imposition, tout en prévoyant quelques mesures de simplification.

Il existe également le régime des « **microentreprises** » qui est très simple et qui est réservé aux petites entreprises.

#### SECTION I. CHAMP D'APPLICATION DES RÉGIMES

Pour l'imposition des bénéfices et du chiffre d'affaires des entreprises commerciales, industrielles ou artisanales, il existe trois régimes : le régime du **réel normal**, le régime du **réel simplifié** et le régime du **micro-BIC**.

Le régime du réel simplifié intéresse les petites entreprises. Il s'applique dans les mêmes conditions et à la fois en matière d'impôts sur les bénéfices et de taxes sur le chiffre d'affaires.

Activités	Chiffre d'affaires	Droit commun	Possibilité d'option pour :
– Vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place – Fournitures de logement	Ne dépassant pas 76 300 € HT	TVA : franchise en base	Le paiement de la TVA
		Micro-BIC	RSI ou réel normal
	Compris entre 76 300 € et 763 000 € HT	Régime simplifié	Réel normal
	Supérieur à 763 000 € HT	Réel normal	Néant
Autres activités : commerciales (prestations de services)	Ne dépassant pas 27 000 € HT	TVA : franchise en base	Le paiement de la TVA
		Micro-BIC	Le RSI ou le réel normal
	Compris entre 27 000 € et 230 000 € HT	Régime simplifié	Réel normal
	Supérieur à 230 000 € HT	Réel normal	Néant

#### *Appréciation du chiffre d'affaires*

Le chiffre d'affaires à comparer aux limites légales englobe l'ensemble des opérations réalisées annuellement quel que soit leur régime (exonération ou imposition) au regard des taxes sur le chiffre d'affaires. On tient compte des opérations réalisées quelle que soit la date des encaissements. Sont

exclues, toutefois, les opérations de caractère exceptionnel, telles que le produit de la vente, en cours ou en fin d'exploitation, des éléments de l'actif immobilisé, ainsi que les opérations imposables à la TVA qui ne constituent pas du chiffre d'affaires.

Lorsque l'activité d'une entreprise ressort à la fois de l'activité de vente à emporter ou à consommer sur place et de celle de prestation de services :

- le **régime micro-BIC** et la **franchise** de TVA ne sont applicables que si :
  - le chiffre d'affaires annuel global n'excède pas 76 300 € HT
  - et le chiffre d'affaires annuel relatif aux activités de prestations de services (autres que la fourniture de logement) n'excède pas 27 000 € HT ;
- le **régime simplifié** n'est applicable que si :
  - le chiffre d'affaires annuel global ne dépasse pas 763 000 € HT
  - et le chiffre d'affaires annuel relatif aux prestations de services ne dépasse pas 230 000 € HT.

## **SECTION 2. RÉGIME DES MICROENTREPRISES**

Le régime des microentreprises s'applique aux **entreprises individuelles** dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites et qui bénéficient de la franchise en base de TVA.

### **I. Régime microentreprises – BIC**

Le chiffre d'affaires annuel, ajusté le cas échéant au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile, ne doit pas excéder : **76 300 € HT** (entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à consommer sur place ou de fournir le logement) ou **27 000 € HT** (autres entreprises prestataires de services et titulaires de revenus non commerciaux).

Lorsqu'une entreprise exerce les deux activités, le régime est applicable si le chiffre d'affaires total HT n'excède pas 76 300 € et le chiffre d'affaires HT annuel afférent à l'activité de prestations de services n'excède pas 27 000 €.

Le chiffre d'affaires est déterminé en retenant l'ensemble des recettes à l'exception des recettes exceptionnelles résultant de la cession des éléments d'actif affectés à l'exploitation, des produits financiers, des subventions et indemnités...

### **II. Franchissement des limites**

Le régime micro cesse de s'appliquer dès l'année de dépassement lorsque l'activité de l'entreprise **relève de la TVA** et dont le chiffre d'affaires de l'année en cours dépasse : **84 000 €** (livraisons de biens, ventes à consommer sur place ou prestations d'hébergement) ou **30 500 €** (autres prestations de services).

Si l'activité est **exonérée de TVA**, le régime micro reste applicable l'année de dépassement quel que soit le montant du chiffre d'affaires. Ce maintien n'est pas applicable en cas de changement d'activité et en cas d'entreprises nouvelles qui dépassent les limites dès leur première année d'activité.

### III. Franchise en base de TVA

Quel que soit son régime d'imposition, l'assujetti à la TVA établi en France (commerçant, artisan, titulaire de revenus non commerciaux) bénéficie de plein droit d'une franchise en base qui le dispense du paiement de la TVA (mais lui interdit toute déduction), lorsqu'il a réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires HT inférieur ou égal à : **76 300 €** (livraisons de biens, ventes à consommer sur place ou prestations d'hébergement) ou **27 000 €** (autres prestations de services).

L'assujetti qui réalise des opérations relevant des deux limites ne bénéficie de la franchise que s'il a réalisé au cours de l'année civile précédente : un chiffre d'affaires global inférieur ou égal à 76 300 € et un chiffre d'affaires afférent à des prestations de services autres que des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement inférieur ou égal à 27 000 €.

Le franchissement du seuil de 76 300 € ou de 27 000 €, selon l'activité, en cours d'année rend l'entreprise redevable de la TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante et la prive du régime micro-BIC.

Le franchissement des limites de 84 000 € (livraisons de biens, ventes à consommer sur place ou prestations d'hébergement) ou de 30 500 € (prestations de services) rend l'entreprise redevable de la TVA à compter du premier jour du mois au cours duquel ces chiffres sont dépassés.

L'exploitant bénéficiant d'une franchise de la taxe ne peut opérer aucune déduction de la TVA ni faire apparaître la TVA sur ses factures, notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu.

L'exploitant qui délivre une facture, une note d'honoraires ou tout autre document en tenant lieu pour les livraisons de biens ou les prestations de services doit indiquer : « *TVA non applicable, article 293 B du CGI* ».

La limite de la franchise est fixée à 37 400 € pour les avocats dans le cadre de leur activité réglementée, les auteurs d'œuvres de l'esprit (sauf les architectes) et les artistes interprètes.

Ils peuvent cependant bénéficier pour l'ensemble de leurs opérations de la franchise de droit commun.

### IV. Obligations déclaratives

Le contribuable bénéficiant du régime micro-BIC doit tenir et, sur demande du service des impôts, présenter :

- un **registre récapitulé par année**, présentant le détail de ses achats ;
- un **livre-journal** servi au jour le jour et présentant le détail de ses recettes professionnelles afférentes à ces opérations, appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives.

Le contribuable relevant du régime micro porte directement sur sa déclaration d'impôt sur le revenu n° 2042, le montant du chiffre d'affaires annuel et des plus ou moins-values réalisées au cours de l'année. Il est dispensé de produire toute déclaration à compter de 2006.

### V. Exclusion du micro-BIC

Certaines entreprises ou opérations sont exclues du régime des microentreprises :

- contribuable qui exploite plusieurs entreprises dont le total du chiffre d'affaires excède les limites de 76 300 € ou 27 000 € ;
- contribuable qui ne bénéficie pas de la franchise en base de la TVA. Cette exclusion prend effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de son assujettissement à la TVA ;

- opérations portant sur les immeubles, les fonds de commerce ou les actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux. L'exclusion ne s'applique ni aux loueurs de fonds de commerce, ni aux loueurs de locaux meublés ;
- opérations de location de matériel ou de biens de consommation durable, sauf si elles présentent un caractère accessoire et connexe pour une entreprise industrielle et commerciale ;
- opérations sur marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou de bons d'option ;
- sociétés de personnes ;
- sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Lorsque plusieurs membres d'un même foyer fiscal exploitent des entreprises distinctes qui constituent des biens propres, le seuil du régime micro est apprécié séparément.

## VI. Calcul du résultat imposable

Le résultat imposable qui est soumis à l'abattement est calculé *avant* prise en compte des plus ou moins-values provenant des cessions d'éléments immobilisés affectés à l'exploitation.

Le *résultat imposable* est égal au montant du chiffre d'affaires HT diminué d'un abattement dont le taux est de :

- **71 %** : entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à consommer sur place ou de fournir le logement ;
- **50 %** : autres entreprises (prestataires de services).

Le montant **minimum** de ces abattements est fixé à **305 €**.

En cas d'activités mixtes, les abattements sont calculés séparément pour chaque quote-part du chiffre d'affaires avec, à chaque fois, une déduction minimale.

En cas de dépassement des seuils, le régime micro reste applicable pour l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites sont dépassés. Le montant excédant la limite ne fait pas l'objet de l'abattement.

Le montant du chiffre d'affaires est directement porté sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042.

## VII. Imposition des plus-values professionnelles

Le régime des plus ou moins-values professionnelles s'applique aux biens affectés à l'exploitation, c'est-à-dire :

- les immobilisations qui y sont affectées par nature ;
- les immobilisations qui y sont affectées par destination.

Les immobilisations affectées par **nature** à l'exploitation peuvent être amortissables ou non. Il s'agit des biens dont la nature est telle qu'elle implique une utilisation professionnelle : fonds de commerce, machines et outillage, matériels de manutention et de transport des marchandises, véhicules aménagés pour le transport en commun des personnes, agencements des locaux...

Les immobilisations affectées par **destination** à l'exploitation concernent les immobilisations amortissables ou non susceptibles de faire l'objet d'un usage professionnel ou privé : immeubles bâtis non spécialisés, véhicules automobiles, terrains nus utilisés comme aires de stockage...

Les immobilisations qui ne sont pas affectées exclusivement à un usage professionnel mais à un usage **mixte** (professionnel et privé) ne sont considérées comme affectées à l'exploitation qu'à hauteur d'une fraction de leur prix de revient, déterminée au prorata de leur utilisation à usage professionnel.

Les plus et moins-values sont déterminées et imposables dans les conditions de droit commun avec possibilité de l'exonération concernant les petites entreprises dont le chiffre d'affaires TTC n'excède pas certaines limites et à condition que l'activité ait été exercée depuis au moins 5 ans (*voir série 02*).

Pour le calcul des plus-values, les abattements forfaitaires sont réputés tenir compte des amortissements calculés selon le mode linéaire.

Pour le calcul des plus-values ou moins-values de cession d'immobilisations amortissables, il faut déduire, du prix de revient de ces immobilisations, les amortissements linéaires qui doivent être reconstitués sur un état joint à la déclaration n° 2042 de l'année au titre de laquelle les plus ou moins-values sont déclarées.

Ces amortissements doivent être décomptés de la date d'acquisition ou, si elle est postérieure, de la date d'affectation de l'immobilisation à l'exploitation de l'entreprise et calculés, selon le cas, sur sa valeur d'origine ou sa valeur réelle à la date de son affectation à l'exploitation si cette date est postérieure à la date d'acquisition.

En cas de changement d'activité, il n'y a pas application *a priori* du régime des plus-values professionnelles.

Les plus et moins-values à long terme sont portées sur la déclaration n° 2042 (la plus-value est taxable à 27 %). Les plus et moins-values à court terme sont imposables dans les conditions de droit commun (barème progressif de l'IR) sous réserve de l'option pour l'étalement sur trois ans ou d'une exonération.

## VIII. Cessation d'activité

L'exploitant est tenu d'adresser dans le délai de 60 jours et de mentionner sur sa déclaration générale d'impôt sur le revenu (n° 2042) : le **chiffre d'affaires** annuel et les **plus-values** ou **moins-values** réalisées au cours de l'année.

Ce délai est porté à six mois en cas de décès de l'exploitant.

## IX. Option pour un régime réel

L'entreprise placée dans le champ d'application du régime micro peut opter pour un régime réel d'imposition. L'option est à effectuer avant le 1<sup>er</sup> février de la première année au titre de laquelle l'entreprise souhaite bénéficier du régime réel simplifié sur papier libre, aucun formalisme particulier n'étant prévu.

L'option pour le régime simplifié d'imposition des bénéfices est dissociable de l'option pour le paiement de la TVA. Elle n'entraîne pas la déchéance de la franchise en base de TVA.

En cas de création d'entreprise, l'option peut être exercée sur la déclaration d'existence.

Les options pour le régime simplifié d'imposition, valables pour **deux ans**, sont irrévocables pendant cette période tant que l'entreprise reste de façon continue dans le champ d'application du régime micro.

## X. Option pour le paiement de la TVA

L'entreprise qui bénéficie de la franchise en base de la TVA peut opter pour le paiement de la TVA à tout moment. Elle prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. L'option est globale et couvre obligatoirement une période de **deux années** y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée.

Elle relève du régime simplifié d'imposition ou sur option du régime réel normal.

L'option pour le paiement de la TVA entraîne l'exclusion du régime micro-BIC. L'option pour le paiement de la TVA (même en cours d'année) entraîne l'assujettissement de plein droit à un régime réel d'imposition des bénéficiaires au titre de l'année concernée, pour l'année entière.

Lorsqu'un assujetti à la TVA a obtenu un remboursement de crédit de TVA au cours d'une période d'option, il doit obligatoirement renouveler l'option pour une nouvelle période de **deux ans**.

### SECTION 3. RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION

#### I. Entreprises concernées

Le régime simplifié est applicable aux petites et moyennes entreprises, quelle que soit leur forme juridique.

Le régime simplifié est applicable aux entreprises dont le chiffre d'affaires, hors TVA et taxes assimilées, n'excède pas :

- **763 000 €**, s'il s'agit d'entreprises de vente à emporter ou à consommer sur place ou de fourniture de logement ;
- **230 000 €**, s'il s'agit d'autres entreprises.

Sont soumises au régime simplifié :

- les entreprises relevant du régime des microentreprises qui optent pour le régime du bénéfice réel ;
- les autres entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites indiquées ci-dessus ;
- les sociétés civiles de moyens, quel que soit leur chiffre d'affaires ;
- les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ou qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites indiquées ci-dessus.

Les entreprises qui dépassent le chiffre d'affaires limite restent soumises au régime simplifié pour l'année du dépassement, à moins qu'elles n'aient changé d'activité.

Les entreprises placées de plein droit sous le régime simplifié peuvent **opter pour le régime normal** du bénéfice réel.

#### II. Obligations des entreprises

Le régime simplifié s'applique pour l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux et pour la liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires. Il peut, le cas échéant, s'appliquer en matière de bénéficiaires aux entreprises qui optent pour ce régime et qui bénéficient de la franchise en base de TVA ou aux entreprises qui ne sont pas redevables de la TVA. Il n'y a donc pas application automatique du régime du réel simplifié en matière de BIC et en matière de TVA. Il comporte des obligations allégées par rapport au régime « normal ».

Les allègements sont plus importants pour les exploitants individuels et les sociétés civiles de moyens.

## ***A. Allègements propres aux exploitants individuels et aux SCM***

Les exploitants individuels et les SCM soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime simplifié sont **dispensés de bilan** lorsque leur chiffre d'affaires, tous droits et taxes compris, n'excède pas 153 000 € HT (ventes et fournitures de logements) ou 54 000 € HT (prestataires de services). Toutefois, l'obligation d'établir un bilan subsiste sur le plan comptable lorsque le contribuable a la qualité de commerçant.

Les exploitants individuels et les SCM soumis au régime simplifié peuvent tenir une comptabilité **super-simplifiée**. En cours d'exercice, ils enregistrent les encaissements, les paiements et, d'une manière générale, tous les mouvements de trésorerie (comptabilité de trésorerie). À la clôture de l'exercice, ils constatent les créances et les dettes.

Il y a dispense de régularisation pour les **frais payés à échéances régulières** dont la périodicité n'excède pas un an : assurances, cotisations, abonnements, intérêts, loyers, charges sociales...

Les **stocks** et les **travaux en cours** peuvent être évalués selon la méthode simplifiée suivante :

- le coût de revient des marchandises et produits en stock est égal à leur prix de vente diminué de la marge moyenne pratiquée ;
- le coût de revient des travaux en cours est égal au montant des acomptes réclamés au client avant facturation.

La méthode d'évaluation retenue doit être conservée tant que les conditions d'activité de l'entreprise ne sont pas modifiées de façon substantielle.

Les **frais de carburant** exposés pour les déplacements professionnels par l'exploitant qui utilise un véhicule à usage mixte (professionnel et personnel) peuvent être enregistrés forfaitairement d'après un prix kilométrique fixé en fonction de la puissance fiscale du véhicule. Le barème des frais de carburant est publié par l'administration en fin d'année.

Une option doit être exercée par le contribuable pour chaque exercice sur un état annexe à la déclaration de résultats mentionnant le type de véhicule, l'affectation du kilométrage, le montant forfaitaire des frais et leur mode de comptabilisation. Les véhicules concernés sont les automobiles et les deux roues motorisées.

Les **frais généraux accessoires** payés en espèces (pourboires, frais de parking, documentation, frais de réception, cadeaux...) peuvent être déduits forfaitairement dans la limite de 1 ‰ du chiffre d'affaires et d'un minimum de 150 €. Cette mesure revient à instituer une déduction forfaitaire.

## ***B. Allègements communs à toutes les entreprises soumises au régime simplifié***

Les sociétés soumises au régime simplifié, à l'exception des SCM, ont les mêmes obligations comptables que les entreprises soumises au régime réel normal. Les simplifications dont elles bénéficient concernent les tableaux comptables et fiscaux à joindre à la déclaration de résultat n° 2031 (impôt sur le revenu) ou n° 2065 (impôt sur les sociétés).

La liasse simplifiée comprend sept tableaux, au lieu de seize dans le régime normal :

- n° 2033-A : bilan simplifié ;
- n° 2033-B : compte de résultat simplifié, suivi d'un tableau de détermination du résultat fiscal également simplifié ;
- n° 2033-C : tableau des immobilisations, amortissements et plus-values ;
- n° 2033-D : tableau des provisions, amortissements dérogatoires et déficits ;
- n° 2033-E : valeur ajoutée produite au cours de l'exercice ;



- n° 2033-F : composition du capital social ;
- n° 2033-G : filiales et participations.

La **date limite** de dépôt des déclarations de résultat est fixée au *30 avril*. Toutefois, les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui clôturent leur exercice en cours d'année doivent produire leur déclaration dans les trois mois de l'exercice.

## **SECTION 4. RÉGIME D'IMPOSITION NORMAL DU BÉNÉFICE RÉEL**

Le régime d'imposition du réel normal s'applique de plein droit aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel, hors TVA et taxes assimilées, excède : **763 000 €** pour les entreprises de vente à emporter ou à consommer sur place et de fourniture de logement ou **230 000 €** pour les autres prestataires de services.

Il s'applique sur option aux entreprises qui relèvent de plein droit du régime d'imposition du réel simplifié.

La déclaration de résultat est effectuée dans les mêmes conditions que sous le régime simplifié, sur l'imprimé n° 2031 (impôt sur le revenu) ou n° 2065 (impôt sur les sociétés), mais la liasse fiscale est beaucoup plus développée ; elle comporte dix-huit tableaux :

- n° 2050 : bilan (actif) ;
- n° 2051 : bilan (passif) ;
- n° 2052 et n° 2053 : compte de résultat ;
- n° 2054 : immobilisations ;
- n° 2055 : amortissements ;
- n° 2056 : provisions ;
- n° 2057 : échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice ;
- n° 2058-A : détermination du résultat fiscal ;
- n° 2058-B : déficits et provisions non déductibles ;
- n° 2058-C : affectation du résultat et renseignements divers ;
- n° 2059-A : détermination des plus-values et moins-values ;
- n° 2059-B : affectation des plus-values à court terme et de fusion ;
- n° 2059-C : suivi des moins-values à long terme ;
- n° 2059-D : affectation des plus-values à long terme (pour les sociétés soumises à l'IS) ;
- n° 2059-E : valeur ajoutée produite ;
- n° 2059-F : composition du capital social ;
- n° 2059-G : filiales et participations.

## **CHAPITRE II. TAXES ET PARTICIPATIONS ASSISES SUR LES SALAIRES**

### **SECTION 1. TAXE SUR LES SALAIRES**

#### **I. Champ d'application**

Depuis la généralisation de la TVA en 1968, la taxe sur les salaires a un champ d'application résiduel. Les employeurs ne sont assujettis à la taxe sur les salaires que dans la mesure où ils ne sont pas soumis à la TVA ou partiellement soumis à la TVA. Ainsi, la taxe sur les salaires est due :

- par les employeurs qui ne sont pas assujettis à la TVA ;

- par les employeurs qui n'ont pas été assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations.

L'État, les collectivités locales, les exploitants agricoles et les particuliers qui emploient un salarié à domicile ou une assistante maternelle sont exonérés.

Sont également exonérés, à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2007, un grand nombre d'établissements d'enseignement supérieur, proposant des formations conduisant à la délivrance, au nom de l'État, d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat.

Les banques, les compagnies d'assurances, les sociétés holding et les établissements de santé sont notamment assujettis à la taxe sur les salaires.

Les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement des **rémunérations n'excède pas les limites de la franchise** en base de la TVA sont **exonérés** de la taxe sur les salaires.

L'exonération de la taxe sur les salaires s'applique même si l'employeur ne bénéficie pas effectivement de cette franchise de TVA.

Les limites de la franchise en base de TVA sont fixées à :

- **76 300 €** pour les personnes qui réalisent des **livraisons de biens**, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement ;
- **27 000 €** pour celles qui réalisent d'autres **prestations de services** ;
- **76 300 €** pour celles qui ont une **activité mixte** qui relève des deux limites ci-dessus et si le chiffre d'affaires relatif aux prestations de services n'excède pas 27 000 €.

## II. Base d'imposition

La taxe sur les salaires est assise sur le *montant brut des rémunérations*, indemnités et avantages en nature compris.

À quelques exceptions près, les rémunérations exonérées d'impôt sur le revenu sont également exonérées de taxe sur les salaires. Les sommes versées en application d'un accord d'**intéressement** sont exonérées de taxe sur les salaires, mais soumises à l'impôt sur le revenu (à la différence de la participation qui est exonérée de l'IR sous certaines conditions et de la taxe sur les salaires).

L'assiette de la taxe sur les salaires est identique à celle des cotisations de Sécurité sociale.

Les employeurs totalement exonérés de la TVA sont totalement assujettis à la taxe sur les salaires.

Les employeurs qui, l'année précédente, ont été redevables de la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires sont imposables sur une fraction des salaires versés. Cette fraction est obtenue en appliquant aux rémunérations brutes le **rapport** existant au titre de l'année civile précédant celle du versement, entre le « **chiffre d'affaires non imposé à la TVA** » et le « **chiffre d'affaires total hors TVA** ». Ce rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires est indépendant du prorata de déduction de TVA.

Les entreprises qui ont un rapport d'assujettissement compris entre 10 % et 20 % bénéficient d'une décote. Le pourcentage de taxe sur les salaires à retenir est déterminé comme suit :

Pourcentage du chiffre d'affaires non soumis à la TVA	10 %	11 %	12 %	13 %	14 %	15 %	16 %	17 %	18 %	19 %	20 %
Pourcentage de taxe sur les salaires à retenir	0 %	2 %	4 %	6 %	8 %	10 %	12 %	14 %	16 %	18 %	20 %

### III. Calcul de la taxe sur les salaires

La taxe a un taux normal et deux taux majorés. Les seuils sont revalorisés chaque année. Les rémunérations à retenir pour le calcul des majorations de la taxe sont les **rémunérations individuelles annuelles**.

En 2007 :

- taux normal 4,25 % ;
- taux majoré à 8,50 % pour la fraction des rémunérations individuelles annuelles comprises entre **7 156 €** et **14 295 €** ;
- taux majoré à 13,60 % pour la fraction des rémunérations excédant **14 295 €**.

Le taux majoré à 8,50 % correspond à une majoration de 4,25 % et le taux majoré à 13,60 % correspond à une majoration de 9,35 %.

Les associations (loi 1901), les syndicats professionnels, les mutuelles employant moins de 30 salariés bénéficient d'un abattement sur le montant dû qui est de **5 651 €** en 2007.

La taxe n'est pas due (**franchise**) si son montant annuel n'excède pas **840 €**.

Si le montant annuel de la taxe est supérieur à **840 €** sans excéder **1 680 €**, la taxe exigible est diminuée d'une **décote** égale aux trois quarts de la différence entre **1 680 €** et le montant de la taxe exigible.

### IV. Paiement de la taxe sur les salaires

La taxe sur les salaires est entièrement à la charge de l'employeur. Il doit la verser spontanément au comptable de la Direction générale des impôts dont relève l'entreprise.

La **périodicité** des versements varie en fonction du montant total de la taxe acquittée au titre de l'année précédente :

- si ce montant est inférieur à 1 000 €, la taxe est versée annuellement dans les quinze premiers jours de l'année suivant celle du paiement des rémunérations. Le paiement accompagne la déclaration annuelle ;
- si ce montant est compris entre 1 000 € et 4 000 €, la taxe est versée trimestriellement dans les quinze premiers jours du trimestre suivant celui du paiement des rémunérations ;
- si ce montant est supérieur à 4 000 €, la taxe est versée mensuellement dans les quinze premiers jours du mois suivant celui du paiement des rémunérations.

Chaque versement mensuel ou trimestriel doit être accompagné d'un **relevé** indiquant notamment la période à laquelle s'appliquent le versement et le montant de la taxe.

Les employeurs doivent souscrire, auprès du comptable de la direction générale des impôts du lieu dont relève le siège de l'entreprise ou le principal établissement ou le domicile de l'employeur, au plus tard le 15 janvier de l'année suivant celle du paiement des rémunérations, une **déclaration annuelle** de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires.

Cette déclaration annuelle indique notamment le montant des rémunérations versées au cours de l'année, le montant de la taxe correspondante, le montant des sommes restant dues ou devant être restituées après déduction, le cas échéant, des sommes déjà versées mensuellement ou trimestriellement au titre de la même année. Elle accompagne le cas échéant le montant de l'impôt ou du complément d'impôt exigible au titre de cette même année.

Si la régularisation fait apparaître un excédent de versement, l'employeur peut utiliser cet excédent pour les versements de l'année suivante ou demander le remboursement.

La **Déclaration annuelle des salaires** (DADS 1) souscrite en début d'année indique pour l'année précédente les bases imposables et la taxe due.

## **SECTION 2. TAXE D'APPRENTISSAGE**

La taxe d'apprentissage (loi du 16 juillet 1971) vise à faire participer les employeurs au financement des formations technologiques et professionnelles initiales. Les entreprises peuvent s'en libérer en effectuant des dépenses en faveur de l'apprentissage. Une contribution additionnelle à la taxe d'apprentissage est due sur les rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

### **I. Champ d'application**

La taxe d'apprentissage est due :

- par les personnes physiques et les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale ou assimilée ;
- par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, à l'exception des collectivités sans but lucratif soumises aux taux réduits de l'impôt sur les sociétés sur certains de leurs revenus ;
- par les coopératives agricoles ;
- par les GIE qui exercent une activité relevant des bénéficiaires industriels et commerciaux.

En sont exonérés :

- les établissements d'enseignement ;
- les entreprises qui occupent des apprentis, lorsque leur base annuelle d'imposition n'excède pas six fois la rémunération minimale garantie.

### **II. Calcul de la taxe**

La taxe est égale à **0,5 %** des rémunérations brutes telles qu'elles sont retenues pour le calcul des cotisations de Sécurité sociale. L'Alsace-Moselle bénéficie toutefois d'un taux de 0,26 %.

Pour les rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, ce taux est porté à 0,6 % pour les entreprises de 250 salariés et plus qui ne respectent pas un seuil minimum d'embauche de jeunes de moins de 26 ans en contrat de professionnalisation ou contrat d'apprentissage.

Ce seuil est fixé à 1 % en 2006 (2 % en 2007 et 3 % les années suivantes) de l'effectif annuel moyen de l'entreprise.

Les dépenses effectuées au cours d'une année par l'entreprise en faveur de l'apprentissage et des premières formations technologiques et professionnelles s'imputent en tant que dépenses libératoires sur le montant de la taxe due au titre de cette année.

Pour bénéficier de cette exonération, l'employeur doit consacrer un **quota** de la taxe due **aux dépenses d'apprentissage** proprement dites : subventions aux centres de formation d'apprentis, subventions aux écoles d'entreprises. Ce quota est de 52 % du montant de la taxe dont l'entreprise est redevable.

Lorsque l'entreprise emploie un apprenti, elle doit apporter par l'intermédiaire d'un organisme collecteur, au **centre de formation** ou à la section d'apprentissage où est inscrit l'apprenti un **concours financier** qui s'impute sur le quota réservé à l'apprentissage.

Une **fraction** de la taxe d'apprentissage fixée à **22 %** de son montant brut doit être obligatoirement versée par le redevable de la taxe d'apprentissage, par l'intermédiaire d'un organisme collecteur au Trésor public, en vue d'une **péréquation** des ressources de taxe d'apprentissage entre les CFA.

### III. Paiement de la taxe

La taxe d'apprentissage est déclarée et payée au service des impôts dont relève l'entreprise au plus tard le 31 mai de l'année qui suit celle du paiement des rémunérations.

Les redevables de la taxe d'apprentissage doivent également acquitter une **contribution additionnelle au développement de l'apprentissage**. L'assiette de cette contribution est constituée par les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage. Le taux est de 0,18 % pour les rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Les dépenses libératoires de la taxe d'apprentissage ne sont pas imputables sur la contribution additionnelle.

La contribution additionnelle doit être acquittée intégralement en numéraire aux organismes collecteurs avant le 1<sup>er</sup> mars de l'année suivant celle du paiement des rémunérations.

## SECTION 3. PARTICIPATION À LA FORMATION CONTINUE

Tous les employeurs établis ou domiciliés en France doivent participer au financement de la formation professionnelle continue.

Il existe trois régimes de participation qui dépendent du nombre de salariés que l'entreprise emploie.

La base de calcul de la participation est identique à celle des cotisations de Sécurité sociale : il s'agit des rémunérations brutes payées pendant l'année en cours. La participation due au titre de 2006 est assise sur la masse des rémunérations versées du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2006.

### I. Application des trois régimes de participation

#### A. Employeurs occupant moins de 10 salariés

Le taux de la participation s'élève à **0,55 %** de la masse salariale payée pendant l'année de référence. Le paiement s'effectue en deux versements de **0,15 %** et de **0,40 %** à acquitter avant le 1<sup>er</sup> mars de l'année suivante (le 1<sup>er</sup> mars 2007 pour la participation due au titre de l'année 2006). Les sommes dues sont versées à un Organisme paritaire collecteur (OPCA).

Le défaut ou l'insuffisance de versement est sanctionné par une majoration d'égal montant payable au Trésor public lors du dépôt de la déclaration effectuée au plus tard le 30 avril de l'année qui suit (30 avril 2007 pour la déclaration relative à 2006).

#### B. Employeurs occupant de 10 à 19 salariés

Le taux légal de la participation due par ces entreprises est de **1,05 %** de la masse salariale. Un versement de **0,15 %** doit être effectué avant le 1<sup>er</sup> mars au bénéfice d'un OPCA. Le reliquat de **0,90 %** doit être consacré à des dépenses engagées dans le cadre d'actions de formation qui peuvent être organisées par l'entreprise elle-même.

### C. *Entreprises occupant au moins 20 salariés*

Le taux de participation de ces entreprises s'élève à **1,60 %** de la masse salariale. Une réduction de cette cotisation est accordée au titre de l'année du franchissement du seuil de vingt salariés et au titre de l'année suivante. Une fraction égale à **0,50 %** doit être acquittée avant le 1<sup>er</sup> mars en faveur d'un OPCA.

Le solde doit être affecté directement par l'entreprise ou indirectement par l'intermédiaire d'un OPCA, au financement d'actions de formation régies par le Code du travail.

### D. *Entreprises occupant des salariés sous contrat à durée déterminée*

Les employeurs qui ont occupé des salariés sous contrat à durée déterminée au cours d'une année civile sont redevables d'un versement spécifique destiné au financement des congés de formation des intéressés. Ce versement est égal à **1 %** des rémunérations versées à ces salariés durant l'année considérée. Il doit être versé à un organisme paritaire collecteur agréé au titre du congé individuel de formation avant le 1<sup>er</sup> mars de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

## II. Obligations déclaratives et versements éventuels

Une déclaration spéciale n° **2486** (moins de 10 salariés) ou n° **2483** (au moins 10 salariés) doit être déposée au plus tard le 30 avril de l'année suivant celle au titre de laquelle la participation est due.

À compter de 50 salariés, l'employeur doit attester sur l'honneur qu'il a consulté son comité d'entreprise sur les questions de formation.

En cas d'insuffisance de participation, un versement complémentaire est joint à la déclaration.

## SECTION 4. PARTICIPATION DES EMPLOYEURS À L'EFFORT DE CONSTRUCTION

### I. Obligations des employeurs en matière de logement

Les employeurs non agricoles qui occupent *au moins vingt salariés* doivent consacrer **0,45 %** des rémunérations brutes payées au cours de l'année civile précédente au financement de la construction de logements sociaux. La base de calcul de la participation est alignée sur le calcul des cotisations sociales.

Les entreprises dont l'effectif atteint 20 salariés sont totalement exonérées de la participation pendant trois années et bénéficient d'une réduction de **75 %** pour la 4<sup>e</sup> année, de **50 %** pour la 5<sup>e</sup> année et de **25 %** pour la 6<sup>e</sup> année.

Les investissements doivent impérativement être réalisés *avant le 31 décembre* de l'année suivant celle du paiement des rémunérations. Cette obligation est sanctionnée par le paiement d'une *cotisation* égale à **2 %** des rémunérations qui n'ont pas donné lieu à l'investissement. Cette cotisation est déductible pour la détermination du résultat imposable.

*Un neuvième* de la somme à investir (soit **0,05 %** des rémunérations) doit être versé sous forme de subvention à un organisme collecteur pour le logement des *travailleurs immigrés*. Cette somme est déductible du résultat imposable. Toute insuffisance au titre de cette contribution donne lieu à la cotisation de **2 %**.

À l'exception des subventions aux organismes collecteurs, les investissements doivent être conservés pendant une durée de 20 ans au moins.

## **II. Modalités de l'aide au logement**

Les investissements doivent être faits sous l'une des trois formes suivantes, la troisième étant exceptionnelle.

### **A. Prêts aux salariés de l'entreprise**

L'employeur peut prêter à ses salariés pour la construction ou l'acquisition d'une résidence principale. Le prêt doit être accordé pour cinq ans au moins. Le taux d'intérêt ne peut dépasser 3 %. Bien entendu, le prêt n'est pas déductible. Il doit figurer au bilan de l'entreprise.

### **B. Versements aux organismes collecteurs**

Le solde de la participation est versé sous forme de subvention, prêt sans intérêt ou souscription de titres de certaines sociétés à des organismes collecteurs : comités interprofessionnels du logement, fonds d'action sociale pour les travailleurs migrants, chambres de commerce, organismes d'HLM, caisses d'allocations familiales, sociétés d'économie mixte de construction.

Les prêts et souscriptions de titres sont inscrits au bilan. Les subventions sont des charges déductibles.

### **C. Construction ou amélioration de logements**

Sur autorisation du préfet et dans le cadre d'une convention avec l'État, l'employeur peut s'acquitter de son obligation en construisant des logements ou en améliorant des immeubles destinés au logement de ses salariés. Ces investissements doivent être conservés pendant une durée d'au moins 20 ans à compter de leur date de réalisation.

## **III. Déclaration des investissements réalisés**

Les employeurs occupant au moins dix salariés doivent remettre *avant le 30 avril* au service des impôts une déclaration relative aux investissements réalisés au cours de l'année civile précédente.

La cotisation de 2 % calculée sur les rémunérations payées au cours de l'année précédente, éventuellement exigible en cas de non-investissement ou d'insuffisance, est acquittée spontanément par l'employeur en même temps que le dépôt de la déclaration.

## CHAPITRE III. AUTRES THÈMES

### SECTION I. TAXE LIÉE À LA POSSESSION DES VÉHICULES : TAXE SUR LES VOITURES DES SOCIÉTÉS

La taxe est due par toutes les sociétés, quels que soient leur forme, leur objet et leur régime fiscal.

Les véhicules taxables sont les voitures immatriculées en France dans la catégorie des voitures particulières utilisées ou possédées par les sociétés ayant en France leur siège social ou un établissement (seuls sont exclus les camions, les camionnettes, les véhicules de transport en commun de 10 places et plus et les véhicules spéciaux).

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, sont également assimilés à des véhicules utilisés par les sociétés, les véhicules possédés ou loués par les salariés, dirigeants ou non, pour lesquels la société procède à un remboursement kilométrique (plus de 15 000 km parcourus à titre professionnel).

Pour les véhicules possédés ou utilisés par les sociétés, la taxe est calculée en fonction du nombre de véhicules leur appartenant au premier jour de chaque trimestre et en tenant compte selon les véhicules de leur caractère polluant ou de leur puissance fiscale.

La taxe est due à raison des véhicules pris en location au cours du trimestre. Toutefois, la location n'est pas taxable si elle n'excède pas un mois civil ou 30 jours consécutifs.

Pour la période du 01.10.2006 au 30.09.2007 (échéance du 01.12.2007), le tarif de la taxe est fixé comme suit :

- pour les **véhicules** ayant fait l'objet d'une **réception communautaire**, dont la **première mise en circulation** intervient **à compter du 1<sup>er</sup> juin 2004** et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, il convient d'appliquer le barème suivant :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en gramme par kilomètre)	Taux applicable par gramme de dioxyde de carbone (en €)
≤ 100	2
> 100 et ≤ 120	4
> 120 et ≤ 140	5
> 140 et ≤ 160	10
> 160 et ≤ 200	15
> 200 et ≤ 250	17
> 250	19

- pour les **autres véhicules** ne répondant pas aux critères cumulatifs énoncés ci-dessus, le barème est le suivant :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Tarif applicable (en €)
≤ 4	750
de 5 à 7	1 400
de 8 à 11	3 000
de 12 à 16	3 600
> 16	4 500



À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, le montant de la taxe relative aux **véhicules des salariés ou dirigeants** qui font l'objet d'un remboursement kilométrique est calculé suivant les barèmes ci-dessus. La taxe est due à hauteur d'un pourcentage du montant ainsi calculé variable en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société.

Nombre de kilomètres	Taux d'assujettissement à la TVS
0 à 15 000 km	0 %
15 001 à 25 000 km	25 %
25 001 à 35 000 km	50 %
35 001 à 45 000 km	75 %
Supérieur à 45 001 km	100 %

Un abattement de **15 000 €** est applicable. De plus ce nouveau régime bénéficie d'une entrée en vigueur progressive. La société ne doit la première année que le tiers de l'imposition, la deuxième année, les deux tiers de l'imposition et à compter de la troisième année, la totalité de l'imposition.

Il faut souligner une petite subtilité de la législation : cette taxe est déductible du bénéfice imposable lorsqu'elle est due par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés. En revanche, les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas la déduire du bénéfice fiscal.

La période d'imposition s'étend du 1<sup>er</sup> octobre de chaque année au 30 septembre de l'année suivante.

La taxe est liquidée par trimestre civil.

Les véhicules **exonérés** sont notamment les véhicules : destinés à la vente ; destinés à la location ; de transport public (taxis) ; particuliers de plus de dix ans d'âge ; fonctionnant à l'énergie électrique, gaz naturel, gaz de pétrole liquéfié (exonération de 50 % de la taxe si le véhicule fonctionne alternativement avec le supercarburant et le gaz de pétrole liquéfié), superéthanol 95 dont la première mise en circulation intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

L'exonération des véhicules non polluants dont la première mise en circulation intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 ne s'applique que pendant les deux premières années à compter de la première mise en circulation.

## **SECTION 2. OPÉRATIONS AFFECTANT LA STRUCTURE DES SOCIÉTÉS**

### **I. Changement de régime fiscal**

#### **A. Droits d'enregistrement**

##### **1. Société soumise à l'impôt sur les sociétés**

La transformation de la société est enregistrée au droit fixe des actes innomés de 125 € lorsqu'il n'y a pas création d'une personne morale nouvelle (conservation du même régime fiscal que celui de la société transformée). L'administration fiscale considère que, si des modifications importantes sont apportées, il y a création d'un être moral nouveau avec l'exigibilité des droits prévus en cas de dissolution de société d'une part et en cas de constitution de société d'autre part.

## 2. Société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

Lorsqu'une personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés devient passible de cet impôt, le changement de son régime fiscal rend les droits et taxes de mutation à titre onéreux exigibles sur les apports purs et simples qui lui ont été faits par des personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés. Les droits sont perçus sur la valeur vénale des biens à la date du changement.

Certains apports en nature sont concernés par un droit spécial de mutation au taux global de 5 %. Concernant les fonds de commerce, cette taxation s'applique à la fraction supérieure à 23 000 €. Les apports en nature concernés sont ceux qui portent sur des immeubles, fonds de commerce, clientèles, droits à un bail, droits immobiliers et effectués par des personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, le droit fixe est exigé à la place du droit de mutation de 5 % concernant les apports de fonds de commerce et les immeubles affectés à l'activité si les associés s'engagent à conserver les titres détenus au moment du changement de régime fiscal pendant 3 ans. Le droit fixe est de 375 € si la société a un capital de moins de 225 000 € et à 500 € dans les autres cas.

**En cas de non-respect** de l'engagement de conserver les titres, la différence entre le droit de 5 % et le droit fixe est exigible immédiatement. Toutefois, la reprise n'est pas effectuée en cas de décès ou en cas de donation, si le donataire prend, dans l'acte, et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal.

### B. Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu

La transformation d'une société n'a de conséquence fiscale que si elle s'accompagne d'un changement de régime fiscal.

#### 1. Sociétés devenant passibles de l'impôt sur les sociétés

En principe, l'opération de changement de régime fiscal entraîne les conséquences fiscales de la **cession** d'entreprise. Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les **bénéfices en sursis d'imposition** et les **plus-values latentes** incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux valeurs comptables et que l'imposition desdits bénéfices et plus-values demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société. Ainsi l'impôt sur le revenu est immédiatement établi uniquement sur le **bénéfice de l'exercice en cours**. Les **réserves** de la société de personnes ont déjà supporté l'impôt sur le revenu.

Les **déficits** constatés par la société de personnes à la date de son passage à l'impôt sur les sociétés sont imputables sur le revenu imposable de chacun des associés.

Concernant les **associés exerçant leur activité professionnelle** au sein de la société, la plus-value constatée sur les parts sociales lors du changement de régime fiscal de la société bénéficie d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des titres de l'associé. Le report est même maintenu, en cas de transmission ultérieure à titre gratuit des titres de l'associé à une personne physique, si elle prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation des titres. De plus, la plus-value est exonérée si les recettes de la société de personnes n'excèdent pas les limites d'exonérations applicables aux petites entreprises et si l'associé détient les droits depuis au moins 5 ans.

#### 2. Cessation d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

Le passage de l'impôt sur les sociétés au régime fiscal des sociétés de personnes entraîne *a priori* les conséquences d'une cessation d'entreprise :

- imposition du résultat de l'exercice en cours à la date de l'opération ;

- imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition : provisions, plus-values ;
- imposition des plus-values latentes à la date du changement ;
- perte du droit au report des déficits reportables. Les déficits peuvent être imputés sur les bénéfices et plus-values imposables au titre de l'exercice de cessation ;
- les bénéfices et réserves capitalisés ou non sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits. Cependant, l'imposition immédiate ne porte pas sur les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes si :
  - aucune modification n'est apportée aux valeurs comptables,
  - l'imposition des bénéfices et des plus-values est possible dans le cadre du nouveau régime fiscal.

## II. Fusions de sociétés

La fusion est l'opération par laquelle deux sociétés s'unissent en une seule. En général, l'une des sociétés absorbe l'autre. Parfois, les deux sociétés font place à une société nouvelle. La société absorbée ou, dans le second cas, les deux sociétés fusionnées sont dissoutes et au même moment leur actif et leur passif sont apportés à la société absorbante ou nouvelle.

En l'absence de régime spécial, il y aurait lieu d'imposer la fusion comme une dissolution suivie d'un apport. Mais le législateur a institué un régime spécial (**CGI, art. 210 A**) qui fait prévaloir la continuité de l'exploitation et traite la fusion comme une opération intercalaire.

L'acte de fusion relevant du régime spécial est enregistré au droit fixe de 375 € lorsque la société a un capital de moins de 225 000 € et à 500 € dans les autres cas. La prise en charge du passif de la société absorbée par la société absorbante est exonérée de tous droits.

Les autres apports à titre onéreux (par exemple, en échange d'obligations) sont imposés comme des ventes lorsqu'ils ont pour objet des immeubles ou des fonds de commerce.

## III. Dissolution de sociétés

### A. Règles communes

L'acte de dissolution de société est enregistré au droit fixe de 375 € ou 500 € selon que le capital social est inférieur ou non à 225 000 € s'il ne porte aucune transmission de biens.

La dissolution de la société est suivie de la période de liquidation pendant laquelle la société réalise ses éléments d'actif et paie ses créanciers. À la fin de la liquidation, les associés se partagent ce qui reste. La période de liquidation est considérée comme un exercice unique. Si elle dure plusieurs années, les liquidateurs établissent chaque année une déclaration de résultat provisoire. La société cesse d'exister lorsque les opérations de liquidation sont closes et que les associés ont approuvé les comptes définitifs des liquidateurs. À compter de cette date, les associés doivent souscrire dans le délai de 60 jours la déclaration de résultat définitive et la déclaration de cessation d'entreprise.

### B. Dissolution des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

La dissolution d'une société passible de l'impôt sur les sociétés est très coûteuse lorsqu'elle dégage un boni de liquidation.

## 1. Impôt sur les sociétés de la société dissoute

Le résultat de liquidation comprend :

- le résultat imposable au taux de 33,1/3 % (le cas échéant taux de 15 % pour les PME) : liquidation des stocks, reprise des provisions, plus-values ;
- la plus-value nette à long terme, taxée à 15 % concernant les titres de participation. Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les plus-values nettes à long terme se rapportant à certains titres de participation sont imposables séparément au taux de 8 %. Elles sont exonérées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Les moins-values nettes à long terme s'imputent sur le résultat imposable au taux normal, à concurrence du rapport existant entre le taux réduit applicable lors de la réalisation de la moins-value (19 %, 18 %, 15 %) et le taux de 33,1/3 % ( $0,15/0,3333 = 45$  %).

## 2. Droit de partage de la société dissoute

Le partage est assujéti à un droit d'enregistrement égal à 1,10 % de l'actif net partagé (après déduction des impôts exigibles).

Le cas échéant, les droits de mutation à titre onéreux s'appliquent :

- au montant des soultes ;
- à l'attribution à une personne autre que l'apporteur des immeubles et fonds de commerce apportés au droit fixe ou exonérés de droit.

La situation est la suivante dans le second cas ci-dessus :

L'apport fait à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt est assimilé à une mutation à titre onéreux, dans la mesure où il a pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail. Le droit d'apport est supprimé si l'apporteur s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport. De plus, concernant les immeubles, ils doivent être compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle. Mais ces biens qui ont bénéficié de cette exonération sont soumis au droit de mutation à titre onéreux s'ils sont attribués lors du **partage social** à un associé autre que l'apporteur.

## 3. Imposition des associés

La reprise des apports (et des primes d'apport) n'engendre pas de revenu imposable. Si les droits sociaux ont été acquis à un prix supérieur au montant de l'apport, le boni imposable est calculé par rapport au prix d'acquisition des droits. Le surplus éventuel, c'est-à-dire le boni de liquidation, est imposé comme un revenu mobilier.

Si la liquidation fait apparaître un mali de liquidation (ou rembourse moins que l'apport), cette perte n'est pas déductible du revenu imposable des particuliers (il s'agit d'une perte en capital). En revanche, si l'associé est une entreprise (relevant de l'IR ou de l'IS), la perte sera considérée comme une moins-value.

## C. Dissolution des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés

Elle est nettement moins coûteuse que la dissolution d'une société passible de l'impôt sur les sociétés.

Le résultat de liquidation est imposé au nom des associés. La plus-value nette à long terme est imposée au taux global de 16 % plus les prélèvements sociaux. La moins-value nette à long terme éventuelle est imputée pour une certaine fraction, sur le bénéfice de l'exercice de cessation. Cette fraction est déterminée d'après le rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme lors de la

réalisation des moins-values à long terme et le taux de l'impôt sur les sociétés (*exemple* : 16 %/33,33 % = 48 %).

Le boni de liquidation n'est pas imposable.

Le partage des acquêts sociaux (apports à titre onéreux, biens acquis ou créés par la société, numéraire, choses fongibles) est soumis au **droit de partage de 1,1 %** sur l'actif net partagé. En cas de soulte, les droits de mutation sont exigibles dans la limite de cette soulte.

La reprise par l'apporteur d'un bien (immeuble, fonds de commerce) apporté à titre pur et simple n'est pas imposable aux droits de mutation, sous réserve de la taxe de publicité foncière de 0,7 %.

En revanche, l'attribution à une personne autre que l'apporteur d'un immeuble ou d'un fonds de commerce qui a été apporté à titre pur et simple est soumise au droit de vente.

### **SECTION 3. TRANSMISSION DE L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE**

La transmission de l'entreprise individuelle donne lieu :

- à l'application des **droits d'enregistrement**, selon la nature de l'opération : vente, apport en société, donation ou succession ;
- à l'imposition des bénéfices non encore taxés, des **plus-values** dégagées par la cession des immobilisations et du profit de cession des stocks.

Concernant le régime d'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises selon le montant des recettes ou celui selon la valeur des éléments cédés (*voir série 02 : BIC-IS*).

Le cédant doit déclarer à l'administration la cession de l'entreprise dans un délai de soixante jours. Ce délai court du jour où la vente du fonds est publiée dans un journal d'annonces légales ou, à défaut, du jour où l'acquéreur a pris la direction de l'exploitation. Dans le même délai, le cédant doit faire parvenir au centre des impôts sa déclaration de résultat.

En cas de cessation sans transmission, le délai de soixante jours part de la fermeture de l'entreprise.

En cas de décès, le délai de déclaration est porté à six mois.

Des **régimes de faveur** s'appliquent en cas d'apport en société ou de transmission à titre gratuit de l'entreprise.

#### **I. Apport de l'entreprise à une société**

La société qui reçoit l'apport d'une entreprise individuelle bénéficie d'un régime de faveur en matière de **droit d'apport**. L'opération est exonérée de droit d'enregistrement si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres pendant 3 ans.

En matière de bénéfice, l'exploitant individuel qui apporte son entreprise ou une branche complète d'activité à une société bénéficie d'un **report d'imposition** des plus-values et des profits sur stocks, prévu à l'article 151 octies du CGI.

Le présent régime ne peut se combiner avec les régimes d'exonération des plus-values en fonction des recettes ou en fonction de la valeur des éléments cédés.

## A. *Conditions à remplir*

Le régime de faveur s'applique à l'apport d'une entreprise individuelle (ou en indivision) exerçant une activité professionnelle quelconque : industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ; à une société quels qu'en soient la forme (SA, SNC, SCP, société de fait...) et le régime fiscal (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), qu'elle soit préexistante ou nouvelle.

L'apport doit porter sur une entreprise individuelle ou sur une branche complète d'activité.

**L'option** pour le régime de faveur doit être exprimée dans l'acte constatant l'apport ou la constitution de la société, conjointement par l'apporteur et la société.

L'exploitant doit apporter **l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé** affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, ou une branche complète d'activité. Il peut transférer dans son patrimoine privé les immeubles non affectés à l'exploitation, à condition de pouvoir les mettre à la disposition de la société. Les plus-values de retrait d'actif sont imposables. L'apport des éléments de l'actif circulant et des éléments du passif professionnel est possible, mais pas obligatoire.

L'apport des immobilisations doit être rémunéré exclusivement par la **remise d'actions ou de parts sociales**, à l'exclusion de toute somme d'argent ou de la prise en charge d'un passif non professionnel.

## B. *Contenu du régime*

L'imposition des **plus-values à court terme ou à long terme sur les immobilisations non amortissables** est reportée à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en contrepartie de l'apport. La transmission des droits sociaux par succession ou donation à une personne physique n'interrompt pas le report d'imposition si le bénéficiaire s'engage à acquitter l'impôt relatif à la plus-value.

Les **plus-values d'apport des éléments amortissables** sont réintégrées en cinq ans (quinze ans pour les constructions) dans le bénéfice imposable au taux de droit commun de la société bénéficiaire de l'apport.

L'apporteur peut opter pour l'imposition au taux global réduit de 27 % de la plus-value nette à **long terme** globale de ses immobilisations amortissables ou imputer cette plus-value sur ses déficits.

Les **profits latents sur les stocks** ne sont pas imposés si la société bénéficiaire de l'apport les inscrit à l'actif de son bilan à la valeur comptable qu'ils avaient dans les écritures de l'apporteur.

Les **provisions** ne sont rapportées au résultat imposable de l'apporteur que si elles deviennent sans objet.

**L'étalement des plus-values à court terme** peut être continué par la société si celle-ci en prend l'engagement dans l'acte d'apport. Toutefois, l'étalement sur trois ans n'est plus possible si la société bénéficiaire de l'apport est passible de l'impôt sur les sociétés.

Si une immobilisation **subventionnée** est comprise dans l'apport en société, la fraction de la subvention non encore rapportée aux résultats, ne fait pas l'objet d'une imposition immédiate. Elle peut être réintégrée de manière étalée au nom de la société bénéficiaire de l'apport si la société bénéficiaire de l'apport exerce une option en ce sens dans l'acte d'apport. La réintégration est effectuée par parts égales sur la durée d'amortissement du bien concerné retenue par la société bénéficiaire de l'apport si le bien est amortissable ou sur la durée initialement retenue par la société apporteuse restant à courir à la date de l'opération pour les immobilisations non amortissables.

## II. Transmission à titre gratuit de l'entreprise individuelle (donation, succession)

Les bénéficiaires d'une transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (succession, donation) peuvent sur option se placer sous un régime spécial de report d'imposition permettant d'éviter l'imposition immédiate des plus-values constatées sur les éléments d'actif lors de la transmission.

De plus, la totalité des plus-values en report est exonérée définitivement, si l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans par l'un des bénéficiaires de la transmission.

Ce régime concerne les exploitations industrielles ou commerciales, agricoles, les professions libérales et les charges et offices.

La transmission doit porter sur l'ensemble des éléments de l'**actif immobilisé** affectés à l'exercice de l'activité professionnelle. Les immeubles d'exploitation peuvent ne pas être transmis. Le nouvel exploitant doit inscrire les biens transmis à son bilan pour leur valeur réelle à la date de la transmission et les amortir sur cette base réévaluée.

L'apport du **stock** n'est pas obligatoire. S'il est apporté, le profit correspondant n'est pas imposé à condition que le nouvel exploitant les inscrive à l'actif de son bilan à leur valeur comptable. Le profit sera imposé au nom du nouvel exploitant lorsqu'il cédera les stocks.

Le présent régime ne peut se cumuler avec les régimes d'exonération des plus-values en fonction des recettes ou en fonction de la valeur des éléments cédés.

### SECTION 4. PARTICIPATION FINANCIÈRE DES SALARIÉS À L'ENTREPRISE

Créée par une ordonnance du 17 août 1967, la participation des salariés « aux fruits de l'expansion » vise à associer les salariés aux résultats de l'entreprise. Plusieurs fois remaniée, elle reste le principal système légal de participation financière et le seul obligatoire.

À côté de ce régime obligatoire, les entreprises peuvent recourir à d'autres modalités de participation financière : intéressement des salariés à l'entreprise, plan d'épargne d'entreprise, plan d'épargne pour la retraite collectif, plan d'épargne interentreprises, options de souscription ou d'achat d'actions.

#### I. Participation des salariés aux résultats de l'entreprise

Toutes les entreprises qui emploient *au moins 50 personnes* sont tenues de faire participer leurs salariés à leurs bénéfices dans les conditions prévues par la loi. Ce régime est assorti d'*importants avantages fiscaux*.

L'application d'un accord non conforme au caractère aléatoire et collectif de la participation n'ouvre pas droit aux exonérations sociales et fiscales. Les versements effectués sont dans ce cas requalifiés en salaires.

##### A. Champ d'application

La participation doit être instituée dans toute entreprise qui, au cours d'un exercice, a employé au moins cinquante salariés pendant une durée de six mois au moins, consécutifs ou non.

Les entreprises de moins de cinquante salariés peuvent instituer le régime légal de participation et bénéficier des avantages fiscaux.

Les entreprises nouvelles sont exonérées de la participation pour leurs deux premiers exercices.

Les entreprises constituant une unité économique et sociale et employant habituellement au moins 50 salariés sont soumises à la participation.

## B. Calcul de la participation

La participation est d'abord calculée globalement, puis attribuée aux salariés.

Après clôture des comptes de l'exercice, l'entreprise constitue une *réserve spéciale de participation* dont le montant est donné par la formule :

$$R = \frac{1}{2} \left( B - \frac{5C}{100} \right) \times \frac{S}{VA}$$

$B$  représente le **bénéfice fiscal** réalisé en France, tel qu'il est retenu pour être imposé au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu ou au taux réduit pour certaines PME, diminué de l'impôt correspondant (bénéfice fiscal net).

La participation est également calculée sur **l'ensemble du bénéfice exonéré partiellement ou totalement d'impôt sur les sociétés** pour :

- les entreprises nouvelles créées dans certaines zones d'aménagement du territoire entre le 1<sup>er</sup> janvier 1995 et le 31 décembre 2009 ;
- les jeunes entreprises innovantes ;
- les entreprises implantées en zone franche urbaine ;
- les sociétés créées pour reprendre des entreprises ou des établissements industriels en difficulté ;
- les entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité ;
- les sociétés d'investissements immobilières cotées.

Les plus-values à long terme ne sont jamais intégrées dans le bénéfice servant au calcul de la participation.

Il est majoré de la provision pour investissement constitué à la clôture de l'exercice considéré. Les bénéfices soumis au taux réduit des plus-values à long terme sont exclus.

Le bénéfice net est diminué de la rémunération des **capitaux propres** ( $C$ ), calculée au taux de 5 %.

Les **capitaux propres** comprennent le capital (sous déduction du capital non appelé), les primes liées au capital, les réserves, le report à nouveau, les provisions ayant supporté l'impôt et les provisions réglementées constituées en franchise d'impôts par application d'une disposition particulière du CGI. Ils sont retenus pour leur valeur au bilan de clôture. En cas d'augmentation de capital, le montant du capital et des primes qui lui sont liées, est pris en compte *pro rata temporis*.

La réserve spéciale de participation elle-même et les capitaux propres relatifs aux établissements à l'étranger sont exclus du montant des capitaux propres.

Le bénéfice net ainsi corrigé est multiplié par le rapport des **salaires** ( $S$ ) à la **valeur ajoutée** de l'entreprise ( $VA$ ).

Les **salaires** correspondent aux rémunérations brutes y compris les avantages en nature déterminés selon les règles prévues pour le calcul des cotisations de Sécurité sociale.

La **valeur ajoutée** fait l'objet d'une définition autonome (**C. trav., art. R. 442-2**), différente de la définition comptable et de celle applicable à la taxe professionnelle. Elle comprend les charges de personnel, les impôts, taxes et versements assimilés autres que les taxes sur le chiffre d'affaires, les



charges financières, les dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions qui ne sont pas des charges exceptionnelles, le résultat courant avant impôt.

Le résultat courant avant impôts correspond à la somme algébrique du résultat d'exploitation et du résultat financier, à l'exclusion du résultat exceptionnel.

On retient le bénéfice réalisé en France, les capitaux propres investis en France, les rémunérations du personnel des établissements en France et la valeur ajoutée produite en France.

La réserve spéciale de participation ainsi calculée est déduite pour la détermination du résultat comptable et réintégrée pour le calcul du résultat fiscal. Elle est fiscalement déductible au titre de l'exercice au cours duquel elle est répartie entre les salariés et au cours duquel l'assemblée générale ordinaire s'est prononcée sur la mise en réserve spéciale des sommes. La fraction de la réserve de participation qui n'est pas effectivement attribuée aux salariés au cours de l'exercice n'est pas déductible.

La participation relative à l'exercice du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2007 est déductible du résultat fiscal de 2008.

### ***C. Régime de la participation pour les salariés***

Les avantages fiscaux attachés à la participation légale sont subordonnés au *dépôt de l'accord* de participation à la direction départementale du travail.

Les sommes attribuées aux salariés sont **indisponibles pendant cinq ans**. Ces sommes, et les revenus qu'elles produisent et qui restent bloqués, sont *exonérés* de l'impôt sur le revenu et des taxes et participations assises sur les salaires, mais elles sont soumises à la CSG et à la CRDS. L'exonération d'impôt sur le revenu est réduite de moitié si l'accord de participation fixe l'indisponibilité de la participation à trois ans au lieu de cinq.

La possibilité pour les accords de ramener à trois ans le délai d'indisponibilité des droits des salariés est supprimée pour les nouveaux accords (loi sur l'épargne salariale du 19 février 2001).

Les droits constitués au profit des salariés deviennent négociables ou exigibles avant l'expiration du délai d'indisponibilité dans les cas suivants prévus par l'article R. 442-17 du Code du travail : **mariage** de l'intéressé ou conclusion d'un pacte civil de solidarité par l'intéressé ; **naissance**, ou arrivée au foyer en vue de son adoption, d'un troisième enfant, puis de chaque enfant suivant ; **divorce**, séparation ou dissolution d'un pacs, lorsque l'intéressé conserve la garde d'au moins un enfant ; **invalidité** du bénéficiaire, de son conjoint, de ses enfants ou de la personne qui est liée par un pacs ; **décès** du salarié, de son conjoint ou de la personne liée au bénéficiaire par un pacs ; **cessation** du contrat de travail ; **création** ou reprise, par le bénéficiaire, son conjoint, ses enfants ou la personne liée au bénéficiaire par un pacs, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, soit à titre individuel, soit sous la forme d'une société, à condition d'en exercer effectivement le contrôle au sens de l'article 163 quinquies A du Code général des impôts, ou installation en vue de l'exercice d'une autre profession non salariée ; **acquisition** ou agrandissement de la résidence principale ; situation de **surendettement** du salarié.

## **II. Régimes facultatifs de participation financière**

Ces régimes peuvent se cumuler entre eux et avec la participation légale.

### A. *Intéressement des salariés à l'entreprise*

L'intéressement des salariés peut être institué dans toute entreprise employant au moins un salarié qui n'est pas mandataire social. L'intéressement est lié « aux résultats ou aux performances de l'entreprise ». Il doit présenter un caractère variable et incertain. La formule de calcul doit être claire et faire appel à des éléments objectivement mesurables définis par l'accord d'intéressement conclu avec le personnel.

L'intéressement est **déductible** du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel il est attribué. L'intéressement perçu est **soumis à l'impôt sur le revenu**. En revanche, si le salarié adhérent à un plan d'épargne salariale, affecte à ce plan tout ou partie de son intéressement dans les 15 jours suivant son versement, il bénéficie pour les sommes ainsi affectées au plan d'épargne d'une exonération d'impôt sur le revenu dans la limite annuelle de la moitié du plafond annuel de Sécurité sociale.

Il est *exonéré* des taxes et participations assises sur les salaires et des cotisations sociales si l'accord d'intéressement a été déposé à la direction départementale du travail. Il est soumis à la CSG et à la CRDS.

### B. *Plan d'épargne d'entreprise*

Le plan d'épargne d'entreprise est un système d'épargne collectif qui permet aux salariés de se constituer un portefeuille de valeurs mobilières avec l'aide de l'entreprise.

L'aide de l'entreprise, qu'on appelle *abondement*, est déductible du bénéfice imposable et *exonérée* des taxes et participations assises sur les salaires dans la limite de 2 300 € (ou, en cas d'acquisition par le bénéficiaire d'actions ou de certificats d'investissements de son entreprise ou d'entreprises appartenant au même groupe, 4 140 €) sans que ces montants excèdent le triple de la contribution des bénéficiaires. Elle est exonérée d'impôt sur le revenu et soumise à la CSG et à la CRDS. Les fonds versés et les revenus qu'ils produisent doivent rester bloqués pendant cinq ans sauf exceptions autorisées.

### C. *Plan d'épargne pour la retraite collectif (Perco)*

Le régime fiscal du Perco est identique à celui du PEE sous réserve des règles suivantes :

- l'abondement maximal de l'entreprise est fixé à 5 150 € (16 % du plafond Sécurité sociale) ;
- l'abondement versé par l'entreprise est soumis pour la part excédant, par bénéficiaire et par an, 2 300 € à une contribution sociale spéciale de 8,2 % à la charge de l'employeur ;
- l'abondement vient en principe minorer le montant maximum déductible de l'impôt sur le revenu au titre des cotisations de retraite supplémentaire ou, pour les entrepreneurs individuels, la limite de déduction des cotisations d'assurance vieillesse facultative ;
- l'abondement du Perco par l'entreprise permet de constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement ;
- le terme du plan est le départ en retraite de l'adhérent, sauf cas de déblocage anticipé ;
- la délivrance des sommes ou valeurs inscrites au compte des participants s'effectue sous forme de rente viagère acquise à titre onéreux. Toutefois, l'accord instituant le plan peut prévoir des modalités de délivrance en capital et de conversion en rente desdites sommes ou valeurs ainsi que les conditions de choix des participants. Le capital est exonéré d'impôt sur le revenu.

### D. *Plan d'épargne interentreprises*

Le régime fiscal du plan d'épargne d'entreprise est celui du plan d'épargne d'entreprise ou celui du plan d'épargne pour la retraite collectif selon sa forme. Ce plan commun à plusieurs entreprises doit

permettre, en mutualisant le coût de mise en place et de fonctionnement du plan d'épargne, l'accès des salariés des petites et moyennes entreprises à cette forme d'épargne salariale.

## ***E. Options sur actions (stock-options)***

Le régime d'options sur actions permet aux sociétés de consentir aux membres du personnel, à des conditions avantageuses, des options donnant droit à la souscription ou à l'achat en Bourse de leurs propres actions.

### **1. Du côté de la société**

L'assemblée générale extraordinaire autorise le conseil d'administration à consentir des options d'achat ou de souscription d'actions à tout ou partie du personnel salarié ou dirigeant, pendant un certain délai. Le conseil d'administration fixe un prix d'option, qui ne changera pas pendant le délai d'option. La société peut déduire de son résultat imposable les charges qu'elle expose du fait de la levée des options et les moins-values résultant de la différence entre le prix de souscription des actions et leur valeur d'origine.

### **2. Imposition du salarié**

#### ***a. Rabais excédentaire***

Si le prix d'option est inférieur de plus de 5 % à la valeur du titre, la **fraction du rabais** supérieure à 5 % est soumise à l'impôt sur le revenu, à la CSG et à la CRDS, en tant que salaire, lors de la levée de l'option.

#### ***b. Avantage tiré de la levée de l'option***

Lorsque le salarié lève l'option, la différence entre la valeur du titre à la levée de l'option et son prix d'acquisition, éventuellement diminuée de la fraction du rabais déjà imposée, est soumise au titre de l'année de cessions des actions à l'impôt sur le revenu, soit comme une plus-value de valeurs mobilières au taux de 30 % plus la CSG (8,2 %), la CRDS (0,5 %), le prélèvement social de 2 % et la contribution additionnelle de 0,3 %, soit sur option, comme un salaire.

Concernant les options attribuées à compter du 27.04.2000, la quote-part de l'avantage tiré de la levée d'option qui excède 152 500 € est imposée au taux de 40 % (plus les prélèvements sociaux de 11 %).

Toutefois, si la cession intervient moins de 4 ans (5 ans pour les options attribuées avant le 27.04.2000) après l'attribution (et non la levée) de l'option (et sauf les cas de licenciement, mise à la retraite, décès ou invalidité), l'avantage tiré de la levée d'option est imposé comme salaire, avec un système de quotient. Le montant net imposable de l'avantage est divisé par le nombre d'années entières ayant couru entre la date de l'option et la date de la cession des titres. Le résultat est ajouté au revenu global net. L'impôt correspondant à l'avantage est égal à la cotisation supplémentaire ainsi obtenue multipliée par le nombre utilisé pour déterminer le quotient.

Si le bénéficiaire de l'avantage respecte, après la période d'indisponibilité de 4 ans, un délai supplémentaire de 2 ans, les taux sont les suivants :

- quote-part de l'avantage < 152 500 € : 16 % (plus prélèvements sociaux de 11 %) ;
- quote-part de l'avantage > 152 500 € : 30 % (plus prélèvements sociaux de 11 %).

Si le prix de cession des titres est inférieur à sa valeur lors de l'exercice de l'option, la différence est retranchée de l'avantage imposable.

*c. Plus-value*

La différence entre le prix de cession du titre et sa valeur à la levée de l'option (**plus-value**) est soumise au régime des plus-values sur valeurs mobilières imposées au taux de 27 % (16 % + 11 %).

La CSG, la CRDS, le prélèvement social de 2 % et la contribution additionnelle de 0,30 % sur les revenus du patrimoine s'appliquent sur la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition, diminuée de la fraction du rabais déjà taxée. Toutefois, ces contributions ne s'appliquent pas à la plus-value dans la mesure où elle n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu (seuil d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières : 15 000 €).

## **SECTION 5. CONVENTIONS INTERNATIONALES RELATIVES AUX DOUBLES IMPOSITIONS**

Chaque État ou territoire doté de l'autonomie fiscale fixe ses propres règles d'imposition. L'État peut décider spontanément d'appliquer un **principe de territorialité**. Ainsi, l'impôt français sur les sociétés s'applique aux « bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France » (**CGI, art. 209**). En retenant un tel principe, on limite les risques de double imposition. Mais d'autres États appliquent des règles différentes : ainsi les États-Unis imposent les sociétés sur leur bénéfice mondial.

En matière d'impôt sur le revenu, la France retient le principe de l'imposition sur le **revenu mondial** pour les personnes qui ont en France leur domicile fiscal (**CGI, art. 4 A**). Mais les États dans lesquels les revenus ont leur source prétendent aussi prélever leur part d'impôt.

En l'absence de convention internationale, il arrive que le même revenu soit imposé dans deux États différents. Pour éviter les doubles impositions, les États concluent avec chaque pays avec lequel ils entretiennent des relations économiques une convention fiscale qui *répartit le droit d'imposer*.

La France a un réseau conventionnel très étendu : elle a conclu plus d'une centaine de conventions fiscales. Ces conventions couvrent tous les États avec lesquels la France entretient des relations économiques suivies. Des conventions fiscales ont également été conclues entre l'État et les territoires et collectivités territoriales d'outre-mer : Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon, Mayotte, Polynésie.

### **I. Caractères généraux des conventions fiscales**

Après avoir été négociée pendant un temps généralement assez long, la convention fiscale est *signée* par les ministres des affaires étrangères. Elle doit ensuite être *ratifiée* par les autorités des deux États. L'article 53 de la Constitution de 1958 exige que les traités qui modifient des dispositions législatives ou engagent les finances de l'État soient ratifiés ou approuvés *en vertu d'une loi*. Après l'adoption de cette loi, le président de la République ratifie ou approuve la convention. Les documents de ratification sont échangés par les deux États. C'est l'échange des instruments de ratification qui détermine l'entrée en vigueur de la convention entre les États. Enfin, la convention est publiée au *Journal officiel* et entre en vigueur à l'égard des contribuables.

L'article 55 de la Constitution de 1958 prévoit que les traités internationaux ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une *autorité supérieure à celle des lois internes*, sous réserve de leur application par l'autre partie. Les dispositions d'une convention publiée au *JO* font donc échec aux dispositions contraires du CGI. Dans les rapports entre les deux États contractants, le droit interne s'efface devant les règles d'imposition et les définitions conventionnelles. Ainsi, dès lors qu'une convention est applicable, la définition du domicile donnée par celle-ci l'emporte sur la définition légale du domicile fiscal.

Les conventions fiscales ont pour objet principal l'élimination des doubles impositions ; elles prévoient *l'échange de renseignements* en vue de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ; elles protègent les contribuables en leur permettant de connaître à l'avance le régime fiscal applicable à leurs opérations.

Quant à leur contenu matériel, les conventions fiscales règlent l'application des *impôts sur les revenus*. Du côté français, il s'agit de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des retenues à la source. Certaines conventions visent d'autres impôts : impôt sur la fortune, droits d'enregistrement, droits sur les successions, sur les donations.

La plupart des conventions sont établies en suivant un *modèle commun* élaboré au sein de l'OCDE. Le plan de chaque convention est le suivant : champ d'application et définitions communes ; règles d'imposition des différentes catégories de revenus ; méthodes d'élimination des doubles impositions ; dispositions diverses : clause de non-discrimination, échange de renseignements, entrée en vigueur.

## II. Contenu des conventions

### A. Définitions générales

La convention définit un certain nombre de notions : personne, société, impôt, dividende, etc. Deux définitions sont fondamentales : celles du résident et de l'établissement stable.

#### 1. Notion de « résident d'un État contractant »

La définition commune de la notion de résident permet d'éviter qu'une personne ne soit considérée comme ayant son domicile fiscal dans les deux États à la fois. Pour déterminer la résidence, on applique d'abord la législation de chacun des États. Si cela aboutit à une double résidence, on retient la définition conventionnelle.

Pour les personnes physiques, les critères le plus souvent retenus sont, par ordre de priorité, le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux, le séjour habituel, parfois la nationalité. Pour les personnes morales, on retient généralement, à titre subsidiaire, le siège de la direction effective de l'entreprise.

#### 2. Notion d'établissement stable

Généralement, les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'ait un établissement dans l'autre État. La définition de l'établissement stable diffère sur des points particuliers d'une convention à l'autre. D'une manière générale, l'établissement stable s'entend d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

### B. Répartition du droit d'imposer

La convention fiscale passe en revue les différentes catégories de revenus et détermine, pour chacune d'elles, le droit d'imposer de chaque État contractant. Trois solutions sont possibles.

#### 1. Imposition exclusive dans l'État de la résidence

C'est généralement le cas pour les bénéfices des entreprises lorsqu'elles ne possèdent pas d'établissement stable dans l'autre État, pour les revenus des professions libérales, des salariés en

mission temporaire dans l'autre État, pour les pensions privées, les redevances et les gains en capital, sauf s'ils proviennent de la cession d'immobilisations d'un établissement stable situé dans l'autre État.

## 2. Imposition exclusive dans l'État de la source

D'une portée limitée, ce principe s'applique généralement aux traitements des fonctionnaires et aux jetons de présence et tantièmes.

## 3. Imposition non exclusive dans l'État de la source

C'est la solution normalement retenue pour les intérêts et dividendes, les revenus des immeubles, les bénéfices et plus-values d'un établissement stable, les salariés qui travaillent durablement dans l'autre État.

Il s'agit de tendances générales. Il convient dans chaque cas de *se reporter au texte de la convention*. Lorsque le droit d'imposer est partagé entre les deux États, les modalités de ce partage sont indiquées dans un chapitre de la convention intitulé « Méthodes pour éviter la double imposition ».

### C. Méthodes d'élimination des doubles impositions

Les méthodes pour éviter la double imposition sont au nombre de deux : l'exonération et l'imputation.

#### 1. Méthode de l'exonération

Le plus souvent, la France exonère les revenus provenant de l'autre État qui sont imposables dans cet État, sauf les dividendes, les intérêts et les rémunérations d'administrateurs de sociétés, les plus-values immobilières, les bénéfices non commerciaux, les revenus des artistes et sportifs.

Les revenus exonérés sont pris en compte pour l'application du barème de l'impôt, selon *la méthode du taux effectif*, de sorte que la progressivité de l'impôt soit maintenue. En pratique, l'impôt sur le revenu est calculé sur le revenu global sans tenir compte de la convention, puis il est réduit dans la proportion des revenus exonérés.

#### 2. Méthode de l'imputation

Dans ce système, l'impôt payé à l'étranger par un résident de France ouvre droit à un *crédit d'impôt* imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû en France. Cette méthode se généralise dans les conventions fiscales.

##### a. Revenus de source étrangère ouvrant droit à crédit d'impôt

La méthode de l'imputation s'applique aux revenus soumis à une retenue dans l'État de la source (dividendes, intérêts, redevances, plus-values immobilières), aux revenus des professions indépendantes, artistes et sportifs, administrateurs de sociétés, dans les conventions récentes, aux autres revenus de source étrangère dont la convention prévoit l'imposition dans l'État de la source.

##### b. Imputation du crédit d'impôt

L'impôt étranger est imputé sur l'impôt français dans la base duquel les revenus sont compris. Le crédit d'impôt constitue un revenu imposable.

Le crédit d'impôt imputable n'est pas toujours égal au montant de l'impôt acquitté à l'étranger. Il peut être forfaitaire. Il est plafonné au montant de l'impôt français afférent aux revenus qui y ouvrent droit.

## EXERCICES DE RÉVISION AUTOCORRIGÉS

### *Exercice n° 1 : Impôt sur le revenu*

M. Merlin dirige l'entreprise Arabesque qui commercialise des produits de farces et attrapes. Il s'agit d'une entreprise individuelle installée à Lyon, soumise à un régime d'évaluation réelle du bénéfice et dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

M. Merlin vous demande de l'assister lors de l'arrêt des comptes de l'exercice 2006. Après avoir passé en revue la comptabilité et enregistré toutes les écritures d'inventaire ou de régularisation, vous devez résoudre les points en suspens au regard du droit fiscal pour finaliser vos travaux.

Vous avez préalablement relevé les renseignements suivants :

- Chiffre d'affaires HT de l'exercice : 1 000 000 €
- Résultat comptable vérifié par vos soins : 30 020 €
- L'entreprise a adhéré depuis sa création à un centre de gestion agréé.
- Les époux Merlin sont mariés sous le régime de la communauté.
- Le résultat comptable est considéré comme définitif et exact.

#### **A. Examen des points en suspens**

##### *1. Charges*

Vous avez relevé, au cours de vos investigations, certaines charges pour lesquelles la question de la déductibilité n'a pas encore été tranchée.

**a.** M. Merlin bénéficie de la réduction d'impôt sur le revenu accordée aux entreprises concernant les dons. Il a versé au cours de l'exercice :

- 4 000 € à une association d'aide aux enfants en difficulté ;
- 200 € à une association culturelle locale pour la défense de la langue française ;
- 1 800 € à la Ligue contre le cancer (association reconnue d'utilité publique).

Quelle est la réduction d'impôt correspondante ?

Quel aurait été leur régime fiscal si l'exercice 2006 avait été déficitaire ?

Quel est le régime fiscal spécifique aux particuliers ?

**b.** M. Merlin a perçu au cours de l'année une rémunération totale de 60 000 €. Ces prélèvements ont été enregistrés au compte 644 « Rémunérations de l'exploitant ».

Il a également versé des cotisations à divers organismes sociaux :

- Cotisations obligatoires Maladie et Allocations familiales pour 11 500 € (dont CSG non déductible et RDS 1 600 €).
- Cotisation obligatoire Vieillesse pour 5 000 €.
- Cotisation facultative Prévoyance complémentaire pour 7 800 €.
- Cotisation facultative Perte d'emploi pour 4 400 €.

Le montant total des cotisations non déductibles s'élève à 4 000 €.

Calculer le montant total des charges de personnel non déductibles.

**c.** M<sup>me</sup> Merlin, secrétaire à temps complet dans l'entreprise, a perçu une rémunération de 20 000 €.

Cette charge est-elle déductible ?

**d.** Dans le poste Frais financiers, M. Merlin a enregistré une somme de 5 000 € qu'il a perçue à titre d'intérêts relatifs à une avance de trésorerie de 50 000 € qu'il a consentie personnellement à l'entreprise durant tout l'exercice 2006. Il est précisé que le taux de rendement à l'émission des obligations des sociétés privées est fixé par hypothèse à 4 %.

Quel est le montant des intérêts déductibles ?

## **2. Contrôle**

M. Merlin a subi au cours de l'exercice 2006 un contrôle de Sécurité sociale. L'Urssaf a réclamé un complément de cotisations de 3 000 € au titre de l'année 2004 à la suite d'une application erronée des baisses de cotisations sur les bas salaires. Ce rehaussement est accompagné d'une pénalité de 300 €. Ces deux sommes ont été réglées immédiatement.

Ces charges sont-elles déductibles ?

## **3. Immeuble**

M. Merlin a acquis le 1<sup>er</sup> juillet 1999, lors du démarrage de l'activité, un immeuble dans lequel est exploitée l'entreprise et qui comprend un entrepôt, un magasin et des bureaux. L'acquisition de l'immeuble a relevé légalement de la TVA immobilière.

Prix d'achat HT : terrain : 10 000 € ; construction : 40 000 €. TVA (20,60 %) : 10 300 €.

La durée normale d'utilisation du bâtiment a été fixée à 25 ans.

Le 1<sup>er</sup> juillet 2006, l'entreprise a dû quitter ces locaux à la suite d'un arrêté d'expropriation. Elle a alors perçu une indemnité de 100 000 € ventilée de la façon suivante : ensemble immobilier : 80 000 € ; trouble d'exploitation : 20 000 €.

L'indemnité perçue n'est pas soumise à la TVA.

- Indiquer les conséquences de cette opération au regard de la TVA.
- Déterminer la plus-value réalisée et indiquer son traitement fiscal.
- Quel est le traitement fiscal de l'indemnité pour trouble d'exploitation ?

## **4. Titres de portefeuille**

M. Merlin a acquis au cours des exercices précédents des titres d'une société anonyme « Perlinpinpin » au capital de 1 200 000 € divisé en 120 000 actions de valeur nominale 10 €. La société n'est pas cotée en Bourse. Ces titres ont été achetés aux dates suivantes et inscrits immédiatement à l'actif du bilan de l'entreprise :

- 1 000 actions le 5 janvier 2002 à 30 € l'unité.
- 2 000 actions le 14 décembre 2002 à 32 € l'unité.
- 2 000 actions le 6 février 2005 à 34 € l'unité.

Vous avez eu connaissance des opérations suivantes réalisées au cours de l'exercice 2006 :

**a.** M. Merlin a perçu 4 000 € de dividendes en provenance de la SA Perlinpinpin. Ces dividendes figurent dans les produits financiers de l'exercice 2006.

**b.** Le 1<sup>er</sup> avril 2006, M. Merlin a vendu 4 000 titres au prix unitaire de 33 € pour financer l'acquisition du nouveau local.

**c.** Au 31 décembre 2006, la valeur probable de négociation de ces titres est fixée à 32 €. Les actions n'ont fait l'objet d'aucune provision antérieure.

Indiquer le régime fiscal de ces opérations.

M. Merlin aurait-il eu intérêt à ne pas inscrire ces titres à l'actif du bilan de l'entreprise Arabesque ?



### 5. Chaîne d'emballage

La commune a permis à l'entreprise d'acheter le 1<sup>er</sup> janvier 2000 une chaîne d'emballage d'une valeur de 20 000 € HT, en lui octroyant une subvention d'équipement de 10 000 €. La chaîne a été mise en service le 1<sup>er</sup> janvier 2000 et amortie en linéaire sur dix ans. La subvention a fait l'objet d'un échelonnement au même rythme que les amortissements.

Lors de l'inventaire réalisé en décembre 2006, M. Merlin a constaté que cette chaîne était hors d'usage. Il a donc décidé de la mettre au rebut le 31 décembre 2006.

Quel est le traitement fiscal de l'opération ?

### B. Calcul du résultat imposable et du revenu imposable

Après avoir résolu les différents points en suspens, vous répondrez aux questions suivantes :

1. Présenter le tableau des plus ou moins-values de l'exercice.  
Ce tableau doit mettre en évidence la plus-value nette à court terme et la plus-value nette à long terme.
2. Calculer le résultat imposable dégagé par l'entreprise Arabesque au titre de l'exercice 2006.
3. Indiquer ensuite le revenu global à déclarer à l'impôt sur le revenu par les époux Merlin pour l'année 2006, en précisant les catégories de revenus concernées par l'impôt sur le revenu.

Ces revenus catégoriels peuvent-ils bénéficier d'abattements particuliers ? Si oui, vous définirez leurs modalités d'application. Les abattements n'ont pas à être calculés.

## Corrigé

### A. Examen des points en suspens

#### 1. Charges

##### a. Dons

Total des dons versés :  $4\,000\text{ €} + 200\text{ €} + 1\,800\text{ €} = 6\,000\text{ €}$

Les dons procurent une réduction d'impôt. La charge est non déductible. Il convient de la réintégrer.  
Plafond en base :  $5\text{ ‰}$  du chiffre d'affaires HT de 2006 soit :  $1\,000\,000\text{ €} \times 5\text{ ‰} = 5\,000\text{ €}$ .

Excédent des dons versés :  $6\,000\text{ €} - 5\,000\text{ €} = 1\,000\text{ €}$

Cet excédent bénéficie d'un report sur les cinq exercices suivants.

Réduction d'impôt =  $5\,000\text{ €} \times 60\text{ ‰} = 3\,000\text{ €}$

Cette réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu (barème progressif).

En cas d'excédent de réduction d'impôt par rapport à l'impôt sur le revenu dû, l'excédent bénéficie d'un report sur les cinq années suivantes.

Si l'exercice 2006 est déficitaire, il y a application des mêmes règles que celles ci-dessus.

Régime spécifique aux particuliers :

- Dons au profit d'associations d'aide aux personnes en difficulté  
Plafond en base : 479 € (488 € en 2007)  
Réduction d'impôt :  $479\text{ €} \times 75\text{ ‰} = 359\text{ €}$

## – Autres dons

Sommes à considérer :  $(4\,000\text{ €} - 479\text{ €}) + 200\text{ €} + 1\,800\text{ €} = 5\,521\text{ €}$

Plafond en base : 20 % du revenu imposable

Réduction d'impôt : 66 %

En cas d'excédent en base, celui-ci bénéficie d'un report sur les cinq années suivantes.

En revanche, en cas d'excédent de réduction d'impôt sur l'impôt sur le revenu dû, cet excédent est perdu (non-valeur).

La solution optimale pour M. Merlin est probablement d'utiliser les mesures propres aux particuliers. Il est probable que les 5 521 € n'excèdent pas les 20 % du revenu imposable.

*b. Rémunération et cotisations de l'exploitant*

La rémunération de l'exploitant de 60 000 € n'est pas déductible. Il convient donc de la réintégrer.

Les cotisations sociales non déductibles à réintégrer s'élèvent à 4 000 €.

*c. Rémunération du conjoint*

Le salaire du conjoint est intégralement déductible en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé. En revanche, la déduction est limitée à 13 800 € dans le cas contraire. Dans le cas particulier, la rémunération de M<sup>me</sup> Merlin est donc déductible.

*d. Intérêts des comptes courants*

L'exploitant ne peut déduire du résultat de son entreprise les intérêts versés sur le capital engagé par lui-même. À réintégrer : 5 000 €.

**2. Contrôle**

Le redressement d'Urssaf est déductible, puisqu'il porte sur des cotisations qui sont normalement déductibles. Les pénalités infligées sont déductibles.

**3. Immeuble***a. Régularisation de TVA*

Lors de l'acquisition, l'opération a relevé légalement de la TVA immobilière. Cette TVA a été récupérée par l'entreprise, l'immeuble étant destiné à l'activité professionnelle. L'indemnité d'expropriation ne supporte pas la TVA. La sortie de l'immeuble de l'actif se produit à l'intérieur du délai de régularisation (20 ans). En conséquence, l'entreprise doit reverser une partie de la TVA

initialement récupérée :  $10\,300\text{ €} \times \left( \frac{20}{20} - \frac{8}{20} \right) = 6\,180\text{ €}$ . Ce versement de la TVA augmente la

valeur nette comptable de l'immeuble pour le calcul de la plus-value.

*b. Plus-value*

Amortissements pratiqués sur la construction (le terrain est non amortissable) :

1999	$40\,000 \times 4\% \times 6/12$	=	800
2000 à 2005	$40\,000 \times 4\% \times 6$	=	9 600
2006	$40\,000 \times 4\% \times 6/12$	=	800
			11 200 €

Valeur comptable nette de l'ensemble

Terrain	10 000
Construction (40 000 – 11 200)	28 800
Reversement de TVA	<u>6 180</u>
	44 980 €

Plus-value

Indemnité perçue	80 000
Valeur nette comptable	<u>44 980</u>
	35 020 €

Il s'agit d'un bien inscrit à l'actif du bilan depuis plus de deux ans. La plus-value est à court terme à hauteur des amortissements pratiqués (11 200) et à long terme pour la différence (23 820).

*c. Régime fiscal de la plus-value*

La plus-value réalisée provient de la perception d'une indemnité d'expropriation. En conséquence, elle peut bénéficier d'un régime particulier.

La plus-value à court terme peut être étalée sur la durée d'amortissement déjà pratiquée, soit sept ans.

L'imposition intervient à partir de l'exercice suivant celui de réalisation de la plus-value.

L'étalement est limité au montant net des plus-values à court terme de l'exercice (après imputation des moins-values à court terme).

La plus-value à long terme peut bénéficier d'un différé de paiement de l'impôt de deux ans. Elle est imposée au taux spécial de 16 % plus les prélèvements sociaux qui sont payés sans le différé des deux ans.

*d. Indemnité pour trouble d'exploitation*

Cette indemnité n'est pas destinée à compenser la disparition d'une immobilisation. Elle est donc imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu (catégorie BIC).

**4. Titres du portefeuille**

*a. Dividendes*

Les produits des valeurs mobilières de placement relèvent de la catégorie Revenus de capitaux mobiliers même si les titres figurent à l'actif. Il convient donc de déduire les dividendes du résultat imposable de l'entreprise : 4 000 €. M. Merlin pourra ainsi bénéficier d'une réfaction de 40 %, de l'abattement fixe annuel et du crédit d'impôt.

*b. Cession*

La cession de ces titres relève du régime des plus ou moins-values professionnelles puisqu'une partie au moins est détenue depuis plus de deux ans. S'agissant de titres de placement (moins de 5 % du capital), on appliquera la méthode premier entré premier sorti pour la valorisation des titres cédés.

05.01.2002	$1\ 000 \times (33 - 30) = +3\ 000\ €$	Plus-value à long terme
14.12.2002	$2\ 000 \times (33 - 32) = +2\ 000\ €$	Plus-value à long terme
06.02.2005	$1\ 000 \times (33 - 34) = -1\ 000\ €$	Moins-value à court terme

*c. Évaluation des titres en fin d'exercice*

Au 31 décembre 2006, il reste en portefeuille 1 000 titres acquis 34 € à l'unité et qui sont estimés à 32 €. Il a donc été enregistré une provision pour dépréciation des titres d'un montant de 2 000 €. Cette provision est traitée fiscalement comme une moins-value à long terme.

*Inscription ou non à l'actif*

M. Merlin est libre de faire ou non figurer ces titres à l'actif du bilan de son entreprise en vertu du principe de la liberté d'affectation comptable. Si les titres n'avaient pas été inscrits à l'actif, le régime d'imposition des dividendes n'aurait pas été modifié. En revanche, la plus-value de cession aurait relevé de la catégorie des plus-values des particuliers. Dans ce cas précis, elle aurait été imposée à 16 % plus les prélèvements sociaux (11 %) puisque le montant des cessions dans l'année a excédé 15 000 €.

**5. Chaîne d'emballage**

Les amortissements enregistrés de 2000 à 2006 se montent à 14 000 € ( $20\,000 \times 10\% \times 7$ ). En conséquence, la valeur nette comptable et la moins-value sont égales à 6 000 €. Il s'agit d'une immobilisation amortissable : la moins-value est à court terme.

La reprise de la subvention au rythme des amortissements a conduit l'entreprise à imposer pour les années allant de 2000 à 2006 : 7 000 € ( $10\,000 \times 10\% \times 7$ ). Il reste 3 000 € à reprendre immédiatement. La reprise est imposable comme un produit d'exploitation, selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu (catégorie BIC).

**B. Calcul du résultat imposable et du revenu imposable 2005****1. Tableau des plus ou moins-values de l'exercice**

Éléments	Court terme	Long terme
Immeuble	+11 200	+23 820
Cession de titres	-1 000	+5 000
Provision titres		-2 000
Chaîne d'emballage	-6 000	
<b>TOTAL</b>	<b>+4 200</b>	<b>+26 820</b>

- La plus-value nette à court terme de l'exercice peut faire l'objet d'un étalement sur sept exercices, l'imposition intervenant à partir de l'exercice 2007. Il convient donc de déduire la totalité de cette plus-value, soit 4 200 €.
- La plus-value nette à long terme est imposable au taux particulier de 16 % (plus les prélèvements sociaux) et doit également être déduite, soit 26 820 €.

## 2. Résultat imposable

<i>Résultat comptable</i>		30 020	
<i>Réintégrations</i>			
Dons	6 000		
Rémunération de l'exploitant	60 000		
Cotisations non déductibles	4 000		
Intérêts compte courant	5 000		
			+75 000
<i>Déductions</i>			
Dividendes actions	4 000		
Plus-value nette à court terme	4 200		
Plus-value nette à long terme	26 820		
			-35 020
Résultat imposable (Barème progressif)		70 000 €	
Plus-value à long terme (16 %)		26 820 €	

## 3. Revenu global

### a. Catégorie BIC

Le résultat imposable selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu à déclarer dans cette catégorie se monte à 70 000 €.

La plus-value à long terme de 26 820 € est imposable au taux de 16 %.

Aucune majoration n'est applicable, l'entreprise ayant adhéré à un centre de gestion agréé.

### b. Catégorie Traitements et salaires

Cette catégorie concerne la rémunération de M<sup>me</sup> Merlin. Le montant imposable est constitué par le salaire perçu après déduction des cotisations salariales à l'exception de la partie de la CSG non déductible et de la CRDS non déductible. Sur ce montant, M<sup>me</sup> Merlin peut déduire ses frais professionnels soit par une déduction forfaitaire de 10 %, soit par déduction des frais réels justifiés.

### c. Catégorie Revenus de capitaux mobiliers

Elle concerne les dividendes. Le montant à déclarer au titre de 2006 représente le dividende encaissé.

Une réfaction de 40 % est applicable en 2006 sur le montant du dividende encaissé.

Un abattement fixe annuel de 1 525 € (célibataires, veufs, divorcés) ou 3 050 € (couples soumis à imposition commune) est applicable.

Un crédit d'impôt de 50 % plafonné à 115 € (célibataires, divorcés, veufs) ou 230 € (couples mariés ou pacsés) est également applicable.

Ainsi, le foyer fiscal MERLIN ne subira aucune imposition au titre des dividendes à l'exception des prélèvements sociaux et recouverts par un avis d'imposition spécifique :

$$4\,000 - (4\,000 \times 40\%) = 2\,400 \quad 2\,400 \text{ €} - 3\,050 \text{ €} = 0$$

### ***Exercice n° 2 : Droits d'enregistrement et plus-values d'apport***

M. Riom exploite une petite entreprise située en Auvergne, dont l'activité principale est la fabrication et la commercialisation de fromages locaux. Cette affaire a été créée en 1970 et exploitée sous forme d'entreprise individuelle jusqu'à aujourd'hui. Confronté à une concurrence de plus en plus vive, M. Riom rencontre depuis quelques années de très graves difficultés de trésorerie. Il est assez inquiet pour l'avenir de l'entreprise. Pour résoudre ces difficultés, il a pris contact avec certaines personnes de son entourage (amis, clients, fournisseurs) qui pourraient apporter des capitaux en contrepartie d'une participation dans l'affaire. Après différentes négociations, une société commerciale a été constituée avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2007 sous forme de société anonyme au capital de 200 000 €, soumise à l'impôt sur les sociétés.

M. Riom a apporté les éléments de son entreprise individuelle évalués par le commissaire aux apports nommé à l'occasion de cette opération :

– Immeuble à usage d'entrepôt construit depuis 1988	90 000 €
– Clientèle et droits incorporels	40 000 €
– Stocks de marchandises	30 000 €
– Créances clients	10 000 €

L'acte d'apport prévoit que la société reprend à sa charge le passif de l'entreprise pour 70 000 €. Six autres personnes ont apporté le complément en numéraire.

Les biens apportés par M. Riom figuraient au bilan de son entreprise pour les valeurs suivantes :

– Immeuble :	valeur brute	70 000 €
	amortissements	40 000 €
	valeur nette	30 000 €
– Clientèle et droits incorporels		0 €
– Stocks		30 000 €
– Créances		10 000 €

**1. Quels ont été les droits d'enregistrement à payer lors de l'apport, en retenant les solutions les plus avantageuses pour l'entreprise ?**

M. Riom a pris l'engagement de conserver ses actions pendant au moins trois ans.

Vous préciserez les conséquences sur les droits d'enregistrement dans le cas où M. Riom n'aurait pas pris l'engagement de conserver ses actions reçues.

**2. Quel est le régime fiscal des plus-values réalisées par M. Riom lors de son apport, en supposant qu'il a opté pour le régime de l'article 151 octies du CGI (régime spécial d'imposition des plus-values d'apport d'une entreprise individuelle) ?**

### ***Corrigé***

#### **1. Droits dus lors de l'apport**

##### *Apport de M. Riom*

L'apport total soumis aux droits d'enregistrement se monte à 170 000 €. Compte tenu de la prise en charge par la société d'un passif, l'apport se présente comme un apport mixte comprenant à la fois des apports à titre onéreux (70 000) et des apports à titre pur et simple (100 000).

### ***a. Apports à titre onéreux***

Les apports à titre onéreux sont en réalité des ventes et sont donc passibles des droits de mutation. Les parties sont libres d'indiquer dans l'acte d'apport les éléments qu'elles entendent considérer comme des apports à titre onéreux. La solution la plus avantageuse consiste à désigner des éléments pour lesquels les droits de mutation ne sont pas applicables (apports soumis à TVA, par exemple). À défaut d'indication, l'administration fiscale procéderait à une imputation proportionnelle. On peut prévoir l'imputation suivante :

Stocks : 30 000. Les stocks ne supportent pas les droits d'apport puisqu'ils sont soumis à la TVA.  
Créances : 10 000. Droit fixe.  
Clientèle : 30 000.

En principe, l'apport à titre onéreux d'un élément incorporel du fonds de commerce supporte les droits de mutation appliqués suivant un barème progressif.

1<sup>re</sup> tranche :  $23\,000 \times 0\% = 0\text{ €}$

2<sup>e</sup> tranche :  $7\,000 \times 5\% = 350\text{ €}$

Toutefois, cet apport est exonéré lorsqu'il s'agit d'un apport d'une entreprise individuelle à une société, et que l'apporteur s'engage à conserver les titres reçus en rémunération pendant au moins trois ans.

### ***b. Apports à titre pur et simple***

Ces apports sont constitués par :

– *Éléments incorporels du fonds de commerce* : 10 000 €

En principe, les droits d'apport majorés sont ici applicables puisqu'il s'agit de l'apport d'un fonds de commerce fait par une personne relevant de l'impôt sur le revenu à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Droits exigibles :  $10\,000 \times 5\% = 500\text{ €}$ . Dans les mêmes conditions que pour les apports à titre onéreux, l'apport peut être exonéré.

– *Immeuble à usage d'entrepôt* : 90 000 €

Les droits d'apport majorés sont également applicables (apport fait par une personne relevant de l'impôt sur le revenu à une société soumise à l'impôt sur les sociétés). Droits exigibles :  $90\,000 \times 5\% = 4\,500\text{ €}$ . L'exonération est également applicable, sachant qu'il doit s'agir d'un immeuble effectivement affecté à l'activité professionnelle.

– *Autres apports*

Les autres apports sont représentés par du numéraire : exonération.

## **2. Plus-values d'apport**

Les plus-values réalisées sont les suivantes :

– Immeuble (90 000 – 30 000) :	Plus-value à court terme	40 000
	Plus-value à long terme	20 000
– Clientèle :	Plus-value à long terme	40 000

Les autres éléments sont apportés pour leur valeur comptable.

Pour l'imposition de ces plus-values d'apport, M. Merlin peut se placer volontairement sous le régime prévu à l'article 151 octies du CGI.

Les plus-values sur éléments non amortissables bénéficient d'un report d'imposition tant que la société conserve à l'actif les éléments reçus et tant que l'apporteur conserve les actions reçues lors de l'apport.

Si la clientèle est vendue, ou si M. Riom cède ses actions, la plus-value à long terme de 40 000 € devient immédiatement imposable au nom de l'apporteur selon les barèmes et taux en vigueur à la date de l'événement.

Les plus-values sur éléments amortissables sont imposables au taux normal au nom de la société (et non de l'apporteur) avec possibilité d'étalement sur quinze ans, puisqu'il s'agit d'une construction.

L'inconvénient est de faire perdre à la plus-value à long terme le bénéfice du taux réduit d'imposition.

Plus-value totale imposable au taux normal sur 15 ans : 40 000 € + 20 000 € = 60 000 €

### ***Exercice n° 3 : Contrôle fiscal***

M. Fiscus vient de recevoir un avis de vérification et vous consulte sur les questions suivantes :

1. En quoi consiste l'avis de vérification de comptabilité ? La charte du contribuable ?
2. Quels sont les impôts vérifiés ?
3. Sur quelle période porte la vérification ?
4. En cas de vérification de comptabilité, le contrôlé est-il informé de la date et de l'heure de la première intervention du vérificateur ?
5. Le contrôlé peut-il se faire assister par un conseil ?
6. Quels sont les agents chargés de la vérification ?
7. Où se déroule le contrôle ?
8. La durée du contrôle est-elle limitée ?
9. En quoi consiste le débat oral et contradictoire entre le contrôlé et le contrôleur ?

Répondre à chacune des questions de M. Fiscus.

### ***Corrigé***

#### **1. En quoi consiste l'avis de vérification de comptabilité ?**

L'avis de vérification de comptabilité fournit des informations précises sur la nature et l'objet du contrôle.

La charte du contribuable accompagne obligatoirement l'avis de vérification. Elle précise les droits et obligations du contribuable vérifié.

La vérification de comptabilité consiste en l'examen sur place de la comptabilité ou des documents en tenant lieu d'une entreprise (individuelle ou constituée sous forme de société) en la confrontant à certaines données matérielles ou de fait, afin de s'assurer de l'exactitude des déclarations souscrites.

#### **2. Quels sont les impôts vérifiés ?**

L'avis de vérification de comptabilité peut préciser les impôts, droits et taxes qui sont soumis au contrôle ; à défaut de précisions sur ce point, c'est l'ensemble des impôts dont l'entreprise est redevable qui fait l'objet du contrôle.



### **3. Sur quelle période porte la vérification ?**

Sous réserve de délais spéciaux prévus dans certains cas particuliers, l'administration fiscale peut vérifier la situation jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Par exemple, en 2008, l'administration peut vérifier les déclarations de revenus relatives aux années 2005, 2006 et 2007.

Dans le cas où les déficits reportables ou des crédits de TVA issus d'années prescrites affectent la première année vérifiée, l'administration peut remonter jusqu'à leur origine.

En principe, une vérification ne peut être recommencée pour une période et des impôts qui ont déjà été vérifiés.

### **4. Date et heure de la première intervention ?**

Dans le cas général, l'entreprise dispose d'un délai de plusieurs jours pour préparer le contrôle. Celui-ci se déroule, en principe, aux heures normales d'ouverture des locaux professionnels.

En pratique, l'administration recommande à ses agents de respecter un délai d'une quinzaine de jours entre la date de l'avis de vérification et la date de la première intervention.

En matière de vérification de comptabilité, la loi permet au vérificateur de se présenter dans les locaux de l'entreprise et de remettre l'avis en main propre. Mais lors de cette première visite, il peut uniquement procéder à des constatations matérielles. Ainsi il peut, par exemple, s'assurer de l'existence d'une comptabilité mais l'examen au fond des documents ne doit intervenir qu'après un délai raisonnable permettant à l'entreprise de choisir un conseil.

### **5. L'entreprise contrôlée peut-elle se faire assister par un conseil ?**

L'entreprise a la faculté de se faire assister d'un conseil qui l'aide dans ses relations avec le vérificateur ou la représente si l'entreprise l'a mandaté à cet effet.

Cette faculté est expressément mentionnée sur l'avis de vérification.

### **6. Quels sont les agents chargés de la vérification ?**

Le nom et la qualité du vérificateur sont précisés sur l'avis de vérification. Il a, au moins, le grade de contrôleur. Il est soumis au secret professionnel.

Si la comptabilité de l'entreprise est tenue au moyen d'un système informatisé, le vérificateur peut faire appel à des agents spécialisés dans le contrôle informatique. Dans ce cas, l'entreprise est informée des noms et adresses administratives de ces derniers.

En cas de difficultés, l'entreprise peut s'adresser à l'inspecteur départemental ou principal et ensuite à l'interlocuteur départemental ou régional. L'entreprise peut les contacter pendant la vérification.

### **7. Où se déroule le contrôle ?**

Afin de faciliter le dialogue entre le contribuable et le vérificateur, la loi prévoit que la vérification de comptabilité se déroule sur place, dans l'entreprise.

Le vérificateur peut demander la présentation des documents comptables, ou des documents en tenant lieu, et de toutes les pièces diverses de nature à justifier les résultats déclarés.

Il examine ces documents sur place. Toutefois, si l'examen de ces documents s'avère difficile sur place, l'entreprise peut demander par écrit au vérificateur qu'il procède à cet examen à son bureau. S'il accepte, il délivre à l'entreprise un reçu des pièces que l'entreprise lui remet et les restituera contre décharge en fin de contrôle. L'entreprise peut également demander que la vérification se déroule chez le comptable.

L'opposition au contrôle, c'est-à-dire le fait que l'entreprise ou des tiers mettent le vérificateur dans l'incapacité d'accomplir sa mission, entraîne l'évaluation d'office des bases d'imposition et fait perdre à l'entreprise les droits attachés à un contrôle normal. De plus, de telles actions exposent à des pénalités élevées et à des sanctions pénales.

Par ailleurs, le refus de communication de la comptabilité ou des documents en tenant lieu et des pièces annexes est sanctionné par une amende. Ce refus a également une incidence sur la charge de la preuve. La charge de la preuve incombe au contribuable.

### 8. La durée du contrôle est-elle limitée ?

La durée de la vérification sur place des petites entreprises ne peut excéder trois mois.

Pour les entreprises plus importantes, l'administration recommande à ses agents de ne pas dépasser une durée de neuf mois.

Les investigations sur place du vérificateur entre sa première et sa dernière visite ne peuvent durer plus de trois mois lorsque, pour chacune des années de la période vérifiée, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes brutes n'excède pas les sommes suivantes :

Contribuable concerné	Montant du chiffre d'affaires ou de recettes (hors taxes)
Entreprises industrielles ou commerciales (achat-revente) Fourniture de logement	763 000 €
Entreprises industrielles ou commerciales (autres activités, prestataires de services notamment) Professions non commerciales	230 000 €
Entreprises agricoles	274 400 €

Le vérificateur peut cependant revenir dans l'entreprise après l'expiration du délai de trois mois pour instruire les observations ou les requêtes que l'entreprise a présentées après l'achèvement des opérations de vérification.

### 9. En quoi consiste le débat oral et contradictoire entre le contrôlé et le contrôleur ?

Entre contrôlé et contrôleur, un dialogue serein et constructif doit exister.

En cas de **vérification de comptabilité**, le dialogue n'est pas formalisé. Il repose, pour l'essentiel, sur un débat oral et contradictoire entre le vérificateur et le contribuable vérifié qui se déroule sur le lieu du contrôle.

### *Exercice n° 4 : Arts et Métiers*

La SA Intec 2006 au capital de 1 million d'euros, située aux Arts et Métiers dans le centre historique et culturel de Paris, a réalisé au titre de 2006 un bénéfice net comptable de 47 244 €. Cette société est détenue à 100 % par les étudiantes en fiscalité de l'Intec (actionnaires personnes physiques et charmantes). Le chiffre d'affaires de la société s'élevait en 2006 à 8,8 millions d'euros.

Au cours de l'année 2006, la SA Intec 2006 a réalisé des plus-values sur des biens détenus depuis plus de 2 ans, lors des opérations suivantes :

- cession de titres de participation : 10 000 €,
- cession d'un terrain constructible : 5 000 €.

La SA Intec 2006 détient 50 % du capital de la SNC Automatismes Production non assujettie à l'impôt sur les sociétés et dont l'exercice social coïncide avec l'année civile.

Cette SNC Automatismes Production a réalisé, en 2005, un bénéfice fiscal de 18 000 €. Une partie de son bénéfice comptable 2005, soit 10 000 €, a été mise en distribution en 2006.

En 2006, la SNC Automatismes Production a réalisé une perte fiscale de 20 000 € suite à un dysfonctionnement des processus de production. La SA Intec 2006 a, de ce fait, enregistré une provision de 5 000 € pour la dépréciation de ses titres Automatismes Production.

La SA Intec 2006 a par ailleurs encaissé :

- des dividendes de filiales françaises : 30 000 €,
- des dividendes de sociétés étrangères non filiales : 4 000 € (crédit d'impôt non comptabilisé : 600 €),
- des dividendes des actions Cned qu'elle détient : 1 500 €.

La SA Intec 2006 a opté pour le régime des sociétés mères et filiales pour les dividendes des filiales françaises et les dividendes des filiales étrangères. En revanche, Cned n'est pas une société filiale.

**Renseignements complémentaires :**

- montant de l'IS : 4 550 € ;
- intérêts des comptes courants non déductibles : 2 000 € ;
- le capital de la SA Intec 2006 est entièrement libéré ;
- jetons de présence non déductibles : 5 177 €.

Calcul de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2006.

**Calcul de l'IS et de la contribution additionnelle 2006**

<b>RÉSULTAT NET COMPTABLE</b>	<b>48 023 €</b>
+ Impôt sur les sociétés	+4 550 €
+ Intérêts de compte courant non déductibles	+2 000 €
+ Jetons de présence non déductibles	+5 177 €
+ Quote-part de frais et charges sur les dividendes reçus de filiales : 30 000 × 5 %	+1 500 €
+ Provisions pour dépréciation des titres de la SNC déjà prise en compte par le biais de la perte fiscale	+5 000 €
- Résultat comptable bénéficiaire de 2005 de la SNC reçu en 2006 : 10 000 × 50 %	-5 000 €
- QP de déficit fiscal de la SNC pour 2006 : 20 000 × 50 %	-10 000 €
- Dividendes de filiales françaises (régime mère/filiales)	-30 000 €
- Plus-value à long terme taxable à taux réduit sur titres de participation. La PV sur le terrain constructible est imposable au taux normal.	-10 000 €
<b>RÉSULTAT FISCAL IMPOSABLE AU TAUX NORMAL</b>	<b>11 250 €</b>
IS : 11 250 × 33,1/3 %	3 750 €
Les dividendes des actions Cned ont été normalement comptabilisés dans le résultat comptable et ne sont donc pas à retraiter.	
IS sur plus-value à long terme : 10 000 × 8 %	800 €
Imputation des deux tiers du crédit d'impôt non comptabilisé lié aux dividendes servis par des sociétés étrangères non filiales.	-400 €
<b>IS À PAYER</b>	<b>4 150 €</b>
<b>Contribution sociale sur les bénéfices : 3,3 % non exigible ici</b>	

**ATTENTION**

Les plus-values de cession des titres de participation relevant du secteur d'imposition séparée et détenues depuis plus de deux ans sont exonérées pour les exercices ouverts à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2007**, sous réserve d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du résultat net des plus-values de cession, à inclure dans le résultat imposé dans les conditions de droit commun.

Les plus-values à long terme résultant de la cession des titres de participation exclus de ce secteur d'imposition séparée restent soumises au taux réduit de droit commun (15 %).

**Exercice n° 5 : SNC Ludovic**

La SNC Ludovic, installée en Bretagne, est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation de conserves alimentaires (poissons, fruits et légumes). M. Ludovic est le gérant de la société. Le capital est réparti entre trois associés : M. Ludovic : 40 % ; M. Sylvestre : 40 % ; M. Michel : 20 %.

**Informations complémentaires :**

- La clôture de l'exercice social coïncide avec l'année civile.
- La SNC n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.
- Les écritures comptables ont été correctement enregistrées.
- Le capital est entièrement libéré.
- Les statuts prévoient la répartition des résultats proportionnellement aux parts détenues par chaque associé dans le capital.
- Chiffre d'affaires HT de 2006 : 800 000 €.
- La SNC adhère à un centre de gestion agréé.
- Taux maximum intérêts déductibles 2006 : 5 % (arrondi).
- La société choisit toujours les options fiscales les plus favorables.

Au vu du dossier fiscal et de la comptabilité, vous relevez les informations ci-dessous :

**Bénéfice fiscal de l'exercice 2006**, soumis à l'impôt sur le revenu au taux progressif : 75 000 €.

Le bénéfice fiscal de 75 000 € a été déterminé, compte tenu, notamment, des éléments suivants :

**1. Charges de personnel**

La rémunération du gérant, comptabilisée au compte 641 « Rémunérations du personnel », s'élève à 18 000 €.

Les cotisations obligatoires du gérant aux régimes des travailleurs non salariés, comptabilisées au compte 645 « Charges de Sécurité sociale et de prévoyance », s'élèvent à 4 000 €.

M<sup>me</sup> Sylvestre, épouse de M. Sylvestre, est non associée. Elle exerce les fonctions de directeur commercial et administratif et perçoit à ce titre une rémunération brute de 43 470 €. Les époux Sylvestre sont mariés sous le régime de la communauté légale.

**2. Impôts et taxes**

Taxe sur les voitures des sociétés : 1 480 €

**3. Charges financières**

Les trois associés ont laissé chacun en compte courant, du 01.01.2006 au 31.12.2006, une somme de 15 000 €, rémunérée au taux de 8 %.

**4. Charges exceptionnelles**

Pénalité d'assiette pour la taxe professionnelle versée au titre de 2006 : 1 000 €

Majoration versée à l'Urssaf, pour retard de paiement des cotisations sociales du mois de septembre 2005 : 700 €

### **5. Dotations aux amortissements**

La société a acquis, le 10 décembre 2005, un véhicule de tourisme neuf d'une valeur de 20 300 € TTC ; date de mise en circulation : 20 décembre 2005. Le véhicule est amorti sur 5 ans. Le taux d'émission de dioxyde de carbone est inférieur à 200 g/km.

### **6. Provisions**

Une provision pour renouvellement d'une machine à ensacher a été comptabilisée pour 4 800 €.

### **7. Plus-values sur cessions d'éléments d'actif immobilisé**

Plus-value nette à court terme de l'exercice : 6 000 €

Plus-value nette à long terme de l'exercice : 7 000 €

### ***Travail à faire***

1. À partir du **bénéfice fiscal** de l'exercice, retrouver le résultat comptable.
2. Déterminer, à partir du **bénéfice fiscal et de la plus-value nette à long terme** de l'exercice, le résultat imposable au nom de chaque associé.

**Corrigé****1. Détermination du résultat comptable**

	<b>Déductions</b>	<b>Réintégrations</b>
Résultat fiscal		75 000
<b>1. Charges de personnel</b>		
– Rémunération du gérant M. Ludovic La rémunération d'un associé en nom n'est pas déductible, elle est considérée comme un prélèvement anticipé de bénéfice ; elle a donc été réintégrée au résultat fiscal.	18 000	
– Les cotisations obligatoires d'un associé en nom ne sont pas déductibles, elles seront déduites de son revenu brut. Ces cotisations ont donc été réintégrées au résultat fiscal.	4 000	
– La société adhère à un centre de gestion agréé. Le salaire du conjoint de l'exploitant individuel adhérent à un centre de gestion est déductible en totalité quel que soit le régime matrimonial des époux.		
<b>2. Impôts et taxes</b>		
La taxe sur les voitures des sociétés est normalement déductible dans les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés.		
<b>3. Charges financières</b>		
– Le capital est entièrement libéré.		
– Le taux maximum d'intérêt déductible est égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale supérieure à 2 ans. Pour 2006 : 5 % (par simplification) Intérêts déductibles : $15\,000\text{ €} \times 3 \times 5\% = 2\,250\text{ €}$ Intérêts versés : $15\,000\text{ €} \times 3 \times 8\% = 3\,600\text{ €}$ Intérêts qui ont été réintégrés au résultat fiscal : $3\,600\text{ €} - 2\,250\text{ €} = 1\,350\text{ €}$	1 350	
<b>4. Charges exceptionnelles</b>		
– Pénalité d'assiette pour la taxe professionnelle. Les pénalités d'assiette ne sont jamais déductibles. Ce montant a donc été réintégré au résultat fiscal.	1 000	
– Les majorations versées à l'Urssaf pour retard de paiement des cotisations sociales, sont toujours déductibles. Aucun retraitement n'a été effectué.		
<b>5. Dotations aux amortissements</b>		
Le véhicule de tourisme a été mis en circulation le 20 décembre 2005. Les dotations aux amortissements ne sont fiscalement déductibles qu'à hauteur d'un plafond de 18 300 €. Dotation comptabilisée : $20\,300\text{ €} \times 20\% = 4\,060\text{ €}$ Dotation déductible : $18\,300\text{ €} \times 20\% = 3\,660\text{ €}$ Dotation non déductible : $4\,060\text{ €} - 3\,660\text{ €} = 400\text{ €}$ . Ce montant a été réintégré au résultat fiscal.	400	
<b>6. Provisions</b>		
Les provisions pour renouvellement des immobilisations ne sont pas admises en déduction. L'amortissement est notamment destiné à permettre le renouvellement des biens immobilisés. Ce montant a été réintégré au résultat fiscal.	4 800	
<b>7. Plus-values sur cessions d'éléments d'actif immobilisé</b>		
– PVNCT de l'exercice : 6 000 €. La société choisit toujours les options fiscales les plus favorables. La PVNCT a fait l'objet d'un étalement sur 3 ans. Il a donc été déduit du résultat fiscal les 2/3 de la PVNCT soit : $6\,000\text{ €} \times 2/3 = 4\,000\text{ €}$		4 000
– PVNLT de l'exercice : 7 000 €. Les PVNLT sont déduites du résultat fiscal BIC pour être imposées à un taux réduit.		7 000
<b>Total</b>	29 550	86 000
<b>Résultat comptable</b>	56 450	

## 2. Détermination du résultat imposable au nom de chaque associé

### a. Bénéfice fiscal à partager

		Ludovic 40 %	Sylvestre 40 %	Michel 20 %
Rémunération du gérant :	18 000 €	18 000		
Cotisations sociales du gérant :	4 000 €	4 000		
Intérêts de C/C non déductibles :	1 350 €	450	450	450
	23 350 €	22 450	450	450
Résultat fiscal affecté :				
Résultat restant à affecter proportionnellement aux parts 75 000 € – 23 350 € =	51 650 €	20 660	20 660	10 330
Vérification :	75 000 €	43 110	21 110	10 780
Cotisations sociales personnelles :		-4 000		
Résultat imposable au nom de chaque associé :		39 110	21 110	10 780
Quote-part de plus-value à long terme :		2 800	2 800	1 400

### b. Montant imposable au nom de chaque associé

	Ludovic	Sylvestre	Michel
Résultat BIC imposable au taux progressif de l'IR	39 110	21 110	10 780
PVNLT imposable à 16 % + 11 %	2 800	2 800	1 400

## Exercice n° 6 : SA Sylvestre

La SA Sylvestre est spécialisée dans le négoce de tissus. Elle confectionne et commercialise également du « prêt-à-porter » masculin. Créée le 02.01.1999, elle est implantée à Limoges (Haute-Vienne) ; elle ne possède pas d'établissement secondaire. Elle a reçu par lettre recommandée avec AR, le 10 juillet 2007, un avis de vérification de comptabilité, portant sur les années 2004 à 2006 au titre de l'impôt sur les sociétés et sur les opérations du 02.01.2005 au 31.05.2007 au titre de la taxe sur la valeur ajoutée. L'avis mentionne, notamment, que la société a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix. D'autre part, elle a reçu par lettre recommandée avec AR, le même jour, la charte du contribuable vérifié. M. Paul, expert-comptable de la SA, a été nommé conseil par le président du conseil d'administration de la SA Sylvestre.

A. La première intervention sur place du vérificateur a eu lieu le 28 juillet 2007.

M. Sylvestre, président du conseil d'administration, n'a pas pu bénéficier de l'assistance de son expert-comptable, retenu chez un autre client.

### Informations complémentaires :

- La clôture de l'exercice social coïncide avec l'année civile.
- Chiffres d'affaires HT réalisés au titre de : 2004 : 480 000 € ; 2005 : 780 000 € ; 2006 : 460 000 €.
- Le capital de la société, entièrement libéré, est détenu à 82 % par des personnes physiques.
- La société Sylvestre a opté pour le régime du réel normal.

1. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, le contrôle peut-il être étendu jusqu'au 31 mai 2007 ?

2. Le vérificateur avait-il le droit d'intervenir le 28 juillet 2007, malgré l'absence du conseil ?

3. La durée de la vérification peut-elle excéder trois mois ?

**B.** Après plusieurs interventions au siège de la société, le vérificateur adresse une proposition de rectifications, par lettre recommandée avec AR, datée du 12 décembre 2007 et reçue le 14 décembre 2007. On relève les rectifications ci-après, portant uniquement sur l'impôt sur les sociétés.

**2004 :**

a. La fraction non déductible des jetons de présence alloués aux membres du conseil d'administration n'a pas été calculée et réintégrée au résultat fiscal :

Jetons de présence versés et comptabilisés :	4 900 €
Limite de déductibilité :	<u>-3 100 €</u>
<b>Rectification :</b>	1 800 €

b. La fraction non déductible de l'amortissement d'un véhicule de tourisme n'a pas été réintégrée au résultat fiscal :

Dotation comptabilisée :	3 600 €
Dotation déductible fiscalement :	<u>-2 400 €</u>
<b>Rectification :</b>	1 200 €

**2005 :**

Une pénalité d'assiette, concernant la taxe professionnelle de 2004, a été comptabilisée et payée pour 4 200 €. Cette charge n'a pas été réintégrée au résultat fiscal. **Rectification :** 4 200 €

**2006 :**

Une dotation aux amortissements pour une machine à ensacher a été comptabilisée pour 3 200 €. Une fraction de cet amortissement est irrégulièrement différée pour 2 100 €. Cette fraction non déductible n'a pas été réintégrée au résultat fiscal. **Rectification :** 2 100 €

Pour l'ensemble de ces rectifications, le vérificateur constate l'absence de tout manquement délibéré.

1. Calculer l'impôt sur les sociétés et la contribution additionnelle résultant des rectifications de 2004 à 2006.

2. Calculer les sanctions pour insuffisance de déclaration que le vérificateur aura dû mentionner sur la proposition de rectification.

**C.** La proposition de rectifications, reçue par la société le 14 décembre 2007, ne comporte, par hypothèse, que des rectifications relatives à la taxe sur la valeur ajoutée.

**2004 :**

TVA récupérée à tort sur l'acquisition d'un véhicule de tourisme en juin 2004 :  $15\,765\text{ €} \times 19,60\% = 3\,090\text{ €}$ . **TVA à reverser :** 3 090 €

**2005 :**

Ventes de « prêt-à-porter » masculin, erreur de calcul de la TVA :

TVA qui aurait dû être facturée :	3 296 €
TVA facturée :	<u>-880 €</u>
<b>TVA à verser :</b>	2 416 €

**2006 :** Acquisition intracommunautaire

Un achat de tissus effectué en septembre, en provenance de la Suède, n'a pas donné lieu à une TVA collectée (TVA due intracommunautaire), alors que la déclaration de TVA du mois de septembre fait apparaître une TVA déductible correspondant à cet achat.

Prix d'achat HT :	16 000 €
$16\,000\text{ €} \times 5,5\% =$	<u>880 €</u>
<b>TVA à verser :</b>	880 €



**2007** : Aucune rectification

Pour l'ensemble de ces rectifications, le vérificateur constate l'absence de tout manquement délibéré.

### *Travail à faire*

Calculer les sanctions pour insuffisance de déclaration que le vérificateur aura dû mentionner sur la proposition de rectifications.

## **Corrigé**

### **A. Première vérification**

#### **1. Période contrôlée en matière de TVA**

En matière de TVA et de taxes spéciales sur le chiffre d'affaires, le délai de reprise a pour point de départ le début de la période sur laquelle s'exerce le droit de reprise pour l'impôt sur les bénéfices. Il expire, en principe, le 31 décembre de la troisième année suivant celle de la réalisation des opérations en cas d'exercice clos le 31 décembre. Le contrôle peut donc porter sur les opérations du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 31 mai 2007.

#### **2. Intervention du vérificateur, malgré l'absence du conseil**

L'administration doit avertir le contribuable en temps utile que celui-ci est en mesure de faire appel s'il le souhaite à un conseil de son choix. Selon le Conseil d'État, le contribuable doit bénéficier d'au moins deux jours pleins entre la date de réception de l'avis de vérification et celle à laquelle commence effectivement le contrôle. (Les samedis, dimanches et jours fériés ne doivent pas être retenus dans le décompte du délai.)

La vérification de comptabilité dont a fait l'objet la société Sylvestre a été précédée de l'envoi d'un avis de vérification de comptabilité et de la charte du contribuable vérifié. Le délai entre la réception de l'avis et le début des opérations de contrôle est suffisant pour permettre au contribuable vérifié de se faire assister d'un conseil de son choix. Les droits de la défense prévus à l'article L. 57 du Livre des procédures fiscales sont respectés, même si, lors de la première intervention sur place du vérificateur, l'expert-comptable n'a pu être présent. L'absence du conseil n'est pas imputable à l'administration. La société pouvait, en outre, solliciter un report de cette première intervention, étant précisé que l'administration peut l'accepter ou le refuser si elle estime les motifs invoqués insuffisants.

#### **3. Durée de la vérification**

La durée de la présence sur place du vérificateur ne peut excéder trois mois pour les contribuables dont le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes brutes n'excède pas la limite d'admission au régime simplifié d'imposition, soit 763 000 € s'il s'agit d'entreprises industrielles ou commerciales dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures ou denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement. Le délai de trois mois a pour point de départ le jour de la première intervention sur place et pour point d'arrivée celui de la dernière intervention sur place précédant l'envoi de la proposition de rectifications ou l'avis d'absence de rectifications.

La durée de la vérification peut légalement excéder trois mois dès lors que le chiffre d'affaires d'un seul des exercices vérifiés dépasse la limite prévue.

Le chiffre d'affaires de 2005 a dépassé la limite de 763 000 €. La durée du contrôle peut excéder trois mois.

**B. Proposition de rectifications****1. Calcul de l'impôt sur les sociétés et de la contribution additionnelle**

	2004	2005	2006
<b>Redressements</b>			
– Jetons de présence non déductibles	1 800		
– Amortissements non déductibles pour le véhicule de tourisme	1 200		
– Pénalité d'assiette pour la taxe professionnelle		4 200	
– Amortissements irrégulièrement différés			2 100
Total des rectifications	3 000	4 200	2 100
Impôt sur les sociétés à 33,1/3 %	1 000	1 400	700
Contribution additionnelle	30 <sup>1</sup>	21 <sup>2</sup>	0 <sup>3</sup>
Total IS et contribution	1 030	1 421	700

1.  $1\,000 \times 3\%$ 2.  $1\,400 \times 1,5\%$ 

3. Plus de contribution additionnelle à compter de l'année 2006.

**2. Sanctions pour insuffisance de déclaration**

Il s'agit de l'application de l'intérêt de retard au taux de 0,75 % par mois jusqu'au 31 décembre 2005 et 0,40 % par mois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 ; cet intérêt est calculé sur la base des droits mis à la charge du contribuable à la suite de la proposition de rectifications.

**Le point de départ** de l'intérêt de retard est fixé, en principe, au premier jour du mois qui suit celui au cours duquel la somme concernée devait être acquittée.

(Pour un exercice comptable qui coïncide avec l'année civile, l'IS doit être acquitté pour le 15 avril de l'année suivante.)

Le décompte de l'intérêt de retard a pour **point d'arrêt** le dernier jour du mois de la proposition de rectifications.

	2004	2005	2006
<b>Intérêts de retard pour insuffisance de déclaration</b>			
Point de départ	01.05.2005	01.05.2006	01.05.2007
Point d'arrêt	31.12.2007	31.12.2007	31.12.2007
Nombre de mois d'intérêts jusqu'au 31.12.2005	8	0	0
Nombre de mois du 01.01.2006 au 31.12.2007	24	20	8
Taux des intérêts :			
0,75 % × nombre de mois	6 %	0 %	0 %
0,40 % × nombre de mois	9,6 %	8 %	3,2 %
Intérêts dus	160,68 €	113,68 €	22,40 €
	(1 030 × 15,6 %)	(1 421 × 8 %)	(700 × 3,2 %)

**C. Sanctions pour insuffisance de déclaration en matière de taxe sur la valeur ajoutée**

L'intérêt de retard dû sur les rectifications est décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui sur lequel portent lesdites rectifications.

Le décompte de l'intérêt de retard a pour point d'arrêt le dernier jour du mois de la proposition de rectifications.

	2004	2005	2006
<b>Rectifications</b>			
TVA sur acquisition du véhicule de tourisme	3 090		
Vente de « à porter »		2 416	
Acquisition intracommunautaire			880
	3 090	2 416	880
<b>Intérêts de retard pour insuffisance de déclaration</b>			
Point de départ	01.01.2005	01.01.2006	01.01.2007
Point d'arrêt	31.12.2007	31.12.2007	31.12.2007
Nombre de mois d'intérêts jusqu'au 31.12.2005	12	0	0
Nombre de mois d'intérêts du 01.01.2006 au 31.12.2007	24	24	12
Taux des intérêts :			
0,75 % × nombre de mois	9 %	0 %	0 %
0,40 % × nombre de mois	9,6 %	9,6 %	4,8 %
Intérêts dus	574,74 €	231,94 €	42,24 €
	(3 090 × 18,6 %)	(2 416 × 9,6 %)	(880 × 4,8 %)

### **Exercice n° 7 : Intec-Questions**

1. Une entreprise commerciale Intec, ayant son siège social en France, réalise les opérations suivantes :

- Ventes de biens en France.
- Ventes de biens à des clients étrangers situés hors de l'Union européenne.
- Ventes de biens à des clients situés en Union européenne, ayant communiqué leur numéro d'identification de TVA (intracommunautaire).
- Même opération qu'en 1c, mais les clients sont non assujettis à la TVA.

Pour chacune de ces opérations, préciser la territorialité de la TVA (pays bénéficiaire de la taxe).

2. Une société anonyme Cnam présente les secteurs d'activité suivants :

- Secteur activité commerciale France.
- Secteur activité commerciale en Union européenne et hors Union (clients assujettis).
- Secteur gestion de trésorerie du groupe de sociétés dont elle est holding.
- Secteur gestion des dividendes de filiales du groupe.
- Secteur commercialisation des déchets industriels internes, neufs. La société ne dispose pas d'installation permanente affectée au stockage des déchets. Son chiffre d'affaires portant sur les déchets est supérieur à 910 000 € hors taxes.

Pour chacun de ces secteurs, préciser :

- s'il est situé hors champ de TVA ou dans le champ de TVA ;
- le cas échéant, s'il est exonéré avec ou sans option, ou bien, si le secteur est soumis à la TVA.

3. Un dentiste Dintec peut-il déduire la TVA facturée sur ses dépenses professionnelles ?

4. Une entreprise industrielle Cnamintec réalise l'opération suivante :

- Acquisition de matières premières auprès d'un fournisseur italien. Le numéro d'identification de TVA intracommunautaire est communiqué au fournisseur.
- Versement d'une avance de 10 000 € à la commande, le 15 mars 2007.
- Livraison des matières réceptionnée le 30 mars 2007.
- La facture est reçue le 12 mai 2007 : Paiement du solde, 90 000 €, fin mai 2007.

Préciser quelle est la territorialité de la TVA. Indiquer le fait générateur et l'exigibilité de la TVA (événement et date).

Calculer le montant de la TVA exigible, sachant que les matières premières relèvent du taux normal.

À quelle condition cette TVA peut-elle être déduite par l'entreprise industrielle ?

**5.** Une société commerciale française Tintec réalise occasionnellement des ventes à distance à des particuliers situés en Union européenne. Aucun seuil fixé par les pays de destination n'est franchi. Ces ventes sont-elles :

- a.* Exonérées en France ?
- b.* Soumises à la TVA en France ?
- c.* Existe-t-il une option pour le vendeur ? Si oui, laquelle ?

**6.** Une entreprise Mintec située en France a réalisé une vente à un client assujetti, situé en Espagne. Pour effectuer la livraison des biens, elle a sollicité un transitaire. Pour chacune des hypothèses suivantes, préciser :

- la territorialité de la TVA,
- la base imposable et le redevable de la TVA,
- la TVA exigible.

- a.* Transitaire espagnol, non identifié en France, facture reçue pour : 10 000 € et réglée le 01.04.2007.
- b.* Transitaire français, facture reçue le 12.03.2007 et réglée le 20.03.2007, montant TTC : 5 980 €. Aucun des transitaires n'a opté sur les débits.

**7.** Un artisan-ébéniste Bointec relève du régime de la franchise en base (microentreprise). Il acquiert un micro-ordinateur pour : 8 000 € plus frais d'installation : 2 000 € et formation : 1 000 € (sommes indiquées hors taxes). La livraison a lieu le 10 avril 2007 et le paiement le 30 avril 2007. La commande fut acceptée le 1<sup>er</sup> mars 2007, moyennant une avance de 1 000 € (montant du chèque).

- a.* Indiquer le fait générateur.
- b.* Indiquer la date d'exigibilité.
- c.* L'artisan peut-il déduire la TVA facturée ?
- d.* Quelle est la base amortissable du micro ?

**8.** Une Sarl Sarlintec implantée en France relève du régime réel simplifié de TVA.

- a.* Peut-elle déduire la TVA facturée sur ses dépenses professionnelles ?
- b.* Comment s'opère la déduction ?
- c.* La TVA semi-nette (TVA de référence) de 2006 est de 10 000 €. Au cours du 3<sup>e</sup> trimestre civil 2007, l'activité fut la suivante : chiffre d'affaires : 20 000 € hors taxes et achats de marchandises : 5 000 € hors taxes et TVA déductible sur immobilisations : 800 €. Quel est le montant de l'acompte trimestriel ?
- d.* La Sarl a-t-elle la possibilité de moduler cet acompte ? Si oui, présenter cette modulation.

**9.** Une Sarl Velintec cède en 2007, un véhicule particulier à un négociant en biens d'occasion. Ce véhicule a été acquis, en 2005, neuf. L'opération était soumise à TVA. La facture d'achat est datée du 15 février 2005. Livraison le 20 février 2005.

- a.* La cession est-elle soumise à TVA ?
- b.* Si le négociant demande à se placer sur la TVA sur le prix de vente, quelles sont les conséquences pour la Sarl ?
- c.* Le prix de cession est de 5 980 € (montant du chèque). La cession a lieu le 01.08.2007. Le prix d'achat TTC s'élève à 11 960 €. Quel est le montant du complément de déduction de TVA que la Sarl peut demander ?

**10.** La société anonyme Fiz intervient sur des marchés à l'étranger. Elle a implanté une succursale en Espagne. Elle a pris participation à hauteur de 40 % dans le capital d'une société italienne. L'activité de la succursale espagnole consiste, à partir de matières acquises sur le marché local, à fabriquer des composants électroniques et à les commercialiser à des équipementiers industriels espagnols.

- a.* Le résultat fiscal de la succursale doit-il être déclaré par la SA Fiz en France ?
- b.* Le résultat fiscal de la filiale italienne doit-il être déclaré, à hauteur de 40 %, par la société Fiz en France ?

**c.** Un contrat de concession est signé entre la SA Fiz et sa filiale italienne. Il porte sur l'exploitation d'un brevet industriel, inscrit au bilan Fiz depuis 2003 (prix d'achat : 100 000 €). Au titre de l'exercice 2006 (clôture des comptes : 31.12.2006), la filiale italienne a versé une redevance de 40 000 € à la société Fiz. Celle-ci a supporté des frais de gestion de 4 000 € concernant la concession. Comment est imposé ce produit de concession ? Quels retraitements éventuels doivent être portés sur la déclaration (tableau 2058-A) ? La société Fiz ne bénéficie pas du nouveau régime de faveur des PME.

**d.** La succursale espagnole affiche un déficit fiscal de 100 000 € au titre de l'exercice 2006. Le directeur comptable prétend que l'on peut le déduire sur la déclaration à l'IS de la société Fiz. Qu'en pensez-vous ?

Quel retraitement doit-on effectuer sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A, sachant que tous les comptes de la succursale ont été reportés dans les comptes de la SA Fiz ?

**e.** La filiale italienne a mis en distribution, courant 2006, un dividende prélevé sur son résultat fiscal 2005 de 220 000 € en global. Une retenue à la source a été prélevée à hauteur de 20 000 €.

Quel est le montant du dividende effectivement perçu par la SA Fiz ?

**f.** La SA Fiz peut-elle bénéficier du régime de faveur des sociétés mères-filiales, concernant le dividende de la filiale italienne ? Si oui, indiquer les modalités d'imposition de ce dividende.

**11.** Une cession de Sicav – composées à moins de 90 % d'actions – relève-t-elle du régime des plus-values et moins-values professionnelles dans le cadre de l'impôt sur les sociétés ? et dans le cadre des BIC ?

**12.** Une Sarl Potintec relevant de l'IS, cède un portefeuille de Sicav composé d'actions à hauteur de 30 %. Prix de cession : 5 000 €. Valeur à l'entrée du portefeuille : 4 000 €. Les écarts d'évaluation déclarés durant la détention s'élèvent à 1 500 € (gain latent). L'achat fut réalisé au 15.03.2004 et la cession au 01.03.2006.

**a.** Quel est le résultat fiscal de cession ?

**b.** Même question en considérant que cette Sarl est de type familial et qu'elle a exercé une option pour les BIC. On précise que la Sarl ne détient aucun autre portefeuille de Sicav similaires et n'en a jamais détenu.

**13.** Suite à un retard de règlement de la taxe foncière portant sur un immeuble professionnel, inscrit au bilan, une SA est redevable d'un intérêt de retard de 1 000 €. Cette charge est-elle déductible au titre de l'exercice 2007 ?

**14.** Suite à un contrôle de l'Urssaf et au contrôle fiscal, une société soumise à l'IS fait l'objet d'un rappel de cotisations sociales et de pénalités de Sécurité sociale : 20 000 € ; de pénalités fiscales et d'intérêt de retard : 2 000 € ; d'un rappel d'IS : 2 000 €. Préciser le traitement fiscal de ces éléments.

**15.** Un amortissement différé comptablement est-il toujours déductible au rattrapage comptable ?

**16.** Une machine-outil, acquise le 01.03.2004, est mise en service le 1<sup>er</sup> juillet 2004. Valeur d'achat hors taxes : 10 000 €. Durée de vie : 4 ans. Amortissement pratiqué (économique et fiscal) : mode linéaire. L'entreprise relève du régime de l'impôt sur les sociétés. Elle n'a pas comptabilisé la dotation aux amortissements 2005 car le résultat comptable était déficitaire. Cette dotation aux amortissements a été rattrapée en 2006.

La machine est cédée le 1<sup>er</sup> juillet 2007 pour 11 000 € hors taxes.

Quel est le résultat fiscal de cession ? Celui-ci nécessite-t-il un retraitement fiscal sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A, sachant que toutes les écritures de cession ont été correctement constatées ?

Quelle est la qualification du résultat fiscal si l'entreprise relève du régime BIC ?

**17.** Une Eurl dont l'associé est une Sarl relevant du régime de l'impôt sur les sociétés peut-elle opter pour le régime IS ?

**18.** Une SA Rointec prévoit d'assurer les restructurations suivantes suite à une délocalisation :

- adaptations juridiques : 5 000 € ;
- adaptations commerciales : 6 000 € assurées par une cellule de travail interne ;
- mise en conformité du réseau informatique assurée par un fournisseur de réseau : 15 000 € hors taxes ;
- conception d'un convertisseur euros-dollars à implanter dans le réseau informatique : 10 000 €.

La décision de mener ces restructurations fut prise en conseil d'administration le 1<sup>er</sup> février 2006.

Une provision globale fut rattachée aux comptes de l'exercice 2005, à hauteur de : 36 000 €.

**a.** Cette provision est-elle déductible fiscalement au titre de l'exercice 2005 ? (L'entreprise clôture ses comptes au 31.12.)

**b.** Les adaptations juridiques et commerciales seront menées à bien courant 2007. Peuvent-elles être fiscalement provisionnées fin 2006 ? Aucune écriture n'est constatée fin 2006.

**c.** La mise en conformité du réseau informatique sera effectuée en 2007. Une provision fiscale peut-elle être déductible fin 2006 ?

**d.** La conception du convertisseur démarre courant 2006. Les travaux avancés au 31.12.2006 s'élèvent à 6 000 €. Quel est le traitement fiscal de ces travaux ?

**e.** Les travaux de conception du convertisseur sont achevés au 01.07.2007. Le coût global s'élève à 15 000 €. Quel est l'amortissement pratiqué économiquement ? fiscalement ? L'entreprise Rointec choisit d'amortir ce bien, sur le plan économique, sur la durée minimale prévue par le Code de commerce.

**19.** Dans le cadre d'une entreprise individuelle :

**a.** L'exploitant individuel peut-il opter pour l'IS ?

**b.** La rémunération de l'exploitant est :

*b*<sub>1</sub>. déductible des revenus imposables ;

*b*<sub>2</sub>. non déductible mais à déclarer dans la catégorie des travailleurs non salariés (CGI, art. 62) ;

*b*<sub>3</sub>. non déductible et à déclarer dans la catégorie BIC.

**c.** Sont déductibles des revenus imposables :

*c*<sub>1</sub>. les cotisations sociales personnelles de l'exploitant individuel ;

*c*<sub>2</sub>. les cotisations sociales (part employeur) concernant la rémunération du conjoint de l'exploitant marié sous un régime de communauté de biens ;

*c*<sub>3</sub>. les cotisations sociales (part employeur) concernant la rémunération du conjoint de l'exploitant marié sous un régime de séparation de biens ;

*c*<sub>4</sub>. les cotisations sociales (part employeur) concernant la rémunération des autres salariés de l'exploitant individuel.

**d.** Les cotisations sociales à la charge du salarié (part salariale) sont-elles déductibles des résultats imposables de l'entreprise individuelle ?

**e.** L'exploitant individuel et son conjoint sont mariés selon le régime de la séparation de biens. Pour l'exercice 2006, clôturé au 31.12.2006, la rémunération de l'exploitant s'élève à 24 000 € ; ses cotisations obligatoires s'élèvent à 5 000 € dont 500 € de CSG et CRDS non déductibles.

La rémunération du conjoint s'élève à 20 000 € bruts (cotisations sociales salariales comprises). Les cotisations sociales se montent à 4 000 € y compris la CSG et la CRDS. Les cotisations sociales patronales s'élèvent à 8 000 €.

Pour chacun de ces éléments, préciser leur traitement au regard des BIC. Indiquer dans quelle catégorie de revenus ils doivent être déclarés et leur montant imposable.

**20.** Dans le cadre d'une SNC n'ayant pas opté pour l'IS :

**a.** Les revenus d'un portefeuille-titres sont à déclarer en :

*a*<sub>1</sub>. BIC

*a*<sub>2</sub>. BNC

*a*<sub>3</sub>. RCM

**b.** Les loyers perçus au titre d'un immeuble inscrit au bilan de l'entreprise sont à déclarer en :

*b*<sub>1</sub>. BIC

*b*<sub>2</sub>. BNC

*b*<sub>3</sub>. RF

**c.** Les plus-values de cession d'un portefeuille de Sicav – inscrit au bilan de l'entreprise – sont à déclarer en :

- c*<sub>1</sub>. BIC
- c*<sub>2</sub>. BNC
- c*<sub>3</sub>. RCM

**21.** Reprendre les mêmes questions (22) en considérant que la SNC a formulé une option pour l'IS.

**22.** Une SNC Senintec n'ayant pas opté pour l'IS compte deux associés. L'associé A détient 60 % des parts et l'associé B le solde. A et B sont des personnes physiques. La société a versé au cours de l'exercice 2006 (clôture au 31.12) 5 000 € d'intérêts de comptes courants, dont 1 000 € non déductibles.

- a.** La quote-part non déductible est à déclarer par la société : dans quelle catégorie de revenus ?
- b.** Pour chacun des associés – A et B – préciser leurs obligations déclaratives au regard des intérêts perçus : A a perçu 4 000 € dont 800 € non déductibles et B, le solde.
- c.** Ces intérêts sont-ils éligibles au prélèvement libératoire ? Sous quelles conditions ?

**23.** Un particulier Yovintec possède une résidence secondaire. Il ne tire aucun revenu de cette résidence. Il effectue des travaux d'isolation thermique dans cette résidence. Ces travaux sont :

- a.** déductibles de ses revenus au titre de l'année de réalisation.
- b.** déductibles de la plus-value de cession de la résidence.
- c.** éligibles à une réduction d'impôt sur le revenu.

**24.** La cession d'une résidence secondaire est toujours imposable.

**25.** Un couple marié Bisbintec détient un portefeuille d'actions de sociétés françaises. Les actions ne sont pas cotées. Elles représentent 4 % du capital social des sociétés cibles. Au cours de l'an 2006, ils perçoivent un dividende de 3 000 €.

- a.** Ce revenu est-il à déclarer ?
- b.** Si oui, dans quelle catégorie de revenus ?
- c.** Présenter cette déclaration.
- d.** Les dividendes peuvent-ils bénéficier du prélèvement libératoire ?
- e.** Si l'impôt sur le revenu de ce foyer s'élève à 1 200 €, quelle est la conséquence au regard du crédit d'impôt ?
- f.** Les dividendes sont-ils soumis aux prélèvements sociaux complémentaires ? Si oui, lesquels ?
- g.** Quelles sont les modalités de ces prélèvements ? Au cas présent, présenter les calculs justificatifs.
- h.** Ces prélèvements sont-ils déductibles des revenus imposables ? Si oui, lesquels et selon quelle procédure ?

**26.** Quelle différence faites-vous entre une charge déductible du revenu imposable et une réduction d'impôt ?

**27.** Quelle différence faites-vous entre une réduction d'impôt et un crédit d'impôt ?

**28.** Un contribuable Grosintec soumis à l'ISF (Impôt de solidarité sur la fortune) au titre de l'an 2007, peut-il déduire cet ISF de ses revenus imposables (impôt sur le revenu au titre des revenus 2007) ?

**29.** Un contribuable Tintec cède une résidence secondaire en janvier 2007. La cession aboutit à une plus-value. Au regard de l'ISF au titre de 2007, doit-il :

- a.** déclarer cette plus-value ?
- b.** déclarer la valeur de la résidence :
  - à date de cession ?
  - à une autre date ?

**30.** Un loueur professionnel d'immeubles à usage d'habitation Locintec – inscrit au registre du commerce – a tiré, en 2006, 25 000 € de recettes de cette activité. Les autres revenus professionnels de ce contribuable s'élèvent à 5 000 €. Les revenus de son conjoint (2006) s'élèvent à 35 000 €. Les locaux loués meublés sont-ils soumis à l'ISF au titre de 2007 ?

**31.** Un couple Pacsintec a signé un contrat « Pacs » en novembre 2006. Quelle est la situation de ce couple au regard de l'impôt sur le revenu de l'an 2007 ? Même question au regard de l'ISF au titre de 2007.

**32.** Madame X détient 20 % des parts d'une Sarl soumise à l'impôt sur les sociétés. Son frère détient 5 % de la même Sarl. Elle est gérante statutaire de cette Sarl. En 2006, elle a tiré une rémunération de sa fonction de 30 000 €. Ses autres revenus professionnels s'élèvent à 40 000 €. Ses revenus fonciers s'élèvent à 5 000 €. Au 1<sup>er</sup> janvier 2007, l'actif réel de la Sarl s'élève à 150 000 € et le passif exigible à 50 000 €.

Madame X doit-elle déclarer ses parts de Sarl à l'ISF au titre de 2007 ?

**33.** Monsieur Y est médecin généraliste. Il emploie 3 assistants salariés. Ses recettes annuelles 2006 s'élèvent à 100 000 €. Au titre de la taxe professionnelle 2008, doit-il déclarer son matériel médical ?

**34.** Monsieur Y vous affirme que les éléments d'assiette de la taxe professionnelle 2008 sont à déclarer en mai 2008. Qu'en pensez-vous ?

**35.** Quel est le régime des droits d'enregistrement exigibles sur les cessions de droits sociaux ?

**36.** Suite à un contrôle fiscal exercé sur place, la SA X reçoit une proposition de rectification au 15.12.2007. Le contrôle sur place fut effectué en octobre-novembre 2007. Il portait sur l'IS au titre des exercices 2004-2005-2006. Il est notifié une rectification portant sur le déficit fiscal 2004.

L'administration affirme que des dépenses somptuaires ont aggravé ce déficit. La SA a reporté en arrière ce déficit sur l'exercice 2001.

**a.** L'administration peut-elle, à cette occasion, vérifier l'ensemble de la comptabilité de l'exercice 2001 ?

**b.** Le déficit fiscal de 2002 a été reporté en avant et imputé sur le bénéfice imposable de l'exercice 2005. À cette occasion, une vérification de l'ensemble de la comptabilité de l'exercice 2002 peut-elle être menée par l'administration ?

**c.** La SA X conteste les motifs de la rectification. Elle motive sa contestation par une lettre de réclamation adressée à l'administration le 20.01.2008. La réclamation est-elle recevable ?

**d.** Un recours contentieux est introduit par la SA X, portant sur l'assiette de l'IS rectifiée. Auprès de quelle juridiction ce recours doit-il être introduit ? Si le contentieux portait sur des droits de mutation, la SA devrait introduire le recours auprès de quelle juridiction ?

## **Corrigé**

### **1. Territorialité de la TVA**

**a.** L'opération est imposable en France.

**b.** Cette opération est une exportation, exonérée en France. Elle relève de la fiscalité du pays de l'importateur.

**c.** Cette opération est une livraison intracommunautaire, exonérée en France. Elle relève de la TVA du pays du client intracommunautaire.

**d.** Cette livraison intracommunautaire relève de la TVA française.



## 2. Champ d'application de la TVA

- a. Secteur situé dans le champ de la TVA. Il est soumis à la TVA française.
- b. Secteur situé dans le champ de la TVA, mais exonéré en France, sans option.
- c. Secteur situé dans le champ de la TVA, mais exonéré en France. Contrairement au secteur « Ventes à l'étranger », il est exclu du droit à déduction de TVA sur les dépenses.
- d. Secteur situé hors champ de TVA.
- e. Secteur situé dans le champ de la TVA mais exonéré avec option.

3. L'activité est exonérée de TVA (sans option). En conséquence, aucun droit à déduction de TVA sur les dépenses n'est accordé.

4. C'est une acquisition intracommunautaire, réalisée entre 2 assujettis. Elle relève de la territorialité française.

Fait générateur : livraison : 30.03.2007

Exigibilité : date butoir : 15.04.2007 (la facture étant reçue après cette date).

TVA exigible :  $(10\ 000 + 90\ 000) \times 19,60\ \% = 19\ 600\ \text{€}$

L'acquéreur peut exercer son droit à déduction à condition d'affecter cette dépense à un secteur d'activité soumis à TVA ou à un secteur exonéré mais ne le privant pas de la déduction (par exemple : exportation...). Droit à déduction le : 12.05.2007 (réception facture).

## 5. Ventes à distance livrées de France à un pays membre de l'Union européenne

Tant que le seuil d'imposition du pays de destination n'est pas franchi, le lieu de livraison est réputé se situer en France. Ces opérations sont donc **soumises** à la TVA française (b).

Néanmoins, le vendeur peut opter pour que le lieu d'imposition soit situé dans le pays de destination. Si le vendeur français n'est pas identifié dans ce pays, il doit s'y identifier (c).

## 6. Transport intracommunautaire de biens

a. Le donneur d'ordre du transitaire (entreprise effectuant la vente) est situé en France (État de départ). L'opération relève de la TVA française, le redevable est le donneur d'ordre, puisque le transitaire n'est pas identifié en France. Base imposable : 10 000 €

TVA exigible :  $10\ 000 \times 19,60\ \% = 1\ 960\ \text{€}$

b. Le donneur d'ordre est situé en France (État de départ). La taxation intervient en France. Le redevable est le transitaire car il est identifié en France.

Exigibilité : à l'encaissement soit le 20.03.2007.

Base imposable :  $5\ 980 \times \frac{1}{1,196} = 5\ 000\ \text{€}$

TVA exigible :  $5\ 000 \times 19,60\ \% = 980\ \text{€}$

## 7. Régime de la franchise en base

a. Fait générateur : livraison du micro : 10.04.2007.

b. Exigibilité : livraison : 10.04.2007.

c. Aucune déductibilité autorisée puisque l'artisan relève de la franchise en base.

d. Base amortissable du micro : valeur d'origine augmentée de la TVA correspondante facturée :

$V_0 : 8\ 000\ \text{€} + 2\ 000\ \text{€} = 10\ 000\ \text{€}$  hors taxes

$\frac{1\ 960\ \text{€}}{1,196}$  TVA

TVA :  $10\ 000 \times 19,60\ \% = 11\ 960\ \text{€}$  TTC

**8. Régime réel simplifié de TVA**

- a. Déduction autorisée selon les règles de droit commun.  
 b. Déduction opérée sur la déclaration unique récapitulative annuelle (CA 12).  
 c. Acompte au titre du 3<sup>e</sup> trimestre 2007 :  $1/4 \times 10\,000 \text{ €} = 2\,500 \text{ €}$

d. Modulations possibles :

*1<sup>er</sup> cas* : Le redevable peut limiter l'acompte exigible s'il estime avoir déjà versé, au titre des acomptes 2006, le montant de la TVA due au titre de 2007.

*2<sup>e</sup> cas* : Le redevable peut limiter l'acompte exigible à la TVA due au titre du trimestre si la TVA due **réellement** est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte.

TVA collectée.....	: 20 000 € × 19,60 %	= 3 920 €
TVA déductible sur les autres biens et services :	5 000 € × 19,60 %	= < 980 € >
TVA déductible sur immobilisations .....		< 800 € >
	TVA due réelle .....	2 140 €

2 140 € est bien inférieur d'au moins 10 % à l'acompte exigible (2 500 € – 250 €). On peut donc limiter l'acompte à 2 140 €.

**REMARQUE**

Le redevable peut également demander le remboursement de la TVA sur immobilisation puisque son montant trimestriel est supérieur à 760 €. Il est redevable, par ailleurs, de l'acompte de 2 500 €.

**9. Négociant en biens d'occasion**

- a. Si le négociant applique la TVA sur marge (régime de droit commun pour les négociants en biens d'occasion), la cession est hors champ de TVA.  
 b. La cession est soumise à TVA. Un complément de déduction est accordé au vendeur. La cession a lieu avant la fin de la période de régularisation (5 ans).

c. TVA collectée :  $\frac{5\,980}{1,196} \times 19,60 \% = 980 \text{ €}$

– Complément de déduction :  $\frac{11\,960}{1,196} \times 19,60 \% \times \left[ \frac{5}{5} - \frac{1}{5} \times (3) \right] = 1\,960 \times \frac{2}{5} = 784 \text{ €}$

**10. Territorialité de l'IS**

a. L'activité de la succursale étrangère relève de la fiscalité de son pays d'implantation (Espagne). Elle est donc exonérée d'impôt sur les sociétés en France.

b. Le résultat fiscal de la filiale étrangère (entité) est à déclarer dans le pays d'implantation (Italie).

c. Le produit de concession, net des frais, relève du régime des plus-values à long terme, bénéficiant d'un taux d'imposition réduit : 15 % en 2006.

Tableau 2058-A : Produit non imposable au taux de droit commun : déduction de 40 000 €.

Charge non déductible au taux de droit commun : réintégration de 4 000 €.

En conséquence, produit net : 36 000 €, imposable à 15 %.

d. Le déficit fiscal de la succursale relève de la fiscalité espagnole. Il ne peut donc être déduit au titre de l'impôt sur les sociétés françaises. Il convient de le neutraliser sur le tableau 2058-A, et ce, par une réintégration à hauteur de 100 000 €.

e. La SA Fiz a perçu :  $40 \% \times (220\,000 - 20\,000) = 80\,000 \text{ €}$

**f. Régime de faveur applicable pour les filiales françaises et étrangères**

La SA Fiz peut donc bénéficier de ce régime au regard du dividende perçu. Les 80 000 € sont exonérés d'IS. Il convient de les déduire sur le tableau 2058-A. Une quote-part forfaitaire de frais et charges de gestion du portefeuille des titres de filiale est non déductible. Il convient de la réintégrer à hauteur de :  $5 \% \times (80\,000 \text{ €} + \text{retenue à la source})$ , soit :  $5 \% \times (80\,000 + 8\,000) = 4\,400 \text{ €}$ .

**11.** Dans le cadre de l'IS, aucune cession de titres, à l'exception des titres de participation, ne relève du régime des plus-values et moins-values professionnelles. En revanche, en BIC, tous les titres relèvent – selon les conditions de droit commun – du régime des plus-values et moins-values professionnelles.

## **12. Sicav – Régime fiscal de cession**

### **a. Régime IS**

Prix de cession..... : 5 000 €  
Valeur d'origine ..... : < 4 000 € >  
Résultat comptable ..... : 1 000 €  
Écart d'évaluation ..... : < 1 500 € > (déduction fiscale)  
Résultat fiscal ..... : < 500 € > Charge de droit commun

### **b. Régime BIC**

Le régime spécifique des écarts d'évaluation ne s'applique pas. La durée de détention est inférieure à 2 ans. La cession ne relève donc pas du régime des plus-values et moins-values professionnelles. Le résultat fiscal est de 1 000 € : produit imposable de droit commun.

**13.** Les intérêts de retard en matière de taxes et impôts ne sont pas déductibles. En conséquence, les 1 000 € ne sont pas déductibles, et ce, quand bien même la taxe foncière l'est. Il convient de réintégrer les 1 000 €.

## **14.**

- Le rappel de cotisations sociales et les pénalités de Sécurité sociale : 20 000 € : déductibles.
- Pénalités fiscales et intérêt de retard : non déductibles.
- Rappel d'IS : non déductible. Il convient donc de réintégrer : 4 000 €.

**15.** Il convient de distinguer l'amortissement différé régulièrement et irrégulièrement (CGI, art. 39 B). L'amortissement différé irrégulièrement est une charge **non** déductible lors de sa comptabilisation en comptabilité. Pour ce qui concerne l'amortissement différé régulièrement, le rattrapage **fiscal** (indépendamment de celui pratiqué en comptabilité) dépend du résultat **comptable** de l'année du différé.

Les amortissements régulièrement différés au cours d'un **exercice déficitaire** en comptabilité, peuvent être prélevés sans limitation de durée, sur les résultats des premiers exercices suivants qui font apparaître un bénéfice comptable après déduction de l'annuité normale d'amortissement et, pour les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés, des reports déficitaires.

Dans le système dégressif, lorsque les bénéfices d'un exercice ultérieur sont suffisants pour déduire les amortissements différés en plus de l'annuité normale d'amortissement, celle-ci est alors calculée en partant du chiffre obtenu en retranchant de la valeur résiduelle comptable le montant des amortissements précédemment différés. Mais les entreprises ont également la possibilité de répartir l'amortissement différé sur la durée d'utilisation restant à courir, en pratiquant chaque année, l'amortissement par application au taux dégressif à la valeur résiduelle comptable.

Pour les amortissements différés **en période bénéficiaire** en comptabilité, une distinction est à effectuer :

- pour les éléments amortissables suivant le mode linéaire, la déduction des amortissements différés doit obligatoirement être effectuée au taux habituel après la fin de la période normale d'amortissement ou en totalité au moment de la mise hors service des éléments correspondants ;
- pour les éléments amortissables suivant le système dégressif, le montant de l'amortissement dégressif différé peut être réparti pour sa totalité sur la durée d'utilisation restant à courir, par application du taux dégressif à la valeur résiduelle comptable du bien.

**16.** La dotation aux amortissements de 2005 est irrégulièrement différée (infraction à l'article 39 B du CGI). Lors du rattrapage comptable en 2006, elle fut donc réintégrée (charge non déductible). Au regard de la cession, une dotation aux amortissements non déductible est assimilée à une plus-value court terme. En conséquence, on retiendra un cumul d'amortissements, en fiscalité, identique au cumul comptable. Aucun retraitement sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A n'est donc nécessaire.

Prix de cession..... : 11 000 €

Valeur d'acquisition..... : 10 000 €

Amortissements : < 7 500 € >  $[10\,000 \times \frac{1}{4} \times 3]$

Valeur nette comptable ..... : < 2 500 € >

Plus-value globale .. : 8 500 € qualifiée à court terme

### **Régime BIC**

Plus-value court terme : 7 500 €

Plus-value long terme : 1 000 € à déduire pour imposition au taux de 16 % + contributions sociales.

**17.** L'Eurl relève du régime fiscal de son associé unique : ici, régime IS de plein droit. Elle n'a donc aucune option possible.

### **18. Provisions pour dépenses liées à une restructuration**

**a.** Fiscalement, la provision est déductible si la décision est prise avant clôture de l'exercice. Le CGI ne reconnaît pas, en la matière, les événements postérieurs à la clôture. Les 36 000 € sont donc **non** déductibles au titre de l'exercice 2005.

De plus, d'un point de vue comptable, la conception du convertisseur ne peut être provisionnée, puisqu'il s'agit d'un investissement et non d'une charge.

**b.** Fiscalement, la déductibilité est conditionnée à la saisie comptable. Ici, elle fait défaut. Aucune provision fiscale n'est donc admise au titre de 2006.

**c.** L'administration fiscale assimile cette mise en conformité à des dépenses de conception de logiciels. La déductibilité sera acquise à terminaison des travaux en 2007. Aucune provision déductible ne peut donc être constatée fin 2006.

**d.** Les dépenses de conception peuvent être immédiatement déductibles, à leur engagement. L'entreprise est alors obligée de constater un amortissement dérogatoire, ici, à hauteur de 6 000 €. L'entreprise peut également décider d'attendre la terminaison des travaux pour amortir fiscalement (et comptablement) le convertisseur.

**e.** La durée minimale d'amortissement est de 3 ans.

Si l'entreprise a choisi la déductibilité immédiate des travaux, elle bénéficie d'une déduction de  $15\,000 - 6\,000 = 9\,000$  € au titre de l'exercice 2007. L'amortissement économique est comptabilisé

pour  $15\,000 \text{ €} \times \frac{1}{3} \times \frac{6}{12} = 2\,500$  €. Il convient donc de constater un amortissement dérogatoire de

$9\,000 \text{ €} - 2\,500 \text{ €} = 6\,500$  €

### **19. Entreprise individuelle**

**a.** Aucune option pour l'IS ne peut être formulée. Le résultat fiscal est à déclarer en BIC.

**b.**

**b<sub>3</sub>.** La rémunération de l'exploitant est assimilée à une avance sur bénéfice.

**c.**

**c<sub>1</sub>.** Les cotisations sociales obligatoires sont déductibles ainsi que celles versées au titre de certains régimes de retraite et de prévoyance à adhésion facultative (existence de plafonds de déductibilité).

**c<sub>2</sub>.** Les charges sociales patronales relatives à la rémunération du conjoint sont intégralement déductibles.

*c*<sub>3</sub>. Voir *c*<sub>2</sub>.

*c*<sub>4</sub>. Déductibles selon les règles de droit commun.

**d.** Parmi les **cotisations sociales** dues par l'employeur pour ses salariés, certaines sont entièrement à sa charge alors que d'autres sont supportées conjointement par l'employeur et le salarié. On distingue alors, à l'intérieur de ces cotisations, une part patronale et une part salariale.

Dans ce dernier cas, la déduction par l'entreprise se limite, lorsqu'elle est autorisée, à la **part patronale**. L'employeur ayant déjà compris dans ses charges déductibles la rémunération brute de ses salariés (avant prélèvement de la part salariale des cotisations), la part salariale a déjà été déduite de ce chef.

**La rémunération brute** (y compris la part salariale des cotisations sociales) du conjoint de l'exploitant est :

- déductible en totalité lorsque les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté ;
- déductible lorsque l'exploitant est adhérent d'un centre de gestion agréé ;
- déductible à concurrence de 13 800 € lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts et que l'exploitant n'est pas adhérent d'un centre de gestion agréé.

**e. Rémunération**

- **de l'exploitant** : non déductible, à déclarer en BIC pour : 24 000 € ;
- cotisations sociales : déductibles en BIC pour : 5 000 – 500 = 4 500 € ;
- **du conjoint** : déductible en BIC, à déclarer en traitement et salaires.

Rémunération brute..... : 20 000 €  
 Cotisations ..... : < 4 000 € >  
 CSG et CRDS non déductibles..... : 563 € [2,9 % × 20 000 € × 97 %]  
 Net à déclarer..... : 16 563 €

Les cotisations sociales patronales sont déductibles des BIC.

**20. SNC** (aucune option pour l'IS)

*a*<sub>3</sub> – *b*<sub>1</sub> – *c*<sub>1</sub> pour la partie de la plus-value qualifiée à court terme. La plus-value à long terme est à déclarer dans la catégorie des plus-values et moins-values professionnelles. Elle est soumise à 16 % + 11 % de contributions complémentaires.

**21. SNC** (option pour l'IS)

- a.* À déclarer en IS.
- b.* À déclarer en IS.
- c.* À déclarer en IS. Les Sicav sont exclues du régime des plus-values et moins-values professionnelles.

**22. Intérêts des comptes courants**

*a.* La quote-part non déductible – ici 1 000 € – est à déclarer, par la société, en BIC. Elle nécessite une réintégration sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058-A.

*b.* Les intérêts perçus par les associés A et B doivent figurer sur leur propre déclaration de revenus de 2006 (déclaration 2042).

Associés	A	B	Total
<b>Revenus catégoriels</b>			
RCM	3 200 €	800 €	4 000 €
BIC (éléments spécifiques)	800 €	200 €	1 000 €
Total	4 000 €	1 000 €	5 000 €

*c.* Les intérêts des comptes courants sont éligibles au prélèvement libératoire à condition que le bénéficiaire en fasse expressément la demande au début de l'année (demande formulée auprès de l'organisme verseur). De plus, seule la quote-part déductible au sein de la société versante est éligible.

Il est à noter que le prélèvement libératoire est imposé au taux de 16 % + 11 % de prélèvements sociaux. Son option est donc intéressante pour le contribuable bénéficiaire, dès lors que son taux d'imposition marginal (tranche supérieure) dépasse 16 %. Les associés dirigeants sont astreints, quant au prélèvement libératoire, à un plafond global en base annuelle : 46 000 €.

### 23. Résidence secondaire

- a.* Comme le bien immobilier ne procure aucun revenu professionnel, aucune déduction ne peut être accordée.  
*b.* Oui. Ces travaux augmentent le coût de revient du bien.  
*c.* Non.

24. Oui. Exonération si le bien est détenu depuis 15 ans au moins.

### 25. Dividendes

*a.* Les dividendes sont des revenus imposables.

*b.* À déclarer en RCM.

<i>c.</i> Dividendes .....	:	3 000 €	
Abattement de 40 % .....	:	< 1 200 € >	[40 % × 3 000 €]
Abattement.....	:	< 1 200 € >	3 050 € limité à 1 200 €
Net imposable au barème progressif de l'IR :		0	

Le dividende ouvre droit à un crédit d'impôt de 3 000 € × 50 % = 1 500 €, limité à 230 €.

*d.* Non. Le prélèvement libératoire ne profite qu'à des revenus à taux fixe.

<i>e.</i> IR dû.....	:	1 200 €
Crédit d'impôt .....	:	< 230 € >
IR à payer.....	:	970 €

*f.* Les dividendes sont soumis aux prélèvements sociaux :

CSG : 8,20 % + CRDS : 0,50 % + PS : 2 % (prélèvement social) + contribution additionnelle : 0,30 %  
 = Total : 11 %

*g.* Base imposable : 3 000 €  
 Prélèvement : 3 000 × 11 % = 330 €

*h.* Ces prélèvements font l'objet d'un avis d'imposition distinct de l'impôt sur le revenu. Le foyer reçoit cet avis en octobre 2007 (pour les revenus 2006). Seule la CSG est déductible, et ce, à hauteur de 5,8 %. Ici : 3 000 × 5,8 % = 174 €. Ce montant est à déduire du revenu d'ensemble imposable au barème progressif, et ce, au titre des revenus 2007.

26. Une charge déductible des revenus imposables procure au contribuable, une économie d'impôt à hauteur de sa tranche supérieure d'imposition.  
 Une réduction d'impôt s'impute « à l'euro » sur l'impôt dû. L'économie est donc de 100 %.

27. La **réduction d'impôt** s'impute sur le montant brut de l'impôt progressif déterminé compte tenu du plafonnement des effets du quotient familial. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel. Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction d'impôt ne peut sauf exceptions donner lieu à remboursement ou à report de l'impôt dû au titre des années suivantes.

Le **crédit d'impôt** s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu, après application, le cas échéant, de l'ensemble des réductions d'impôt dont bénéficie le contribuable, des autres crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Si le crédit d'impôt excède l'impôt dû, cet excédent est restitué. La restitution éventuelle de l'excédent est effectuée d'office par l'administration, au vu de la déclaration de revenus. Elle n'est pas effectuée lorsque le montant à restituer est inférieur à 8 €.

**28.** L'ISF est non déductible des revenus imposables à l'IR. En revanche, l'IR non encore payé est une dette déductible des actifs imposables à l'ISF. Ainsi, l'IR au titre des revenus 2006 (à verser en septembre 2007) sera pris en compte dans la situation patrimoniale évaluée au 01.01.2007 (ISF au titre de 2007).

### **29. Résidence secondaire – ISF**

Pour l'ISF au titre de 2007, la base d'imposition porte sur la situation du patrimoine du contribuable au 1<sup>er</sup> janvier 2007. Il est donc tenu de déclarer la valeur de sa résidence secondaire à cette date.

### **30. Loueur professionnel**

La qualité de loueur professionnel est reconnue aux personnes qui sont inscrites en cette qualité au registre du commerce et des sociétés et qui réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles ou retirent de l'activité de loueur 50 % au moins de leur revenu global.

Les recettes annuelles 2006 de cette activité sont supérieures ou égales à 23 000 € et le loueur est inscrit au registre du commerce.

Ces biens sont considérés comme des biens professionnels et donc peuvent être exonérés d'ISF.

### **31. Foyer fiscal**

Les partenaires d'un pacte civil de solidarité sont, à compter de la conclusion du pacte soumis à une **imposition commune** pour les **revenus** perçus par chacun d'eux et ceux des enfants et autres personnes fiscalement à leur charge.

L'année de la conclusion du Pacs, trois impositions sont établies (une imposition distincte au nom de chacun des futurs partenaires pour la période courant jusqu'à la conclusion du pacte et une imposition commune au nom du couple pour la période postérieure) selon les mêmes modalités que celles prévues en cas de mariage.

Les personnes liées par un Pacs font l'objet d'une imposition commune à l'impôt de solidarité sur la fortune.

### **32. Patrimoine professionnel**

Madame X est gérante minoritaire de la Sarl. Pour exonérer ses parts de l'ISF, 3 conditions doivent être réunies :

- Détention de 25 % au moins des parts : ici condition satisfaite :  $20 \% + 5 \% = 25 \%$
- Occuper une fonction de dirigeant : condition satisfaite.
- Rémunération tirée de cette fonction supérieure à 50 % des revenus professionnels :  
Condition non satisfaite :  $30\,000\ € < 1/2 \times (30\,000\ € + 40\,000\ €)$

En conséquence, Madame X doit déclarer ses parts de Sarl à l'ISF au titre de 2007.

Valeur imposable :  $20 \% (150\,000 - 50\,000) = 20\,000\ €$

**33.** Monsieur Y relève des BNC en tant que médecin (profession libérale). Bien que ses recettes dépassent le seuil de 61 000 €, son matériel est exonéré car ses effectifs salariés n'atteignent pas 5 salariés. Au lieu et place du matériel médical, il est tenu de déclarer une base forfaitaire de 6 % de ses recettes 2006 : soit  $6 \% \times 100\,000 = 6\,000\ €$ .

**34.** Les éléments d'assiette de la taxe professionnelle 2008 sont à déclarer en mai **2007** et portent sur le bilan 2006.

### **35. Cessions de droits sociaux**

Les **cessions d'actions** sont soumises à un droit de 1,1 % plafonné à 4 000 € par mutation (sauf s'il s'agit de participations dans des sociétés non cotées à prépondérance immobilière, auquel cas, elles sont soumises à un droit de 5 %).

Dans les sociétés par actions cotées, le droit de 1 % n'est exigible que si les cessions sont constatées par un acte. Dans les sociétés non cotées, le droit est exigible même en l'absence d'acte.

Les **cessions de parts sociales** dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions sont soumises à un droit de 5 % qu'elles soient ou non constatées par un acte. L'assiette de ce droit 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.

### **36. Contrôle fiscal et contentieux**

*a.* Le report en arrière d'un déficit fiscal pose le problème de la base d'imputation servant au calcul de la créance d'impôt. En conséquence, l'administration est fondée à vérifier l'état du bénéfice imposable de 2001, servant de base d'imputation du déficit 2004. Une modification de cette base peut avoir une incidence sur la créance d'impôt 2004.

*b.* Le report en avant d'un déficit antérieur à une incidence sur le résultat fiscal de l'exercice d'imputation. Ici, l'administration est fondée à vérifier le résultat 2002, puisque l'imputation du déficit 2002 est effectuée sur l'exercice 2005 (non couvert par la prescription).

*c.* Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour exercer son droit de réclamation. Ici, ce délai est dépassé de 5 jours. L'administration est fondée à juger la réclamation irrecevable.

*d.* En matière d'IS, des autres impôts directs (à l'exception de l'ISF), et des taxes sur le chiffre d'affaires, il convient d'introduire le recours contentieux devant la juridiction **administrative** : tribunal administratif.

En matière de droits d'enregistrement et d'ISF, la juridiction judiciaire est concernée : le tribunal de grande instance.

### ***Exercice n° 8 : SA Cimet***

La SA Cimet a établi l'arrêté de ses comptes au 31 décembre 2006, après impôt, mais avant le calcul de la réserve de participation des salariés.

Les informations suivantes vous sont communiquées :

- Effectif de la société : 70 salariés (contrats à durée indéterminée).
- La SA Cimet est assujettie à la contribution sociale sur les bénéfices.
- Aucun accord dérogatoire n'a été signé.
- La clôture de l'exercice coïncide avec l'année civile.
- Les données ci-dessous sont extraites des déclarations souscrites par la société et du projet de bilan pour 2006 (liasse fiscale, déclaration annuelle des salaires DADS 1).
- Les salaires bruts payés en 2006, y compris les avantages en nature s'élèvent à 1 000 000 € suivant l'état DADS 1.

Sur l'imprimé 2058 A de la liasse fiscale, le résultat fiscal imposable au taux de droit commun s'élève à 102 000 €.

La société n'a pas d'établissement à l'étranger.



**Capitaux propres**

Capital social (dont versé 150 000 €).....	180 000 €
Écart de réévaluation (Il s'agit de la réévaluation légale 1976).....	12 000 €
Réserve légale.....	15 000 €
Réserve réglementée .....	25 000 €
Autres réserves .....	200 000 €
Résultat de l'exercice .....	100 000 €
(après impôt, mais avant participation des salariés au titre de 2006)	
Subvention d'investissement.....	9 000 €
<i>Provisions réglementées :</i>	
Provision pour hausse des prix .....	10 000 €
Provision spéciale de réévaluation 1976.....	8 000 €
Amortissements dérogatoires .....	30 000 €

**Compte de résultat**

Impôts et taxes (hors impôt sur les bénéfices et taxes sur le chiffre d'affaires) .....	110 000 €
Salaires et traitements .....	1 000 000 €
Charges sociales .....	490 000 €
Dotations aux amortissements et provisions d'exploitation.....	100 000 €
Dotations aux provisions exceptionnelles .....	60 000 €
Reprises sur provisions d'exploitation.....	30 000 €
Charges financières .....	80 000 €
Reprises sur provisions pour charges financières .....	20 000 €
Résultat courant avant impôt.....	220 000 €

Calculer la réserve spéciale de participation des salaires au résultat de l'entreprise pour 2006.

**Corrigé**

**1. Détermination des paramètres**

*Calcul de B (bénéfice net fiscal au sens de la participation)*

Résultat imposable à 33,1/3 % .....	102 000 €
Impôt correspondant : $102\ 000 \times 33,1/3\ \% =$ .....	34 000 €
– Contribution sociale sur les bénéfices : $3,3\ \% (34\ 000\ € - 763\ 000\ €) =$ .....	0 €
Impôt total .....	34 000 €

**B = 102 000 € – 34 000 € = 68 000 €**

*Calcul de C (capitaux propres)*

Capital social (pour la partie versée).....	150 000 €
Réserve légale.....	15 000 €
Réserve réglementée .....	25 000 €
Autres réserves .....	200 000 €
Provisions pour hausse des prix .....	10 000 €

**C = 400 000 €**

**Éléments exclus du calcul :** écart de réévaluation 1976, résultat de l'exercice, subvention d'investissement, provisions spéciales de réévaluation 1976, provisions pour amortissements dérogatoires.

**Calcul de S (salaires)**

Salaires selon l'état DADS 1.....	1 000 000 €
-----------------------------------	-------------

**Calcul de VA (valeur ajoutée)**

Impôt et taxes .....	110 000 €
Salaires et traitements .....	1 000 000 €
Charges sociales .....	490 000 €
Dotations d'exploitation .....	100 000 €
Charges financières .....	80 000 €
Résultat courant avant impôt .....	220 000 €
	<u>VA = 2 000 000 €</u>

**Éléments exclus du calcul :** dotation aux provisions exceptionnelles, reprises sur provisions d'exploitation, reprises sur provisions pour charges financières.

**2. Calcul de la réserve spéciale de participation**

Rémunération des capitaux propres :  $400\,000 \times 5\% = 20\,000\text{ €}$

$$\text{Rapport } \frac{S}{VA} = \frac{1\,000\,000}{2\,000\,000} = \frac{1}{2} = 0,5$$

$$\text{RSP} = (68\,000 - 20\,000) \times \frac{1}{2} \times \frac{1}{2} = 12\,000\text{ €}$$

**Exercice n° 9 : Blantis**

**A.** Monsieur Blantis vous demande de l'assister dans sa déclaration de la taxe professionnelle 2008 pour la Sarl Blantis-Vision. Au bilan, à fin 2006, on dispose des informations suivantes :

- Matériel industriel
  - Valeur d'achat..... 40 000 €
  - Valeur nette comptable ..... 25 000 €
- Matériel informatique
  - Valeur d'achat..... 20 000 €
  - Amortissements ..... 15 000 €

En annexe du bilan, on dispose des informations suivantes :

- Ensemble immobilier géré en contrat de crédit-bail.
- Valeurs d'origine : terrain : 70 000 €  
bâtiment : 100 000 €
- Redevances annuelles : 40 000 € dont 10 000 € pour le terrain.
- Valeurs locatives brutes cadastrales :
  - terrain : 10 000 €
  - bâtiment : 15 000 €
- Le chiffre d'affaires TTC de 2006 s'élève à 200 000 €.
- Nombre de salariés de la Sarl en 2006 : quatre.

L'entreprise ne bénéficie pas de l'abattement de 3 800 € concernant la valeur locative de ses immobilisations. Les immobilisations ne sont pas affectées à la recherche et ont été acquises avant 2004.

1. Déterminer les éléments de la base imposable à la taxe professionnelle 2008.
2. À quel moment la déclaration correspondante doit-elle être envoyée ?
3. Au titre de quel exercice la taxe professionnelle 2008 est-elle déductible ?

B. M<sup>lle</sup> Angélique Blantis, fille de M<sup>me</sup> et M. Blantis, est directrice générale d'une SA : La société Élitec. En 2006, l'ensemble de ses revenus professionnels s'élève à 50 000 €. Le salaire versé par la société Élitec s'élève à 26 000 €.

Par ailleurs, au 31 décembre 2006, M<sup>lle</sup> Angélique Blantis détient 20 % des actions Élitec. M<sup>lle</sup> Angélique Blantis vous sollicite pour sa déclaration d'ISF 2007.

Elle vous remet les renseignements suivants :

Actifs imposables à l'impôt de solidarité sur la fortune autres que les titres Élitec : 800 000 € évalués au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

L'actif net comptable de la société Élitec s'élève à 4 500 000 € au 1<sup>er</sup> janvier 2007. Les dettes finançant les actifs imposables se montent à 30 000 €.

On précise qu'aucun engagement collectif ou individuel de conservation des actions n'a été souscrit par les actionnaires.

1. Quelle est la valeur du portefeuille Élitec détenu par M<sup>lle</sup> Blantis au 1<sup>er</sup> janvier 2007 ?
2. Ce portefeuille est-il exonéré d'impôt de solidarité sur la fortune 2007 ? Vous préciserez les conditions d'exonération éventuelle.
3. Quelle est la valeur nette taxable à l'impôt de solidarité sur la fortune 2007 du patrimoine de M<sup>lle</sup> Angélique Blantis ?

## *Corrigé*

### **A.**

#### **1. Base imposable de la taxe professionnelle 2008**

Il convient de retenir les éléments du bilan au 31 décembre **2006**.

##### **1.1. Biens passibles de la taxe foncière**

Valeur locative = valeur cadastrale brute, pour les biens détenus en pleine propriété ou en contrat de crédit-bail.

Terrain.....	10 000 €
Bâtiment.....	15 000 €
Total .....	25 000 €

##### **1.2. Biens non passibles de la taxe foncière**

Valeur locative : valeur d'entrée **brute** au bilan (et non la valeur nette comptable) des biens détenus en pleine propriété.

Matériel industriel .....	40 000 €
Matériel informatique .....	20 000 €
Total brut .....	60 000 € × 16 % = 9 600 €

Ces biens sont exonérés si l'entreprise commerciale présente un chiffre d'affaires TTC 2006 ne dépassant pas 152 500 €.

Pour une activité libérale, l'exonération est accordée si le libéral emploie moins de cinq salariés (même si le total de ses recettes TTC dépasse 61 000 €).

Au cas présent, le chiffre d'affaires est de 200 000 €. Le seuil d'exonération est dépassé, mais le double seuil : 152 500 € × 2 = 305 000 € n'est pas atteint.

La Sarl Blantis-Vision bénéficie donc d'un abattement Dégressif.

$$\text{Abattement dégressif : } \left[ \frac{305\,000 \text{ €} - 200\,000 \text{ €}}{152\,500 \text{ €}} \right] \times 9\,600 \text{ €} = 9\,600 \text{ €} \times 0,69 = 6\,624 \text{ €}$$

Valeur locative brute.....	9 600 €
Abattement.....	< 6 624 € >
Valeur locative nette .....	2 976 €

Base retenue pour la taxe 2008 : 25 000 € + 2 976 € = 27 976 €

## 2. Date de dépôt de la déclaration

La déclaration pour la taxe 2008 doit être déposée avant le **1<sup>er</sup> mai 2007**.

## 3. Déductibilité

La taxe professionnelle 2008 est une charge déductible au titre de l'exercice **2008**.

### B.

#### 1. Valeur du portefeuille Élitec

Au 1<sup>er</sup> janvier 2007, l'actif net comptable de la SA Élitec est de 4 500 000 €.

Il n'est pas fait mention de quote-part d'actifs non professionnels.

Valeur du portefeuille : 4 500 000 € × 20 % = 900 000 €

#### 2. Exonération du portefeuille

Conditions à réunir :

**2.1.** M<sup>lle</sup> Angélique Blantis doit être dirigeante de la société Élitec (au sens fiscal). Ici, elle occupe la fonction de **directrice générale**.

**2.2.** Les revenus tirés de cette fonction doivent représenter plus de 50 % de ses revenus professionnels.

Revenus professionnels..... 50 000 €

Salaire Élitec..... 26 000 € (26 000 € dépasse 50 % de 50 000 €)

**2.3.** Détention de plus de 25 % des titres Élitec. Cette condition n'est pas satisfaite. Pour autant, si la valeur du portefeuille représente plus de 50 % des actifs bruts taxables à l'ISF, les trois conditions d'exonération sont satisfaites.

Actifs bruts taxables :

Actifs divers..... 800 000 €

Titres Élitec..... 900 000 €

Total ..... 1 700 000 €

Pourcentage :  $\frac{900\,000 \text{ €}}{1\,700\,000 \text{ €}} = 52,94 \%$

- La valeur des titres excède donc bien 50 % du patrimoine brut taxable de M<sup>lle</sup> Blantis.
- Les trois conditions sont donc réunies.
- Le portefeuille Élitec est exonéré d'ISF.
- L'exonération est totale puisque l'actif net de la société Élitec ne comporte pas d'actifs **non** professionnels.

### 3. Valeur nette taxable à l'ISF 2007

Actifs divers.....	800 000 €
Dettes déductibles .....	< 30 000 € >
	<hr/>
	770 000 €

### **Exercice n° 10 : Fiscalité des ménages – Fiscalité des entreprises – ISF**

Dans le cadre de la gestion de leur patrimoine, MM. Pseudolus et Plaute ont constitué une société en nom collectif pour acquérir et gérer un immeuble à usage de bureau donné en location nue. La SNC a acheté cet immeuble le 30 juin 2006 pour un prix de 1 000 000 €. La SNC clôture ses comptes le 31 décembre. Les droits d'enregistrement et les honoraires du notaire étaient de 100 000 €. Si cela est possible, ces frais seront étalés. La durée d'utilisation de l'immeuble est estimée à 20 ans. Pour financer l'acquisition de l'immeuble, la SNC a contracté un emprunt remboursable *in fine* pour 500 000 €, les associés ont apporté en compte courant 400 000 € (dont 300 000 € par M. Pseudolus) et en capital 100 000 € (entièrement libéré – M. Pseudolus détient 70 % du capital). Le compte courant n'a pas été remboursé durant l'exercice 2007. M. Pseudolus est gérant de la SNC mais n'est pas rémunéré.

Les informations suivantes concernant l'exercice 2007 vous sont communiquées :

- les loyers facturés qui s'élèvent à 120 000 € HT n'ont été encaissés qu'à hauteur de 100 000 € HT ;
- les intérêts concernant l'emprunt s'élèvent à 30 000 € ;
- le compte courant est rémunéré au taux de 5 % ;
- le taux maximum d'intérêt déductible en matière de BIC est de 4 % ;
- les primes d'assurance d'exploitation s'élèvent à 20 000 € dont 1 000 € d'assurance pour loyers impayés.

La SNC a distribué à ses associés un dividende net de 20 000 € en 2007, conformément à la décision de l'assemblée qui a approuvé les comptes 2006.

L'immeuble de la SNC est loué à une Sarl qui exerce une activité industrielle. M. Pseudolus est gérant de cette Sarl dont il détient 60 % des parts et qui lui procure l'essentiel de ses revenus professionnels. L'actif net de cette Sarl est évalué à 10 000 000 € au 1<sup>er</sup> janvier 2007. La valeur vénale de l'immeuble au 1<sup>er</sup> janvier 2007 correspond au prix d'achat.

La SNC relève du régime des sociétés de personnes. Les associés s'interrogent sur l'opportunité d'opter pour l'IS.

#### **Travail à faire**

La SNC n'opte pas pour l'IS :

1. Quelles sont les règles fiscales applicables pour déterminer le résultat imposable de 2007 ?
2. Déterminer le résultat fiscal de la SNC pour l'exercice 2007 en justifiant votre réponse.
3. Comment est imposé ce résultat fiscal ?
4. Comment est imposé le dividende distribué au niveau des associés ?

La SNC opte pour l'IS :

5. Quelles sont les règles fiscales applicables pour déterminer le résultat imposable de 2007 ?
6. Déterminer le résultat fiscal de la SNC pour l'exercice 2007 en justifiant votre réponse.
7. Comment est imposé ce résultat fiscal ? Que préconisez-vous si le résultat est déficitaire ?
8. Comment est imposé le dividende distribué au niveau des associés ?

La SNC n'opte pas pour l'IS :

9. Les parts sociales de M. Pseudolus dans la SNC et dans la Sarl sont-elles soumises à l'ISF ? Pourquoi ? Que doit déclarer M. Pseudolus à l'ISF au 1<sup>er</sup> janvier 2007 (chiffrer) ?

## **Corrigé**

### **1. Règles fiscales applicables**

La SNC n'a pas opté pour l'IS : elle est « translucide » fiscalement. C'est son activité qui détermine les règles applicables car les associés sont des personnes physiques. La location nue relève des **revenus fonciers**.

### **2. Résultat fiscal de la SNC pour l'exercice 2007**

On applique une comptabilité de caisse : seuls les loyers encaissés sont imposés.

Cependant, les primes d'assurance pour loyers impayés sont déductibles.

Les intérêts sont déductibles s'ils ont servi à l'acquisition de l'immeuble. La limite de taux ne s'applique donc pas.

Les frais d'acquisition ne sont pas déductibles car ils contribuent à l'acquisition de l'immeuble.

Loyers	100 000 €
Intérêts d'emprunt	-30 000 €
Intérêts de compte-courant	-20 000 €
Frais de gestion (forfait)	-20 €
Primes d'assurance	<u>-20 000 €</u>
<b>Revenu foncier imposable</b>	<b>29 980 €</b>

### **3. Imposition du résultat fiscal**

Le résultat est imposé au niveau des associés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

### **4. Imposition du dividende distribué au niveau des associés**

Le **dividende** n'est **pas imposé** car il correspond à un revenu foncier qui a déjà été imposé au niveau des associés.

### **5. Règles fiscales applicables**

La SNC opte pour l'IS : elle est « opaque » fiscalement. Quelle que soit son activité, on applique les **règles BIC-IS**.

### **6. Résultat fiscal de la SNC pour l'exercice 2007**

On applique une comptabilité d'engagements : les loyers facturés sont imposés.

On déduit les amortissements de l'immeuble sur une base qui inclut les frais d'acquisition (règlement sur les actifs).

Les intérêts d'emprunt et les primes d'assurance sont déductibles car ils sont engagés dans l'intérêt de l'exploitation.

Les intérêts de compte courant sont déductibles dans certaines limites : le capital doit être libéré ; limite de base ( $1,5 \times$  capital pour les dirigeants et associés majoritaires) et limite de taux (4 %).

Nous obtenons :

Loyers	120 000 €
Amortissement	
– de l'immeuble	-50 000 €
– des frais d'acquisition	-5 000 €
Intérêts d'emprunt	-30 000 €
Intérêts de compte courant	
– Pseudolus (limite de base et de taux)	
$100\,000 \times 1,5 \times 4\%$	-6 000 €
– Plaute (limite de taux)	
$100\,000 \times 4\%$	-4 000 €
Assurance	-20 000 €
<b>Résultat fiscal</b>	<b>5 000 €</b>

### 7. Imposition du résultat fiscal

Le résultat est imposé au niveau de la société à l'IS.

### 8. Imposition du dividende distribué au niveau des associés

Le **dividende** est **imposé** à l'IR dans la catégorie **RCM** au niveau des associés.

### 9. ISF

Les parts sociales dans la Sarl représentent un outil de travail exonéré d'ISF car M. Pseudolus est **dirigeant** (gérant) ; détient **plus de 50 % du capital** et les rémunérations attribuées par la Sarl représentent **plus de la moitié de ses revenus professionnels**.

Les parts sociales dans la SNC sont exonérées à hauteur de la participation de M. Pseudolus dans la Sarl : 10 % ( $70\% - 60\% = 10\%$ ) des parts sociales sont donc soumises à l'ISF.

M. Pseudolus doit donc déclarer :

10 % des parts de la SNC :		10 000 €
– Immeuble	1 000 000 €	
– Emprunt et compte courant	-900 000 €	
	<u>100 000 €</u>	
Compte courant		<u>300 000 €</u>
		<b>310 000 €</b>

### Exercice n° 11 : Imposition des bénéfices

Les points qui suivent sont totalement indépendants.

#### Point 1 : Abandon de créance

Une société anonyme consent le 30 juin 2006 un abandon de créance à caractère financier d'un montant de 20 000 € HT à sa filiale constituée sous la forme d'une SAS dont elle détient 80 % du

capital. Au 30 juin 2006, les capitaux propres de la filiale sont négatifs de 20 000 €. Les frais d'établissement non amortis s'élèvent à 5 000 €. L'abandon de créance a été comptabilisé en charges.

### ***Travail à faire***

1. Déterminer le montant de l'abandon déductible.
2. Quelle correction faut-il apporter ?
3. Un autre associé qui détient 10 % du capital consent un abandon de 10 000 €. Pour l'associé qui détient 80 % du capital, quel est le montant de l'abandon déductible et quelle correction faut-il apporter ?

### ***Point 2 : Titres de placement***

Une société qui clôture ses comptes le 31 décembre investit dans des Sicav pour gérer sa trésorerie. Ces Sicav sont composées de moins de 90 % d'actions de l'Union européenne. Elle achète le 30 juin 2006 des Sicav pour 25 000 €. La valeur liquidative de ces Sicav s'élève à 30 000 € le 31 décembre 2006 et à 24 000 € le 31 décembre 2007. Elle cède le 31 mars 2008 toutes ses Sicav pour 32 000 €. Le comptable a correctement passé l'ensemble des écritures.

### ***Travail à faire***

Analyser pour chaque exercice les corrections à apporter en envisageant les hypothèses suivantes :

1. La société est une SA.
2. La société est une SNC qui n'a pas opté pour l'IS.
3. La société est une SA mais les Sicav sont composées de 95 % d'actions de l'Union européenne.

### ***Point 3 : Titres de participation***

Une SA au capital détenu par des personnes physiques a une participation de 50 % dans une SNC. La SNC a réalisé un bénéfice de 20 000 € en 2006 et une perte de 10 000 € en 2007. Le résultat fiscal est égal au résultat comptable. Le bénéfice 2006 a été intégralement distribué en 2007. Les écritures ont été correctement comptabilisées.

### ***Travail à faire***

Analyser pour chaque exercice les corrections à apporter au niveau de la SA en envisageant les hypothèses suivantes :

1. La SNC n'a pas opté pour l'IS.
2. La SNC a opté pour l'IS.

### ***Point 4 : Coût de production***

Une entreprise individuelle fabrique et vend des machines-outils. En 2006, elle a fabriqué la machine A qu'elle destine à la vente. Le coût de fabrication est de 100 000 € auquel il faut ajouter 10 000 € de frais financiers. Les conditions sont réunies pour incorporer au coût de fabrication les frais financiers. Cette machine est en stock au 31.12.2006. Elle est vendue pour 130 000 € en 2007.

Par ailleurs, elle a fabriqué une machine B pour son exploitation. Cette machine a été fabriquée en 2006. Elle a été immobilisée le 31 décembre 2006. Elle entrera en service début 2007. Sa durée d'utilisation est de 5 ans (amortissement linéaire). Son coût de fabrication est de 200 000 € auquel il faut ajouter 20 000 € de frais financiers. Les écritures ont été correctement comptabilisées.

### ***Travail à faire***

Analyser pour chaque exercice les corrections à apporter.



**Point 5 : Provisions**

Une entreprise individuelle qui exerce une activité industrielle et commerciale a comptabilisé correctement les provisions au 31.12.2006.

Une créance client d'un montant de 100 000 € HT a été dépréciée à hauteur de 60 %. En effet, le client a déposé son bilan le 31 mars 2007. On espère recouvrer seulement 40 % de la créance. Rien ne permettait d'envisager cette situation au 31 décembre 2006.

Un en-cours de production de produits destinés à l'exportation a été comptabilisé pour 100 000 € le 31.12.2006. Les coûts de production restant à engager s'élèvent à 30 000 €. Les frais de commercialisation à engager en 2007 sont estimés à 10 000 €. La valeur de marché d'un tel produit fini est estimée à 180 000 € au 31.12.2006. Mais, en mars 2007 une grave crise politique a frappé la zone d'exportation. La valeur de marché a chuté à 120 000 €. Une provision a été constituée.

**Travail à faire**

1. La provision pour dépréciation de la créance client est-elle déductible ? Pour quel montant ? Quelle correction faut-il apporter ?
2. La provision pour dépréciation de l'en-cours de production est-elle déductible ? Pour quel montant ? Déterminer la provision comptable. Quelle correction faut-il apporter ?

**Point 6 : Crédit-bail**

Une Sarl de famille est imposée à l'IS. Elle finance l'acquisition de ses immobilisations par crédit-bail. Les écritures comptables ont été correctement enregistrées.

**Investissement A.** Un véhicule destiné au transport de personnes d'une valeur TTC de 28 300 € et d'une durée d'utilisation de 5 ans a été acquis en juin 2005. Les redevances d'un montant de 3 500 € ont été correctement comptabilisées en charges. Ce véhicule a un taux d'émission de dioxyde de carbone inférieur à 200 g/km.

**Investissement B.** Un ensemble immobilier a été acquis le 30.06.1997 par crédit-bail avec les caractéristiques suivantes : la valeur de la construction était de 2 000 000 € et celle du terrain de 200 000 € ; la durée d'utilisation initiale était de 20 ans ; la durée de la location était de 10 ans ; l'option d'achat est de 100 000 € ; l'option d'achat est levée le 30.06.2007. L'entreprise est donc propriétaire de l'ensemble immobilier. Elle l'amortit sur la durée d'utilisation restant estimée à 10 ans.

**Investissement C.** L'entreprise a cédé le 30 juin 2007 un contrat de crédit-bail souscrit le 30.06.2005 pour une durée de 5 ans et portant sur une machine pour un prix de vente de 30 000 €. Les caractéristiques du contrat sont les suivantes : la valeur d'origine du bien est de 53 000 € HT ; le prix de levée de l'option d'achat est de 3 000 € HT ; le loyer annuel est de 5 500 € HT.

**Travail à faire**

1. Pour l'investissement A, quelles corrections faut-il apporter en 2007 ?
2. Pour l'investissement B, quelles corrections faut-il apporter en 2007 ? Sur la base d'un taux d'IS de 40 %, calculer le montant de la provision pour impôt qui a été constituée. Quel est son sort en 2007 ? Calculer l'amortissement fiscalement déductible en 2008.
3. Pour l'investissement C, analyser l'opération et déterminer les éventuelles corrections à apporter en 2007. L'analyse est-elle identique pour une société imposée à l'IR (chiffrer) ?

**Point 7 : Contrats à long terme**

Une SAS réalise des travaux de longue durée qui ont débuté en juin 2006. La fin des travaux est prévue en juin 2008. Les écritures comptables ont été correctement enregistrées.

L'entreprise applique la méthode préférentielle de l'avancement. Les éléments suivants vous sont communiqués :

Prix de vente prévisionnel HT	40 000 €
Coût de production prévisionnel HT	50 000 €
Frais de commercialisation	2 000 €
Coût de production au 31.12.2006 HT	10 000 €

### *Travail à faire*

Analyser l'opération et indiquer les éventuels retraitements fiscaux au 31.12.2006.

## **Corrigé**

### *Point 1 : Abandon de créance*

#### *1. Abandon déductible*

Capitaux propres	-20 000 €
Frais d'établissement	-5 000 €
Situation nette avant	<u>-25 000 €</u>
Abandon	20 000 €
Situation nette après	<u>-5 000 €</u>
<b>Abandon déductible</b>	<b>20 000 €</b>

L'abandon est totalement déductible car la société mère ne s'enrichit pas puisque la situation reste négative.

#### *2. Correction*

Aucune correction.

#### *3. Un autre associé qui détient 10 % du capital consent un abandon de 10 000 €*

Situation nette avant	-25 000 €
Abandon par l'associé	
- qui détient 80 %	20 000 €
- qui détient 10 %	10 000 €
Situation nette après	<u>5 000 €</u>

#### **Abandon déductible à hauteur de**

- la situation nette négative avant abandon	25 000 €
- la situation nette positive après abandon × % des associés qui ne participent pas	500 €
	<u>25 500 €</u>

#### **Abandon non déductible**

- pour associé qui détient 80 % (2/3)	3 000 €
- pour associé qui détient 10 % (1/3)	1 500 €

L'abandon non déductible est comptabilisé comme un supplément d'apport. Il faut donc corriger le résultat comptable de 3 000 € à la hausse (admettre réintégration de 3 000 €).

**Point 2 : Titres de placement**

**1. La société est une SA**

À l'IS :

- Les **gains latents sont imposables** : ils doivent donc être réintégrés.
- Les **pertes latentes sont déductibles** : elles doivent donc être déduites. Les provisions doivent alors être réintégrées.

De cette analyse résultent les corrections suivantes :

**Au 31.12.2006**

Prix d'achat	25 000 €
Valeur d'inventaire	<u>30 000 €</u>
<b>Gain latent</b>	<b>5 000 € à réintégrer</b>

**Au 31.12.2007**

Valeur d'inventaire au 31.12.06	30 000 €
Valeur d'inventaire au 31.12.07	<u>24 000 €</u>
<b>Perte latente</b>	<b>-6 000 € à déduire</b>

**Provision comptable**

Prix d'achat	25 000 €
Valeur d'inventaire au 31.12.07	<u>24 000 €</u>
	<b>1 000 € à réintégrer</b>

**Au 31.03.2008**

**Gain réalisé imposable**

- Prix de vente	32 000 €
- Valeur d'inventaire au 31.12.07	<u>24 000 €</u>
	<b>8 000 €</b>

**Profit comptable**

- Prix de vente	32 000 €
- Prix d'achat	<u>25 000 €</u>
	<b>7 000 €</b>

La différence **1 000 € à réintégrer**

**Reprise de la provision comptable 1 000 € à déduire**

**2. La société est une SNC qui n'a pas opté pour l'IS**

À l'IR :

- La provision pour dépréciation des titres est une moins-value à long terme et la reprise est une plus-value à long terme.
- Le produit de cession est une plus-value à long terme si les titres sont détenus depuis plus de deux ans ; à défaut, c'est un simple produit financier.

La provision pour dépréciation des titres de 1 000 € le 31.12.2007 est une moins-value à long terme et la reprise de 1 000 € le 31.12.2008 est une plus-value à long terme. Elles alimentent le tableau de compensation des plus-values.

Le produit de cession de 7 000 € est un simple produit financier car les titres sont détenus depuis moins de deux ans.

### 3. La société est une SA mais les Sicav sont composées de 95 % d'actions de l'Union européenne

Les gains et pertes latents ne sont pas imposables. Les provisions et les produits de cession sont de simples charges et produits financiers.

#### Point 3 : Titres de participation

##### 1. La SNC n'a pas opté pour l'IS

La SNC est « translucide ». Ses bénéfices remontent vers les associés :

- En 2006, la SA doit réintégrer sa quote-part de bénéfice pour  $20\,000 \times 50\% = 10\,000$  €.
- En 2007, la SA doit déduire sa quote-part de perte pour  $10\,000 \times 50\% = 5\,000$  €. Le dividende comptabilisé en produits financiers doit être déduit pour 10 000 € car il correspond à un bénéfice qui a déjà été imposé.

##### 2. La SNC a opté pour l'IS

La SNC est « opaque ». Ses bénéfices restent captifs au sein de la société. Le dividende comptabilisé en produits financiers peut bénéficier du régime mère-filiale :

- il faut déduire le dividende pour 10 000 €
- et réintégrer une quote-part pour frais et charges de :  $5\% \times 10\,000 = 500$  €.

#### Point 4 : Coût de production

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, la règle fiscale est alignée sur la règle comptable. Les frais financiers sont incorporés dans le coût de production.

Les **coûts d'emprunt** (charges financières) engagés jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive pour l'acquisition ou la production d'un stock peuvent être, soit déduits en charge, soit incorporés au coût de revient des stocks. L'**option** s'applique à tous les actifs qui exigent une longue période de préparation ou de construction (en principe supérieure à 12 mois) avant de pouvoir être utilisés ou cédés. Elle est irrévocable.

#### Point 5 : Provisions

##### 1. Provision pour dépréciation de la créance client

La provision n'est pas déductible car elle n'est pas justifiée par un événement en cours au 31.12.2006. Il faut donc la réintégrer pour 60 000 €.

##### 2. Provision pour dépréciation de l'en-cours de production

On ne peut pas prendre en compte les événements postérieurs à la clôture de l'exercice. La valeur d'inventaire est donc de 180 000 €. Les frais de commercialisation sont également exclus.

	<b>Comptabilité</b>	<b>Fiscalité</b>
<b>En-cours de production</b>	<b>100 000 €</b>	<b>100 000 €</b>
Valeur de marché	120 000 €	180 000 €
Coût de production restant	-30 000 €	-30 000 €
Frais de commercialisation restant	-10 000 €	
<b>Valeur d'inventaire</b>	<b>80 000 €</b>	<b>150 000 €</b>
<b>Provision</b>	<b>20 000 €</b>	<b>0 €</b>
<b>À réintégrer</b>	<b>20 000 €</b>	

**Point 6 : Crédit-bail**

**1. Investissement A**

Il faut réintégrer les loyers correspondant à un amortissement théorique calculé sur la partie de la base amortissable qui dépasse 18 300 € TTC. Soit :  $(28\,300\text{ €} - 18\,300\text{ €}) \times 20\% = 2\,000\text{ €}$

**2. Investissement B**

Lors de la levée de l'option d'achat, il faut réintégrer la différence entre la valeur résiduelle de l'ensemble immobilier et la valeur de l'option d'achat. La provision pour impôt doit être reprise. Cette reprise est non imposable. Il faut donc la déduire.

En contrepartie de la réintégration, l'entreprise amortit la valeur fiscale de la construction au jour de la levée de l'option d'achat.

De cette analyse il résulte :

Valeur résiduelle de l'immeuble		1 200 000 €
Terrain	200 000 €	
Construction		
– valeur d'origine	2 000 000 €	
– amortissement	<u>-1 000 000 €</u>	
2 000 000 × 5 % × 10 ans	1 000 000 €	
Option d'achat		<u>100 000 €</u>
<b>Réintégration fiscale</b>		<b>1 100 000 €</b>
Taux d'IS		<u>40 %</u>
<b>Provision pour IS reprise comptablement mais déduite extracomptablement</b>		<b>440 000 €</b>
Base fiscale d'amortissement après la levée de l'option		1 000 000 €
Durée résiduelle d'amortissement		<u>10 ans</u>
<b>Amortissement fiscalement déductible</b>		<b>100 000 €</b>

**3. Investissement C**

Le prix de vente relève du régime des plus-values professionnelles. La plus-value est égale au prix de vente : 30 000 €. Cette plus-value est entièrement à court terme car la société est imposée à l'IS.

Pour une société imposée à l'IR, il aurait fallu calculer l'amortissement théorique qui s'élève à :  $(53\,000 - 3\,000) \times 2/5 = 20\,000\text{ €}$ . La plus-value est à court terme à hauteur de 20 000 et à long terme pour 10 000.

**Point 7 : Contrats à long terme**

Le contrat est déficitaire. Par application du principe de prudence, la perte prévisionnelle est intégralement provisionnée dès 2006. En fiscalité, seule la perte qui correspond à l'avancement des travaux au 31.12.2006 est déductible. La différence doit être réintégrée.

De ces principes résulte l'analyse suivante :

<b>Perte prévisionnelle totale provisionnée en comptabilité</b>		<b>12 000 €</b>
<b>Prix de vente prévisionnel HT</b>	<b>40 000 €</b>	
Coût de production prévisionnel HT	-50 000 €	
Frais de commercialisation	<u>-2 000 €</u>	
	<u>-12 000 €</u>	
<b>Perte déductible fiscalement au 31.12.2006</b>		<b>2 000 €</b>

<b>Chiffre d'affaires au 31.12.2006</b>		8 000 €
– Prix de vente prévisionnel HT	40 000 €	
– Degré d'avancement en coût de production	20 %	
	<u>8 000 €</u>	
Coût de production au 31.12.2006		<u>-10 000 €</u>
		<u>-2 000 €</u>
<b>Réintégration extracomptable</b>		<u><b>10 000 €</b></u>

### **Exercice n° 12 : Report en arrière des déficits – Contrôle fiscal**

Une SAS a reporté en arrière le déficit qu'elle avait réalisé en 2005. Ce report a ouvert droit à une créance d'IS qu'elle a régulièrement comptabilisé sur 2005. Les éléments suivants vous sont communiqués :

	2001	2002	2003	2004	2005
Bénéfice fiscal imposable à 33,1/3 %	30 000 €	70 000 €	90 000 €	40 000 €	
Plus-value nette à long terme			10 000 €		
Dividendes distribués		10 000 €			
Crédits d'impôts sur filiales étrangères				5 000 €	
Déficits ordinaires					280 000 €

La société reçoit un avis de vérification de sa comptabilité en juin 2008. La proposition de rectification lui parvient le 15 janvier 2009. Le formalisme a été respecté.

#### **Travail à faire**

1. Déterminer le bénéfice d'imputation (1a), la créance d'IS (1b) et le déficit reportable en avant (1c).
2. Sur quels exercices peut porter la vérification de l'administration fiscale ?
3. Sur quels exercices peut porter la proposition de rectification de l'administration fiscale ?

#### **Corrigé**

1.

	2002	2003	2004
<b>Bénéfice fiscal imposable à 33,1/3 %</b>	70 000 €	90 000 €	40 000 €
Dividendes	-10 000 €		
Bénéfices exonérés d'IS grâce aux crédits d'impôt			-10 000 €
<b>1a Bénéfice d'imputation</b>	<b>60 000 €</b>	<b>90 000 €</b>	<b>30 000 €</b>
<b>Créance d'IS</b>			
– par année	20 000 €	30 000 €	10 000 €
<b>1b – total</b>		<b>60 000 €</b>	

$$5\,000 \times 66,2/3 \% = 3\,333 \text{ €}$$

$$\frac{3\,333}{33,1/3 \%} = 10\,000 \text{ €}$$

Déficit total	280 000 €
Déficit reporté en arrière	<u>-180 000 €</u>
<b>1c Déficit reportable en avant</b>	<b>100 000 €</b>

## 2. Exercices vérifiés

Le délai de reprise est de trois ans. L'administration peut donc vérifier 2005, 2006 et 2007. Les exercices antérieurs sont prescrits. Mais une créance d'IS a été comptabilisée en 2005 suite au report en arrière du déficit. L'administration est en droit de vérifier ce produit d'IS. Elle peut donc contrôler les exercices qui ont donné naissance à cette créance, soit 2002, 2003 et 2004. Au final, sa vérification va porter sur les six exercices antérieurs.

## 3. Exercices rectifiés

La proposition de rectification parvient en janvier 2009. La rectification peut porter uniquement sur les trois exercices précédents : 2006, 2007 et 2008.

### **Exercice n° 13 : BIC – Impôt sur le revenu – ISF**

Louis et Marc, jumeaux, sont cogérants de la Sarl Lomar, entreprise de transport de marchandises au capital de 100 000 € entièrement libéré, dont ils possèdent chacun 40 % des parts, les 20 % restants appartenant à Sophie, leur sœur aînée, responsable de la comptabilité de Lomar.

Les données comptables de l'exercice clos le 31.12.2006 sont :

- Chiffre d'affaires hors taxes : 4 250 000 €
- Résultat d'exploitation : 253 000 €
- Résultat financier : -27 000 €
- Résultat exceptionnel : 15 000 €

La rémunération nette de charges sociales perçue par chacun des cogérants est de 55 000 € en 2006. Cette somme n'inclut pas leur salaire de décembre 2006, égal à 5 000 €, le compte « Personnel, rémunérations dues » inscrit au passif du bilan au 31.12.2006 accusant un solde créditeur de 10 000 €.

Le résultat financier tient compte des intérêts servis aux comptes courants des associés, chacun des deux frères ayant consenti une avance constante de 120 000 € à la société. La rémunération est de 6 % et l'on supposera que la limite définie à l'article 39-1-3° du CGI est de 4,5 % pour l'année 2006.

Le résultat exceptionnel correspond à la plus-value nette réalisée en 2006 au titre de la cession de plusieurs camions. Ces camions ont été insuffisamment amortis, le seuil de l'article 39-B n'ayant pas été respecté. Le montant des amortissements irrégulièrement différés se rapportant aux camions cédés en 2006 est de 7 000 €.

Enfin, 25 500 € de dividendes ont été mis en paiement au cours de l'année 2006.

### **Travail à faire**

#### **A. La Sarl Lomar a opté pour le régime des sociétés de personnes :**

1. Indiquer si les conditions nécessaires à l'option sont réunies.
2. Préciser les conséquences fiscales de l'option pour le régime des Sarl « de famille ».
3. Comment l'option prend-elle fin ?

#### **B. La Sarl n'a pas opté pour le régime des sociétés de personnes :**

1. Rappeler succinctement les règles de détermination du résultat fiscal.
2. Déterminer le résultat fiscal de l'exercice 2006 en justifiant chacun des « retraitements » nécessaires.
3. Calculer l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 2006.

4. Calculer le revenu net global imposable au taux progressif de Marc, célibataire, pour l'année 2006, en supposant qu'il ait opté pour le prélèvement libératoire sur ses placements à revenus fixes et qu'il tire tous ses revenus de la Sarl Lomar et de la location nue d'un immeuble ayant généré un revenu net catégoriel imposable de 8 570 € en 2006.

5. En supposant que les trois associés soient redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune, indiquer les règles d'imposition des parts sociales détenues par chacun d'eux dans la Sarl Lomar.

## *Corrigé*

### *A. Lomar a opté pour le régime des sociétés de personnes*

#### **1. Les conditions nécessaires à l'option sont réunies**

La société Lomar est une Sarl de famille :

- elle exerce une activité commerciale ;
- elle est formée uniquement entre frères et sœurs.

#### **2. Conséquences fiscales de l'option**

La Sarl cesse d'être passible de l'impôt sur les sociétés dès l'exercice au titre duquel l'option est exercée.

Elle devient assujettie au régime fiscal des sociétés de personnes ; les 3 associés sont alors personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC au titre de leur quote-part respective du résultat imposable de la Sarl Lomar.

#### **3. Fin de l'option**

La révocation de l'option doit être notifiée au service des impôts avant la date d'ouverture de l'exercice au titre duquel elle prend effet.

### *B. Lomar n'a pas opté pour le régime des sociétés de personnes*

#### **1. Détermination du résultat fiscal**

Le résultat fiscal de la Sarl est soumis à l'impôt sur les sociétés. Il est déterminé à partir du résultat comptable, qui est retraité au moyen de l'annexe n° 2058-A à la déclaration d'impôt sur les sociétés, par diverses réintégrations et déductions de sommes qui sont ajoutées au résultat comptable ou qui en sont retranchées.

#### **2. Résultat fiscal de l'exercice 2006**

La dette de salaires du mois de décembre est certaine et la charge correspondante, régulièrement comptabilisée, est déductible du résultat imposable de l'exercice 2006 ; aucun retraitement n'est à effectuer.

L'avance en comptes courants globalement consentie par les frères Lomar s'élève à 240 000 € ; elle excède la limite de 1,5 fois le capital social.

L'avance excédentaire :  $240\,000 - 150\,000 = 90\,000$  €

La charge financière non déductible :  $90\,000 \text{ €} \times 6\% = 5\,400$  €

Par ailleurs, l'excédent de taux s'élève à 1,5 %, soit une charge financière non déductible de :  $150\,000 \text{ €} \times 1,5\% = 2\,250$  €

La somme totale à réintégrer au titre des charges financières :  $5\,400 + 2\,250 = 7\,650$  €



Les amortissements irrégulièrement différés minorent la plus-value comptable et sont à réintégrer à la plus-value imposable lors de la cession de l'élément d'actif visé (article 39 duodécies 2 b).

Somme à réintégrer au titre des amortissements irrégulièrement différés : 7 000 €

Résultat fiscal 2006 : Résultat comptable + Réintégrations – Déductions

Résultat fiscal 2006 :  $(253\,000 - 27\,000 + 15\,000) + (7\,650 + 7\,000) = 255\,650$  €

### 3. Calcul de l'impôt sur les sociétés

La société remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du taux réduit des PME (capital intégralement libéré, détention à plus de 75 % par des personnes physiques et chiffre d'affaires hors taxes inférieur à 7 630 000 €).

IS au taux de 15 % :  $38\,120 \times 15\% = 5\,718$  €

IS :  $(255\,650 - 38\,120) \times 33\,1/3\% = 72\,510$  €

IS total :  $5\,718 + 72\,510 = 78\,228$  €

La contribution additionnelle de 1,5 % est supprimée pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### 4. Revenu imposable de Marc

#### a. Traitements et salaires

Le salaire de décembre n'a pas été payé en 2006, ni inscrit au crédit du compte courant de Marc ; il ne sera imposable qu'en 2007. Par ailleurs, à compter de l'imposition des revenus perçus en 2006, l'abattement de 20 % est supprimé du fait de son intégration implicite dans le barème progressif.

TS nets perçus en 2006 : 55 000 €

Déduction forfaitaire de 10 % : -5 500 €

TS imposable : 49 500 €

#### b. Revenus de capitaux mobiliers

L'option pour le prélèvement libératoire de 27 % n'est admise qu'à hauteur de 46 000 € d'avances globales (Louis + Marc), dans la limite du taux de 4,5 %.

Marc peut donc opter pour le PL à hauteur de :  $46\,000 \text{ €} \times 50\% \times 4,5\% = 1\,035$  € d'intérêts perçus.

Or, il a perçu 7 200 € d'intérêts en 2006, dont une somme de 3 825 € d'intérêts excédentaires réintégrée au résultat fiscal, qui ne peut pas bénéficier de la réfaction de 40 % propre aux distributions.

Par ailleurs, Marc a perçu 10 200 € de dividendes nets.

Les RCM de Marc se décomposent donc ainsi :

– Intérêts soumis au prélèvement libératoire : 1 035 €

– Intérêts imposables dans la catégorie RCM : 6 165 €

– RCM éligibles à l'abattement de 40 % : 10 200 € ; réfaction de 40 % : 4 080 € ; abattement fixe annuel : 1 525 €.

RCM net catégoriel soumis à l'impôt progressif :  $6\,165 \text{ €} + 10\,200 \text{ €} - 4\,080 \text{ €} - 1\,525 \text{ €} = 10\,760$  €

c. Revenu net foncier imposable : 8 570 €

d. Revenu net global imposable de Marc

RNGI = TS + RCM + RF =  $49\,500 \text{ €} + 10\,760 \text{ €} + 8\,570 \text{ €} = 68\,830$  €

## 5. ISF des associés

### *a. Situation de Sophie, salariée*

À compter de l'ISF de 2006, les parts et actions d'une société soumise à l'IS dans laquelle le redevable exerce son activité principale comme salarié ou mandataire social sont exonérées à hauteur des 3/4 de leur valeur, sous réserve de leur conservation pendant au moins 6 ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération est demandée pour la première fois.

Au titre de ses parts dans la Sarl Lomar, Sophie est donc redevable de l'ISF à concurrence de 25 % de la valeur vénale des droits sociaux qu'elle détient.

### *b. Situation de Marc et de Louis, qui forment un collège de gérance majoritaire*

Les titres de sociétés soumises à l'IS détenus par leurs dirigeants sont assimilés à des biens professionnels exonérés de l'ISF, une participation minimale de 25 % étant en principe exigée.

Or, les deux frères sont considérés comme individuellement détenteurs de plus de 50 % du capital de la société Lomar, car ils forment un collège majoritaire relevant de l'article 62 du CGI (ils possèdent ensemble 80 % du capital social).

Les parts de Marc et de Louis dans la société Lomar sont donc intégralement exonérées de l'ISF.

## ***Exercice n° 14 : Détermination du résultat fiscal***

### **Point 1 : Territorialité des bénéfices et des revenus immobiliers**

Une SAS dont le siège est situé à Pontoise tient une comptabilité par établissement. Elle possède en effet une succursale au Gabon pouvant être assimilée à un établissement stable.

Par ailleurs, elle a acquis un immeuble de rapport situé à Londres, qui est inscrit à l'actif de son bilan. Aucun établissement stable n'est exploité en Grande-Bretagne.

Les données comptables de l'exercice clos le 31.12.2006 sont les suivantes :

- Résultat comptable réalisé en France : 172 000 €
- Perte subie par la succursale gabonaise : -104 000 €
- Revenus nets tirés de la location de l'immeuble de Londres : 38 000 €

### ***Travail à faire***

1. Rappeler les principes généraux applicables en matière de territorialité des bénéfices, d'une part, et de revenus d'immeubles inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise française, d'autre part.
2. Sachant que la convention entre la France et le Gabon stipule que les BIC sont imposables dans l'État où ils sont réalisés lorsque l'entreprise y dispose d'un établissement stable, préciser le sort fiscal de la perte subie au Gabon.
3. Sachant que la convention entre la France et la GB établit l'imposition des revenus immobiliers dans l'État de situation de l'immeuble, indiquer si cette règle est compatible avec le droit fiscal français et préciser le lieu d'imposition des revenus immobiliers de la SAS.

### **Point 2 : Résultat fiscal**

Données propres à la SA Volpone :

- Résultat comptable 2006 avant impôt société déficitaire de 34 700 €.
- Le 1<sup>er</sup> juillet 2006, la société Volpone a acheté un véhicule de tourisme de très grosse cylindrée pour un prix de 29 900 € TTC. Ce véhicule dispose de quatre roues motrices et a un taux d'émission de dioxyde de carbone important (300 g/km). Sa durée d'utilisation prévue est de 5 ans.

**Travail à faire**

1. Calculer le résultat fiscal réalisé en 2006 par la SA Volpone, sachant qu'il n'a été procédé à aucun retraitement en vue de sa détermination.
2. Préciser le sort de ce résultat fiscal.

**Point 3 : Écarts de conversion**

Le bilan au 31.12.2006 d'une société anonyme mentionne les écarts de conversion suivants :

- Écart de conversion actif : 23 600 €
- Écart de conversion passif : 56 200 €

**Travail à faire**

1. Sachant que ces écarts de conversion se rapportent à des emprunts libellés en devises étrangères, expliquer le traitement fiscal de ces opérations et chiffrer leur incidence sur le résultat imposable de l'exercice 2006.
2. La société a par ailleurs comptabilisé une provision pour perte de change. Cette provision est-elle déductible ?

**Point 4 : Dividendes et régime mère-filiales**

La Sarl Halter est une société holding détenant :

- une participation de 20 % dans le capital d'une société de personnes ;
- une participation de 4 % dans le capital de la SA (X) ;
- une participation de 25 % dans le capital de la SA (Y) ;
- une participation de 30 % dans le capital de la société de droit allemand Kuhn GMBH.

**Travail à faire**

1. Le holding peut-il bénéficier de l'exonération d'impôt sur les bénéfices au titre des dividendes distribués par ces quatre sociétés ?
2. Dans chacun des cas, préciser si les conditions d'accès au régime des sociétés mères et filiales sont satisfaites et préciser les conditions à remplir pour qu'elles puissent l'être, le cas échéant.
3. Selon quelle(s) modalité(s) l'option pour ce régime d'exonération est-elle exercée ?

**Point 5 : Amortissement dégressif et plus-value de cession**

Une machine amortissable en cinq ans et ne comportant qu'un seul composant a été acquise le 25 mai 2004 au prix de 15 000 € hors taxe par M. Depol et inscrite à l'actif du bilan de l'entreprise DEPOL, qui clôture son bilan le 31.12.

**Travail à faire**

1. Établir le plan d'amortissement dégressif complet de cette machine.
2. Dans l'hypothèse d'une cession réalisée le 25 avril 2006 au prix de 8 000 € hors taxe, calculer la plus-value réalisée et préciser son régime d'imposition (on n'amortira ou pas l'année de la cession, en indiquant la solution la plus avantageuse). On supposera que cette opération est la seule cession réalisée en 2006.

## **Corrigé**

### **Point 1 : Territorialité des bénéfices et des revenus immobiliers**

#### **a. Principes généraux**

Selon le droit français, les bénéfices réalisés par une société française dans une entreprise exploitée à l'étranger ne sont pas soumis à l'IS français, même si la comptabilité de l'exploitation est centralisée en France.

Cette règle d'extraterritorialité fiscale ne se limite pas aux profits ; elle joue également à l'égard des déficits d'une exploitation à l'étranger.

Elle est généralement entérinée par les conventions internationales, qui retiennent la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéfices (et des pertes).

Les revenus des immeubles situés hors de France inscrits à l'actif du bilan d'une société française sont en principe imposables en France, dès lors qu'ils ne caractérisent pas une exploitation à l'étranger. Mais, ce principe de droit français est généralement infirmé par les conventions fiscales internationales, qui priment le droit national.

#### **b. Convention entre la France et le Gabon**

Cette convention définit un établissement stable comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

La perte subie par la succursale gabonaise n'est donc pas déductible du résultat imposable en France.

#### **c. Convention entre la France et la Grande-Bretagne**

Le principe de primauté du droit international sur la règle de droit interne a pour conséquence l'imposition en Grande-Bretagne des revenus générés par la location de l'immeuble de Londres. Ces revenus immobiliers sont donc à déduire du résultat imposable en France.

### **Point 2 : Résultat fiscal**

#### **a. Cession d'une voiture particulière**

La déduction de l'amortissement est limitée concernant les véhicules les plus polluants acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 1<sup>er</sup> juin 2004. Ainsi, pour les voitures particulières émettant plus de 200 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre, la fraction de leur prix d'acquisition au-delà de laquelle l'amortissement est exclu des charges déductibles est ramenée de 18 300 € à 9 900 €.

S'agissant d'un véhicule « polluant » dont le prix d'acquisition est supérieur à 9 900 €, la fraction d'amortissement à réintégrer s'établit comme suit :  $(29\,900 - 9\,900) \times 20\% \times 6/12 = 2\,000$  €.

#### **b. RT fiscal de l'exercice 2006**

RT fiscal = RT comptable + Réintégration =  $-34\,700 + 2\,000 = -32\,700$  €

Ce déficit fiscal de 32 700 € est indéfiniment reportable, car la société est soumise à l'impôt sur les sociétés. Il s'imputera obligatoirement sur le(s) premier(s) bénéfice(s) suffisant(s) des exercices suivants.

### **Point 3 : Écarts de conversion**

L'écart de conversion actif est une perte de change latente qui n'affecte pas le résultat comptable ; l'écart de conversion passif est un gain de change qui n'affecte pas le résultat comptable.

Ce principe de neutralité comptable ne fait pas obstacle au caractère déductible des pertes de change latentes et au caractère imposable des gains de change latents.

Les sommes de 23 600 € et de 56 200 € sont donc respectivement à déduire et à réintégrer pour la détermination du RT fiscal de l'exercice 2006.

La provision pour perte de change n'est pas déductible et doit être réintégrée.

#### **Point 4 : Régime mère-filiales**

Le holding étant soumis à l'IS au taux normal, il peut bénéficier du régime d'exonération des dividendes nets de quote-part pour frais et charges en provenance de sociétés ayant la qualité de filiales.

Cette qualité n'est reconnue ni aux sociétés de personnes non soumises à l'IS, ni aux sociétés dont la personne morale bénéficiaire du régime spécial détient moins de 5 % du capital.

Les dividendes servis par les sociétés (Y) et Kuhn GMBH peuvent bénéficier de l'exonération d'IS. Les distributions effectuées par la société (X) en sont en revanche exclues. Quant aux dividendes servis par la société de personnes, ils ne pourront bénéficier du régime spécial que dans l'hypothèse où celle-ci a opté pour l'assujettissement à l'IS.

L'option pour le régime des sociétés mères et filiales est exercée de manière simple au titre des dividendes éligibles, par la déduction des dividendes nets de QPFC, dont le montant est inscrit par la société mère sur une ligne spécifique de l'annexe 2058-A.

#### **Point 5 : Amortissement dégressif et plus-value de cession**

##### **1. Plan d'amortissement dégressif**

La machine acquise le 25 mai 2004 est amortissable au taux de 35 %.

EXERCICE	Base amortissable	TAUX	Annuité pleine	Annuité au prorata T	Valeur résiduelle
2004	15 000,00	0,35	5 250,00	3 500,00	11 500,00
2005	11 500,00	0,35	4 025,00	4 025,00	7 475,00
2006	7 475,00	0,35	2 616,25	2 616,25	4 858,75
2007	4 858,75	0,5	2 429,38	2 429,38	2 429,37
2008	2 429,37	1	2 429,37	2 429,37	0,00

##### **2. Cession en 2006**

L'entreprise a intérêt à comptabiliser une charge d'amortissement au titre de l'année de la cession ; elle doit être calculée au prorata du temps jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 2006.

Ainsi, la plus-value nette à court terme dégagée sera plus importante et bénéficiera pleinement de la règle (optionnelle) d'imposition répartie sur l'année de la cession et sur les deux suivantes.

Valeur résiduelle au 31.12.2005 : 7 475 €

Annuité 2006 au prorata T :  $2\,616,25 \times 3/12 = 654,06$  €

VNC au 01.04.2006 : 6 820,94 €

PVCT imposable :  $8\,000 - 6\,820,94 = 1\,179,06$  €

Déduction fiscale au titre de 2006 :  $1\,179,06 \times 2/3 = 786,04$  €

Réintégration fiscale en 2007 : 393,02 €

Réintégration fiscale en 2008 : 393,02 €

### ***Exercice n° 15 : Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires***

À la suite de la vérification de la comptabilité de la société anonyme Lefranc, les rectifications suivantes ont été proposées par l'administration le 15.09.2007 :

- Bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés :
  - rémunération du P-DG exagérée ;
  - prix de vente de produits à une filiale étrangère minoré (acte de gestion anormal sous-tendu par l'article 57 du CGI).
- TVA : Revenus des titres de participation (dividendes perçus) à inclure, selon l'administration, dans le dénominateur du prorata général de déduction de la société.

Malgré le désaccord de la société, l'administration a maintenu ces trois chefs de rehaussement dans sa réponse du 11.11.2007 reçue le 14.11.2007.

#### ***Travail à faire***

1. De quel délai la société dispose-t-elle pour formuler sa demande de saisine de la commission départementale ? Le point d'arrivée de ce délai est-il constitué par la date d'envoi de sa demande de saisine par l'entreprise ou par la date de réception de cette demande par l'administration ?

2. La commission est-elle compétente pour formuler un avis sur chacune des trois questions litigieuses ?

#### ***Corrigé***

La société devra adresser sa demande de saisine de la commission à l'administration au plus tard le 14.12.2007, le cachet de la poste faisant foi.

Le point d'arrivée du délai de trente jours est en effet constitué par la date d'envoi de la demande de saisine et non par la date de réception de cette demande par le service des impôts.

Le champ de compétence de la commission départementale de ID et des TCA a été sensiblement élargi, celle-ci étant désormais habilitée à apprécier le caractère normal ou anormal d'un acte de gestion.

La commission est donc susceptible de formuler un avis non seulement en matière de rémunérations exagérées, mais également au sujet du caractère normal ou anormal des prix consentis à une filiale étrangère.

Toutefois, elle demeure incompétente dans certaines matières, notamment, s'agissant de la TVA, pour la détermination des droits à déduction.

Elle ne peut donc pas être saisie à propos du mode de calcul du prorata général de déduction de l'entreprise et la formulation d'un avis sur le principe d'inclusion ou d'exclusion de dividendes dans le dénominateur du prorata général de déduction ne relève pas de sa compétence.

Par ailleurs, s'agissant des matières relevant de sa compétence, la commission ne peut connaître que des questions de fait, à l'exclusion des questions de droit.

### ***Exercice n° 16 : Intec 2007***

#### **PREMIÈRE PARTIE**

Madame Rotodi a ouvert depuis quelques années une boutique d'articles pour la fête et le spectacle (déguisements, masques, cotillons, farces et attrapes...). L'entreprise Rotodi est une entreprise individuelle implantée en Normandie (France).

Sa clientèle est composée essentiellement de sociétés événementielles, de publicité, de communication et de comités d'entreprise. Elle emploie 5 salariés parmi lesquels figure son époux, M. Rotodi, qui occupe le poste de responsable de communication.

Au 31 décembre 2006, le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'entreprise s'élève à 1 000 000 €.

L'entreprise est soumise au régime réel d'imposition, tant en BIC qu'au regard de la TVA pour laquelle elle est assujettie à 100 %. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

L'entreprise a adhéré à un centre de gestion agréé.

M. et M<sup>me</sup> Rotodi sont mariés sous le régime de la communauté.

M. et M<sup>me</sup> Rotodi ont trois fils :

- Bastien : 14 ans, collégien en 3<sup>e</sup> ;
- Célestin : 17 ans, lycéen en terminale ;
- André : 20 ans, étudiant en seconde année de droit, qui a demandé son rattachement au foyer fiscal de ses parents.

Vous êtes collaborateur dans un cabinet d'expertise comptable et vous venez de terminer la clôture comptable de l'entreprise. Vous êtes chargé(e) de déterminer le résultat fiscal de l'exercice, ainsi que de préparer le calcul de l'impôt sur le revenu de M. et M<sup>me</sup> Rotodi pour l'année 2006.

Les revenus perçus en 2006 sont les suivants :

- Le bénéfice industriel et commercial de l'entreprise (BIC).
- M. Rotodi a perçu un salaire net imposable d'après son dernier bulletin de paye de 30 000 €.
- Des revenus de capitaux mobiliers (dividendes) de 2 000 € nets de frais provenant du portefeuille de titres (actions de sociétés françaises) qui ne figurent pas à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle.
- André a travaillé dans un centre de vacances pendant les mois d'été et a perçu au total un salaire net imposable de 1 590 €. Ce montant n'excède pas la limite de deux fois le montant mensuel du Smic.

Le résultat comptable de l'exercice 2006 est égal à 60 000 € compte tenu notamment des éléments suivants :

- a.** Un contrat d'assurance-vie sur la tête du chef d'entreprise a été souscrit en 1999 : montant de la prime annuelle 2 000 €.
- b.** Des remboursements de frais de déplacement (avion, hôtel) ont été engagés pour les besoins de l'exploitation pour un montant de 5 500 €.
- c.** Les prélèvements mensuels de M<sup>me</sup> Rotodi sont de 4 000 € par mois.
- d.** Cotisations sociales obligatoires de M<sup>me</sup> Rotodi pour un montant de 38 000 €. Ce montant n'intègre pas la CSG non déductible et la CRDS non déductible.
- e.** M. Rotodi a perçu un salaire brut de 40 000 € non excessif, eu égard au travail effectué ; le salaire net imposable est de 30 000 €, selon ses bulletins de paye.

- f.** Un intérimaire a été embauché pour remplacer un salarié malade : montant du salaire versé 4 000 €.
- g.** L'entreprise utilise un véhicule de tourisme pour les besoins de son activité acquis en 2005 pour 20 300 € TTC et amorti sur 4 ans. Le taux d'émission conventionnel de CO<sub>2</sub> de ce véhicule est inférieur à 200 g/km.
- h.** Contraventions au code de la route pour un montant de 200 €.
- i.** Taxe professionnelle : 6 000 €.
- j.** Rappel d'impôt sur taxe professionnelle 2004 pour 500 €.
- k.** Pénalité pour paiement tardif de la TVA : 300 €.
- l.** L'entreprise a comptabilisé en charges une provision pour dépréciation des titres immobilisés (actions) pour un montant de 6 000 € et en produits une reprise de dépréciation sur valeurs mobilières de placement pour un montant de 4 000 €.
- m.** L'entreprise a dégagé au cours de l'exercice à la suite de la cession d'un bien une plus-value à court terme : 6 000 €. Elle constitue la seule plus-value de l'exercice. L'entreprise pratique la méthode de l'étalement sur trois ans. Aucune plus-value à court terme n'a été réalisée durant les trois dernières années.
- n.** Les revenus de titres immobilisés et valeurs mobilières de placement se sont élevés à 10 000 € (dividendes de sociétés françaises).
- o.** Une somme de 1 000 € a été versée à une œuvre d'intérêt général à caractère humanitaire.

#### **INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES**

- Il ne vous est pas demandé de rectifier le résultat comptable.
- Les prix sont toujours exprimés hors taxes sauf mention contraire. Par souci de simplification, un taux de TVA de 20 % est considéré pour cet exercice.
- Déductions forfaitaires des frais professionnels en traitements et salaires : maximum : 13 328 € ; minimum : 396 €.
- Abattement sur revenus de capitaux mobiliers pour 2006 : 1 525 € (personne seule) ; 3 050 € (couple marié).

#### **Travail à faire**

- 1.** Déterminer le résultat fiscal de l'entreprise Rotodi au titre de l'exercice 2006 et éventuellement la plus ou moins-value à long terme. Vous procédez aux réintégrations et aux déductions nécessaires sous forme de tableau, en donnant toutes les justifications utiles et cela même en l'absence de retraitement extracomptable. L'entreprise choisit d'appliquer les solutions les plus avantageuses.
- 2.** Calculer le nombre de parts rattachées au foyer fiscal.
- 3.** Déterminer le montant du revenu soumis effectivement à l'impôt de chaque catégorie concernée, à savoir :
  - a.** les BIC,
  - b.** les revenus des capitaux mobiliers,
  - c.** les traitements et salaires,
  - d.** les plus-values professionnelles.
- 4.** Déterminer les réductions d'impôt et crédits d'impôt du foyer Rotodi.



## **DEUXIÈME PARTIE**

La société de menuiserie Skult Design spécialisée dans la création de mobilier et l'agencement sur mesure est une société anonyme (SA) créée en 1985, au capital de 100 000 €, entièrement libéré. Le capital est détenu à plus de 80 % par des personnes physiques.

Son chiffre d'affaires HT s'élève à 6 830 000 €.

Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Son effectif est de 40 salariés.

M. Péligrino est le président du conseil d'administration.

Le chef comptable, M. Tis, a enregistré les écritures d'inventaire. Il a effectué la majeure partie du retraitement fiscal du résultat comptable, mais il hésite sur certains points qu'il a laissés en suspens.

La SA Skult Design a acquis 3 000 actions sur les 10 000 actions de la SA Rémi il y a plus de 2 ans.

La SA Skult Design a opté pour le régime des sociétés mères et filiales en 2006.

À ce stade du travail, le résultat fiscal provisoire est de 86 120 €. Seules restent à examiner les difficultés indiquées ci-après.

### **1. Frais de personnel et rémunérations diverses**

a. La rémunération de M. Péligrino se monte à 89 068 € pour l'exercice. Eu égard au travail accompli et aux responsabilités en découlant, cette rémunération peut être considérée comme normale.

b. M<sup>me</sup> Péligrino, épouse du président du conseil d'administration M. Péligrino (régime de la communauté légale), exerce dans l'entreprise les fonctions de directrice commerciale. Elle est rémunérée sur la base d'un salaire annuel de 50 000 €, résultant de l'application de la convention collective applicable.

c. La provision pour congés payés de 2005 s'élève à 80 000 € et celle de 2006 à 70 000 €.

La société a opté avant 1987 pour l'ancien régime fiscal des provisions pour congés payés.

d. Une somme a été versée à la commune pour la création d'une crèche en contrepartie de la réservation de places pour les enfants du personnel : 30 000 €.

e. Les 6 membres du conseil d'administration, présents tout au long de l'année 2006, ont reçu 28 000 € de jetons de présence. Le total reçu par les 5 salariés les mieux rémunérés a été de 300 000 €.

### **2. Provision pour dépréciation des actions de sociétés françaises**

a. Dépréciation des titres immobilisés (actions) : 5 600 €.

b. Dépréciation des titres de participation : 1 000 €.

### **3. Reprises des provisions**

a. Reprise de la provision pour dépréciation sur titres de participation : 3 000 €.

b. Reprise de la provision dotée fin 2005 pour indemnité de licenciement d'un salarié pour motif personnel : 2 000 €.

### **4. Compte courant**

a. M. Péligrino, le président du conseil d'administration, a laissé en compte courant d'associés 60 000 € pendant tout l'exercice.

b. M. Landemaine, dirigeant de fait possédant plus de 50 % des actions, a laissé en compte courant d'associés 110 000 € pendant tout l'exercice pour faire face à un besoin de financement rendu nécessaire par les investissements réalisés.

Les comptes courants d'associés sont rémunérés par la société au taux annuel de 5 %. On suppose que pour 2006 le taux maximum d'intérêt déductible est de 4 %.

### 5. Dividendes

a. En septembre 2006, la SA Rémi, dans laquelle la SA Skult Design détient 30 % du capital, a distribué à l'ensemble de ses actionnaires un montant global de 70 000 € de dividendes.

b. Le portefeuille d'actions de sociétés françaises a rapporté 22 400 € en 2006. Ces dividendes perçus ont été comptabilisés.

### 6. Frais généraux

a. Frais relatifs à une partie de pêche au thon réservée à quelques clients : 1 500 €.

b. Primes d'assurance vol et incendie : 1 800 €.

c. Frais d'entretien et de réparation de la résidence d'agrément mise à la disposition du président du conseil d'administration : 2 950 €.

### 7. Impôts et taxes

a. Taxe professionnelle : 70 500 €.

b. Amendes de circulation : 1 460 €.

c. Taxe sur un véhicule particulier immatriculé au nom de la société : 1 540 €.

d. Indemnités de retard pour paiement tardif de la TVA : 800 €.

e. Pénalités pour erreurs dans la déclaration de TVA : 1 200 €.

f. Majoration pour retard de paiement des cotisations à l'Urssaf : 460 €.

g. Imposition forfaitaire annuelle due au titre de 2006 comptabilisée : 16 250 €.

### 8. Plus ou moins-values de cession

– Au cours de l'exercice, les plus ou moins-values de cession suivantes ont été réalisées :

- plus-value de 6 800 € sur un camion acquis en 2000 ;
- moins-value de 3 000 € sur une machine acquise en 2002 ;
- plus-value sur titres de participation acquis en 1996 pour 8 000 € ;
- moins-value sur valeurs mobilières de placement acquises en 2001 pour 500 €.

– La moins-value à long terme suivante n'a pas pu encore être imputée au cours des exercices précédents :

- moins-value à long terme de 2 000 € réalisée en 2004 sur titres de participation.

### *Travail à faire*

1. Calculer la plus ou moins-value nette à long terme de l'exercice et la plus ou moins-value à long terme nette imposable en donnant toute justification que vous jugez nécessaire.

2. Analyser les points en suspens évoqués en justifiant les retraitements fiscaux à effectuer.

3. Déterminer le résultat fiscal.

4. Calculer l'impôt sur les sociétés au taux normal de 33,1/3 %, au taux réduit de 15 % et de 8 % dû au titre de l'exercice 2006.

### TROISIÈME PARTIE

La société Codex informatique, dont le capital social s'élève à 50 000 €, est spécialisée dans la vente de micro-ordinateurs. À la demande de certains clients, elle effectue également l'entretien et les réparations du matériel informatique.

Son siège social est situé à Paris et son numéro d'identification intracommunautaire est FR 83 179 347 525. Les numéros d'identification à la TVA intracommunautaires sont régulièrement communiqués conformément à la réglementation (fournisseur, prestataire de services, acquéreur, preneur) et figurent sur les factures.

Elle est assujettie à la TVA au taux normal sur la totalité de son chiffre d'affaires suivant le régime du réel simplifié (redevable total). Dans un souci de simplification des calculs, on retient un taux constant de 20 % pour l'ensemble des opérations. En l'absence d'indications contraires, les sommes communiquées sont considérées hors taxe.

La société a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits.

Le chiffre d'affaires de la Sarl pour l'exercice 2005 est le suivant :

- ventes de marchandises : 655 600 € HT ;
- prestations de services : 105 000 € HT.

Une partie des informations relatives à la TVA pour l'année 2006 vous sont communiquées :

1. Ventes de marchandises en France, livraison et facturation en 2006 : 450 000 € HT dont 40 000 € HT sont réglés en janvier 2007.
2. Livraisons intracommunautaires et facturation de marchandises effectuées en 2006 : 100 000 €.
3. Acomptes reçus des clients pour des ventes de marchandises qui seront livrées et facturées en 2007 : 16 000 €.
4. Vente d'appareils pour 10 000 € HT à un grossiste français qu'il destine à l'exportation. Le grossiste remet à l'entreprise une attestation d'achat en franchise visée par le service des impôts.
5. Montant des entretiens et des réparations facturés en 2006, déduction faite des acomptes : 120 000 € HT.
6. Acomptes reçus des clients en 2006 pour des réparations : 4 000 € HT.
7. Montant encaissé en 2006 sur des factures de prestations de services de 2005, déduction faite des acomptes : 140 000 €.
8. La société a cédé en 2006 un entrepôt pour 150 000 €. Il avait été acquis en 1997 pour 100 000 € HT. Il s'agissait alors de la première mutation après achèvement.
9. Acquisition d'immobilisations en France : 9 000 € HT. Facturation et livraison effectuée en 2006.
10. Livraison en novembre 2006 d'une immobilisation acquise auprès d'un fournisseur établi en Allemagne pour 5 000 € HT. La facture est reçue et réglée en janvier 2007.
11. Achats aux États-Unis de microprocesseurs : 22 000 € HT.
12. Acquisition en 2006 en Italie de circuits imprimés : 10 000 € HT, facture reçue en 2006 et réglée en janvier 2007.
13. Achat en novembre 2006 pour 1 400 € TTC de 20 parures de stylos identiques qui seront offerts aux clients.

**14.** Achat d'un véhicule de tourisme neuf destiné au président-directeur général qui l'utilise exclusivement à des fins professionnelles. Le prix d'acquisition de ce véhicule s'élève à 25 000 € HT.

**15.** Le service de maintenance informatique de l'entreprise s'est occupé de la réparation de quelques ordinateurs pour les besoins des services administratifs. La prestation de service interne à l'entreprise s'élève à 5 000 € HT.

La TVA ayant servi de base au calcul des acomptes versés en 2006 est de 40 000 €.

### *Travail à faire*

1. Vérifier et justifier que la Sarl relève du régime du réel simplifié.
2. Analyser le régime fiscal des opérations au regard de la TVA et donner toutes explications utiles.

### QUATRIÈME PARTIE

Calin est une société à responsabilité limitée (Sarl) ayant pour activité la vente de literie. Son capital social est égal à 50 000 € (2 500 parts de 20 €) ; il est entièrement libéré et détenu pour 80 % par des personnes physiques.

Calin emploie 40 salariés et a réalisé en 2005 un chiffre d'affaires hors taxes de 4 500 000 €.

L'exercice comptable correspond à l'année civile.

Au cours de l'année 2005, la Sarl a payé un total de 80 000 € au titre de la taxe professionnelle.

Vous êtes employé(e) au sein du cabinet comptable en charge du dossier Calin et l'on vous confie le dossier.

### *Travail à faire*

Le dirigeant de la Sarl Calin vous pose quelques questions sur la taxe professionnelle et vous demande de le renseigner notamment sur :

1. le mécanisme de paiement de la taxe professionnelle de 2005 ;
2. le montant de l'acompte à payer en 2006 s'il y a lieu, sa date limite de paiement et le montant du solde à payer si l'avis d'imposition de 2006 fait apparaître une taxe professionnelle de 85 000 € ;
3. la déclaration de taxe professionnelle à établir en 2006 : période de référence retenue pour déterminer la base d'imposition, date limite de dépôt, année concernée par la déclaration ;
4. le mécanisme du plafonnement de la taxe professionnelle 2006 en fonction de la valeur ajoutée (principe, date de la demande).

### *Corrigé*

#### PREMIÈRE PARTIE

##### 1.

	Déductions	Réintégrations
Résultat comptable		60 000
<b>a.</b> Contrat assurance-vie : considéré comme un placement financier : prime non déductible.		2 000
<b>b.</b> Remboursements de frais : ils sont déductibles du résultat fiscal ; aucun retraitement.		
<b>c.</b> Prélèvements de M <sup>me</sup> Rotodi : $4\,000 \times 12 = 48\,000$ €. Non déductible car considéré comme une avance sur bénéfice.		48 000
<b>d.</b> Cotisations sociales obligatoires : elles sont déductibles sans limitation ; aucun retraitement.		

e. Salaire du conjoint : en cas de régime de communauté et d'adhésion à CGA ; déduction sans limitation.		
f. Salaire d'un intérimaire : normalement déductible ; aucun retraitement.		
g. Véhicule de tourisme non polluant ( $\text{CO}_2 < 200 \text{ km/g}$ ) : amortissement excédentaire non déductible : $(20\,300 - 18\,300) \times 1/4 = 500$ .		500
h. Contravention au code de la route : non déductible.		200
i. Taxe professionnelle : normalement déductible ; aucun retraitement. Rappel d'impôt sur taxe professionnelle : normalement déductible car concerne un impôt déductible.		
j. Pénalité pour paiement tardif de la TVA : pas déductible.		300
k. Provision pour dépréciation des titres immobilisés (actions) : MVLt.		6 000
l. Reprise de dépréciation sur valeurs mobilières de placement : PVLT.	4 000	
m. Plus-value à court terme sur cession : à déduire pour ses 2/3 : $6\,000 \times 2/3 = 4\,000$ .	4 000	
n. Dividendes de sociétés françaises : imposition au titre des revenus des capitaux mobiliers à déduire.	10 000	
o. Don versé à un organisme d'intérêt général : mécénat ; non déductible mais ouvre droit à une réduction d'impôt.		1 000
<b>Total</b>	18 000	118 000
<b>Résultat fiscal</b>		100 000

2. Nombre de parts :  $1 + 1 + 1/2 + 1/2 + 1 = 4$  parts

3.

a. **BIC** : 100 000 €. Pas d'abattement (supprimé à compter de 2006).

#### b. Revenu de capitaux mobiliers

Dividendes d'actions à déclarer :

« BIC » =	10 000
« Privé » =	2 000
	<u>12 000</u>
Réfaction de 40 %	<u>&lt;4 800&gt;</u>
	7 200
Abattement général	<u>&lt;3 050&gt;</u>
Revenu net	4 150

#### c. Traitements et salaires

André est exonéré car il a travaillé pendant ses congés scolaires, il a moins de 21 ans et son salaire est inférieur à  $2 \times$  le Smic mensuel.

Salaire de M. Rotodi :

Base imposable	30 000
Abattement 10 %	<u>&lt;3 000&gt;</u>
Net imposable	27 000

L'abattement de 20 % est supprimé à compter de 2006.

TOTAL soumis au barème progressif :  $100\,000 + 4\,150 + 27\,000 = 131\,150$

**d. Plus-value professionnelle**

MVLT nette :  $4\,000 - 6\,000 = <2\,000>$  reportable pendant 10 ans sur les PVLTL.

**4.****– Réductions d'impôt : au choix entre 2 solutions**

*1<sup>re</sup> solution :*

Soit réduction de 60 % prévue pour les exploitants :

Dons :  $1\,000 \times 60\% = <600>$

Le don est retenu dans la limite de 5 ‰ du CA HT :

$1\,000\,000 \times 5\text{‰} = 5\,000$

*2<sup>e</sup> solution :*

Soit réduction de 66 % prévue pour les contribuables :  $1\,000 \times 66\% = 660$

La limite des versements de 20 % du revenu imposable :  $131\,150 \times 20\% = 26\,230$  n'est pas atteinte. Il convient de retenir la 2<sup>e</sup> solution.

**– Crédit d'impôt**

Dividendes =  $50\% \times 12\,000 = 6\,000$  € plafonné à 230 €

**– Réduction d'impôt pour frais de scolarité**

Collège : 61 €

Lycée : 153 €

Enseignement supérieur : 183 €

**DEUXIÈME PARTIE**

**1.** Concernant les sociétés soumises à l'IS, seules les cessions de titres de participation ainsi que leurs dotations et reprises de provisions et les résultats nets de concession de licence d'exploitation de licence de brevets et éléments assimilés relèvent du régime du long terme.

Depuis 2006, les PV nettes à LT sont imposées dans deux secteurs distincts :

- le secteur au taux de 8 % concernant les titres de participation y compris les dotations et reprises sur dépréciation de ces titres ;
- le secteur au taux de 15 % concernant les résultats de concession de licence.

**Calcul de la PV nette à LT de l'exercice :**

Reprise de dépréciation sur titres de participation = PVLTL	+ 3 000
Provision sur titres de participation = MVLT	<1 000>
PV sur cession de titres de participation = PVLTL	+ 8 000
<b>PVNLT</b>	<b>10 000</b>

**Calcul de la PV ou MV nette imposable :**

Secteur à 8 %

PVNLT de l'exercice	10 000
MVNLT de 2004 sur titres de participation	<2 000>
<b>PV imposable</b>	<b>8 000</b>

2.

	Déductions	Réintégrations
Résultat fiscal provisoire		86 120
<b>1.</b>		
<b>a.</b> La rémunération versée à M. Pélégrino peut être considérée comme normale, compte tenu du travail accompli et des responsabilités qui en découlent ; elle n'est pas excessive et correspond bien à un travail effectif. De plus, M. Pélégrino est par sa qualité de président du conseil d'administration assimilé fiscalement à un salarié. La rémunération est déductible pour la société. Il n'y a aucune régularisation à effectuer.		
<b>b.</b> La déduction du salaire du conjoint est normalement déductible dans les sociétés soumises à l'IS sous les réserves applicables aux autres salariés (rémunérations non excessives et correspondant à un travail effectif). Aucune réintégration n'est à effectuer.		
<b>c.</b> Provision pour congés à payer : option pour l'ancien régime : Provision 2006 non déductible. Provision 2005 déductible.	80 000	70 000
<b>d.</b> Aide à la création d'une crèche : cette somme est non seulement déductible, mais ouvre droit au crédit d'impôt famille : 25 % des dépenses plafonnées à 500 000 € ; aucun retraitement.		
<b>e.</b> Jetons de présence : les jetons versés sont supérieurs à la limite ; jetons non déductibles : $28\,000 - (5\% \times 300\,000 / 5 \times 6) = 10\,000$ .		10 000
<b>2.</b>		
<b>a.</b> Dépréciation des titres immobilisés (actions) : normalement déductible.		
<b>b.</b> Dépréciation des titres de participation : MVLT (secteur 8 %).		1 000
<b>3.</b>		
<b>a.</b> Reprise de dépréciation sur titres de participation : PVL (secteur 8 %).	3 000	
<b>b.</b> Reprise de la provision pour indemnité de licenciement d'un salarié pour motif personnel : normalement imposable car provision normalement déductible ; aucun retraitement.		
<b>4.</b> Compte courant d'associés : la déductibilité est soumise à 3 limites : 1 <sup>re</sup> limite : capital entièrement libéré 2 <sup>e</sup> limite : taux d'intérêt maximum = 4 % 3 <sup>e</sup> limite : avances des associés dirigeants ou majoritaires limitées en montant (1,5 du capital social) Intérêt versés = $(60\,000 + 110\,000) \times 5\% = 8\,500$ Intérêt déductible = $(1,5 \times 100\,000) \times 4\% = 6\,000$ À réintégrer = 2 500		2 500
<b>5.</b>		
<b>a.</b> Dividendes société mère ; option pour mère-fille possible car détention de +5 % et exonération définitive des dividendes perçus car titres conservés depuis plus de deux ans. Dividendes versés : $70\,000 \times 3\,000 / 10\,000 = 21\,000$ ; réintégration d'une quote-part de frais et charges : $5\% \times 21\,000 = 1\,050$	21 000	1 050
<b>b.</b> Autres dividendes : normalement imposables ; aucun retraitement.		
<b>6.</b>		
<b>a.</b> Partie de pêche : dépenses somptuaires.		1 500
<b>b.</b> Prime d'assurance : normalement déductible ; aucun retraitement.		
<b>c.</b> Entretien et réparation d'une résidence d'agrément : dépenses somptuaires.		2 950

7.		
a. Taxe professionnelle : normalement déductible ; aucun retraitement.		
b. Amendes de circulation : jamais déductible.		1 460
c. Taxe sur véhicule de sociétés : pas déductible pour les sociétés IS.		1 540
d. Indemnités de retard pour paiement tardif de la TVA : jamais déductible.		800
e. Pénalités pour erreurs dans la déclaration de TVA : jamais déductible.		1 200
f. Majoration pour retard de paiement des cotisations à l'Urssaf : normalement déductible ; aucun retraitement.		
g. IFA : depuis 2006 charge déductible fiscalement ; n'est plus imputable sur l'IS dû ; aucun retraitement.		
8. Plus ou moins-value de cessions : le champ d'application du long terme est limité aux cessions de titres de participation ; seule la plus-value sur titres de participation : PVLТ.	8 000	
<b>Total</b>	112 000	180 120
<b>3. Résultat fiscal définitif</b>		68 120

## 4.

Résultat fiscal définitif : 68 120 €

PV imposable sur titres de participation : 8 000 €

La société bénéficie du taux réduit de 15 % dans la limite de 38 120 € car son chiffre d'affaires HT est inférieur à 7 630 000 € et le capital est entièrement libéré et détenu pour au moins 75 % par des personnes physiques.

Impôt au taux réduit :  $38\,120 \times 15\% =$  5 718 €

Impôt au taux de droit commun :  $(68\,120 - 38\,120) \times 33,1/3\% =$  10 000 €

Impôt au taux réduit sur PVLТ :  $8\,000 \times 8\% =$  640 €

**Total** 16 358 €

## TROISIÈME PARTIE

## 1. Régime d'imposition de la Sarl Codex informatique

Les entreprises relèvent de plein droit d'un régime d'imposition qui dépend de la nature de leurs activités et du montant du chiffre d'affaires annuel réalisé.

Les seuils retenus pour le régime du réel simplifié sont les suivants :

- pour les ventes de marchandises : entre 76 300 € HT et 763 000 € HT ;
- pour les prestations de services : entre 27 000 € HT et 230 000 € HT.

Si l'entreprise effectue à la fois des ventes et des prestations de services, le chiffre d'affaires global de l'entreprise ne doit pas excéder 763 000 € HT et le chiffre d'affaires des prestations de services ne doit pas excéder 230 000 € HT. La Sarl Codex réunit ces deux conditions et relève du régime réel simplifié.

## 2. Analyse des opérations au regard de la TVA

a. Ventes facturées à des clients français : opérations taxables en France, dès le mois de livraison et facturation pour la totalité, soit 450 000 €, quelle que soit la date de règlement :  $450\,000 \times 20\% =$  90 000 €.

b. Livraison de marchandises intracommunautaire exonérée en France et taxable dans le pays du preneur.



**c.** Acomptes sur ventes de marchandises : opérations taxables le mois de livraison et facturation et non celui du versement des acomptes.

**d.** Vente d'appareils à un grossiste français qu'il destine à l'exportation : vente en franchise de taxe car le client a remis à l'entreprise une attestation d'achat en franchise.

**e.** Montant des entretiens et des réparations facturés : il s'agit de prestations de services, la TVA est exigible lors du débit, c'est-à-dire le mois de facturation pour le solde restant dû, dès lors que la société a opté pour les débits :  $120\,000\text{ €} \times 20\% = 24\,000\text{ €}$ .

**f.** Acomptes reçus des clients en 2006 pour des réparations : il s'agit d'acomptes versés sur prestations de services taxables le mois de l'encaissement car l'option pour les débits ne peut pas avoir pour effet de retarder le versement de la TVA par rapport au régime de principe :  $4\,000\text{ €} \times 20\% = 800\text{ €}$ .

**g.** Montant encaissé en 2006 sur factures de prestations de services de 2005 (déduction faite des acomptes) : option pour les débits donc ces opérations ont déjà été taxées.

**h.** Revente d'un entrepôt acquis en 1997 : la TVA immobilière s'applique dans les cas suivants :

- l'immeuble vendu n'est pas encore achevé ;
- l'immeuble vendu est achevé mais la vente doit intervenir dans le délai de 5 ans à compter de l'achèvement et seule la première mutation sera soumise à TVA.

Dans les autres cas, la vente est soumise aux droits d'enregistrement. La revente de l'entrepôt est une deuxième mutation soumise aux droits d'enregistrement. Toutefois, il y a un reversement de TVA initialement déduite à effectuer puisque la cession est intervenue avant le commencement de la dix-neuvième année suivant celle de l'acquisition de 1997 (délai de régularisation porté à 20 ans pour les immeubles achevés ou acquis à compter de 1996).

TVA initialement déduite :  $100\,000 \times 20\% = 20\,000\text{ €}$  donc à reverser :  $20\,000 \times 10/20 = 10\,000\text{ €}$ .

**i.** Acquisitions d'immobilisations : s'agissant d'une opération de livraison de biens réalisée en France, la TVA est déductible dès la facturation :  $9\,000\text{ €} \times 20\% = 1\,800\text{ €}$ .

**j.** Livraison d'une immobilisation acquise auprès d'un fournisseur allemand : la facture est reçue et réglée en janvier 2007 : acquisition intracommunautaire taxée le 15 du mois suivant la livraison, c'est-à-dire le 15 décembre 2006, TVA due :  $5\,000 \times 20\% = 1\,000\text{ €}$ . La TVA sera déductible en janvier 2007.

**k.** Achats aux États-Unis de microprocesseurs : la TVA payée au service des douanes est déductible et calculée sur le prix d'achat :  $22\,000 \times 20\% = 4\,400\text{ €}$ .

**l.** Acquisition en Italie de circuits imprimés : s'agissant d'une acquisition intracommunautaire, la TVA intracommunautaire est due et déductible sur 2006 car livraison et facture reçues en 2006 :  $10\,000 \times 20\% = 2\,000\text{ €}$ .

**m.** Cadeaux clients : 200 parures de stylos. Prix unitaire :  $1\,400 / 20 = 70\text{ € TTC}$  : biens fournis sans rémunération donc TVA non déductible ; exception : biens de faible valeur unitaire ( $< 60\text{ € TTC}$ ).

**n.** Véhicule de tourisme au P-DG : TVA grevant le prix d'achat d'un véhicule de tourisme est non déductible.

**o.** Réparation pour les besoins propres de l'entreprise : les livraisons à soi-même de services ne sont pas imposables, dès lors que l'opération est faite pour les besoins de l'exploitation.

## QUATRIÈME PARTIE

### 1. Le mécanisme de paiement de la taxe professionnelle de 2005

Si la taxe de l'année précédente est au moins égale à 3 000 €, une demande d'acompte est adressée par l'administration fiscale à l'entreprise. Cet acompte est égal à 50 % de la cotisation de la taxe professionnelle 2004. Il vient à échéance le 31 mai et doit être réglé au plus tard le 15 juin.

Les redevables peuvent opter pour le paiement mensuel de la taxe.

Un avis d'imposition de taxe professionnelle est en principe adressé au cours du mois d'octobre 2005. Le solde correspondant à la cotisation de l'année 2005, diminué le cas échéant de l'acompte, doit être payé pour décembre 2005.

## **2. Le montant de l'acompte à payer en 2006 s'il y a lieu et sa date limite de paiement**

L'acompte d'avril 2006 est égal à  $50 \% \times \text{la TP } 2005 = 50 \% \times 80\,000 = 40\,000 \text{ €}$ .

Il doit être réglé par la Sarl au plus tard le 15 juin 2006.

Le montant et la date limite de paiement du solde à payer si l'avis d'imposition de 2006 fait apparaître une taxe professionnelle de 85 000 €.

Le solde à régler :  $85\,000 - 40\,000 = 45\,000 \text{ €}$ .

## **3. La déclaration de taxe professionnelle à établir en 2006 (année concernée par la déclaration, date limite de dépôt, période de référence retenue pour déterminer la base d'imposition)**

La déclaration à établir en 2006 sert à l'établissement de la taxe professionnelle de 2007 qui sera réglée en juin et décembre 2007.

Cette déclaration doit être souscrite en principe avant le 1<sup>er</sup> mai de chaque année.

La base d'imposition de la taxe professionnelle 2007 déclarée en 2006 est calculée à partir des éléments de l'année 2005.

## **4. Le mécanisme du plafonnement de la TP 2006 en fonction de la VA (principe, année de la demande)**

Il existe un mécanisme de plafonnement de la cotisation par rapport à la valeur ajoutée que l'entité réalise. Pour en bénéficier, la taxe professionnelle de 2006 doit être supérieure à un certain pourcentage de la valeur ajoutée produite par l'entreprise au titre de cette même année ; alors la cotisation de la TP est plafonnée à ce pourcentage de la VA.

Le dégrèvement susceptible d'être accordé au titre du plafonnement est égal à la différence entre :

- d'une part, la cotisation de taxe professionnelle au titre de l'année d'imposition et,
- d'autre part, 3,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise au cours de l'année d'imposition.

La demande de dégrèvement ne peut être demandée qu'une fois les comptes 2006 définitivement arrêtés, soit en 2007.

## ***Exercice n° 17 : Master Intec 2007***

### **PREMIÈRE PARTIE : ENTREPRISE INDIVIDUELLE CORAIL**

M. Corail exploite à Biarritz (France) une entreprise individuelle spécialisée dans la fabrication et la vente de matériel de plongée sous-marine. Son épouse a le statut de conjoint salarié et exerce au sein de l'entreprise la fonction de comptable. Il s'agit d'un travail effectif et sa rémunération est considérée comme normale. M. et M<sup>me</sup> Corail sont mariés sous un régime communautaire.

L'entreprise Corail n'adhère pas à un centre de gestion agréé. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile. 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 100 000 €. Il tient compte des différents éléments suivants intervenus au cours de l'exercice 2006.

## 1. Charges externes

**a. Travaux de rénovation :** les époux Corail ont effectué des travaux de décoration intérieure dans leur résidence secondaire située en Normandie (France). Le montant des travaux qui s'est élevé à 5 000 € a été enregistré en comptabilité.

**b. Appartement des époux Corail :** l'appartement occupé par les époux Corail est inscrit au bilan de l'entreprise. La valeur locative de cet appartement s'élève à 10 000 €. La taxe d'habitation de cet appartement s'élève à 1 000 € et a été réglée en octobre 2006. Cette taxe a été comptabilisée en charge. S'agissant de l'appartement, aucune écriture comptable n'a été enregistrée.

**c. Location mobilière :** M. Corail a loué pour la période du 16.04.2006 au 16.05.2006 (contrat de location non renouvelable) un véhicule de tourisme (taux de dioxyde de carbone inférieur à 200 g/km) afin de remplacer le véhicule accidenté du commercial. Le coût de la location s'est élevé à 450 € TTC. Le prix d'achat du véhicule est de 15 000 € TTC.

**d. Véhicule de tourisme :** l'entreprise individuelle détient un véhicule de tourisme neuf (taux de dioxyde de carbone supérieur à 200 g/km), acquis à crédit d'une valeur de 14 900 € TTC le 1<sup>er</sup> janvier 2006, qu'elle amortit en linéaire sur cinq ans. La dotation aux amortissements de 2006 a été correctement comptabilisée.

## 2. Rémunérations

**a. Salaire de M<sup>me</sup> Corail :** M<sup>me</sup> Corail a perçu une rémunération de 33 800 € au titre de sa fonction de comptable, comptabilisée en charges.

**b. Rémunération de M. Corail :** M. Corail a perçu une rémunération annuelle de 65 000 € enregistrée dans les comptes de charges de personnel.

Les charges sociales personnelles obligatoires de M. Corail s'élèvent à 35 000 € (montant non compris dans les 65 000 €) et ont été correctement comptabilisées. Ces charges sociales ne tiennent pas compte de la CSG non déductible et de la CRDS non déductible.

## 3. Pénalités diverses

Les pénalités suivantes ont été enregistrées en charges, au cours de l'exercice :

**a.** Amende pour paiement tardif de la TVA : 550 €.

**b.** Majoration pour paiement tardif de cotisations Urssaf : 100 €.

**c.** Pénalité pour insuffisance de déclaration des bases de la taxe professionnelle : 450 €.

## 4. Provisions

**a.** Une provision pour faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite d'un des salariés de l'entreprise a été comptabilisée au cours de l'exercice pour un montant de 16 000 €.

**b.** Une provision pour risque d'incendie d'un montant de 10 000 € a été comptabilisée au cours de l'exercice.

## 5. Produits

**a. Dividendes encaissés :** l'entreprise a perçu, en 2006, 1 000 € de dividendes provenant d'actions de sociétés françaises soumises à l'impôt sur les sociétés inscrites à l'actif du bilan. Le montant des dividendes encaissés a été comptabilisé en produits financiers.

**b. Dégrèvement de taxe professionnelle :** l'entreprise Corail a obtenu en 2006 un dégrèvement de taxe professionnelle de 500 €. Les écritures comptables correspondantes ont été correctement enregistrées.

**c. Indemnité d'expropriation :** l'entreprise était propriétaire depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1985 d'un terrain acquis 5 000 €. En août 2006, suite à l'expropriation de ce terrain pour la réalisation d'une autoroute, l'entreprise a perçu une indemnité d'expropriation d'un montant de 15 000 € qui a été enregistrée en produits. Il vous est précisé que les solutions fiscales les plus avantageuses sont toujours retenues.

**d. Cession d'une immobilisation :** l'entreprise a cédé courant 2006, pour 90 000 €, une machine acquise en 2002 pour 70 000 € et amortie à hauteur de 30 000 €. Les écritures relatives à la cession de cette immobilisation ont été correctement comptabilisées.

Il vous est précisé que les solutions fiscales les plus avantageuses sont toujours retenues.

### **Travail à faire**

**1.** Déterminer le résultat fiscal de l'entreprise Corail au titre de l'exercice 2006 et, le cas échéant ses plus ou moins-values. Vos réponses doivent toutes être explicitées et justifiées même en l'absence de retraitement extracomptable des opérations décrites précédemment.

**2.** Indiquer les modalités d'imposition de ce résultat et de ces plus ou moins-values.

### **DEUXIÈME PARTIE : SOCIÉTÉ ANONYME FLOCON**

La société anonyme Flocon est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation de chaussures de ski. Le chiffre d'affaires réalisé en 2006 s'élève à 6 000 000 € HT.

Le capital de la société entièrement libéré et d'un montant de 100 000 € est détenu, entre autres, par M. Rossignol à hauteur de 51 % et M. Décathlon à hauteur de 25 %.

Toutes les écritures comptables ont été régulièrement enregistrées. La date de clôture de l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

La société emploie 102 salariés. Le montant global des rémunérations versées aux cinq personnes les mieux rémunérées s'élève à 600 000 €. Le montant global des rémunérations versées aux dix personnes les mieux rémunérées s'élève à 1 000 000 €.

Il ne vous est pas demandé de rectifier le résultat comptable. Sauf mention contraire, les prix sont exprimés hors taxes.

Le résultat comptable de l'exercice 2006 s'élève à 250 120 €. Il tient compte des différents éléments suivants intervenus au cours de l'exercice 2006.

#### **1. Charges diverses**

Afin de garantir le remboursement d'un emprunt lié à l'acquisition d'une nouvelle machine, la société Flocon a souscrit un contrat d'assurance-vie au profit de sa banque. Ce contrat d'assurance-vie a été souscrit librement par la société. Au cours de l'exercice 2006, elle a comptabilisé en charge le montant des primes versées qui s'élève à 1 000 €.

#### **2. Jetons de présence**

Le conseil d'administration de la société Flocon est composé de six membres au cours de l'exercice 2006 ; les membres du conseil d'administration ont perçu une somme globale de 83 000 €.

Il est précisé que sur les six membres du conseil d'administration cinq ont effectué leur mandat pour la totalité de l'année 2006 ; le sixième administrateur a été nommé le 1<sup>er</sup> juillet 2006 avec prise de fonction immédiate.

### 3. Charges d'amortissements

a. Suite à un oubli du comptable, la dotation aux amortissements d'une des machines relative à l'exercice 2005 a été omise. La machine avait été acquise 20 000 € le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et était amortissable en linéaire sur cinq ans. S'apercevant de son erreur, le comptable a comptabilisé la dotation aux amortissements de 4 000 € relative à l'exercice 2005 en même temps que la dotation aux amortissements de l'exercice 2006.

b. La société Flocon a mis à la disposition de l'un de ses salariés, M. Snow, un appartement dont elle est propriétaire depuis 2000. Cet appartement est inscrit à l'actif du bilan de la société pour un montant de 200 000 €. Il est amorti sur une durée de 25 ans. Les charges annuelles, autres que l'amortissement, supportées par la société quant à cet appartement s'élèvent à 5 000 €. Un avantage en nature de 1 000 € par mois est déclaré au nom de M. Snow au titre de cette opération.

### 4. Charges exceptionnelles

La société Flocon détient 80 % du capital de la société Neige. Compte tenu des importantes difficultés financières que connaît la société Neige et afin d'éviter son dépôt de bilan, la société Flocon a décidé d'abandonner le prêt de 50 000 € qu'elle avait consenti à cette société. Avant l'abandon de cette créance, la société Neige présentait une situation nette négative de 20 000 €.

### 5. Provisions diverses

a. Compte tenu de l'installation, en septembre 2006, d'un concurrent à proximité de la société Flocon, une provision de 30 000 € pour risque de baisse de rentabilité a été comptabilisée en 2006.

b. La société a provisionné pour un montant de 2 000 € une pénalité de retard liée à une facture fournisseur émise en juin 2006, dont la date limite de règlement était fixée au 30 septembre 2006. Cette facture n'a pas été réglée à la clôture de l'exercice 2006. Les conditions générales de vente du fournisseur prévoient une pénalité de retard exigible sans mise en demeure.

c. La société Flocon a acquis en 2005, pour un montant de 20 000 €, des parts d'un Organisme de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) (OPCVM dont le portefeuille est composé de moins de 90 % d'actions émises par des sociétés françaises ou dans l'Union européenne). La valeur liquidative de ces titres était de 25 000 € au 31.12.2005, et 15 000 € au 31.12.2006.

Une provision pour un montant de 5 000 € a été comptabilisée.

d. En 2005, la société Flocon avait comptabilisé une provision pour dépréciation de titres de participation d'un montant de 15 000 €. Cette provision devenue sans objet en 2006 a été intégralement reprise.

### 6. Produits divers

a. Une redevance a été facturée et comptabilisée en produits pour un montant hors taxes de 5 500 €. Elle est relative à la conception par la société Flocon d'un nouveau type de chaussures de ski profilées pour lequel un brevet a été déposé au cours de l'exercice 2006. Cette redevance fait suite à une concession de licence accordée sur ce nouveau concept. Des frais de maintenance d'un montant de 500 € ont été supportés pour ce brevet.

b. La société Flocon a perçu des dividendes provenant de sa filiale française, la société anonyme Gel, dont elle détient 60 % du capital. Ces titres ont été acquis en 1993 et figurent dans le compte « Titres de participation ». Le montant des dividendes encaissés en 2006 s'élève à 20 000 € et a été comptabilisé en produits.

c. La société Flocon détient 50 % de la société en nom collectif Tempête ; cette société n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés et son exercice social se clôture le 31 décembre. Cette SNC a réalisé en 2005 un bénéfice avant impôt de 16 000 € qui a été distribué en juin 2006. Au titre de l'exercice 2006, elle a réalisé une perte de 4 000 € (le résultat comptable est égal au résultat fiscal).

### **Travail à faire**

Déterminer le résultat fiscal de la société anonyme Flocon au titre de l'exercice 2006. Chaque réponse doit être justifiée et explicitée, même en l'absence de retraitements extracomptables.

### **TROISIÈME PARTIE : SOCIÉTÉ ANONYME ÉCONERGIE**

La société anonyme Éconergie fabrique et vend des chaudières à gaz destinées à des professionnels. Elle assure également la réparation des chaudières vendues.

La société n'a pas opté pour le paiement de la TVA d'après les débits. Les numéros d'identification à la TVA intracommunautaires sont régulièrement communiqués conformément à la réglementation (fournisseur, prestataires 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 simplification, un taux uniforme de 20 % est à retenir pour l'ensemble des opérations.

### **Ventes et recettes diverses**

a. Ventes de chaudières facturées à des clients assujettis à la TVA établis en France le 1<sup>er</sup> septembre 2006. Règlements :

- au comptant durant le mois HT : 20 000 € HT ;
- chèque à 60 jours HT : 10 000 € HT.

b. Vente de deux chaudières livrées et facturées le 2 septembre 2006 avec mention sur les factures « Le transfert de propriété des marchandises ne s'effectuera que lors du paiement intégral des marchandises » :

- Valeur des deux chaudières : 10 000 € HT.
- Règlement prévu le 19 novembre 2006.

c. Vente d'une chaudière facturée à un client assujetti à la TVA et établi en Italie ; la facture est réglée le 15 octobre 2006 : 6 000 € HT.

d. Vente de trois chaudières facturées à un client établi en Suisse et réglées le 3 octobre 2006 : 18 000 € HT.

e. Réparations de chaudières effectuées chez un client (assujetti à la TVA) établi en France, facturées le 10 septembre et réglées le 15 novembre 2006 : 1 000 € HT (1 200 € TTC).

f. Des réparations effectuées chez des clients assujettis à la TVA en juillet 2006 ont été facturées pour un montant global TTC de 6 000 € (5 000 € HT). Sur les 6 000 €, la société a encaissé, le 7 septembre 2006, 3 600 € TTC (3 000 € HT).

Le solde (2 400 € TTC) est payé par lettre de change à échéance au 20 décembre 2006. La société Éconergie a remis ces lettres de change à l'escompte le 8 septembre 2006.

g. Encaissement d'une indemnité d'assurance le 13 septembre 2006 suite à un incendie qui a détruit une partie d'un local de stockage de la société : 40 000 € HT.

h. Encaissement le 14 septembre d'un acompte sur la commande d'une chaudière qui sera livrée le 19 octobre 2006 chez un client français assujetti à la TVA : 4 000 € HT (4 800 € TTC).

**i.** Revente par la société Éconergie d'un véhicule de tourisme pour un montant de 10 000 € HT le 20 septembre 2006. Ce véhicule avait été acquis 20 000 € HT en septembre 2004 ; la vente est faite au profit d'un négociant en matériel d'occasion.

#### **Achats et règlements**

**j.** Achats de pièces détachées auprès d'un fournisseur établi en France ; la livraison est intervenue le 3 septembre et la facture reçue le 4 septembre est réglée le 18 octobre 2006 : 2 000 € HT.

**k.** Achats de pièces détachées auprès d'un fournisseur établi en Allemagne ; la livraison est intervenue le 6 septembre et la facture a été reçue le même jour : 3 000 € HT.

**l.** Achat d'une camionnette destinée à l'activité de la société ; la livraison est intervenue le 10 septembre et la facture datée du 10 septembre doit être payée le 12 octobre 2006 : 20 000 € HT.

**m.** Paiement le 11 septembre d'une facture d'un prestataire ayant opté pour les débits ; la facture est datée du 6 août 2006 et a été reçue à cette même date : 1 500 € HT (1 800 € TTC).

**n.** Prélèvement le 13 septembre par la société d'une chaudière sur son stock, destinée à son propre usage, en tant qu'immobilisation ; le prix de revient de cette chaudière est de : 1 200 € HT.

La mise en service de la chaudière doit intervenir début octobre 2006.

**o.** Paiement au comptant le 15 septembre de gazole destiné à la camionnette acquise le 10 septembre : 100 € HT (120 € TTC).

**p.** Paiement au comptant le 17 septembre d'une facture de restaurant relative à un déjeuner d'affaires auquel participaient trois clients et le dirigeant de la société Éconergie : 300 € HT (360 € TTC).

**q.** Paiement le 18 septembre d'une facture à une entreprise de transport française qui a transporté une chaîne de fabrication en France en provenance d'Allemagne ; le transporteur a communiqué son numéro d'identification à la TVA en France : 4 000 € HT.

**r.** Paiement le 19 septembre d'une facture à une société établie en Allemagne (assujettie à la TVA en Allemagne) qui a réalisé une étude destinée à améliorer la qualité des chaudières fabriquées par la société Éconergie : 6 000 € HT.

#### **Travail à faire**

**1.** Justifier pour chacune des opérations ci-avant les incidences en matière de TVA collectée et de TVA déductible au titre du mois de septembre 2006.

**2.** En octobre 2006, la société Éconergie a fait l'objet d'un contrôle fiscal. Elle clôture ses comptes au 31 décembre.

**a.** Quels sont les exercices que l'administration fiscale peut vérifier au titre de la taxe sur la valeur ajoutée ?

**b.** Il s'avère que la proposition de rectification porte sur une insuffisance de déclaration au titre de la déclaration de TVA de juillet 2004 :

- De quel délai dispose la société Éconergie pour faire part de ses observations à l'administration après réception de la proposition de rectification ?
- Si le manquement délibéré de la société Éconergie est établi par l'administration, quels sont les intérêts et les majorations auxquels s'expose la société Éconergie ?

**c.** Quelle serait la juridiction compétente en cas de désaccord persistant sur ces rectifications entre l'administration fiscale et la société Éconergie ?

**QUATRIÈME PARTIE : IR-DENTIL**

M. et M<sup>me</sup> Dentil (non invalides) sont mariés depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1988. Ils ont trois enfants non invalides :

- Tom : 1<sup>er</sup> enfant âgé de 17 ans, lycéen ;
- Pauline : 2<sup>e</sup> enfant âgée de 14 ans, collégienne ;
- Rémi : 3<sup>e</sup> enfant âgé de 11 ans, collégien.

M<sup>me</sup> Dentil exerce la profession de dentiste et déclare en 2006 un montant annuel brut de recettes de 20 000 € ; elle n'a pas opté pour le régime de la déclaration contrôlée et bénéficie donc du régime micro-BNC (taux de l'abattement : 34 %).

M. Dentil est fiscaliste dans un grand groupe pharmaceutique. En 2006, il a perçu un salaire net imposable selon le bulletin de paye de 60 000 €, dont 10 000 € de primes et des remboursements de frais justifiés pour 5 000 €. M. Dentil n'a pas opté pour la déduction de ses frais professionnels réels.

M. et M<sup>me</sup> Dentil possèdent un appartement sur Bordeaux (France). Cet appartement est donné en location. Le montant des loyers encaissé en 2006 s'élève à 20 000 €. Par ailleurs, les époux Dentil ont supporté les frais suivants relatifs à cet appartement en 2006 :

- Taxes foncières et taxes annexes : 1 000 €
- Frais de gestion réels : 1 680 €
- Primes d'assurances destinées à couvrir les loyers impayés : 500 €
- Frais de gestion forfaitaires : 20 €
- Travaux de ravalement de façade de l'appartement réalisés par l'entreprise Ravaltout : 3 000 €
- Intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'appartement : 1 000 €

D'autre part, des travaux de rénovation ont été effectués sur l'habitation principale des époux Dentil pour un montant de 6 000 €.

Les époux Dentil ont encaissé des dividendes d'actions françaises pour un montant de 11 750 €.

En outre, ils ont vendu des actions pour un montant total de 18 000 €. Le montant de la plus-value calculée par la banque s'élève à 5 000 €.

**Travail à faire**

1. Déterminer le nombre de parts en 2006 du foyer fiscal Dentil.
2. Déterminer le montant imposable des différents revenus catégoriels du foyer fiscal Dentil au titre de 2006 et préciser quelles sont les modalités d'imposition de la plus-value réalisée sur les actions ?

**Corrigé****PREMIÈRE PARTIE : ENTREPRISE INDIVIDUELLE CORAIL****1. Détermination du résultat fiscal**

	<b>Réintégrations (+)</b>	<b>Déductions (-)</b>
<b>Bénéfice comptable</b>	<b>100 000</b>	
<b>1. Charges externes</b>		
<b>a. Travaux de rénovation</b>	5 000	
Ces travaux présentent un caractère personnel (dépense étrangère à l'exploitation). Ayant été comptabilisée, la dépense correspondante doit être réintégrée.		



**b. Appartement des époux Corail**

L'occupation de l'immeuble par les époux Corail constitue un avantage en nature. La valeur locative de ce bien doit être déclarée. Comme aucune écriture n'a été passée en comptabilité, il convient de réintégrer cette valeur locative. 10 000

La taxe d'habitation constitue une charge des occupants, les époux Corail. Elle n'est pas déductible du résultat fiscal et doit par conséquent être réintégrée. 1 000

**c. Location mobilière**

La déduction des loyers des voitures particulières est plafonnée lorsque la durée de location est d'au moins trois mois (ou d'une durée inférieure à trois mois renouvelable). La part du loyer correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'achat du véhicule excédant 18 300 € n'est pas déductible. En l'espèce la durée de location est inférieure à trois mois ; la déduction des loyers est intégrale, il n'y a donc aucun retraitement à opérer.

**d. Véhicules de tourisme**

La déduction de l'amortissement des véhicules de tourisme, pour la fraction de leur prix d'acquisition qui excède 9 900 € (taux de dioxyde de carbone supérieur à 200 g/km), est interdite : 1 000

- amortissement comptabilisé :  $14\,900\text{ €} \times 20\% = 2\,980\text{ €}$
- amortissement déductible :  $9\,900\text{ €} \times 20\% = 1\,980\text{ €}$
- réintégration :  $2\,980\text{ €} - 1\,980\text{ €} = 1\,000\text{ €}$

**2. Rémunérations**

**a. Salaire de M<sup>me</sup> Corail**

L'entreprise Corail est non adhérente d'un centre de gestion agréé. 20 000

M et M<sup>me</sup> Corail étant marié sous un régime de communauté, le salaire de M<sup>me</sup> Corail est déductible dans une limite fixée à 13 800 €.

Il convient de réintégrer 20 000 € ( $33\,800\text{ €} - 13\,800\text{ €}$ ).

**b. Rémunération de M. Corail**

Les prélèvements sur les bénéfices sous forme de rémunérations effectués par M. Corail ne constituent pas une charge déductible dans une entreprise individuelle. Le montant porté en charges doit donc être réintégré. 65 000

Par contre, les cotisations sociales versées au titre des régimes obligatoires comptabilisées en charges sont déductibles. Aucun retraitement fiscal n'est donc à opérer.

**3. Pénalités diverses**

**a. Amende pour paiement tardif de la TVA**

Elle ne constitue pas une charge déductible. Ayant été comptabilisée en charges, elle doit donc être réintégrée. 550

**b. Majoration de retard pour paiement tardif 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 des résultats imposables. Étant comprise dans les charges comptables de l'exercice, aucun retraitement n'est à opérer.

**c. Pénalité pour insuffisance de déclaration des bases de la taxe professionnelle**

Elle ne constitue pas une charge déductible. Ayant été comptabilisée en charges, elle doit donc être réintégrée. 450

**4. Provisions**

**a. Provision pour départ à la retraite**

Une telle provision n'est pas déductible des résultats imposables. Ayant été comptabilisée, elle doit donc être réintégrée. 16 000

**b. Provision pour risque d'incendie**

Il s'agit d'une provision de « propre assureur » qui n'est pas déductible fiscalement. 10 000

**5. Produits**

**a. Dividendes encaissés**

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 des résultats imposables et doivent être déclarés par l'entrepreneur individuel. Ce dernier peut ainsi bénéficier de l'abattement de 40 % attachés à ces dividendes. Il convient donc de déduire le produit comptabilisé, soit 1 000 €. 1 000

<b>b. Dégrèvement de taxe professionnelle</b> La taxe professionnelle étant une charge déductible, son dégrèvement constitue un produit normalement imposable. Ce produit ayant été comptabilisé, il n'y a aucun retraitement fiscal à opérer.		
<b>c. Indemnité d'expropriation</b> L'indemnité d'expropriation est assimilée au prix de vente du terrain. S'agissant d'un bien non amortissable détenu depuis plus de deux ans, la plus-value d'un montant de : $15\ 000 - 5\ 000 = 10\ 000$ € constitue une plus-value à long terme. La plus-value doit être déduite extracomptablement pour être imposée au taux de 27 % (y compris les prélèvements sociaux). Dans le cas d'une expropriation, la plus-value bénéficie d'un différé de paiement de l'impôt de deux ans.		10 000
<b>d. Cession d'une immobilisation</b> S'agissant d'un bien amortissable détenu depuis plus de deux ans, la plus-value est à court terme à hauteur des amortissements et à long terme pour le surplus, soit : $VNC = 70\ 000 - 30\ 000 = 40\ 000$ €. Plus-value : $90\ 000 - 40\ 000 = 50\ 000$ € ; cette plus-value se décompose en : – une plus-value à court terme de 30 000 € dont l'imposition peut être répartie sur trois ans ; pour ce faire, il faut déduire, en 2006, $30\ 000 \times 2/3 = 20\ 000$ € ; – une plus-value à long terme de 20 000 € ; cette plus-value doit être déduite extracomptablement pour être imposée au taux de 27 % (y compris les prélèvements sociaux).	20 000 20 000	
<b>TOTAL</b>	229 000	51 000
<b>Résultat fiscal de l'exercice 2006</b>		<b>178 000</b>
<b>Plus-values à long terme</b>		<b>30 000</b>

## 2. Modalités d'imposition

**Résultat fiscal 2006** : le résultat fiscal de l'entreprise Corail est taxable en BIC pour  $178\ 000 \text{ €} \times 1,25 = 222\ 500 \text{ €}$  selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu, compte tenu de l'ensemble des autres revenus des époux Corail.

### Plus-value à long terme

La plus-value à long terme de l'indemnité d'expropriation de 10 000 € peut faire l'objet d'un report de paiement de l'imposition de deux ans.

La plus-value à long terme de cession de la machine de 20 000 € est taxable au taux de 16 % auquel il faut ajouter 11 % de prélèvements sociaux, soit une imposition totale de 5 400 € ( $20\ 000 \times 27\ %$ ).

## DEUXIÈME PARTIE : SOCIÉTÉ ANONYME FLOCON

### Détermination du résultat fiscal

	Réintégration (+)	Déduction (-)
<b>Bénéfice comptable</b>	<b>250 120</b>	
<b>1. Charges diverses</b>		
Primes sur contrat d'assurance-vie S'agissant d'un contrat d'assurance-vie souscrit librement par l'emprunteur, les primes versées ne sont pas déductibles ; elles sont considérées comme un placement. Les 1 000 € doivent être réintégrés.	1 000	
<b>2. Jetons de présence</b>		
Les jetons de présence ne sont déductibles du résultat imposable qu'à hauteur de 5 % 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 cinq personnes les mieux rémunérées. Les bénéficiaires des jetons de présence sont au nombre de 5,5 (soit 5 administrateurs présents tout au long de l'année et un administrateur présent pendant 6 mois).	50 000	

La limite de déductibilité se calcule donc comme suit :

$$(600\ 000 / 5) \times 5\ \% \times 5,5 = 33\ 000\ \text{€}$$

Il convient donc de réintégrer :  $83\ 000 - 33\ 000 = 50\ 000\ \text{€}$

### 3. Charges d'amortissement

#### a. Amortissement de la machine

L'amortissement de la machine étant en mode linéaire, celui omis en 2005 constitue un amortissement irrégulièrement différé. La société Flocon perd définitivement le droit de le déduire. Il convient donc de réintégrer l'annuité d'amortissement 2005 comptabilisé en 2006 pour 4 000 €.

4 000

#### b. Amortissement de l'appartement

L'amortissement déductible des biens mis par une entreprise à la disposition de ses dirigeants et des membres de son personnel ne peut excéder le montant du loyer acquis diminué du montant des autres charges.

1 000

Montant des loyers annuels :  $1\ 000 \times 12 = 12\ 000\ \text{€}$

Charges autres que l'amortissement : 5 000 €

Montant de l'amortissement déductible :  $12\ 000 - 5\ 000 = 7\ 000\ \text{€}$

Amortissement comptabilisé :  $200\ 000 / 25 = 8\ 000$

Fraction de l'amortissement à réintégrer :  $8\ 000 - 7\ 000 = 1\ 000\ \text{€}$

### 4. Charges exceptionnelles

Abandon de créance au profit de la société Neige

24 000

Compte tenu des relations de sociétés mères et filiales entre les deux sociétés, l'abandon de créance est à caractère financier.

La situation nette de la société Neige devenant positive après l'abandon, la perte est, pour la société Flocon, déductible à hauteur :

- du montant de la situation nette négative de la filiale ;
- majoré du montant de la situation nette positive après l'abandon au prorata du taux de participation des associés autres que la société mère.

D'où :

- perte déductible pour  $20\ 000 + [(50\ 000 - 20\ 000) \times 20\ \%] = 26\ 000\ \text{€}$  ;

- par conséquent, réintégration de :  $50\ 000 - 26\ 000 = 24\ 000\ \text{€}$  (ce surplus est assimilé à un supplément de prix de la participation).

### 5. Provisions diverses

#### a. Provision pour risque de baisse de rentabilité

Pour être déductible, le risque de perte doit être probable et non purement éventuel. En l'espèce, il paraît difficile de connaître l'impact de l'arrivée d'un concurrent à proximité de l'entreprise. Le risque est donc purement éventuel. Par ailleurs, pour être déductible, la perte doit être nettement précisée quant à son montant et doit être évaluée avec une approximation suffisante. Au cas particulier, la société est incapable d'évaluer avec précision l'éventuelle perte. Le montant retenu est ici purement forfaitaire. Cette provision ne peut donc pas être déductible. Il convient de la réintégrer.

30 000

#### b. Provision sur pénalité de retard

S'agissant d'une pénalité résultant d'un retard de paiement (mais exigible sans mise en demeure préalable depuis la Loi NRE du 15 mai 2001), elle ne peut être déduite que lorsqu'elle est payée.

2 000

Ces pénalités ayant été déduites du résultat comptable par voie de provisions, il y a donc lieu de les réintégrer.

#### c. Provisions sur titres OPCVM

Ces titres sont évalués à la clôture de leur exercice à leur valeur liquidative ; il convient de comparer les valeurs liquidatives à l'ouverture (ou à défaut le prix d'acquisition si achat durant l'exercice) et à la clôture de l'exercice ; il faut procéder ensuite à une compensation entre les écarts positifs et négatifs ; si la compensation fait apparaître :

5 000

10 000

- un écart positif : réintégration extracomptable ;

- un écart négatif : déduction extracomptable ; corrélativement les provisions constatées en comptabilité sont réintégrées.

L'écart de valeur liquidative entre 2006 et 2005 est de :  $15\ 000 - 25\ 000 = -10\ 000\ \text{€}$ .

S'agissant d'un écart négatif, il doit être déduit extracomptablement du résultat 2006.

Afin d'éviter toute double déduction, la provision dotée sur le plan comptable doit être réintégrée. Comptablement, la provision est déterminée à partir de la valeur d'origine, soit : $20\,000 - 15\,000 = 5\,000$ €. Cette provision ayant été déduite du résultat comptable, elle doit donc être réintégrée.		
<b>d. Provision sur titres de participation</b> 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 15 000 € doit donc être déduite pour être imposée au taux réduit de 8 %.		15 000
<b>6. Produits divers</b> <b>a. Redevance de concession de brevet</b> Le résultat de la concession de licence d'exploitation de brevets est soumis au régime des plus-values à long terme. Aucun délai d'ancienneté n'est ici exigé s'agissant d'une invention mise au point par la société elle-même. Il convient de soustraire ce montant du résultat comptable afin de le taxer au taux réduit de 15 %. Le montant qui est à retrancher est le résultat attaché à la concession de licence diminué des frais relatifs au brevet : $5\,500 - 500 = 5\,000$ €.		5 000
<b>b. Dividendes de la société Gel</b> La participation de la société Flocon dans la société Gel représentant plus de 5 % du capital et les titres étant détenus depuis au moins deux ans, les dividendes peuvent donc bénéficier du régime des sociétés mères et filiales. Il convient de déduire le montant du dividende encaissé (20 000 €) et de réintégrer la quote-part de frais et charges de 1 000 € ( $20\,000 \times 5\%$ ).	1 000	20 000
<b>c. Parts de la SNC Tempête</b> Le résultat de la SNC Tempête est imposable au nom de la société : – déduction de la quote-part de bénéfice 2005 déjà taxée en 2005 : $16\,000 \times 50\% = 8\,000$ € ; – déduction de la quote-part de déficit de 2006 : $4\,000 \times 50\% = 2\,000$ €.		8 000 2 000
<b>TOTAUX</b>	368 120	60 000
<b>Résultat fiscal de l'exercice 2006</b>	<b>308 120</b>	
<b>Plus-value taxée au taux de 8 %</b>	<b>15 000</b>	
<b>Plus-value taxée au taux de 15 %</b>	<b>5 000</b>	

### TROISIÈME PARTIE : SOCIÉTÉ ANONYME ÉCONERGIE

#### 1. Ventes et recettes diverses

##### a. Ventes de chaudières à des clients français

Il s'agit d'une opération taxable en France, dès le mois de facturation pour la totalité, soit 30 000 €, quelle que soit la date du règlement s'agissant d'opérations de livraison.

LA TVA collectée est donc exigible en septembre 2006 pour :  $30\,000 \times 20\% = 6\,000$  €.

##### b. Vente avec clause de réserve de propriété

Il s'agit d'une opération de livraison de biens taxables en France dès le mois de facturation pour 10 000 € ; la clause de réserve de propriété n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité de la TVA.

La TVA collectée est donc exigible en septembre 2006 pour :  $10\,000 \times 20\% = 2\,000$  €.

##### c. Vente facturée à un client italien

Il s'agit d'une livraison intracommunautaire taxable en Italie.

##### d. Vente facturée à un client suisse

Il s'agit d'une opération d'exportation exonérée de TVA.

##### e. Réparation de chaudières facturées le 10 septembre 2006

S'agissant d'une prestation de services, l'exigibilité de la taxe interviendra au moment du règlement de la prestation, soit en novembre 2006.

**f. Réparation de chaudières facturées en juillet 2006**

S'agissant d'une prestation de services, l'exigibilité intervient lors de l'encaissement du prix ; en cas de paiement par effet de commerce, la TVA est exigible à la date de paiement de l'effet par le client (même s'il a été remis à l'escompte), soit en décembre 2006 ; par conséquent, il convient de retenir uniquement ce qui a été encaissé en septembre 2006, soit 3 600 € TTC.

La TVA collectée en septembre 2006 est donc de 600 €.

**g. Encaissement d'une indemnité d'assurance suite à un incendie**

Les indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite de sinistres (incendies, vols...) ne constituent pas la contrepartie d'une opération imposable à la TVA et ne sont donc pas taxables.

**h. Encaissement d'un acompte à valoir sur une livraison de chaudière**

En cas de paiement avec acompte, la TVA reste exigible à la livraison donc en octobre 2006.

**i. Revente d'un véhicule de tourisme**

En principe, lorsqu'un bien n'a pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition, sa vente n'est pas soumise à la TVA.

Néanmoins, lorsqu'un véhicule de tourisme est vendu à un négociant en bien d'occasion, la vente peut être soumise sur option à la TVA. Dans cette situation, la société Éconergie pourra ainsi pratiquer une déduction complémentaire. Mais, il faut que la vente intervienne dans le délai de régularisation, c'est-à-dire avant le début de la 4<sup>e</sup> année suivant celle de l'acquisition du bien.

Montant de la TVA collectée sur la vente exigible en septembre 2006 :  $10\,000 \times 20\% = 2\,000\text{ €}$ .

Montant de la déduction complémentaire en septembre 2006 :  $(\text{TVA d'amt totale sur le bien}) \times (1 - \text{nombre d'années civiles ou fraction d'années civiles écoulées depuis l'acquisition} / 5)$ , soit :  $(20\,000 \times 20\%) \times (1 - 3/5) = 4\,000 \times 2/5 = 1\,600\text{ €}$ .

**j. Achat de pièces détachées auprès d'un fournisseur français**

Il s'agit de la livraison d'un bien, donc l'exigibilité intervient lors de la remise du bien, quelle que soit la date de règlement, soit en septembre 2006.

La TVA déductible en septembre 2006 est donc de :  $2\,000 \times 20\% = 400\text{ €}$ .

**k. Achat de pièces détachées auprès d'un fournisseur allemand**

Il s'agit d'une opération d'acquisition intracommunautaire.

La TVA est déductible et collectée en septembre 2006 pour :  $3\,000 \times 20\% = 600\text{ €}$ .

**l. Achat d'une camionnette**

S'agissant d'un véhicule utilitaire, la TVA est en principe déductible. Sa déductibilité intervient lors de sa date d'acquisition, soit en septembre 2006, indépendamment de la date de paiement de la camionnette.

La TVA déductible en septembre 2006 s'élève à :  $20\,000 \times 20\% = 4\,000\text{ €}$ .

**m. Paiement d'un prestataire ayant opté pour les débits**

Compte tenu de l'option pour les débits du prestataire, les droits à déduction peuvent s'exercer dès la facturation, et non lors du règlement. La TVA a donc été déduite en août 2006.

**n. Prélèvement d'une chaudière sur le stock à usage de l'entreprise Éconergie**

Il s'agit d'un cas de livraison à soi-même imposable à la TVA. La base imposable est le coût de revient de la chaudière, soit 1 200 €. Cette opération ouvre droit à déduction de la TVA.

La TVA est collectée et déductible lors de la mise en service du bien, soit en octobre 2006 pour un montant HT de :  $1\,200 \times 20\% = 240\text{ €}$ .

**o. Achat de gazole pour la camionnette**

Étant destiné à un véhicule utilitaire, la TVA relative à l'achat de gazole est déductible en totalité.

La TVA déductible en septembre 2006 s'élève à 20 €.

**p. Déjeuner d'affaires**

La TVA afférente à des dépenses de restaurant est déductible en totalité sans qu'il y ait lieu de faire une distinction entre les dépenses relatives à des tiers et celles relatives à des salariés de l'entreprise ;

la dépense doit être engagée dans l'intérêt de l'entreprise, ce qui est le cas ici puisqu'il s'agit d'un déjeuner d'affaires.

La TVA déductible en septembre 2006 s'élève à 60 €.

#### q. Transport intracommunautaire de biens

Il s'agit d'un transport intracommunautaire de biens (le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés dans deux États membres de l'Union européenne différents).

En principe, les transports intracommunautaires de biens sont imposables à la TVA du pays de départ sauf si le preneur (client) est identifié à la TVA dans un pays autre que celui de départ.

Le redevable de la TVA est le transporteur sauf si le preneur est établi dans un autre pays que le transporteur.

En l'espèce, le transport est imposable en France ; en effet :

- le preneur du transport (société Éconergie) est identifié en France ;
- le lieu de départ du transport est situé en Allemagne.

Le redevable de la TVA est le transporteur français. Il a facturé de la TVA, car il est établi en France, pays où est identifiée la société Éconergie ; celle-ci peut déduire la TVA sur ce transport.

La TVA déductible en septembre 2006 s'élève donc à :  $4\,000 \times 20\% = 800\text{ €}$ .

#### r. Prestation de services d'une société allemande

Il s'agit d'une prestation de services immatérielle. Elle est imposable en France au lieu d'établissement du preneur (client) si celui-ci est identifié à la TVA.

Au cas particulier, la prestation est imposable en France, le preneur (la société Éconergie) étant identifié à la TVA en France. Elle doit donc collecter et déduire la TVA en septembre 2006.

La TVA collectée et déductible s'élève donc à :  $6\,000 \times 20\% = 1\,200\text{ €}$ .

## 2. Contrôle fiscal

### a. Exercices soumis à vérification

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de la réalisation des opérations. Au cas particulier, l'administration peut exercer son contrôle pour les opérations réalisées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2003 jusqu'au 31 décembre 2006. Donc les exercices non encore prescrits en octobre 2006 sont : 2006, 2005, 2004 et 2003.

### b.

- **Délai** : La société Éconergie dispose d'un délai de 30 jours à réception de la proposition de rectifications pour faire part de ses observations à l'administration.
- **Intérêts et majorations dus** : La société Éconergie s'expose à une majoration de 40 % pour manquement délibéré ainsi qu'à l'intérêt de retard (de 0,75 % par mois jusqu'au 31 décembre 2005 et 0,40 % par mois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006).

### c. Jurisdiction compétente

La TVA relève de la juridiction administrative. L'affaire serait portée en première instance devant le tribunal administratif.

## QUATRIÈME PARTIE : IR-DENTIL

### 1.

M. Dentil :	1 part
M <sup>me</sup> Dentil :	1 part
Tom :	0,5 part
Pauline :	0,5 part
Rémi :	1 part
Total :	<b>4 parts</b>

2.

**Revenu imposable de M<sup>m</sup>c Dentil (micro-BNC)**

M<sup>m</sup>c Dentil est dentiste ; son bénéfice est à déclarer dans la catégorie des BNC. Ses recettes étant inférieures à 27 000 € HT, M<sup>m</sup>c Dentil est soumise au régime du micro-BNC :

Revenu avant abattement de 34 % :	20 000 €
Abattement pour frais (20 000 × 34 %) :	<u>6 800 €</u>
Revenu net imposable BNC :	<b>13 200 €</b>

**Revenu imposable de M. Dentil (traitements et salaires)**

La rémunération tirée de l'emploi salarié de M. Dentil relève de la catégorie des traitements et salaires. Il convient d'ajouter, à sa rémunération de 50 000 €, les 10 000 € de primes. M. Dentil n'ayant pas opté pour la déduction de ses frais professionnels réels, les 5 000 € de remboursements de frais ne sont pas imposables :

Rémunération :	60 000 €
Déduction de 10 % :	<u>-6 000 €</u>
Revenu imposable :	<b>54 000 €</b>

L'abattement de 20 % est supprimé depuis l'imposition des revenus de 2006.

**Revenus fonciers**

Loyers :	20 000 €
Prime d'assurance pour loyers impayés :	-500 €
Frais réels de gestion :	-1 680 €
Frais de gestion (forfait) :	-20 €
Travaux de ravalement de façade :	-3 000 €
Taxes foncières et taxes annexes :	-1 000 €
Intérêts d'emprunt :	<u>-1 000 €</u>
Revenus fonciers imposables :	<b>12 800 €</b>

**Revenus de capitaux mobiliers**

Dividendes encaissés en 2006 :	11 750 €
Abattement de 40 % :	-4 700 €
Montant des dividendes après abattement :	7 050 €
Abattement fixe :	<u>-3 050 €</u>
Montant des revenus mobiliers nets :	<b>4 000 €</b>

**Imposition de la plus-value de cession des actions**

Le montant des cessions (18 000 €) étant supérieur à 15 000 €, la plus-value sur cession de valeurs mobilières (5 000 €) est imposée au taux forfaitaire de 16 % + 11 % de prélèvements sociaux, soit un total de 27 %. Montant de l'imposition : 5 000 × 27 % = 1 350 €.

