

**MASTER 1**  
**Économie, Finance, Gestion**  
**2015/2016**

# **FISCALITÉ DES ENTREPRISES**

<b>I - NOTIONS GENERALES SUR LES IMPOTS .....</b>	<b>6</b>
<b>2 - LES LOIS DE FINANCES .....</b>	<b>8</b>
<b>3 - ORGANISATION FISCALE FRANÇAISE.....</b>	<b>11</b>
<b>PREMIERE PARTIE : L'IMPOT SUR LE REVENU .....</b>	<b>13</b>
<b>CHAPITRE I RÈGLES GÉNÉRALES</b>	<b>13</b>
Section 1 Les personnes imposables .....	13
Section 2 Le foyer fiscal .....	14
Section 3 Le revenu global passible de l'impôt sur le revenu.....	15
<b>Chapitre II LES REVENUS CATÉGORIELS</b>	<b>20</b>
Section 1 Les revenus du capital .....	20
Section 2 Les gains en capital : les plus-values réalisées par les particuliers.....	22
Section 3 Les bénéfices des professions indépendantes.....	26
Section 4 Les revenus des personnes n'exerçant pas une activité indépendante .....	30
<b>CHAPITRE III L'IMPOSITION DU REVENU GLOBAL</b>	<b>34</b>
Section 1 Déduction de certaines dépenses (du revenu global au revenu imposable) .....	34
Section 2 le quotient familial.....	34
Section 3 Le barème progressif.....	35
Section 4 Impositions additionnelles .....	36
Section 5 Réductions d'impôt sur le revenu.....	37
Section 6 Déclaration du revenu, calcul et paiement de l'impôt.....	37
<b>DEUXIEME PARTIE : L'IMPOSITION DU RESULTAT DES ENTREPRISES.....</b>	<b>39</b>
<b>CHAPITRE I - CHAMP D'APPLICATION</b>	<b>39</b>
Section 1 Structures juridiques.....	39
Section 2 Règles générales .....	41
Section 3 Régimes d'imposition des bénéficiers.....	45
<b>CHAPITRE II - LES PRODUITS</b>	<b>48</b>
Section 1 Les ventes.....	48
Section 2 Les produits financiers .....	49
Section 3 Produits exceptionnels.....	50

Section 4 Profits accessoires.....	50
Section 5 Les remises de dettes.....	52
<b>CHAPITRE III - LES CHARGES</b>	<b>53</b>
Section 1 Les achats.....	55
Section 2 Autres frais (article 39.1.1 du CGI).....	55
Section 3 Les amortissements.....	68
Section 4 Les dotations aux provisions.....	72
<b>CHAPITRE IV – LES PLUS ET MOINS VALUES</b>	<b>74</b>
<b>CHAPITRE V - LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT</b>	<b>78</b>
Section 1 Le résultat de l'exercice.....	78
Section 2 Le report des déficits.....	79
<b>CHAPITRE VI - DECLARATION DU RÉSULTAT, CALCUL ET PAIEMENT DE L'IMPOT</b>	<b>83</b>
Section 1 Impôt sur le revenu.....	83
Section 2 Impôt sur les sociétés.....	85
Section 3 Exonérations et crédits d'impôt.....	89
<b>CHAPITRE VII – LES REVENUS DISTRIBUÉS</b>	<b>93</b>
Section 1 Principes.....	93
Section 2 L'imposition des bénéficiaires des distributions.....	94
<b>CHAPITRE VIII - LES PRELEVEMENTS SOCIAUX</b>	<b>97</b>
<b>TROISIEME PARTIE : LA T V A.....</b>	<b>100</b>
<b>CHAPITRE I CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA</b>	<b>102</b>
Section 1 Les opérations imposables et taxées.....	102
Section 2 Les opérations exonérées.....	110
Section 3 Les opérations soumises à la TVA par option.....	112
<b>CHAPITRE II TERRITORIALITE</b>	<b>113</b>
Section 1 Lieu des livraisons de biens.....	113
Section 2 Territorialité des prestations de services.....	118
<b>CHAPITRE III FAIT GENERATEUR ET EXIGIBILITE</b>	<b>121</b>
Section 1 Livraisons et achats de biens meubles corporels.....	121
Section 2 Prestations de services.....	121

Section 3 Règles particulières pour les opérations transfrontalières.....	122
<b>CHAPITRE IV ASSIETTE DE LA TVA (OU BASE D'IMPOSITION)</b>	<b>124</b>
<b>CHAPITRE V TAUX</b>	<b>126</b>
Section 1 Taux normal.....	126
Section 2 Taux intermédiaire.....	126
Section 3 Taux réduit.....	126
Section 3 Taux particulier.....	126
<b>CHAPITRE VI DROITS A DEDUCTION</b>	<b>127</b>
Section 1 Principe du droit à déduction.....	127
Section 2 Droits à déduction.....	128
Section 3 Exercice du droit à déduction.....	132
Section 4 Régularisations des déductions initiales.....	133
<b>CHAPITRE VII Obligations des redevables</b>	<b>135</b>
Section 1 Déclarations administratives à souscrire.....	135
Section 2 Obligations d'ordre comptable.....	135
Section 3 Obligations tenant à la facturation.....	135
Section 4 Déclaration des opérations et paiement de la TVA.....	135
<b>QUATRIEME PARTIE : LE CONTROLE FISCAL.....</b>	<b>137</b>
Section 1 Délai d'action de l'administration.....	137
Section 2 Modalités d'exercice du contrôle.....	138
Section 3 Procédure de redressement.....	143
Section 4 Droits et garanties des contribuables.....	146

Ce cours a pour objet la fiscalité des entreprises industrielles et commerciales, ce qui ne constitue qu'une partie de la fiscalité française.

Deux thèmes seront particulièrement développés :

- l'imposition du bénéfice des entreprises industrielles et commerciales, selon que ces entreprises sont exploitées à titre individuel ou sous forme sociétaire,
- la taxation à la TVA des affaires réalisées par ces entreprises, que ces affaires relèvent du commerce interne, européen (union européenne) ou mondial.

En préalable, sont présentés :

- des informations générales sur la la fiscalité française,
- une étude de l'imposition du revenu global des personnes physiques.

En conclusion, on trouvera les principes du contrôle fiscal.

La fiscalité est souvent considérée comme un domaine complexe et, ces dernières années, en évolution très rapide. Il est vrai que chaque loi de finances, suivie régulièrement de lois de finances rectificatives apporte bon an mal an un tel lot de nouveautés fiscales qu'elle rend obsolètes les ouvrages pédagogiques de fiscalité, l'année même de leur parution. Ce support de cours aura au moins l'avantage d'être à jour ... au moment de sa parution !

L'objectivité oblige à ajouter qu'aux causes françaises de complexité et de mouvance de la fiscalité française se mêlent des causes européennes :

- institution d'une assiette commune de TVA par la Communauté économique européenne,
- prise au sein de l'Union européenne, depuis l'entrée en vigueur de l'acte unique, de divers règlements et directives ayant des incidences fiscales,
- arrêts de la Cour de Justice européenne dont les décisions s'imposent aux Etats-membres en cas de conflit entre les textes nationaux et européens.

Si complexe qu'elle soit, la fiscalité française et plus spécifiquement la fiscalité des entreprises repose pratiquement sur les mêmes bases que toutes les fiscalités du monde (souvent aussi complexes).

Cet enseignement dans le cadre du master 1 demande également aux étudiants des connaissances larges :

- le droit fiscal s'inscrit dans le droit général, et particulièrement le droit des affaires,
- les parties relatives à l'imposition des bénéficiaires des entreprises et à la TVA seront mieux assimilées par ceux et celles qui ont quelques bases de comptabilité et de gestion financière.

## INTRODUCTION

## I - NOTIONS GENERALES SUR LES IMPOTS

### - Place de l'impôt dans les finances publiques

Les ressources sont : impôts, emprunt, revenus du domaine.

L'emprunt peut être vu comme une alternative à l'impôt, le transfert d'une charge sur les générations futures de contribuables. Il peut également être considéré comme une décision économique d'action sur l'épargne, par prélèvement de liquidités excédentaires

### - Distinction impôt, taxe et redevance

**L'impôt** : la déclaration des droits du 26 août 1789 avait introduit la notion de contribution :

*Article 13. - Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une **contribution commune** est indispensable. Elle doit être également **répartie entre tous les Citoyens**, en raison de leurs facultés.*

Parmi les nombreuses définitions, on peut retenir : *l'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* (Gaston Jèze). Cette définition est plutôt neutre ; l'impôt peut avoir d'autres aspects comme instrument de politique économique, facteur social ou même moral et facteur de politique étrangère.

**La taxe** représente en principe le coût du service rendu par la collectivité qui la perçoit ; comme l'impôt, elle est payée à titre obligatoire (taxe d'enlèvement des ordures ménagères). De nombreuses taxes parafiscales sont perçues au profit de certaines personnes morales, dans un but économique ou social.

**La redevance** n'est payée que par les seuls utilisateurs du service fourni par la collectivité (redevance télévision).

En pratique, l'emploi des mots impôt ou taxe résulte plutôt des hasards de la dénomination par le législateur.

- **Légalité des ressources publiques** : c'est un principe des états démocratiques que la représentation nationale autorise la perception des impôts. En France, l'article 34 de la constitution confère cette prérogative au parlement, par le vote de lois de finances.

### - **Assiette, liquidation et recouvrement de l'impôt**

L'assiette peut être entendue comme la base elle-même de l'impôt et aussi comme l'action d'asseoir, c'est à dire d'établir l'impôt. Les modalités d'assiette sont :

- l'évaluation administrative,

- la retenue à la source,
- la déclaration contrôlée,
- le forfait,
- les signes extérieurs.

La liquidation de l'impôt est le calcul du montant à payer. Bien qu'on puisse la considérer comme une opération distincte, la liquidation fait partie de l'assiette.

Le recouvrement est l'opération qui consiste à faire rentrer le produit de l'impôt dans les caisses du trésor. Il correspond à des opérations qui peuvent être effectuées par des services différents de ceux d'assiette.

Le recouvrement de certains impôts peut être effectué par voie de rôles (listes de contribuables) transmis par les services d'assiette à ceux du recouvrement. Pour d'autres impôts, c'est le fait générateur rendant l'impôt exigible qui amène le contribuable à payer « spontanément » l'impôt dû.

## **Portée et limites des comparaisons internationales de taux de prélèvements obligatoires**

« En France, Allemagne et Suède les contributions ou prestations de sécurité sociale représentent environ 20 % du PIB alors que ce taux est inférieur à 10 % [aux Etats-Unis, au Royaume-Uni et au Japon]. (...) On aboutit donc à une conclusion d'importance : la plus grande partie de l'écart entre les taux de prélèvement obligatoire entre pays développés s'explique par la couverture différente des systèmes d'assurance sociale. Plus exactement, étant donnée la substituabilité évidente entre systèmes privés et publics d'assurance, on peut dire qu'une grande partie des différences du taux de prélèvement obligatoire entre pays s'explique par les parts différentes des secteurs publics et privés dans l'assurance vieillesse et l'assurance maladie. Aux États-Unis, par exemple, les contributions des employeurs à des fonds de retraite privés représentent 7 % du PIB, soit la moitié de la différence de taux de prélèvement obligatoire par rapport à l'Allemagne et la France. L'écart diminue encore et tend à disparaître lorsque l'on inclut les contributions des salariés et employeurs aux systèmes privés d'assurance-maladie. Faute de place, on ne peut entrer ici dans le détail, mais on aboutirait à des conclusions similaires en examinant le cas du Royaume-Uni et du Japon ».

Source : « Fiscalité et redistribution », Sénat rapport n° 11 M. François Bourguignon, novembre 1998

## **2 - LES LOIS DE FINANCES**

**Art. 34 de la constitution.** - *La loi est votée par le Parlement.*

*La loi fixe les règles concernant :*

- *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.*

...

*Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'Etat dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.*

*Les lois de financement de la sécurité sociale déterminent les conditions générales de son équilibre financier et, compte tenu de leurs prévisions de recettes, fixent ses objectifs de dépenses, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique.*

### **Les lois de finances initiales (LFI)**

La loi de finances initiale est la loi prévoyant et autorisant, pour chaque année civile (principe de l'annualité budgétaire), l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Les nouvelles règles budgétaires issues de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) ont permis de passer d'une logique de moyens à une logique de résultats axée sur la

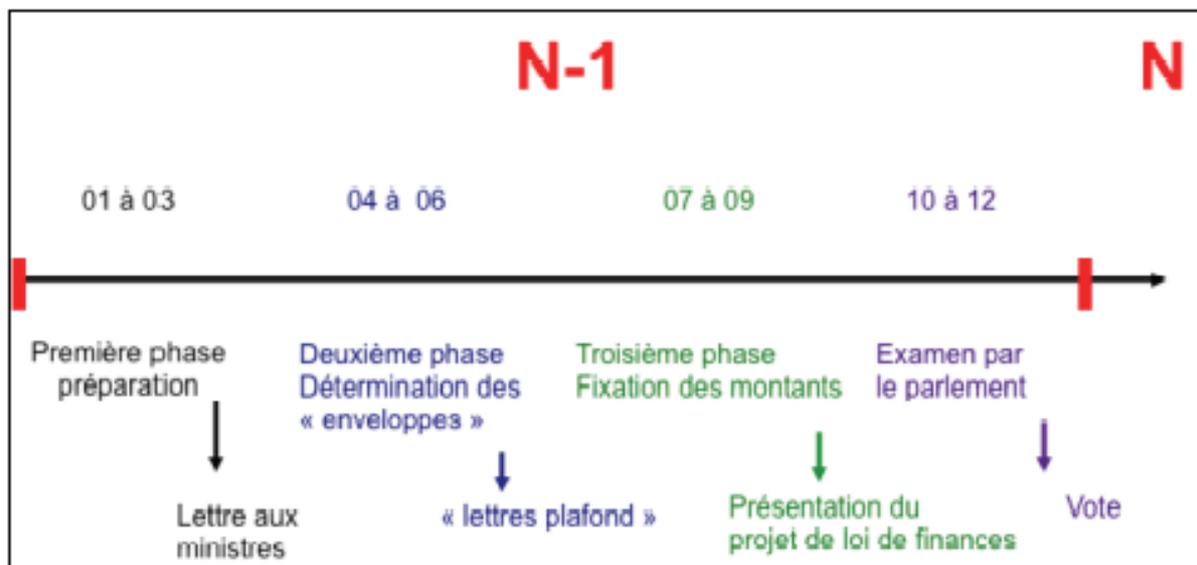
performance. Les crédits de l'ensemble des départements ministériels sont présentés sous forme de « missions », c'est-à-dire un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie.

### **Les lois de finances rectificatives (LFR)**

La loi de finances rectificative (appelée aussi « collectif budgétaire») est la loi modifiant en cours d'exercice les dispositions de la loi de finances de l'année. Au moins une loi de finances rectificative est votée en fin d'année pour autoriser des mouvements de crédits ou réestimer le niveau des recettes. En cas de changement de cap de la politique gouvernementale, un collectif budgétaire est également généralement discuté.

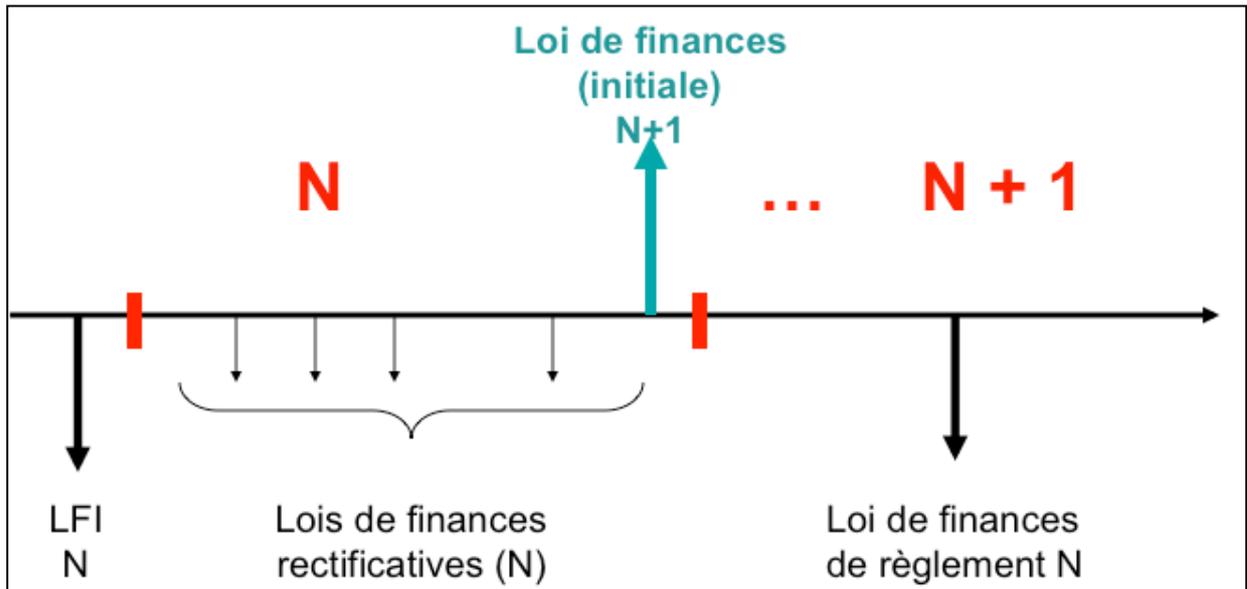
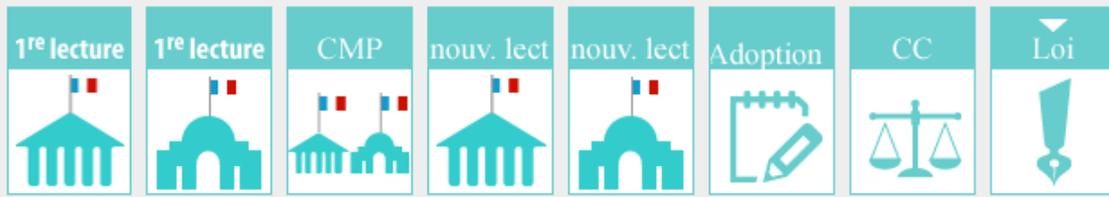
### **Les lois de règlement (LR)**

La loi de règlement est la loi constatant les résultats financiers de chaque année civile et approuvant les différences entre les résultats et les prévisions de la loi de finances initiale éventuellement modifiée par sa ou ses lois de finances rectificatives. Celle de l'année N est votée au cours de l'année N+1, avant l'examen du projet de loi de finances pour l'année N+2 et permet ainsi de suivre en « dynamique » l'évolution du budget (principe du « chaînage vertueux »).



La phase législative se présente ainsi :

Loi de finances pour 2015 : les différentes étapes jusqu'à sa promulgation



### **3 - ORGANISATION FISCALE FRANÇAISE**

La Direction générale des finances publiques (DGFIP) est une administration publique française qui dépend du ministère de l'Économie et des Finances. Elle s'occupe de la gestion des finances publiques en France, tant en matière de dépenses que de recettes. Elle compte près de 120 000 agents.

Elle est issue de la fusion des administrations de la Direction générale des Impôts (DGI) et de la Direction générale de la Comptabilité publique (DGCP).

#### **Les services centraux**

L'organisation des services centraux de la DGFIP est calquée sur les missions de celle-ci :

- service du contrôle fiscal,
- service juridique de la fiscalité (contentieux),
- service de la gestion fiscale (particuliers, professionnels, foncier et patrimoine).

#### **Les services à compétence nationale (SCN)**

Les services à compétence nationale exercent une compétence particulière sur l'ensemble du territoire français.

- la direction des grandes entreprises est chargée de gérer la fiscalité des entreprises réalisant plus de 400 millions de chiffre d'affaires, comme de leurs filiales ;
- la direction des vérifications nationales et internationales est chargée de réaliser le contrôle fiscal des grandes entreprises ;
- la direction nationale des enquêtes fiscales est chargée de dépister les circuits de fraude fiscale ;
- la direction nationale de vérification des situations fiscales personnelles est chargée du contrôle de la fiscalité des particuliers les plus importants.

#### **Les services territoriaux**

Les services territoriaux sont notamment les directions régionales et départementales.

## 4 - LES IMPÔTS

Impôts	Particuliers personnes physiques	Indépendants et entreprises individuelles	Sociétés commerciales
Impôts sur les revenus	Impôt sur le revenu (IR) - différents régimes de détermination du revenu imposable selon la catégorie du revenu traitements et salaires, revenus fonciers, revenus mobiliers, etc. - imposition selon un barème progressif		Impôt sur les sociétés (IS) - 33,33% - 15% pour les PME
Impôt sur les plus values	IR : régime d'imposition des plus values des particuliers	Plus values professionnelles	
Impôt sur la fortune	Concerne uniquement les personnes physiques	Exonération des biens professionnels	Sans objet
Impôts directs locaux	Taxes foncières Taxe d'habitation	Taxes foncières Contribution économique territoriale	
TVA	Non assujettis	Assujettis	
Timbre et enregistrement	Assujettis en matière de : - donations, - successions, - ventes d'immeubles - baux	Comme les particuliers en matière de baux et cessions d'immeubles, de fonds de commerce	Assujetties en matière de : - baux et cessions d'immeubles, de fonds de commerce - constitution, modification du capital, dissolution

**PREMIERE PARTIE :  
L'impôt sur le revenu**

L'impôt sur le revenu ne concerne que les personnes physiques. Il a un caractère familial car il repose sur le concept de foyer fiscal et il prend en compte le territoire dans lequel la personne a son domicile.

## CHAPITRE I RÈGLES GÉNÉRALES

### Section 1 Les personnes imposables

#### Article 1 A

*Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des **personnes physiques** désigné sous le nom d'impôt sur le revenu...*

#### Article 4 A : (TERRITORIALITE DE L'IR)

*Les personnes qui ont en France leur **domicile fiscal** sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus.*

*Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt à raison de leurs seuls revenus de source française.*

Domicile	Source du revenu	
	France	Etranger
France	<i>Imposition en France</i>	
Etranger	<i>Imposition en France</i>	<i>Non imposable</i>

La France s'entend ici des départements métropolitains et d'outre-mer, mais non des territoires et collectivités d'outre-mer.

#### Article 4 B :

*1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :*

- a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;*
- b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;*
- c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.*

*2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.*

De très nombreuses conventions internationales bilatérales ont été signées par la France afin qu'une personne physique n'ait qu'un domicile fiscal dans un seul Etat. Bien que n'ayant pas leur domicile fiscal en France, certaines personnes physiques peuvent être recherchées

en paiement de l'impôt sur leurs revenus de source française. A défaut de revenus, elles peuvent être taxées sur une base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative des habitations éventuellement possédées en France.

## Section 2 Le foyer fiscal

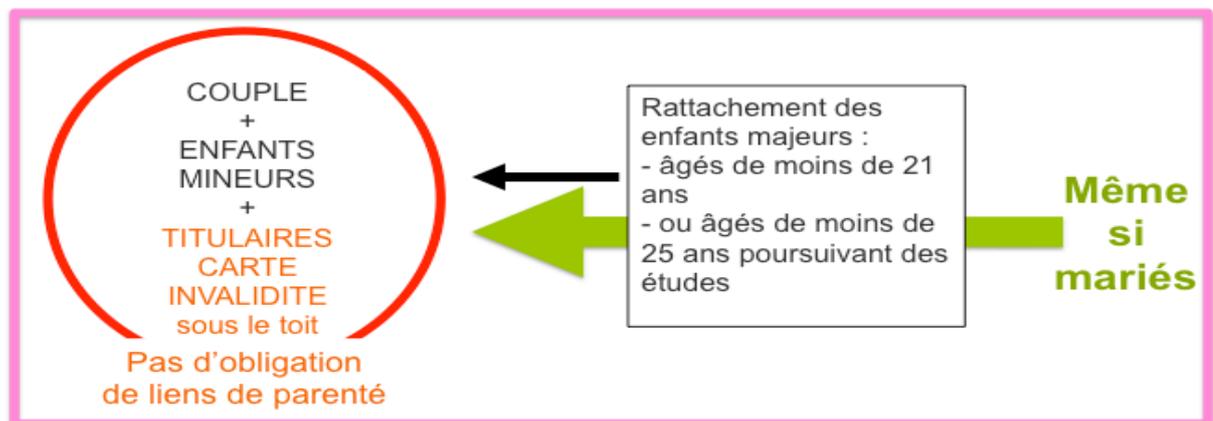
Cette notion, purement fiscale, permet de regrouper, pour les soumettre à une imposition unique, tous les revenus ou bénéfices du contribuable ainsi que ceux de tous les membres, en principe de la famille, composant le foyer, à savoir: les deux époux et les enfants et autres personnes fiscalement considérées à charge.

Sont considérés à charge du foyer fiscal :

- les enfants célibataires âgés de moins de 18 ans, c'est-à-dire mineurs, sauf imposition distincte expressément demandée en cas de revenus propres,
- les enfants infirmes,
- les enfants majeurs célibataires ou mariés remplissant les conditions pour être rattachés sur option au foyer fiscal des parents :
  - Les enfants célibataires majeurs < 21 ans (ou < de 25 ans si étudiants).
  - Les enfants mariés ou chargés de famille de moins de 21 ou de 25 ans. Le rattachement est globalement demandé au nom du ménage et de leurs enfants. L'avantage fiscal ne se traduit pas par une augmentation du nombre de parts, mais par un abattement sur le revenu imposable de 5 732 € par personne prise en charge, pour les revenus de 2015.
- les personnes titulaires de la carte d'invalidité vivant sous le toit du contribuable.

FOYER = Couple + personnes à charge

### FOYER FISCAL



Ainsi qu'il est indiqué ci-dessus, les époux font partie du foyer fiscal et leurs revenus sont soumis à une imposition commune, quel que soit leur régime matrimonial. Il ne peut en être autrement que dans trois situations :

- époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit,
- époux autorisés à avoir une résidence séparée, dans le cadre d'une instance de divorce,
- en cas d'abandon du domicile conjugal.

Les revenus perçus l'année du mariage ou du divorce sont ainsi déclarés :

	<b>Principe</b>	<b>Option</b>
<b>Mariage ou pacte</b>	Imposition commune pour les revenus dont les conjoints ou les partenaires ont disposé pendant l'année du mariage ou de conclusion du pacte	Possibilité d'imposition distincte des revenus
<b>Divorce ou séparation</b>	Chacun est imposé distinctement pour l'année	

### **Section 3 Le revenu global passible de l'impôt sur le revenu.**

Le revenu global comprend huit catégories de revenus.

#### **Article 1 A : (PRINCIPE DE L'IR)**

*Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu;*

*Cet impôt frappe le **revenu net global du contribuable**.... Ce revenu net global est constitué par le total des **revenus nets des catégories** suivantes :*

- *revenus fonciers,*
- *bénéfices industriels et commerciaux,*
- *rémunérations de certains dirigeants et gérants de sociétés...*
- *bénéfices de l'exploitation agricole,*
- *traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères,*
- *bénéfices des professions non commerciales et assimilées,*
- *revenus des capitaux mobiliers,*
- *plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature.*

Tous les revenus, bénéfices (ou déficits) devraient être additionnés algébriquement ; or certains déficits sont exclus ou ne sont pris en compte que partiellement.

**La question des déficits** est très importante en fiscalité. Elle concerne les revenus catégoriels pour lesquels dans certaines situations, les frais professionnels sont plus élevés que les recettes.

En cas de déficit, ce revenu global imposable s'obtient en déduisant le déficit de l'année ou les déficits antérieurs du revenu net global.

En principe, le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus vient en déduction du revenu global. Ainsi, le contribuable qui subit un déficit dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux peut déduire ce déficit de son revenu global. Si le revenu global n'est pas suffisant pour absorber le déficit, l'excédent du déficit (déficit global) est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Toutefois, certains déficits ne sont imputables que sur les revenus de même nature de la même année ou des six années suivantes. Cela est ainsi dans les cas suivants :

- **Déficits industriels et commerciaux non professionnels**

- Le **déficit agricole** n'est imputable que sur des bénéficiaires agricoles lorsque le total des revenus nets d'autres catégories dont dispose le contribuable dépasse 107 718 € pour les revenus 2015.

- Les **déficits fonciers** en principe s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes, mais certains déficits fonciers sont imputables sur le revenu global si l'immeuble est affecté à l'habitation pendant 3 ans. L'imputation sur le revenu global des déficits fonciers résultant de dépenses déductibles autres que les intérêts d'emprunts est possible dans la limite annuelle de 10 700 €. L'excédent du déficit et la quote-part du déficit correspondant aux intérêts d'emprunts ne sont imputables que sur les revenus fonciers des 10 années suivantes. Si le revenu global du contribuable est insuffisant pour absorber le déficit foncier imputable limité à 10 700 €, l'excédent du déficit est imputable dans les conditions de droit commun sur les revenus globaux des six années suivantes.

Il n'y a pas de règle générale de détermination du revenu "net" ou du bénéfice "net"; en fait, chaque catégorie obéit à des règles qui lui sont propres, étant entendu que ces règles se greffent soit sur un calcul de type caisse (recettes - dépenses), soit sur une comptabilité de type commercial (créances, dettes, variation des stocks), soit enfin sur des méthodes forfaitaires,

La référence à l'année civile qui constitue la règle pour la déclaration des revenus a dû prendre en compte la date de clôture des exercices comptables pour la déclaration des bénéficiaires professionnels.

Le revenu imposable est donc :

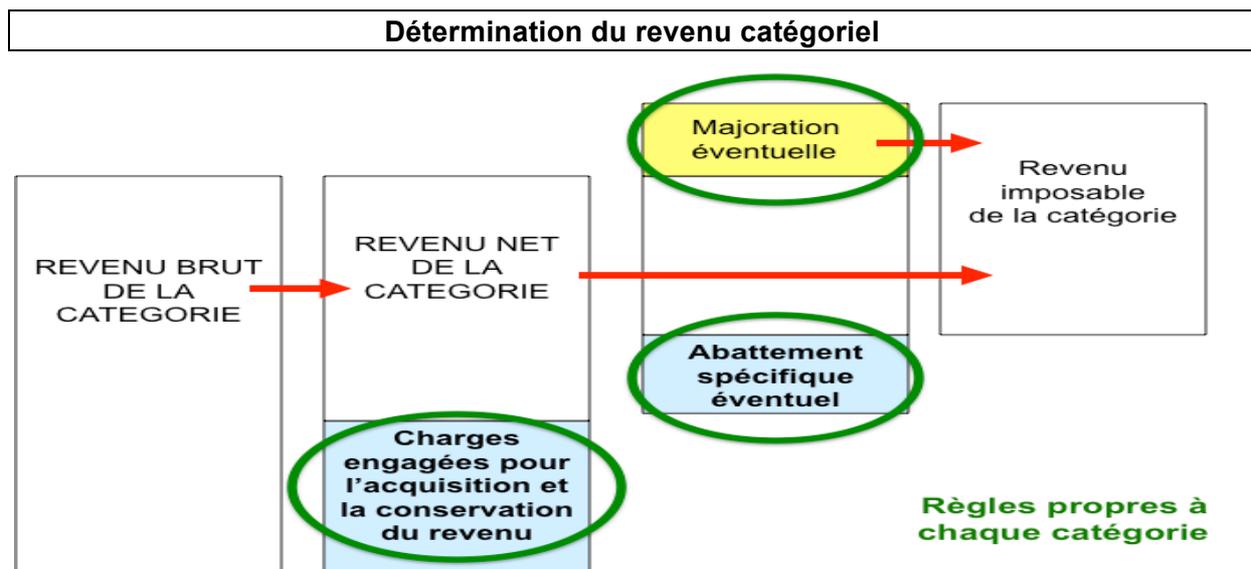
<b>Un revenu familial</b>	notion de quotient familial
<b>Un revenu global</b>	ensemble des revenus de source française ou étrangère, sauf convention

	internationale
<b>Un revenu net</b>	pour chaque catégorie de revenu, déduction possible de certaines charges et si les charges sont supérieures aux recettes apparition d'un déficit catégoriel susceptible d'être imputé sur les autres revenus
<b>Un revenu annuel</b>	correspondant à l'année civile (exception : commerçant n'arrêtant pas son exercice le 31 décembre)
<b>Un revenu disponible</b>	exception : les BIC d'un exploitant individuel ou d'une société de personnes sont imposables indépendamment de toute appréhension effective ou de toute distribution dès lors qu'ils apparaissent en comptabilité (produits moins charges et non recettes moins dépenses)

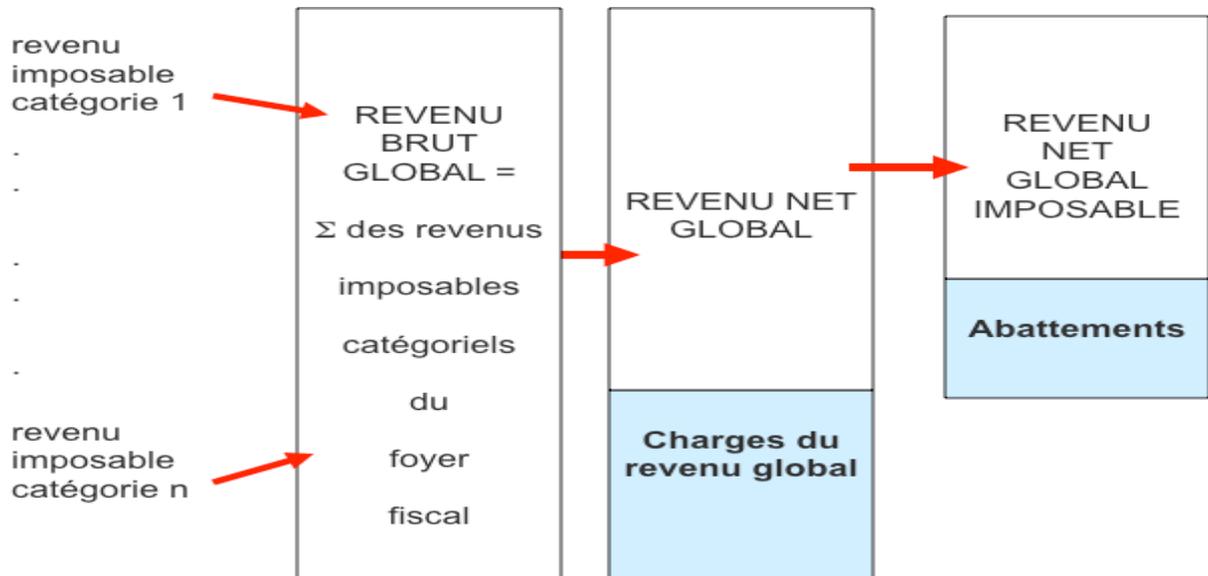
Le revenu global après imputation des déficits (revenu brut global) est diminué, s'il y a lieu, des charges limitativement énumérées à l'article 156 du CGI. Le revenu net global ainsi obtenu est diminué, le cas échéant, des abattements spéciaux attachés à certaines situations.

charges déductibles	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il s'agit d'abord des pensions alimentaires, versées aux ascendants et descendants dans le besoin, déductibles dans la limite de 5 732 € ou 11 464 € si l'enfant est marié ou chargé de famille (revenus 2015).</li> <li>- Il s'agit ensuite des pensions versées en cas de divorce ou de séparation. Elles sont fixées par le juge.</li> <li>- Les frais d'hébergement d'une personne âgée à faibles ressources (logement, nourriture) sont déductibles dans la limite de 3 407 € par personne recueillie (revenus 2015).</li> <li>- Les cotisations d'épargne retraite versées dans le cadre d'un PERP sont également déductibles dans la limite de 10 % des revenus de l'année précédente, plafonnées à 38 040 € pour les versements de 2014 et 38 616 € pour 2015.</li> </ul>
abattements	<p>Il s'agit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- des abattements pour le rattachement d'enfants mariés ou chargés de famille</li> <li>- des abattements accordés aux contribuables âgés de + 65 ans ou malades à faibles revenus</li> </ul>

**ATTENTION :** Ne pas confondre ces déductions ou abattements avec les charges des revenus de catégoriels ou les crédits d'impôt



## Détermination du revenu global



La synthèse des catégories de revenus composant le revenu global passible de l'impôt sur le revenu peut être ordonnée selon le classement pédagogique suivant :

<b>Les revenus du capital</b>		- les revenus fonciers - les revenus des capitaux mobiliers
<b>Les gains en capital</b>		- les plus values immobilières et mobilières
<b>Les revenus des professions</b>	<b>Bénéfices des professions indépendantes</b>	- bénéfices agricoles - bénéfices industriels et commerciaux - bénéfices non commerciaux - profits immobiliers
	<b>Revenus des personnes n'exerçant pas une activité indépendante</b>	- salaires, traitements pensions - rémunérations de certains dirigeants d'entreprises

## Chapitre II LES REVENUS CATÉGORIELS

### Section 1 Les revenus du capital

#### A) LES REVENUS FONCIERS

Sont imposables les revenus provenant de locations d'immeubles (bâti et non bâti), ainsi que les revenus accessoires (affichage, droit de chasse).

Sont exonérés l'avantage en nature du propriétaire se réservant la jouissance d'un bien ainsi que les locations de logements à des personnes défavorisées.

Ces revenus se subdivisent eux-mêmes en deux sous-catégories: les revenus fonciers urbains et les revenus fonciers ruraux.

- revenus fonciers ruraux : ils sont constitués essentiellement par les loyers (ou fermages) que les propriétaires (ou usufruitiers) d'immeubles ruraux bâtis ou non bâtis tirent de leur location, les revenus du métayage étant compris dans la catégorie des bénéfices agricoles.
- revenus fonciers urbains : tous les loyers perçus pour la location d'autres immeubles, bâtis ou non bâtis sont des revenus fonciers urbains.

La détermination du revenu net foncier imposable obéit sensiblement aux mêmes règles sur la base d'une comptabilité de caisse (recettes/dépenses) pour les deux catégories.

Les recettes comprennent les loyers et fermages, les revenus accessoires et les remboursements de prestations et de fournitures par les locataires. Ces sommes doivent avoir été effectivement encaissées

Les dépenses à prendre en compte sont celles :

- acquittée pour le compte des locataires,
- les indemnités d'éviction et les frais de relogement,
- les dépenses de réparation ou d'entretien, d'amélioration,
- les frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges,
- les primes d'assurance pour loyers impayés,
- les impôts,
- les intérêts des dettes.

#### **Imputation des déficits fonciers sur le revenu global :**

L'imputation du déficit foncier est possible sur le revenu global, dans une limite annuelle de 10 700 €.

La fraction du déficit supérieure à cette limite, ainsi que celle provenant d'intérêts d'emprunts, n'est imputable que sur les revenus fonciers des 10 années suivantes.

Lorsque le revenu global est insuffisant pour permettre l'imputation du déficit de 10 700 €, l'excédent est imputable sur le revenu global des 6 années suivantes.

La déclaration des revenus fonciers (imprimé n° 2044) est annexée à la déclaration d'ensemble des revenus annuels (imprimé n° 2042).

Si le revenu foncier est inférieur à 15 000 €, le contribuable est imposable sur option au régime du **micro foncier**. Son revenu imposable est alors égal à 70 % des recettes, en raison d'un abattement de 30%.

## **B) LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS**

Ces revenus se subdivisent aussi en deux sous catégories: les produits des placements à revenu fixe et les produits des capitaux à revenu variable :

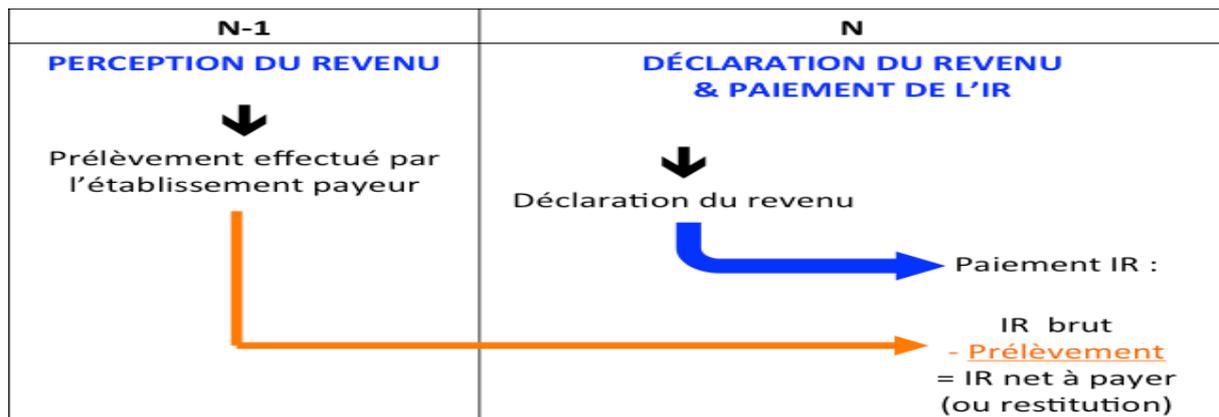
- les premiers sont en principe constitués par des intérêts reçus en rémunération de prêts d'argent consentis par leurs bénéficiaires ;
- les seconds sont en principe constitués de bénéfices distribués par des entreprises sous forme sociétaire à leurs associés.

Les lois de finances récentes ont rendu fort complexe le traitement de ces revenus catégoriels : la maîtrise des options ouvertes aux contribuables suppose un niveau de connaissances fiscales assez élevé. On ne présentera ici que les principes généraux.

La loi a institué un retour à l'imposition à l'IR progressif pour les divers revenus mobiliers, en supprimant les options pour des prélèvements libératoires de l'IR progressif, mais elle a aussi introduit un **prélèvement à la source obligatoire et non libératoire**.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, on a, aussi bien pour les revenus fixes que pour les revenus variables :

- imposition à l'IR progressif
- et perception d'un **prélèvement obligatoire, non libératoire**



Le taux du prélèvement est propre à chaque type de revenu mobilier :

- revenus fixes, taux 24%
- revenus variables, taux 21%

a) Produits de placement à revenu fixe.

Leur originalité par rapport aux autres revenus tient à trois situations possibles en fonction de leur nature : exonération, retenue à la source, taxation supplémentaire.

Les produits exonérés sont exemptés de toute déclaration. Ce sont les intérêts du premier livret A de caisse d'épargne, les intérêts des livrets d'épargne populaire et des livrets jeunes, les intérêts des CODEVI (comptes pour le développement industriel), des comptes d'épargne logement ou des plans d'épargne logement, les intérêts des plans d'épargne populaire (PEP).

Les autres produits sont imposables : il s'agit des intérêts, arrérages, d'obligations, titres de créances, comptes courants, comptes bloqués.

b) Les produits de placement à revenu variable

Il s'agit des dividendes et distributions assimilées effectuées par les sociétés assujetties à l'IS. Ils seront étudiés dans la partie consacrée à l'analyse de l'imposition des bénéficiaires.

## Section 2 Les gains en capital : les plus-values réalisées par les particuliers

En principe, la loi soumet à l'impôt sur le revenu les plus-values réalisées par les particuliers lors de cessions à titre onéreux de biens ou droits de toute nature leur appartenant pour les

avoir acquis ou reçus en héritage ou par donation. Toutefois, selon la nature des biens cédés, les plus values réalisées :

- ou bien sont incluses dans le revenu global selon des règles particulières,
- ou bien sont exclues du revenu global pour être taxées séparément à un taux proportionnel spécifique d'impôt sur le revenu,
- ou bien sont exemptes de toute taxation parce que les cessions des biens concernés (métaux et objets précieux) sont soumises à une taxe spéciale.

## **A) LES PLUS VALUES IMMOBILIERES**

### **a) Champ d'application**

Les opérations imposables sont celles de ventes, d'échanges, même sans soulte, de partages. Les biens imposables sont les immeubles bâtis ou non bâtis, droits immobiliers et certains titres de sociétés.

### **b) Exonération**

Elles sont fonction de la nature du bien, de celle de l'opération ou de la qualité du cédant. Les principaux cas sont les suivants :

- résidence principale, qui correspond à la résidence habituelle du propriétaire, soit depuis l'acquisition ou l'achèvement, soit postérieurement à cette date si l'occupation a été supérieure à 5 ans, la condition de durée disparaissant dans le cas de certains événements familiaux
- logements autres que la résidence principale. Il y a exonération pour les personnes qui ne sont pas propriétaires de leur résidence principale, à raison de la première cession, à la double condition :
  - que le cédant n'ait pas été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession
  - et qu'il remploie le prix de cession à l'achat d'un logement affecté à son habitation principale

### **c) Calcul de la plus value**

Elle est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de l'immeuble. Le prix de cession est celui indiqué dans l'acte, il doit être diminué des frais éventuels.

Le prix d'acquisition est celui effectivement versé par l'acquéreur ou la valeur vénale en cas d'acquisition à titre gratuit. Ce prix est majoré des frais d'acquisition et de certaines dépenses (construction, reconstruction, agrandissement, réparation, rénovation et amélioration), intérêts d'emprunt pour les logements acquis avant une certaine date. La loi permet de retenir un forfait de 7,5% du prix pour évaluer ces frais.

A ce prix d'origine s'ajoute la valeur des travaux, qui peuvent être évalués forfaitairement à 15% du prix du bien.

L'élément le plus important de ce calcul est un système de correction, tenant à la durée de détention du bien, pour les immeubles détenus depuis plus de cinq ans. On pratique un abattement pour durée de détention :

	<b>Imposition de plus-value</b>	<b>Prélèvements sociaux</b>
Abattements	<p><b>6 %</b> pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt et unième</p> <p><b>4 %</b> pour la 22ème année</p>	<p><b>1,65%</b> pour chaque année de détention de la 6ème à la 21ème</p> <p><b>1,6%</b> pour la 22ème année</p> <p><b>9%</b> de la 23ème à la 30ème année</p>

On aboutit donc à une exonération complète :

- d'impôt, en cas de cession après la 22<sup>ème</sup> année
- de prélèvements sociaux en cas de cession plus de 30 ans après l'acquisition.

d) Modalités d'imposition

L'année d'imposition est celle durant laquelle la vente est réalisée.

Calcul de l'impôt

L'imposition de la plus value est au taux de 19% plus prélèvements sociaux de 15,5%.

Depuis 2013, une taxe complémentaire s'applique pour les plus values nettes imposables dépassant 50 000 €.

## **B) LES PLUS-VALUES MOBILIERES**

Champ d'application : sont imposables les personnes soumises à l'IR pour les opérations portant sur des biens meubles autres que biens meubles meublants, appareils ménagers et voitures, lorsque le montant des ventes dépasse 5 000 € par an.

Le champ d'application de cette taxation est assez réduit puisque l'on trouve par ailleurs un régime d'imposition des plus values sur cessions de valeurs mobilières, les métaux précieux et bijoux étant soumis à une taxation forfaitaire.

### **a) Plus values sur biens meubles**

Les opérations imposables sont celles réalisées par des personnes imposables à l'IR et les biens concernés sont les biens meubles, à l'exception des meubles meublants, appareils ménagers et automobiles. En pratique ce régime concerne les navires de plaisance, chevaux de course, vins alcools et métaux non précieux. Un abattement de 5% est pratiqué par année de détention au-delà de la 2<sup>ème</sup>.

Pour les cessions de métaux et objets précieux (bijoux, objets d'art ou de collection), le cédant est normalement exonéré si le prix de cession pour chaque vente n'excède pas 5 000

€. Le cédant peut opter pour le droit commun des plus values mobilières ou opter pour une taxation forfaitaire :

- 10% pour les métaux précieux,
- 6% pour les bijoux, les objets d'art, de collection ou d'antiquité.

### **b) plus values sur valeurs mobilières**

Les personnes imposables sont celles qui réalisent des plus values dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, ce qui exclut les plus values réalisées par les associés de sociétés de personnes, soumise au régime des plus values professionnelles (BIC).

Les opérations imposables sont celles de cession à titre onéreux : ventes, apports, échanges.

Les titres concernés sont :

- les valeurs mobilières (actions, obligations et autres titres d'emprunt négociables, etc.),
- les droits sociaux (actions et parts de sociétés sauf les titres de certaines sociétés immobilières),
- les droits portant sur les valeurs mobilières ou les droits sociaux (droits d'usufruit et de nue propriété),
- les titres de sociétés dont l'actif est en majorité composé de valeurs mobilières (Sicav par exemple).

Les plus values sont imposables à l'IR progressif, dès le 1<sup>er</sup> euro de cession.

La plus value est obtenue par la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition. Sa détermination ou sa justification peuvent entraîner quelques problèmes particuliers pour les titres de sociétés non cotés ou pour des acquisitions anciennes.

Les lois de finances ont abouti à une superposition de dispositions complexes et enchevêtrées.

#### b -1 Régime de droit commun : abattement en fonction de la durée de détention

- 50% après deux années de détention,
- 65% après huit années de détention.

Il n'y a aucun abattement pour les prélèvements sociaux.

#### b - 2 Régimes dérogatoires

Par dérogation au régime de droit commun des plus values, la loi a introduit deux abattements dérogatoires :

- abattement proportionnel majoré pour les cessions de titres de PME souscrits ou acquis dans les 10 ans de sa création :

	<b>Taux</b>	<b>Durée de détention</b>
Abattements	50%	De plus d'un an à moins de quatre ans
	65%	De plus de quatre ans à moins de huit ans
	85%	Plus de huit ans

Ces abattements peuvent également s'appliquer :

- aux cessions de participations excédant 25% au sein d'un groupe familial,
- aux cessions de titres de PME par des dirigeants prenant leur retraite.

- **abattement fixe** pour les dirigeants de PME prenant leur retraite de 500 000 €, avant application de l'abattement proportionnel majoré.

### **Section 3 Les bénéficiaires des professions indépendantes**

Trois catégories d'entreprises individuelles sont concernées: les entreprises agricoles, les entreprises industrielles, commerciales et artisanales et les entreprises dont les activités sont autres que celles ci-dessus. S'ajoute une quatrième catégorie de profits, certains profits immobiliers

#### **A) LES BÉNÉFICIAIRES AGRICOLES (BA)**

Les exploitations agricoles gérées en faire-valoir direct (propriétaires exploitant eux mêmes) ou en faire-valoir indirect (fermiers, métayers) génèrent des bénéfices agricoles à partir de produits obtenus au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal. Les bénéfices sont soumis à trois régimes d'imposition hiérarchisés à partir de la moyenne des recettes de l'exploitation mesurée sur deux années consécutives :

<b>Moyenne des recettes (TTC) sur deux années consécutives</b>	<b>Régime applicable</b>
≤ 76 300 €	Forfait avec option possible pour l'un des deux autres régimes
De 76 300 € à 350 000 €	Régime simplifié avec possibilité d'option pour le régime réel normal,
> 350 000 €	Régime réel normal.

Aucune comptabilité obligatoire dans le régime du forfait ; comptabilité de caisse dans le régime simplifié, mais prise en compte des créances et des dettes à la clôture; comptabilité standard pour le régime réel normal. Ces deux derniers régimes sont en principe calqués sur le régime réel des BIC, mais comportent des dérogations ou simplifications très importantes qui rendent la: détermination du bénéfice agricole très différente de celle du BIC.

Le bénéfice agricole est déclaré dans la déclaration d'ensemble n° 2042 et compose le revenu global. Mais les déficits ne peuvent pas s'imputer sur le revenu global si les autres revenus dépassent 107 718 €.

L'activité agricole peut être accompagnée d'autres sources de revenus :

Nature des activités annexes	Catégorie fiscale
Ventes dans un magasin de détail	BA, possibilité BIC
Transformation	BA, possibilité BIC
Ventes de produits ne venant pas de l'exploitation	BIC
Entreprises I&C avec opérations agricoles	BIC

### B) LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX (BIC)

La détermination et l'imposition de ces bénéfices sont traitées dans un chapitre spécifique.

### C) LES BENEFICES NON COMMERCIAUX (BNC)

Ces bénéfices sont réalisés par les professions non commerciales (ou non agricoles). Celles-ci comprennent trois groupes :

Professions libérales	médecin, chirurgien, avocat, expert-comptable, géomètre expert, vétérinaire, dentiste, sage-femme, infirmière, masseur-kinésithérapeute, pédicure, architecte, professeur libre, artiste peintre, sculpteur, ingénieur-conseil, mandataire agréé près les tribunaux de commerce, commissaire aux comptes, conservateur restaurateur des biens culturels, etc.
Titulaires de charges et offices	avocats au Conseil d'État et à la Cour de Cassation, notaires, huissiers, commissaires-priseurs, greffiers des tribunaux de commerce
Autres professions, ne relevant par ailleurs d'aucune autre catégorie	boxeurs professionnels, coureurs cyclistes professionnels, guérisseurs, magnétiseurs et rebouteux ... prêtre catholique, pasteur ...

Les BNC se caractérisent par le fait que les revenus correspondent à :

- Exercice habituel
- Non exonérés
- Non soumis à l'IR dans une autre catégorie
- Même non professionnels

**Article 92 :**

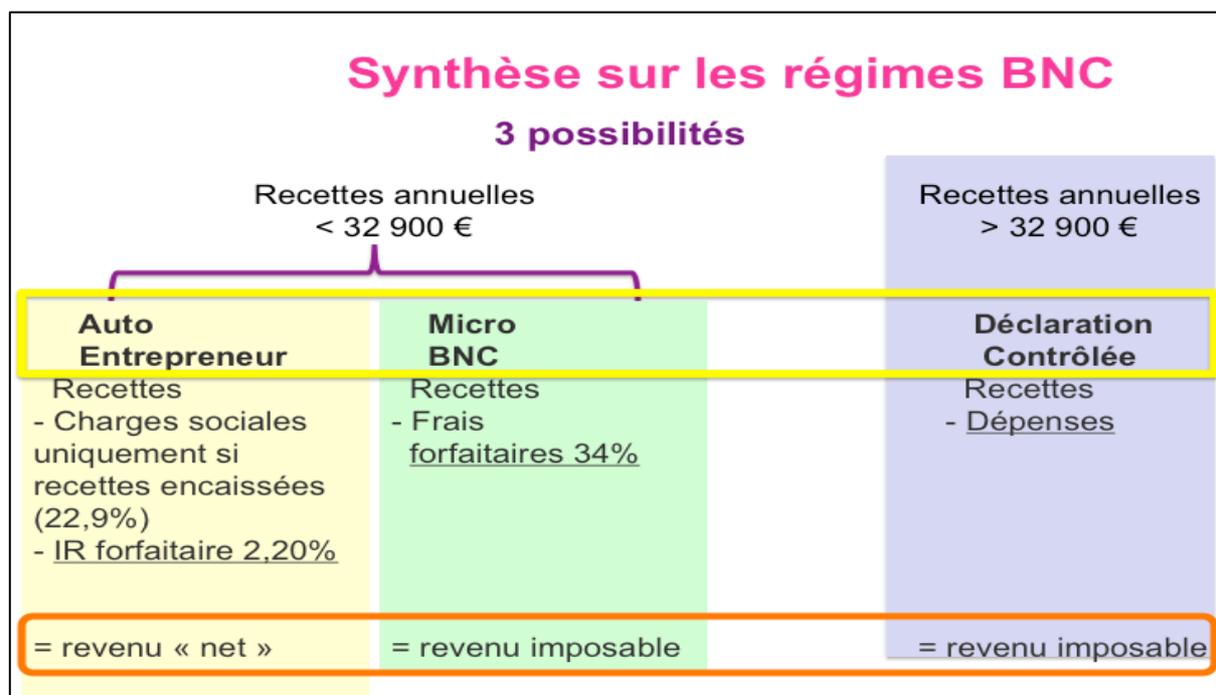
Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Selon un arrêt du conseil d'état de 1994 du Conseil d'état (1994) ; les revenus tirés d'une activité frauduleuse sont des BNC.

Comme pour les BA, il convient de délimiter cette catégorie :

- La différence entre BNC et salaires tient essentiellement à l'indépendance
- Les BNC doivent être distingués des BIC (exemple vente d'aliments pour animaux par un vétérinaire) ; toutefois, si cette extension d'activité est accessoire, elle reste traitée comme un BNC.

**Le régime micro** correspond à une déclaration des recettes brutes par le contribuable ; l'administration procède à un abattement forfaitaire de 34%.



Dans le régime de droit commun, le contribuable établit une déclaration contrôlée par l'administration. Les recettes prises en compte sont celles effectivement encaissées et les dépenses déductibles sont celles effectivement payées.

Détermination des recettes imposables :

Honoraires (recettes encaissées) + Provisions sur honoraires + Revenus de remplacement, produits de placement - Honoraires rétrocédés à des confrères <u>+ Remboursements de frais reçus des clients</u> = Recettes imposables
---

Sur option, les contribuables peuvent demander à être imposés sur la base des créances acquises et des dépenses engagées, c'est-à-dire sur la base d'une comptabilité classique. Le droit commun est donc fondé sur une comptabilité de recettes/dépenses et le régime optionnel correspond au système du réel normal des BIC.

Dans le régime de droit commun, les dépenses admises en déduction des recettes doivent :

- être nécessitées par l'exercice de la profession,
- être prises en compte pour leur montant réel et appuyées de justificatifs

Alors même qu'il est question de recettes et de dépenses, la loi prévoit que des amortissements doivent être pratiqués, comme dans les BIC. A ce résultat « d'exploitation », le contribuable doit ajouter le résultat des opérations de cession d'actif (gains ou pertes), en tant que plus values professionnelles, comme dans les BIC.

Recettes - Dépenses = Excédent ou insuffisance	<b>Déclaration 2035 A</b>	<b>RÉCAPITULATION 2035</b>
Excédent ou insuffisance + Réintégrations - Déductions = Bénéfice ou déficit	<b>Déclaration 2035 B</b>	

En pratique, les personnes assujetties au régime de la déclaration contrôlée doivent respecter les obligations comptables suivantes :

- livre journal des recettes et dépenses professionnelles,
- registre des immobilisations et des amortissements.

## **Section 4 Les revenus des personnes n'exerçant pas une activité indépendante**

Ces revenus sont les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, Les rémunérations des dirigeants ayant leur source dans les entreprises (au moins dans le secteur privé) dont ils constituent des charges, déductibles ou non pour la détermination du bénéfice fiscal, l'étude de ces revenus sera donc à lier avec celle des BIC.

### **A) TRAITEMENTS ET SALAIRES**

#### **a) Champ d'application**

Revenus d'activités salariées : il y a un contrat de travail, un lien de subordination.

Éléments du salaire : fixe, commission, prime, avantage en nature, indemnités.

Les allocations pour frais entraînent des commentaires particuliers :

Les remboursements de frais, indemnités forfaitaires, allocations en nature bénéficient d'une exonération lorsqu'ils sont utilisés conformément à leur objet et que les dépenses correspondantes ne sont pas elles-mêmes déduites du revenu imposable au titre des frais professionnels.

Les contribuables qui bénéficient d'une déduction forfaitaire supplémentaire ou déduisent leurs frais réels sont imposables sur la base de leurs rémunérations brutes, incluant les allocations.

La participation et l'intéressement légaux sont exonérés.

Les prestations sociales :

Les indemnités journalières pour maladie, accident ou maternité sont en principe imposables (exception accident du travail, maladie professionnelle, longue maladie).

Les prestations familiales, aide à la famille pour emploi d'une assistante maternelle, allocation logement, allocation d'adulte handicapé sont exonérées.

Les indemnités de rupture de contrat sont en principe imposables, mais de nombreuses mesures d'exonération sont prévues :

- les indemnités de licenciement sont exonérées à la hauteur du plus élevé des montants suivants : montant de l'indemnité fixé par la convention collective, moitié de l'indemnité effectivement perçue, double de la rémunération annuelle brute perçue.
- les indemnités versées dans le cadre d'un plan social sont exonérées en totalité

Les allocations de chômage constituent en principe un revenu de remplacement imposable. Il en est de même des allocations de préretraite versées aux salariés dans le cadre des régimes légaux.

#### **b) Détermination du revenu imposable**

La démarche de calcul est la suivante :

Revenu brut  
- cotisations sociales  
- intérêts de certains emprunts  
- frais professionnels  
= revenu net imposable

Revenu brut : il s'agit de l'ensemble des rémunérations ayant fait l'objet d'un paiement effectif au cours de l'année d'imposition, même s'ils ne concernent pas cette année (rappels)  
Cotisations sociales : sont déductibles celles qui sont versées dans le cadre des régimes obligatoires (régimes de base ou complémentaires) Il existe cependant un système de plafonnement pour les cotisations aux régimes complémentaires.

Le plafond SS est 38 040 € pour 2015 et 38 616 € pour 2016.

Intérêts de certains emprunts : il s'agit notamment des intérêts supportés en raison des emprunts contractés pour souscrire le capital de sociétés nouvelles ou de SCOP.

Frais professionnels : un choix doit être fait entre déduction forfaitaire et déduction des frais réels, compte tenu des dispositions sur les allocations et remboursements de frais.

- régime de déduction forfaitaire

Cette déduction de 10% est pratiquée sur le revenu après déduction des cotisations sociales. Pour l'imposition des revenus de 2015, elle doit être comprise entre un minimum de 426 € et un maximum de 12 170 €. Cette déduction couvre les dépenses professionnelles courantes ; certaines dépenses spéciales peuvent, pour leur part, être couvertes par des allocations particulières pour frais qui sont normalement déductibles.

Un salarié ne peut normalement cumuler des allocations pour frais habituels et la déduction de 10%.

- déduction des frais réels

Cette option présente un avantage lorsque le salarié a des frais professionnels réels supérieurs à ceux résultant de la déduction forfaitaire, éventuellement majorée d'une déduction supplémentaire. Les frais doivent avoir été effectivement payés au cours de l'année et être justifiés.

Il s'agit des frais de transport domicile travail (dans une limite de 40 km), des frais de nourriture (pour le surplus du prix par rapport aux repas pris à domicile).

### **c) Obligations des employeurs**

Tenue d'un livre de paie : on observe que le droit du travail n'exige plus, depuis 1998, qu'un double des bulletins de paie.

Déclaration annuelle des salaires, avant le 01/02 de chaque année, pour les salaires payés au cours de l'année précédente. L'imprimé DADS1 est commun aux impôts et à la sécurité sociale.

Taxes et participations sur les salaires : il s'agit de la taxe sur les salaires, de la taxe d'apprentissage, de la participation à la formation professionnelle continue et de la participation à l'effort de construction.

## **B) PENSIONS ET RENTES VIAGERES**

### a) Champ d'application

Les pensions de retraite, quel que soit l'organisme verseur. Peuvent être intégrées dans cette catégorie certains versements forfaitaires uniques, les sommes tirées d'un plan d'épargne en vue de la retraite, les allocations de veuvage et les allocations de préretraite.

Les pensions d'invalidité sont en principe des revenus imposables, mais un certain nombre d'exonérations sont prévues.

Les pensions alimentaires versées dans le cadre de l'obligation alimentaire du code civil sont imposables entre les mains du bénéficiaire, à hauteur des sommes admises en déduction du revenu de celui qui les verse (ascendants, descendants, divorce).

Les rentes viagères sont en principe imposables, à l'exception de celles servies aux victimes d'accidents du travail, de celles versées en dommages intérêts aux victimes, de celles servies à la sortie d'un plan d'épargne populaire ou d'un plan d'épargne en actions

### b) Détermination du revenu imposable

Pensions et rentes viagères à titre gratuit (sans contrepartie pour celui qui la verse)

Elles sont imposables au titre de l'année d'encaissement ; on pratique un abattement de 10%.

L'abattement de 10% comporte un plancher de 379 € par pensionné et un plafond de 3 711 € par foyer fiscal pour 2015.

Rentes viagères à titre onéreux (il y a une contrepartie pour celui qui la verse)

Le revenu imposable du crédirentier ne représente qu'une partie de la rente perçue ; cette fraction est déterminée en fonction de son âge lors de l'entrée en jouissance de la rente :

70%	si < 50 ans
50%	si entre 50 et 59 ans
40%	si entre 60 et 69 ans
30%	si plus de 70 ans

Les débirentiers sont tenus de respecter un certain nombre de formalités : livre de paie, déclaration annuelle des pensions et rentes viagères.



## CHAPITRE III L'IMPOSITION DU REVENU GLOBAL

Chaque revenu ayant été calculé selon les règles propres à la catégorie dont il relevait et l'addition de tous les revenus ayant été opérée (sous réserve de quelques imputations de déficit), on obtient le revenu global annuel passible de l'impôt sur le revenu. Mais ce n'est pas le revenu imposable.

### Section 1 Déduction de certaines dépenses (du revenu global au revenu imposable)

Ces dépenses ne sont pas des charges exposées pour l'obtention d'un revenu catégoriel particulier, mais la loi considère que le revenu disponible taxable à l'impôt doit en être réduit, sans dégager éventuellement un revenu négatif !

Dépenses déductibles du revenu global.

- Pensions alimentaires versées aux ascendants ou descendants, pensions versées en cas de divorce ou de séparation,
- Frais d'accueil sous le toit du contribuable de personnes de plus de 75 ans.
- Souscriptions en faveur du cinéma ou de l'audiovisuel (Sté SOFICA), au capital de sociétés de financement de la pêche artisanale,
- Partie de la CSG due sur certains revenus du patrimoine. La déduction est opérée sur le revenu global de l'année du paiement de la CSG.

Les charges susceptibles de venir en déduction du revenu global doivent remplir simultanément les **quatre conditions** suivantes:

- être expressément prévues par la loi, l'énumération légale étant limitative ;
- n'avoir pas déjà été prises en compte pour la détermination des revenus nets catégoriels ;
- être payées au cours de l'année de l'imposition ;
- faire l'objet des précisions requises à l'appui de la déclaration des revenus, le contribuable pouvant en outre être appelé à fournir des justifications sur demande de l'administration.

Outre ces dépenses, sont également déduits du revenu global, deux abattements :

- un abattement pour enfants à charge mariés (5 732 €).
- un abattement accordé aux personnes âgées ou invalides de situation modeste (2 347 € si  $R < 14\,730$  €, et 1 174 € si  $14\,730 < R < 23\,730$ ).

### Section 2 le quotient familial

La réforme de l'impôt sur le revenu en 1948 dont la structure est inchangée globalement reposait sur l'idée nouvelle, par rapport au système alors existant, que l'impôt ne devait pas être uniformément proportionnel aux revenus (à des taux d'ailleurs variables selon les

revenus), mais devait être calculé à des taux proportionnels progressifs en fonction de l'importance globale des revenus.

En d'autres termes, la taxation du revenu est fonction de la capacité du contribuable à payer l'impôt à partir d'une disponibilité dont la croissance est supposée parallèle à celle du revenu, exprimée en paliers. D'où la nécessité de rassembler dans une unité fiscale de référence, redevable de l'impôt, le foyer fiscal, tous les revenus des membres composant cette unité fiscale, à savoir le revenu global d'ensemble, mais aussi la nécessité, avant d'appliquer le barème progressif à ce revenu global, d'en apprécier la disponibilité au niveau de chaque membre considéré comme consommateur d'une fraction.

C'est à cette fraction que s'appliquera le barème progressif et l'impôt calculé sur cette fraction sera multiplié par le nombre de fractions déterminé au sein du revenu global, pour obtenir l'impôt global dû par le foyer fiscal.

Le mécanisme servant à déterminer le nombre de fractions au sein du revenu global a été qualifié de "quotient familial", le foyer fiscal tirant sa composition de la famille essentiellement. La fraction qui sert de référence à l'application du barème progressif a été qualifiée de "part".

D'autres systèmes fiscaux ignorent ce concept de « quotient familial ». Ainsi, aux Etats-Unis, il existe un barème pour les personnes seules et pour les couples, il est possible de faire une déclaration conjointe ou deux déclarations distinctes. Si les taux sont uniformes, les tranches du barème diffèrent selon les conditions de déclaration.

### Section 3 Le barème progressif

Les taux par tranches du barème progressif sont fixés chaque année par la loi de finances.

**Barème de l'impôt sur le revenu pour une part**

Tranches de revenus 2015 (€)	Taux loi de finances 2016	
Jusqu'à 9 700	0	
De 9 700 à 26 791	14 %	
De 26 791 à 71 826	30%	
De 71 826 à 152 108	41%	
> 152 108	45%	R > 250 000 € Contribution exceptionnelle 3% R > 500 000 € Contribution exceptionnelle 4%

On peut également utiliser le tableau ci-après :

Valeur du quotient familial	Montant de l'impôt brut
$R/N < 9\,700 \text{ €}$	0
$9\,700 \leq R/N < 26\,791$	$(R * 0,14) - (1\,358,00 * N)$
$26\,791 \leq R/N < 71\,826$	$(R * 0,30) - (5\,644,56 * N)$
$71\,826 \leq R/N < 152\,108$	$(R * 0,41) - (13\,545,42 * N)$
$R/N \geq 152\,108$	$(R * 0,45) - (19\,629,74 * N)$

### Plafonnement des effets du quotient familial

Le système du quotient familial atténue la progressivité du barème progressif. L'avantage qui en résulte se mesure en une économie d'impôt égale à l'impôt qui serait exigible en l'absence du système et l'impôt dû après son application. La loi plafonne l'effet du quotient familial en limitant l'économie d'impôt à 1 510 € (I.R. dû sur revenu de 2015) par demie part additionnelle.

### Décote

Si IR brut < une certaine valeur, il y a réduction ou annulation de l'impôt (décote).

La loi de finances pour 2015 introduit une différenciation de la décote en raison de la situation de famille du contribuable : 1 165 € pour un célibataire, divorcé, veuf, 1 920 € pour un couple marié ou avec Pacs.

La décote s'appliquera en prenant en compte 75% du montant de l'impôt théorique du.

$$\text{DÉCOTE} = 1\,165 \text{ € (2015)} \quad \text{DÉCOTE} = 1\,165 - \text{IR brut}$$

*Exemple IR brut = 900 €*

*Base retenue = 75% \* 900 = 675*

*DÉCOTE = 1 165 - 675 = 490 €*

*IR brut dû = 900 - 490 = 410 €*

### Section 4 Impositions additionnelles

Une imposition additionnelle est éventuellement exigible en sus de l'impôt sur le revenu :

R > 250 000 € Contribution exceptionnelle 3%

R > 500 000 € Contribution exceptionnelle 4%

Ainsi, pour un contribuable célibataire dont le revenu est 600 000 €, on aura :

De 0 à 250 000 €	0%	0
Entre 250 000 et 500 000 €	3%	7 500
De 500 000 à 600 000 €	4%	4 000
		11 500

Bien évidemment, cette somme vient en complément de l'IR progressif.

## Section 5 Réductions d'impôt sur le revenu

Afin d'encourager certains investissements ou certaines dépenses, la loi accorde aux contribuables qui réalisent ces investissements ou dépenses, des réductions d'impôts calculées en fonction de leur montant.

### 1 Investissements

- Investissements dans le secteur immobilier locatif
- Souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées, de taille PME, ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou professionnelle non agricole
- Souscriptions de fonds communs de placement dans l'innovation.

### 2. Dépenses

- Dépenses de gros travaux d'amélioration et dépenses de ravalement réalisées dans l'habitation principale,
- Primes d'assurance vie
- Frais de garde des jeunes enfants, âgés de moins de 7 ans,
- Dépenses supportées pour l'emploi d'un salarié à domicile, en tant qu'employé de maison.
- Dons et subventions ayant un caractère d'intérêt général
  - les dons ou subventions au profit d'œuvre ou d'organismes d'intérêt général ou au profit d'établissements d'enseignement supérieur ou artistique publics ou privés à but non lucratif et agréés. La réduction d'impôt est égale à 66 % des sommes versées dans la limite de 20 % du revenu imposable.
  - les dons ou cotisations versées aux partis politiques pour le financement d'une campagne électorale ou d'un parti politique. Le montant des dons est plafonné.

## Section 6 Déclaration du revenu, calcul et paiement de l'impôt

La déclaration d'ensemble des revenus (N° 2042) est normalement déposée au plus tard fin mai. Les déclarations faites sur internet disposent d'un délai supplémentaire.

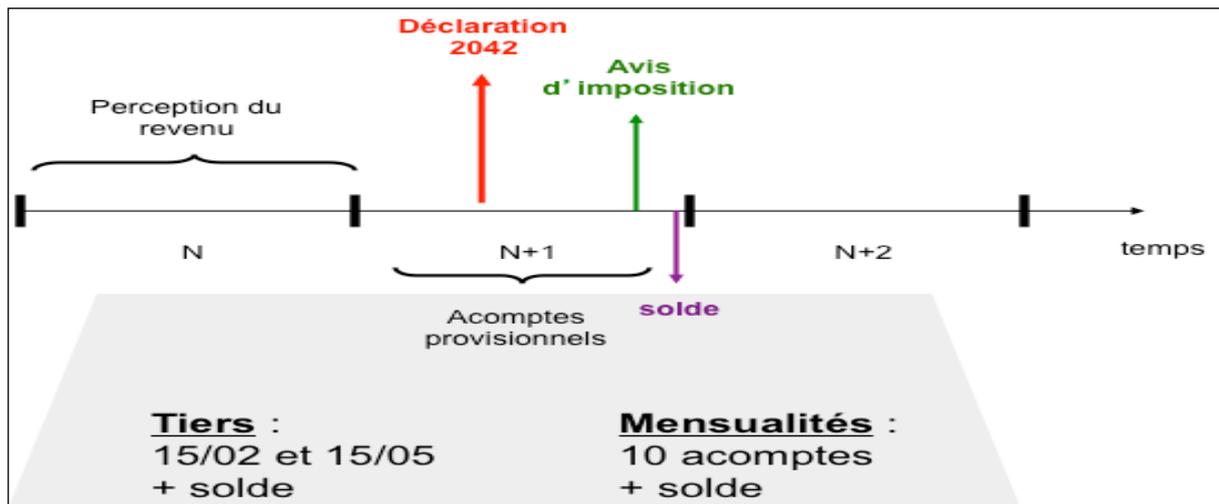
Impôt progressif brut + Impôt proportionnel sur les PV et RCM - Prélèvements forfaitaires non libératoires - Réductions d'impôt - Crédits d'impôt = Impôt net à payer	→ ne donnent pas lieu à restitution → peuvent donner lieu à restitution
--	--

**Exemple de réduction d'impôt** de 66% pour les dons faits aux organismes d'intérêt général, dans la limite de 20% du revenu imposable et de 25% pour la souscription en numéraire au capital des PME non cotées mais aussi en faveur du développement durable.

**Exemple de crédit d'impôt** : certaines dépenses pour l'habitation principale, crédit d'impôt sur revenus mobiliers.

L'impôt sur le revenu, qui est mis en recouvrement par voie de rôle, peut être acquitté par acomptes provisionnels (2 acomptes en février et mai = 2/3 + le solde en fin d'année) ou par 10 prélèvements mensuels + solde les deux derniers mois.

Selon l'article 12 du CGI, « L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année. »



## DEUXIÈME PARTIE L'IMPOSITION DU RÉSULTAT DES ENTREPRISES

### CHAPITRE I - CHAMP D'APPLICATION

#### Section 1 Structures juridiques

Les entreprises peuvent prendre différentes formes juridiques :

- entreprises individuelles
- entreprises sociétaires : sociétés de personnes, sociétés de capitaux.

On étudiera ici l'imposition des résultats des entreprises commerciales. Certaines activités sont commerciales par nature, telles que définies par le code de commerce. Le code général des impôts définit également comme commerciaux les bénéfices des concessionnaires de mines, certains profits immobiliers...

On trouve dans le code une **énumération** des activités correspondant à la catégorie BIC :

#### **Article 34**

*Sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, **pour l'application de l'impôt sur le revenu**, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.*

*Il en est de même, dans les mêmes conditions, des bénéfices réalisés par les concessionnaires de mines, par les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, par les titulaires de permis d'exploitation de mines et par les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles.*

...

#### **Article 35**

*I. Présentent **également** le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, **pour l'application de l'impôt sur le revenu**, les bénéfices réalisés par les personnes physiques désignées ci-après :*

*1° Personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés.*

*1° bis Personnes qui, à titre habituel, achètent des biens immeubles, en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiments et de les vendre, en bloc ou par locaux ;*

*2° Personnes se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente des biens visés au 1°;*

*3° Personnes qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le terrain a été acquis à cet effet ;*

4° Personnes bénéficiaires d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble qui est vendu par fractions ou par lots à la diligence de ces personnes ;

5° Personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ;

...

8° Personnes qui, à titre professionnel, effectuent en France ou à l'étranger, directement ou par personne interposée, des opérations sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou sur des bons d'option, à condition qu'elles aient opté pour ce régime ...

Le choix d'une forme juridique sociétaire peut également conférer une nature commerciale au résultat de celle-ci, mais avec imposition à l'IS et non plus à l'IR :

### **Article 206**

1. Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA et 1655 ter, **sont passibles de l'impôt sur les sociétés**, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ..., les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

...

3. Sont soumis à l'impôt sur les sociétés s'ils optent pour leur assujettissement à cet impôt ...:

- a. Les sociétés en nom collectif ;
- b. Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 ;
- c. Les sociétés en commandite simple ;
- d. Les sociétés en participation ;
- e. Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;
- f. Les exploitations agricoles à responsabilité limitée ... ;
- g. les groupements d'intérêt public ...

...

4. Même à défaut d'option, l'impôt sur les sociétés s'applique ... dans les sociétés en commandite simple et dans les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, à la part de bénéfices correspondant aux droits des commanditaires et à ceux des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration...

Les différences les plus nettes entre les formes juridiques portent sur le statut des dirigeants et la nature de leur revenu.

Pour les formes d'entreprise les plus répandues, on a donc :

Forme juridique	Type d'impôt	Redevable	Rémunération du dirigeant ou des associés
Entreprise individuelle	IR (BIC)	Entrepreneur individuel	Non déductible
Société en Nom Collectif	IR (BIC)	Associés	Non déductible
SARL	IS	Société	Déductible
EURL	IR (BIC)	Associé unique	Non déductible
SA et SAS	IS	société	Déductible

On doit donc observer que le montant du bénéfice ainsi que le type d'impôt, dépendent de la forme juridique de l'entreprise. Il en résulte que le montant de l'impôt supporté par l'entreprise sera également fonction du choix d'une forme juridique.

## Section 2 Règles générales

Le concept de bénéfice est défini par la comptabilité. La loi fiscale part donc de cette base, mais, « au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles ; le droit fiscal, comme "charbonnier" est maître chez lui » (Trotabas - Essai sur le droit fiscal - Revue de science et de législation financières - 1928). C'est ce que l'on qualifie habituellement comme l'autonomie du droit fiscal ».

La comptabilité commerciale étant soumise à ses propres règles, l'établissement du bénéfice fiscal à partir du bénéfice comptable ne peut s'effectuer qu'à partir de correctifs extracomptables.

Ces corrections consistent schématiquement à majorer le résultat comptable de charges déduites mais non déductibles fiscalement et à déduire du résultat comptable des produits inclus mais non taxables ou taxés séparément. Ce calcul est celui de l'imprimé N° 2058 A :

<b>Détermination du résultat fiscal (2058 A)</b>	
Bénéfice comptable de l' exercice	
<b>I RÉINTÉGRATIONS</b>	
Total I	
Perte comptable de l' exercice	
<b>II DÉDUCTIONS</b>	
Total II	
<b>III RÉSULTAT FISCAL</b>	

### **A) DEFINITION DU BENEFICE**

Le concept de résultat est défini dans le plan comptable général :

*Le **résultat** de l'exercice est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres. (230-1)*

*Le compte de résultat récapitule les charges et les produits de l'exercice, **sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement.** (130-3)*

On trouve par ailleurs des définitions des produits et des charges :

- Les **charges** comprennent :

- les sommes ou valeurs versées ou à verser :
- en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entité ainsi que des avantages qui lui ont été consentis,
- en exécution d'une obligation légale,
- exceptionnellement, sans contrepartie ;
- les dotations aux amortissements et aux provisions ;
- la valeur d'entrée diminuée des amortissements des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 332-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille et à l'article 332-9 pour les titres de placement.

(221-1)

- Les **produits** comprennent :

- les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
- en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
- en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
- exceptionnellement, sans contrepartie ;
- la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- les transferts de charges ;
- le prix de cession des éléments d'actifs cédés, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 332-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille et à l'article 332-9 pour les titres de placement.

(222-1)

Remarque importante : il ne faut pas assimiler produit et encaissement, d'une part et charges et décaissements d'autre part.

Ces éléments sont comptables. Pour sa part, le Code Général des impôts en donne la définition suivante à l'article 38 :

1 - Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après **les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises**, y compris notamment les cessions d'éléments d'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2 - Le bénéfice net est constitué par la **différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période** dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées

La jurisprudence fiscale est d'un grand secours. On y trouve en effet un certain nombre de précisions utiles. Pour être admise dans les charges déductibles, une « dépense » doit se traduire par une diminution de l'actif net. Il en résulte que ne constitue pas une charge déductible fiscalement :

- toute « dépense » augmentant la valeur d'un élément d'actif,
- celle ayant pour effet de prolonger de manière notable la durée de vie d'un élément d'actif immobilisé

On observe au passage l'utilisation fréquente du concept de dépense par la fiscalité, comme équivalent à celui de charge, de quoi horrifier tout comptable !

Pour les biens de faible valeur (en dessous de 500 € de valeur unitaire), l'administration fiscale autorise leur enregistrement en charges déductibles.

Comme en comptabilité, le résultat est déterminé à partir d'opérations réalisées, il convient donc de tenir compte des "créances acquises" et des "dettes certaines" :

*" Conformément à la jurisprudence constante du Conseil d'Etat, les créances doivent, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre des BIC ainsi que de l'impôt sur les sociétés, être rattachées au résultat de l'exercice au cours duquel elles peuvent être réputées acquises par l'entreprise créancière, c'est-à-dire lorsqu'elles deviennent définitives dans leur principe et dans leur montant. Il s'ensuit qu'une société doit comprendre dans les résultats de chaque exercice les créances qu'elle a acquises au cours dudit exercice dans le cadre de son activité, quelles que soient la date de leur exigibilité et l'époque effective de leur recouvrement ". (Réponse Weinmann, J.O. 7/11/61).*

Explication : lors d'une vente, l'enregistrement comptable consiste à débiter le compte client (pour prendre en compte la créance), par le crédit d'un compte de produit, générateur du bénéfice.

## **B) REPORT DU DEFICIT**

En cas de déficit, le report est déterminé comme suit :

- Si l'entreprise est assujettie à l'IR, le déficit est imputable sur le revenu global et, en cas d'insuffisance de ce dernier, sur le revenu global des 6 années suivantes.
- Si l'entreprise est assujettie à l'IS, le déficit est imputable sur les résultats des exercices suivants, sans limitation de durée. Sous certaines conditions on peut pratiquer un « report en arrière » du déficit.

## **C) ACTIF COMMERCIAL**

Dans le cas de l'entreprise individuelle, on doit indiquer, par inscription en comptabilité, ce qui fait partie de l'actif commercial et ce qui relève du patrimoine privé, même si le patrimoine constitue un ensemble unique.

L'inscription à l'actif entraîne la déductibilité des charges concernant ces biens et leur cession ultérieure dégage des plus values professionnelles.

Pour les entreprises sociétaires, elles ne sont propriétaires que des seuls éléments apportés par les associés ou acquis par elles.

## **D) ACTIF IMMOBILISE**

Il est important de distinguer, parmi les opérations effectuées par une entreprise, celles qui font apparaître un actif immobilisé, un stock ou une charge.

Selon le CGI, « Les entreprise doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. » (art. 38 quater annexe III).

Selon le plan comptable, « une immobilisation ... est un actif ... détenu ...et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours » (PCG 211-1). Cela permet au comptable, comme au financier, de distinguer l'actif immobilisé et l'actif circulant.

« Les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise constituent l'actif immobilisé » (Article R123-181 Code de commerce).

#### e) Les stocks

Ils sont définis dans le plan comptable : « un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures » (PCG 211-1).

### Section 3 Régimes d'imposition des bénéficiaires

En pratique, les exigences en matière comptable tiennent compte de l'importance de l'entreprise mesurée par son CA. On distingue ainsi : micro BIC, régime simplifié et régime réel normal.

#### CHAMP D'APPLICATION DES RÉGIMES (activités commerciales et assimilées)

ACTIVITÉS	chiffre d'affaires ou de recettes		droit commun	possibilité d'option
- ventes de marchandises, objets, fournitures, denrées à emporter et à consommer sur place - fournitures de logements	ne dépassant pas 82 200 €	généralité des redevables	<i>Micro BIC (1)</i>	<i>régime simplifié</i>
		redevables exclus du régime micro	<i>régime simplifié</i>	<i>régime normal</i>
	compris entre 82 200 € et 783 000 €		<i>régime simplifié</i>	<i>régime normal</i>
	> 783 000 €		<i>réel normal</i>	<i>néant</i>
autres activités commerciales (prestations de services et loueurs d'immeubles)	ne dépassant pas 32 900 €	généralité des redevables	<i>Micro BIC (1)</i>	<i>régime simplifié</i>
		redevables exclus du régime micro	<i>régime simplifié</i>	<i>régime normal</i>
	compris entre 32 900 € et 236 000 €		<i>régime simplifié</i>	<i>régime normal</i>
	> 236 000 €		<i>réel normal</i>	<i>néant</i>

(1) Seules les entreprises soumises à l'IR peuvent bénéficier du régime micro BIC. Toutes les entreprises (IR ou IS) peuvent avoir le régime normal ou simplifié. Seul le régime réel normal comporte la tenue d'une comptabilité complète du type prévu par le PCG. Pour les autres, les obligations sont les suivantes :

#### OBLIGATIONS COMPTABLES DU RÉGIME DES MICRO ENTREPRISES BIC

En cours d'exercice	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tenue d'un registre annuel des achats</li> <li>- tenue d'un livre journal des recettes</li> <li>- tenue d'un cahier de caisse</li> <li>- conservation des pièces justificatives</li> <li>- émission des factures comportant la mention « Article 293 B du CGI, TVA non applicable ».</li> </ul>
A la clôture	- dispense de bilan et de compte de résultat

#### OBLIGATIONS COMPTABLES DU RÉGIME DU SIMPLIFIÉ

<b>En cours d'exercice</b>	<p>Comptabilité super simplifiée :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) recettes encaissées et dépenses payées</li> <li>2) déduction forfaitaire des dépenses de carburant selon barème administratif</li> <li>3) dispense de justification des frais généraux accessoires, dans la limite de 1%<sub>0</sub> du CA avec minimum de 150 € (pourboires, cadeaux, ...)</li> </ol> <p><i>L'enregistrement doit faire apparaître : le mode de règlement, la nature de l'opération et, éventuellement, la ventilation nécessaire en matière de TVA</i></p>
<b>A la clôture de l'exercice</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Enregistrement des créances et des dettes</li> <li>- Dispense de régularisation pour les frais payés à échéance régulière dont la périodicité n'excède pas un an (assurances, abonnements, etc...)</li> <li>- Possibilité d'évaluation forfaitaire des stocks (prix de vente moins un abattement correspondant à la marge moyenne de l'entreprise)</li> <li>- Bilan et compte de résultat simplifiés. Dispense de bilan si CA &lt; 157 000 € HT ou 55 000 € HT seulement pour l'IR (1)</li> </ul>

(1) Pas de dispense pour le code de commerce

#### Période d'imposition

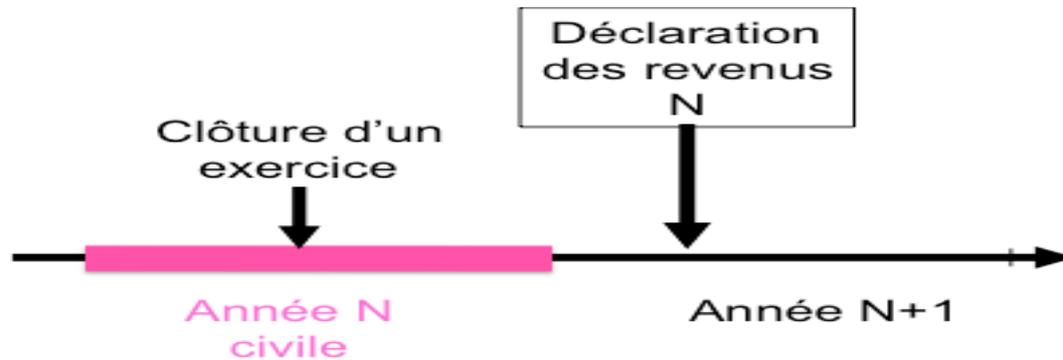
##### **IR :**

En vertu du principe d'annualité de l'impôt, l'entreprise passible de l'IR déclare chaque année le bénéfice réalisé l'année précédente, ce bénéfice étant réalisé à la clôture de l'exercice. L'exploitant est donc imposé sur le bénéfice de l'exercice clos au cours de l'année précédente. Lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, on retient les résultats de l'exercice clos au cours de l'année au titre de laquelle est établie l'imposition.

**Exemple :**

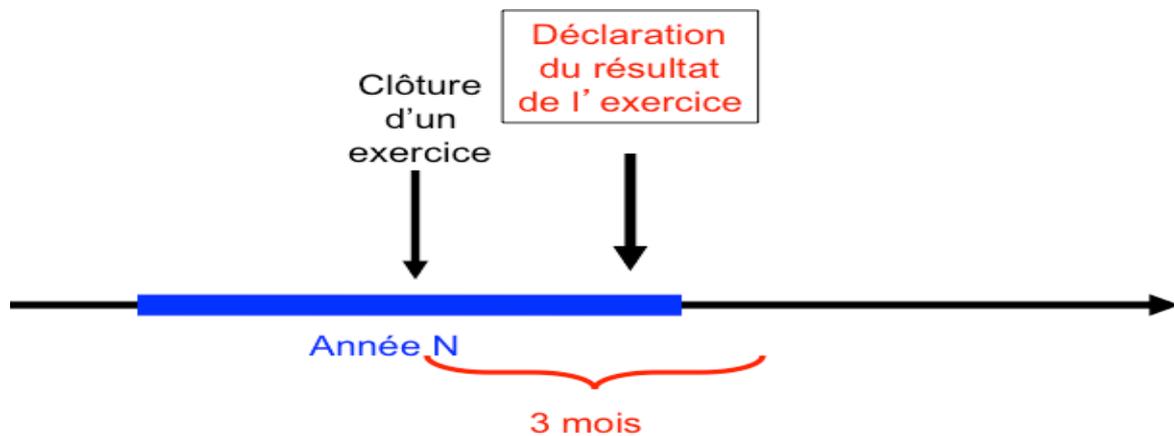
Clôture de l'exerce le 15 février – déclaration et imposition en 2016 au titre de 2015 sur le bénéfice de l'exercice du 15 février 2014 au 15 février 2015.

Si deux exercices clôturés en 2015 : imposition en 2016 sur la somme des résultats des deux exercices.



**IS :**

Si l'impôt a bien un caractère annuel, l'année prise en compte ici est l'exercice comptable et non pas l'année civile, contrairement à l'IR. La société passible de l'IS doit donc faire une déclaration dans les trois mois qui suivent la date de clôture de l'exercice.



## CHAPITRE II - LES PRODUITS

### Section 1 Les ventes

Les ventes sont constituées par le prix total perçu en contrepartie des marchandises vendues, des travaux effectués ou des services fournis.

Les ristournes, rabais, remises représentent une diminution du prix. Les escomptes de règlements sont analysés comme des charges.

En vertu des règles de la comptabilité d'engagement, seules les créances acquises et les dépenses engagées sont prises en compte. La créance est considérée comme acquise (ou la dette engagée) si elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant.

Pour les ventes, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel intervient la livraison des biens au sens de l'article 1604 du Code Civil :

*La délivrance est le transport de la chose vendue en la **puissance et possession** de l'acheteur.*

Selon la nature des biens la livraison aura lieu :

- s'il s'agit de meubles par voie de tradition réelle, ou par remise des clés des bâtiments qui les contiennent, ou même par le seul consentement des parties si le transport ne peut pas se faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre,
- s'il s'agit d'immeubles par la remise des titres de propriété et des clés (bâtiments).

La clause de réserve de propriété ne fait pas obstacle aux règles ci-dessus.

Article 2367 Code Civil

*La propriété d'un bien peut être retenue en garantie par l'effet d'une **clause de réserve de propriété** qui suspend l'effet translatif d'un contrat jusqu'au complet paiement de l'obligation qui en constitue la contrepartie.*

Pour les fournitures de services, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel intervient l'achèvement des prestations. Toutefois :

- a - Pour les **prestations continues** rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les **prestations discontinues** mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution ;
- b - Pour les **travaux d'entreprise donnant lieu à réception** complète ou partielle, à la date de cette réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserves, ou à celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure.

« Les documents comptables sont **établis en euros et en langue française** » (Code de commerce Article L123-22).

Lorsque le prix est évalué en devises étrangères, celui-ci doit être comptabilisé pour sa contre-valeur en euros le jour de l'opération. Les écarts de conversion des créances et dettes libellées en devises étrangères et non réglées la clôture de l'exercice par rapport aux montants initialement comptabilisés sont pris en compte pour la détermination du résultat.

	<b>Traitement comptable</b>	<b>Régime fiscal</b>
<b>Gain de change</b> (appréciation d'une créance ou dépréciation d'une dette)	Débit du compte de tiers par le crédit du compte 477 « écart de conversion passif », donc pas de constatation de résultat	Réintégration et imposition immédiate du gain
<b>Perte de change</b> (dépréciation d'une créance ou appréciation d'une dette)	- Crédit du compte de tiers par le débit du compte 476 « écart de conversion actif » - Dotation aux provisions par le crédit d'un compte de provisions pour risques et charges	- la perte constatée est immédiatement déductible - la dotation aux provisions n'est pas déductible et doit être réintégrée

## Section 2 Les produits financiers

L'inclusion ou la non inclusion des produits financiers varie selon la nature de ces derniers et selon le régime d'imposition de l'entreprise, IR ou IS.

**IR** : Lorsqu'une entreprise inscrit à son bilan des actions et des parts, les produits variables sont imposables à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Ils sont donc retranchés du bénéfice industriel et commercial pour la détermination du résultat imposable pour pouvoir être imposé à l'impôt sur le revenu personnel de l'exploitant. Le contribuable peut ainsi bénéficier des conditions spécifiques d'imposition des revenus mobiliers et non plus des BIC (abattement).

En revanche, pour les produits de titres à revenu fixe, le contribuable a le choix :

- Ils peuvent être déduits du bénéfice industriel et commercial et être déclarés au titre des revenus de capitaux mobiliers par l'exploitant individuel ou par les associés dans les sociétés de personnes ;
- Ils peuvent aussi être laissés dans les BIC.

**IS** : Les mêmes produits du portefeuille titres restent obligatoirement inclus dans le BIC des sociétés passibles de l'IS.

Les produits de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants restent inclus dans le BIC, quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise.

### **Section 3 Produits exceptionnels**

En principe, les subventions et dons sont compris dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel ils ont été reçus.

Subventions de fonctionnement : elles sont imposées en totalité dans les résultats de l'exercice de leur attribution.

Les subventions d'équipement bénéficient d'un régime particulier quand elles sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques et les groupements professionnels de rationalisation et de conversion.

- Elles ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été versées
- Elles sont rapportées aux résultats de chacun des exercices suivants
  - o à concurrence des amortissements pratiqués à raison des éléments correspondants.
  - o Si ces éléments ne sont pas amortissables, elles sont rapportées par fractions égales aux résultats des années pendant lesquelles les immobilisations sont inaliénables,
  - o ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, aux résultats des dix années suivant celle de la réception de la subvention.

Les indemnités perçues par une entreprise en réparation d'un préjudice sont incluses dans le BIC dès lors qu'elles ont pour objet de compenser des charges ou des pertes déductibles par nature, des pertes de recettes taxables, la perte ou la dépréciation d'un élément d'actif. Selon la nature du préjudice subi, les indemnités sont considérées comme des produits ou comme des plus values d'actif si elles sont perçues en contrepartie de la perte d'un élément d'actif.

En cas de cession d'une immobilisation financée par une subvention, la fraction non encore réintégrée dans le résultat fiscal est comprise dans le résultat de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue et elle est imposée dans les conditions normales.

### **Section 4 Profits accessoires**

Selon l'article 155 du CGI :

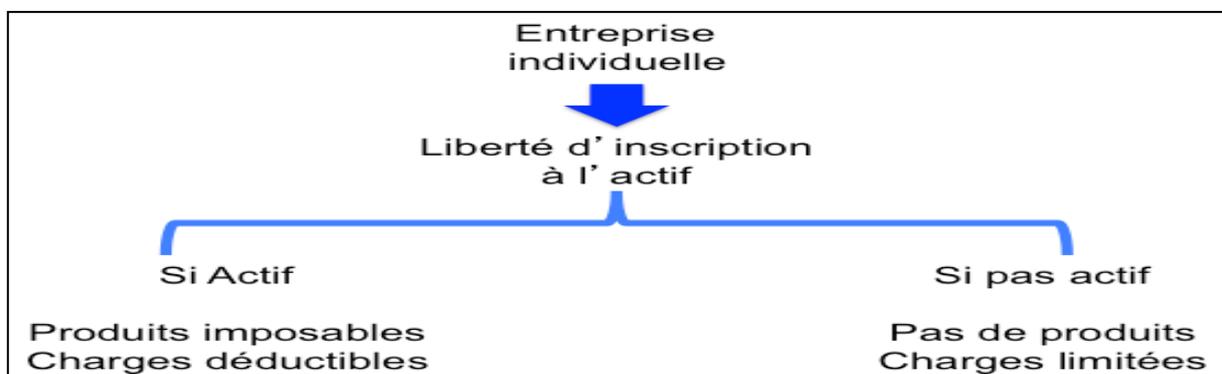
« Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des **bénéfices industriels et commerciaux** à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu. »

Il faut qu'il y ait un lien étroit entre l'activité commerciale et l'activité accessoire agricole ou non commerciale et que l'activité commerciale soit prépondérante. Il y a BIC « par attraction ».

Le loyer des immeubles inscrits à l'actif de l'entreprise et donnés en location est compris dans les produits d'exploitation. Les loyers sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont courus, quelles que soient leurs dates d'échéance et de paiement. Les pas de porte sont, à la différence des cautions, traités comme des produits.

Les charges relatives aux biens inscrits à l'actif de l'entreprise sont déductibles. Les charges relatives aux biens non portés à l'actif sont déductibles si les biens sont affectés à l'exploitation et si les charges ne sont pas des charges de la propriété (frais d'acquisition, impôt foncier, amortissement).

L'entreprise est libre d'inscrire ses immeubles à l'actif ou de les conserver dans le patrimoine privé de l'exploitant ou des associés. Lorsqu'un immeuble est inscrit au bilan, les charges qui s'y rapportent sont déductibles du bénéfice commercial et la plus-value constatée lorsque l'immeuble sort de l'actif, par suite de cession est soumise au régime des plus-values professionnelles. La valeur de l'immeuble, bien professionnel, est également soustraite de la base de l'ISF.



Dans les cas d'IR :

- L'exploitant individuel qui choisit de conserver dans son patrimoine privé l'immeuble qu'il utilise à titre professionnel est en droit de s'allouer un loyer déductible de ses résultats et imposable entre ses mains dans la catégorie des revenus fonciers.
- Lorsque l'immeuble inscrit à l'actif est affecté à l'habitation de l'exploitant, la valeur locative réelle doit être réintégrée au bénéfice imposable de l'entreprise. La valeur locative réelle correspond au montant du loyer qui pourrait être retiré de la location.

### **Pénalités pour paiement tardif**

Les produits correspondant aux pénalités pour paiement tardif de factures imposées à un client sont rattachés à l'exercice de leur encaissement par le fournisseur. Corrélativement les charges supportées par le débiteur sont déductibles de l'exercice de leur versement.

## **Section 5 Les remises de dettes**

La remise de dette dont bénéficie une entreprise entraîne une diminution de son passif et donc une augmentation de son actif net. C'est un bénéfice imposable.

La pratique des remises de dettes ou abandons de créances est fréquente dans les relations entre sociétés d'un même groupe.

Les abandons de créances comportent des conséquences fiscales, en matière d'impôt sur les bénéfices, tant au regard de l'entreprise qui consent l'abandon que de celle qui en est bénéficiaire.

### **- Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de la remise de dettes**

Un abandon de créance entraîne nécessairement une diminution du passif de la société débitrice et, corrélativement, à due concurrence, une augmentation de son actif net. Par suite, le montant de l'abandon de créance constitue en principe un produit d'exploitation qui doit être compris dans les résultats de l'exercice au cours duquel la dette de l'entreprise est éteinte.

### **- Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon**

Les abandons peuvent, sous certaines conditions, constituer une charge totalement ou partiellement déductible des résultats imposables de l'entreprise qui les a consentis.

#### **- Conditions générales de déductibilité des abandons de créances**

Un abandon de créance ne peut constituer pour la totalité ou une partie seulement de son montant une charge déductible pour l'entreprise qui le consent que s'il est satisfait simultanément aux deux conditions suivantes: l'abandon de créance doit procéder d'un acte normal de gestion et la créance abandonnée ne doit pas constituer un élément du prix de revient d'une participation dans une autre société.

#### **- Abandons de créances à caractère commercial**

Les pertes consécutives à des abandons de créances revêtant un caractère commercial sont à comprendre intégralement dans les charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise qui les a consentis. La charge doit être constatée au titre de l'exercice au cours duquel l'abandon est intervenu. Il s'agit par exemple de la situation dans laquelle un fournisseur renonce à sa créance sur son client.

#### **- Autres abandons de créances**

Selon l'article 39 - 13 « *Sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt les aides de toute nature consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial.* »

Il s'agit ici, par exemple, de la situation dans laquelle une société mère annule sa créance née à l'occasion d'un prêt à sa filiale.

## CHAPITRE III - LES CHARGES

L'article 39-1 du CGI expose les règles de déductibilité des charges de toute nature supportées par l'entreprise dans le cadre des BIC.

Les frais généraux (concept fiscal et non pas comptable) qui sont déductibles du BIC doivent répondre à trois conditions communes:

Conditions de fond	Conditions de forme
Ils doivent être engagés dans l'intérêt de l'entreprise et donc se rattacher à une gestion <b>normale</b> (1) de celle-ci ;	Comptabilisation et justificatifs
Ils doivent correspondre à des charges effectives	
Ils doivent se traduire par une diminution de l'actif net. Cette condition exclut des charges déductibles dans l'exercice : - les dépenses consistant en l'acquisition d'éléments d'actif immobilisés, en principe ceux dont la durée d'utilisation est au moins d'un an; - les dépenses entraînant l'augmentation de la valeur des mêmes éléments d'actif immobilisé et celles qui prolongent de manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif immobilisé (Exemple : dépense d'échange standard d'un moteur portant sur un véhicule déjà amorti).	

(1) La **théorie de l'acte de gestion anormal** a donné lieu à une abondante doctrine et à de nombreuses décisions de jurisprudence.

**Exemples de charges « anormales »:** *dépenses personnelles de l'exploitant, dépenses correspondant à des prestations fictives, paiements abusifs correspondant à des prestations réelles dont le prix est excessif, charges supportées dans l'intérêt des dirigeants, frais incombant à des entreprises tierces, aides ou avantages sans contrepartie accordées à des entreprises liées ou à des tiers.*

Les entreprises sont également autorisées à comprendre parmi leurs charges immédiatement déductibles le prix d'acquisition des matériels et outillages d'une valeur unitaire hors taxes n'excédant pas 500 €.

Les matériels et outillages pouvant bénéficier de cette tolérance sont ceux qui répondent à la définition du matériel et de l'outillage à inscrire aux comptes 2154 et 2155 du plan comptable général (BOI-BIC-CHG-20-30-10).

Par ailleurs, en comptabilité, les éléments non significatifs peuvent ne pas être comptabilisés à l'actif du bilan. Dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice (PCG 321-14).

### Exclusion des charges somptuaires.

Par principe, les charges somptuaires ne sont pas déductibles des bénéfices. Le caractère « somptuaire » tient plus à la nature de la charge qu'à un montant qui excéderait les capacités financières de l'entreprise.

Les dépenses considérées, à titre général, comme excessives par rapport aux moyens de l'entreprise. L'appréciation ne peut être faite que cas par cas en tenant compte de critères divers : taille de l'entreprise, secteur d'activité, commerce extérieur

Certaines dépenses, limitativement énumérées par la loi, considérées comme somptuaires, donc exclues, sauf exception	Sont ainsi des charges somptuaires en vertu des articles 39.4 et 222 quater du CGI, qu'elles soient supportées directement par l'entreprise ou sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursement de frais : <ul style="list-style-type: none"><li>- les dépenses et charges de toute nature (y compris l'amortissement) ayant trait à l'exercice de la chasse ou à l'exercice non professionnel de la pêche ;</li><li>- les charges résultant de l'achat ou de la location, ainsi que de l'entretien de résidences de plaisance ou d'agrément (y compris amortissement) ;</li></ul>
Certains amortissements, limitativement énumérés par la loi, considérés comme somptuaires, donc exclus, sauf exception	<ul style="list-style-type: none"><li>- les charges résultant de l'achat ou de la location ainsi que de l'entretien de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur (y compris amortissement) ;</li><li>- l'amortissement des voitures particulières pour la fraction de leur prix d'acquisition qui excède 18 300 € TTC (1), 9 900 € si taux d'émission de dioxyde de carbone &gt; 200 g/km ;</li><li>- une fraction des loyers payés pour des voitures en location, soit en crédit-bail, soit en location d'une durée supérieure à trois mois. (2)</li></ul>
Exceptions	<ul style="list-style-type: none"><li>- Demeures historiques servant d'adresse ou de siège de l'entreprise, faisant partie intégrante d'un établissement de production et servant à l'accueil de la clientèle.</li><li>- Dépenses relatives aux résidences, à la navigation de plaisance, à la pêche, ayant un caractère social.</li><li>- Sur justifications, amortissement des voitures particulières et dépenses relatives à la navigation de plaisance.</li></ul>

(1) Pour les amortissements, la partie non déductible est obtenue par le calcul suivant :  
$$\frac{\text{Amortissement comptabilisé} \times (\text{prix achat TTC} - \text{plafond d'amortissement})}{\text{Prix d'achat TTC}}$$

(2) La part du loyer non déductible chez le locataire est égale à la part de l'amortissement non déductible chez le bailleur, déterminée comme ci-dessus

## Section 1 Les achats

Selon la règle applicable pour les produits, les frais généraux et les achats doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel la dette de l'entreprise est devenue à la fois certaine dans son principe et déterminée quant à son montant.

Les frais accessoires d'acquisition doivent être inclus dans le prix d'acquisition : transport, manutention, assurance des marchandises, dédouanement. Dans les entreprises individuelles, les prélèvements "en nature" de marchandises par l'exploitant pour ses besoins personnels ne sont pas compris dans les charges déductibles.

## Section 2 Autres frais (article 39.1.1 du CGI)

### A) LES CHARGES EXTERNES

Sont principalement visés :

- les loyers et charges locatives,
  - Les **loyers « courus »** portant sur des biens nécessaires à l'exploitation sont déductibles.
  - Le « **pas de porte** » ou droit d'entrée versé au propriétaire est assimilé à un supplément de loyer dont la déduction est répartie sur la durée du bail.
  - Les redevances de **crédit-bail** sont en principe déductibles. Toutefois, s'agissant de contrats de crédit bail **immobilier**, la partie de la redevance annuelle qui correspond au prix d'acquisition du terrain n'est pas déductible (sauf si le prix de levée de l'option est supérieur au prix du terrain).
  - Les redevances de **location gérance d'un fonds de commerce** sont déductibles dans la mesure elles ne dissimulent pas une cession du fonds de commerce.
  
- les dépenses d'entretien et de réparation qui n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur ou de prolonger la durée des immobilisations ;
- les dépenses de recherches peuvent être soit immobilisées, soit passées en charges, ce choix est ouvert pour les dépenses de conception de logiciels.
- les primes d'assurance sont normalement déductibles quand elles couvrent les risques courus par les éléments d'actif ;
- en revanche, les primes afférentes à des contrats d'assurance vie ou décès au profit de l'entreprise sur la tête des dirigeants ou de certains collaborateurs ne sont en principe déductibles que globalement, soit lors du décès du dirigeant ou du collaborateur, soit lors du versement du capital par la compagnie d'assurance. Toutefois, la déduction des primes lors de leur échéance est possible lorsqu'il s'agit de contrats d'assurance vie, souscrits en garantie de remboursement d'emprunts ou de contrats dits "d'homme clé". Le premier contrat doit avoir été exigé par le prêteur et le second doit être conclu de façon irrévocable au profit de l'entreprise sur la tête d'une personne jouant un rôle déterminant.
- les commissions, courtages ou honoraires, versés par l'entreprise sont déductibles. Les commissions venant en diminution du prix de vente d'immobilisations pour le calcul des plus-values ne peuvent plus constituer des frais généraux déductibles.

- Ces dépenses doivent être exposées dans l'intérêt de l'entreprise et déclarées sur la **DAS 2** au plus tard le 30 avril N+1 pour les BIC. En cas d'omission non réparée avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite, les sommes sont réintégrées au résultat imposable.

- La déduction des « **pots-de-vin** », notamment pour l'obtention de marchés, est admise sous certaines conditions, « *les commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations versées à des intermédiaires à l'occasion d'opérations commerciales doivent satisfaire les conditions générales de déductibilité des charges, et notamment correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes.* » (BOI-BIC-CHG-40-20-30)

Toutefois, la déduction de **commissions à l'exportation versées à un agent public** ayant fait usage à son profit de sa fonction officielle est interdite :

Article 39 - 2 bis. ... *les sommes versées ou les avantages octroyés, directement ou par des intermédiaires, au profit d'un agent public ... ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans des transactions commerciales internationales, ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt.*

Outre les sanctions pénales qui s'attachent aux faits de corruption, il est fait application, en matière fiscale, des sanctions de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses en fonction des circonstances propres à chaque affaire et de l'importance des obstacles mis à la connaissance par l'administration des faits litigieux.

- Les honoraires d'architectes doivent être inclus dans le prix de revient des immeubles porté à l'actif s'il y a construction. Si les projets ne sont pas suivis de réalisations, les honoraires sont déductibles en tant que frais généraux.

- Les frais de publicité sont déductibles, y compris les dépenses de parrainage de manifestations philanthropiques, culturelles, sportives... dès lors qu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

- Les frais de représentation, de mission ou de déplacement correspondant effectivement à des dépenses d'ordre professionnel sont déductibles.

- Les cotisations versées aux groupements professionnels ainsi que les dépenses liées à l'activité syndicale de l'entreprise sont déductibles.

- Les redevances versées pour la concession de droits de propriété industrielle (brevet, procédés de fabrication, marques) sont déductibles.

- Les cadeaux d'entreprise, même illicites, sont déductibles s'ils correspondent à une gestion normale.

- Les **cadeaux d'affaire** sont déductibles s'ils répondent à l'intérêt de l'entreprise et ne présentent pas un caractère exagéré.

- Les frais divers de bureau, de documentation, de correspondance, de télécommunication..., sont déductibles.

## B) LES IMPOTS ET TAXES

Ces charges sont déductibles quand elles sont dues par l'entreprise et que leur déductibilité du BIC n'est pas formellement exclue par la loi.

Entreprises	Impôts non déductibles
entreprises individuelles et sociétés de personnes	- l'impôt sur le revenu, - la contribution sociale généralisée perçue sur le BIC (déductible de l'assiette de l'IR à hauteur de 5,1 points) (CSG), - la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) perçue sur le BIC
entreprises soumises à l'IS	- l'impôt sur les sociétés, - les contributions additionnelles de l'IS, - la taxe sur les véhicules de sociétés

Depuis le 01/01/00, aucune pénalité fiscale n'est plus déductible.

## C) LES CHARGES DU PERSONNEL

Ces charges comprennent les rémunérations, les charges sociales et les dépenses diverses faites dans l'intérêt du personnel.

### 1) Dans les entreprises individuelles et les sociétés de personnes

**Le revenu de l'entrepreneur** ou des associés est le bénéfice : il correspond à la valeur de leur activité et à la rémunération des capitaux investis par eux.

Le problème du statut fiscal du conjoint salarié est au croisement de domaines juridiques :

- en droit civil, il y a égalité des époux,
- en droit du travail, le salarié est en situation de subordination vis-à-vis de son employeur.

En droit fiscal, la rémunération du conjoint est considérée comme une charge au regard du BIC selon des modalités différentes, en fonction du régime matrimonial des époux :

S'ils sont mariés sous un régime de séparation de biens	Le salaire versé au conjoint est entièrement déductible
S'ils sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts	Salaire du conjoint déductible jusqu'à une limite de 13 800 € par an si l'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé (*)
	Salaire du conjoint déductible sans limite particulière si elle est adhérente (*)

(\*) La loi de finances pour 2015 a aligné, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, le régime des adhérents et des non adhérents : dans les deux cas, la déduction du salaire du conjoint est désormais limitée à 17 500 €.

Ces dispositions s'appliquent aussi bien dans le cas des entreprises individuelles qu'aux sociétés relevant de l'IR (article 8 du CGI).

La comptabilité n'a pas la même analyse :

*''Les entreprises individuelles peuvent enregistrer au compte 644 « Rémunération du travail de l'exploitant » les rémunérations de l'exploitant et de sa famille lorsqu'aucune autre rémunération ne constitue la contrepartie du travail fourni. Elles indiquent le mode de calcul retenu pour la fixation de cette rémunération et le montant du bénéfice comptable avant déduction de la rémunération de l'exploitant.''* (PCG - 446/64. CHARGES DE PERSONNEL)

Le retraitement fiscal est alors le suivant :

Résultat comptable
+ réintégration de la rémunération de l'exploitant ou des associés
+ réintégration de la <b>partie non déductible</b> de la rémunération du conjoint
= Résultat imposable (BIC)

Dans le cas des sociétés relevant de l'IR, il y aura ensuite à répartir le BIC entre les associés.

### **Les charges sociales des dirigeants de structures IR**

Dans les entreprises individuelles et les sociétés relevant de l'article 8 du CGI, les cotisations sociales déductibles comprennent :

les cotisations versées au titre des régimes obligatoires de base d'assurance maladie, de maternité, de vieillesse et d'allocations familiales
les cotisations aux régimes complémentaires obligatoires d'assurance vieillesse des non salariés,
les cotisations versées au titre des régimes facultatifs complémentaires de prévoyance (maladie, invalidité, décès), de retraite ou de perte d'emploi gérés par les organismes de sécurité sociale,
les primes versées au titre de contrats d'assurance de groupe souscrits en vue du versement de prestations de prévoyance complémentaire (maladie, décès, invalidité), indemnités de perte d'emploi, retraites complémentaires

Dans toutes les entreprises, relevant de l'IR ou de l'IS, les charges sociales obligatoires liées aux salaires sont déductibles. Sont visées les cotisations patronales d'assurances sociales,

d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraite complémentaire et d'assurance chômage.

Pour ce qui concerne les charges sociales des dirigeants des structures IR, celles qui ont un caractère obligatoire sont normalement déductibles. Les cotisations correspondant aux régimes complémentaires sont, quant à elles, soumises à certains plafonds de déduction.

<b>COTISATIONS</b>	<b>LIMITES</b>
Assurance vieillesse	10% du plafond SS <b>plus</b> 25% du bénéfice imposable compris entre une et huit fois le plafond SS
Prévoyance	7% du plafond SS <b>plus</b> 3,75% du bénéfice imposable, dans la limite globale de 3% de huit fois le plafond SS
Perte d'emploi	2,5% du plafond SS ou, s'il est plus élevé, 1,875% de huit fois le plafond SS

Plafond SS : 38 040 € en 2015 et 38 616 en 2016

## **2) Salariés**

### **Conditions de déduction**

Les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais alloués par les entreprises, ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent :

- à un travail effectif,
- et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

La fraction de la rémunération non déductible est réintégrée dans le BIC. Si le bénéficiaire est salarié dans une entreprise individuelle, il doit déclarer cette fraction dans la catégorie de revenus "bénéfice non commerciaux"; s'il est salarié dans une entreprise passible de l'IS, il doit déclarer cette fraction dans la catégorie des "revenus de capitaux mobiliers".

### **Avantages en nature**

Ces avantages peuvent correspondre à des frais tels que logement, nourriture et habillement. Ces avantages, estimés à leur valeur intrinsèque et réelle, doivent, en principe, être comptabilisés explicitement tout en étant, sur le plan comptable, équilibrés en produits par un compte correcteur de même montant.

Toutefois, il est admis que les entreprises pourraient être dispensées de ces écritures comptables à condition d'établir, en annexe à leur comptabilité, un état comportant l'indication des avantages, soit pour chaque bénéficiaire, s'il s'agit d'avantages particuliers, soit globalement s'il s'agit d'avantages collectifs

Ils sont évalués à leur coût de revient par l'entreprise. Ils constituent un élément du revenu imposable du salarié qui peut les évaluer sur une base forfaitaire.

### **Remboursement de frais réels exposés par les salariés pour le compte de l'entreprise**

Les remboursements de frais réels qui incombent normalement à l'entreprise et qui ont été réglés pour son compte par le salarié ne sont pas des charges de personnel mais d'autres frais généraux déductibles dès lors que les pièces justificatives sont fournies.

Dans l'exercice de son emploi, le salarié peut supporter des dépenses professionnelles spéciales, autres que celles couvertes par la déduction forfaitaire de 10 % qui est accordée à tous les salariés. L'entreprise a le choix entre :

- rembourser au salarié ces dépenses professionnelles spéciales à partir des pièces justificatives fournies;
- verser au salarié une allocation forfaitaire représentative desdites dépenses et calculée pour une période donnée, ce calcul devant être justifié.

### **Indemnités ou allocations forfaitaires versées aux dirigeants de sociétés**

Ces indemnités ou allocations doivent obligatoirement être considérées comme des salaires, les dirigeants étant en effet imposés sur leur revenu brut, allocations comprises. Pour les non dirigeants, ces allocations sont en principe non imposables.

### **Règle du non cumul**

Les indemnités ou allocations forfaitaires qu'une société alloue à ses **dirigeants ou cadres** pour frais de représentation et de déplacement sont exclues de ses charges déductibles lorsque, parmi ces charges, figurent déjà les frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés (CGI, art. 39-3 et 211 bis).

Cette règle s'applique à l'ensemble des sociétés, qu'elles soient ou non passibles de l'impôt sur les sociétés.

La règle du non-cumul vise les frais de représentation et de déplacement incombant personnellement et habituellement aux dirigeants et cadres de l'entreprise. Elle ne concerne donc pas les dépenses qui, eu égard à leur nature et aux circonstances dans lesquelles elles sont exposées, se rattachent à un acte de gestion de l'entreprise et lui incombent normalement, alors même qu'elles sont réglées par un dirigeant ou un cadre pour le compte de ladite entreprise (exemple : frais de réception ou de banquets organisés à l'occasion d'un congrès, d'une exposition, d'invitation de personnalités à visiter l'entreprise ou à traiter avec elle...).

Les sociétés ont le choix entre la déduction des frais de représentation et de déplacement sous la forme d'allocations forfaitaires ou de remboursements réels, chacune de ces

solutions étant, en principe, exclusive l'une de l'autre. Le procédé de remboursement choisi peut varier d'un bénéficiaire à l'autre et d'un exercice à l'autre.

La règle du non-cumul n'est pas applicable dans le cas où les allocations forfaitaires perçues par un dirigeant de société n'ont pas le même objet que les remboursements de frais dont il a également bénéficié.

Remarque : les indemnités kilométriques destinées à couvrir les frais de route (essence, huile, graissage, dépenses de menu entretien) sont considérées comme des frais réels, non soumises par conséquent à la règle du non-cumul, lorsqu'elles sont calculées en fonction du nombre exact de kilomètres parcourus et que leur taux ne dépasse pas celui résultant de l'application du tarif publié annuellement par l'administration.

### **Régime d'imposition des salaires et rémunérations annexes chez leurs bénéficiaires**

Bien évidemment, les rémunérations versés par les employeurs sont des revenus imposables et déclarés comme traitements et salaires par leurs bénéficiaires.

Revenu imposable = salaires fixes ou variables + primes + avantages en nature.

Les avantages en nature, autres que la nourriture ou le logement, doivent être évalués en tant que revenu, à leur valeur réelle (alors qu'ils sont évalués à leur prix de revient en tant que charges dans l'entreprise).

L'avantage en nature consistant en la mise à la disposition d'un véhicule de l'entreprise pour l'utilisation privée du salarié est évalué au montant des dépenses exposées pour l'entretien, l'assurance et l'amortissement. Les déplacements entre le domicile et le lieu de travail au moyen de ce véhicule constituent un avantage en nature parce qu'ils sont couverts par la déduction forfaitaire de 10 %.

Les allocations forfaitaires de remboursement de frais et les remboursements de frais réels professionnels exposés par les salariés sont exonérés d'impôt et n'ont pas à être déclarés, dès lors qu'ils constituent des charges déductibles pour l'entreprise.

l'exonération est subordonnée à quatre conditions	les allocations ou remboursements doivent couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi
	correspondre à des dépenses professionnelles spéciales autres que celles déjà couvertes par la déduction forfaitaire de 10 %;
	correspondre à des dépenses réelles être utilisées conformément à leur objet
L'exonération est refusée	quand le salarié opte pour la déduction de ses frais réels. Dans ce cas, allocations forfaitaires et remboursements doivent être ajoutés aux salaires avant déduction des frais réels

Lorsque l'exonération est refusée, les allocations forfaitaires ou remboursements sont considérés comme des suppléments de salaires.

indemnités de congé-naissance, rémunérations servies durant les congés formation	IMPOSABLES
indemnités journalières versées aux accidentés du travail	IMPOSABLES à hauteur de 50 % de leur montant
indemnités journalières de maladie versées à des personnes atteintes d'une des maladies figurant sur une liste, des affections comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse	EXONÉRATION

	Limites de déduction
Cotisations de retraite supplémentaire conventionnellement obligatoires	8% de la rémunération annuelle brute à concurrence de 8 plafonds SS, soit un maximum de 24 345 pour 2015
Cotisations de prévoyance complémentaire obligatoires	5% plafond SS <b>ET</b> 2% rémunération annuelle brute, sans excéder 2% de 8 fois le plafond SS, soit un maximum de 6 086 pour 2015

### **Incidence de la C.S.G**

#### **- Salaire brut**

Sur ce salaire sont calculées :

- les cotisations sociales à la charge de l'employeur. Ces cotisations ne sont pas déductibles du salaire à verser,
- les cotisations sociales à la charge du salarié, déductibles du salaire à verser ainsi que les cotisations non déductibles.

#### **- Salaire imposable**

Le salaire imposable est le salaire net ci-dessus majoré de la partie des cotisations non déductibles).

Les prélèvements sociaux sur les revenus d'activité, dont font partie les salaires, sont de 8%, ainsi décomposés :

Total =	CSG	+	CRDS
8% =	7,5%	+	0,5%

Ces cotisations sont déductibles pour partie :

	Total	Part déductible	Part non déductible
CSG	7,5	5,1	2,4
CRDS	0,5	0	0,5
	8	5,1	2,9

Par ailleurs, l'assiette des cotisations est 98,25% de la rémunération.

Du montant des rémunérations ainsi définies, le salarié peut déduire ses frais professionnels. Pour opérer cette déduction, une option est ouverte entre la déduction des frais réels justifiés ou une déduction forfaitaire :

Frais réels	Forfait
Ces frais doivent être justifiés par tous moyens. Il s'agit essentiellement de frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail (en principe dans une limite de 40 kms.), les frais supplémentaires de repas pour repas pris sur les lieux de travail.	Déduction forfaitaire de 10 % représentative des mêmes frais avec un minimum de 426 € et un plafond de 12 170 € pour 2015

Les dons et subventions consentis dans l'intérêt du personnel sont déductibles si l'entreprise n'a plus la disposition des sommes versées, par exemple versements aux comités d'entreprise.

#### **D) LES JETONS DE PRESENCE**

La loi sur les sociétés commerciales autorise l'assemblée générale des actionnaires des sociétés anonymes à allouer aux administrateurs, dans les sociétés fonctionnant avec un conseil d'administration, et aux membres du conseil de surveillance dans les sociétés fonctionnant avec un directoire, en rémunération de leur activité, une somme fixe annuelle à titre de jetons de présence. Le montant de cette somme est porté dans les charges des sociétés visées.

L'article 210 sexies du CGI limite le montant déductible :

SA effectif salarié > 5	limite de 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés de l'entreprise (5 si < 200 salariés, 10 si > 200 salariés) par le nombre des membres composant le conseil
SA effectif salarié < 5	limite de 457 € par membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance

Ainsi, dans le 1<sup>er</sup> cas, on aurait une limite :

Limite = 5% \* {Σ rémunérations/(5 ou 10)} \* nombre administrateurs

## E) LES CHARGES FINANCIERES

Dans les entreprises individuelles, les intérêts correspondant aux capitaux mis à disposition par l'exploitant ne sont pas déductibles du BIC en tant que charges.

Dans toutes les entreprises, individuelles ou dans les sociétés, les intérêts versés à des tiers en rémunération de prêts d'argent sont des charges déductibles ; cela concerne notamment les intérêts des emprunts indivis ou des emprunts obligataires. La prise en compte est opérée, en principe, à partir des intérêts courus.

Le régime de la déductibilité des intérêts d'emprunt en France est l'un des plus favorables de l'Union européenne : déduction de l'intégralité des charges financières

Ce mécanisme :

- introduit un biais fiscal en faveur de l'endettement, au détriment du financement par fonds propres,
- il est, par ailleurs, la principale cause de l'écart de taux implicite d'imposition entre les grandes et les petites entreprises.

On a cependant une accumulation de dispositions visant à limiter la déduction des charges financières :

<b>Art 39 1 3°</b>	Limite de taux, toutes sociétés (IR & IS)	
<b>Art 209 IX</b>	Limite des charges financières relatives à l'acquisition de titres de participation	
<b>Art 212 I a</b>	Intérêts servis aux entreprises liées: taux du 39 1 3° ou taux du marché si supérieur	
<b>b</b>	Prise en compte de la situation du créancier	
<b>Art 212 II</b>	Limites de sous capitalisation, charges > 150 000 €	
<b>Art 223 B</b>	Limite Charasse, régime des groupes	
<b>Art 212 bis</b>	Limitation globale des charges financières nettes des entreprises IS > 3 000 000 €	Sociétés non intégrées
<b>Art 223 B bis</b>		Sociétés intégrées

Dans les sociétés, une réglementation spéciale est applicable aux comptes d'associés. Parmi les textes, on retient trois limitations apportées à la déductibilité des intérêts versés aux titulaires de ces comptes, en rémunération des avances faites : les articles 39, 212 et 212 bis du CGI.

Ces règles visent :

- toutes les sociétés relevant de l'IR ou de l'IS (article 39)
- les financements assurés par des sociétés liées et soumises à l'IS (article 212)
- les sociétés IS qui empruntent et « mettent à disposition » de sociétés non liées, les sommes empruntées (article 212 bis).

### 1) Limite de taux applicable à toutes les sociétés

Limitations article 39 CGI	
<b>1<sup>ère</sup> limitation applicable</b> - à toutes les sociétés - à tous les comptes d'associés, courants ou bloqués.	Le capital de la société doit être entièrement libéré
<b>2<sup>ème</sup> limitation applicable</b> - à toutes les sociétés - à tous les comptes d'associés, courants ou bloqués.	Le taux maximum des intérêts déductibles ne peut pas dépasser 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 (2,79% pour 2014 et 2,15 pour 2015)

Cette limitation vise les avances de tous associés, personnes physiques ou morales.

Les intérêts ou la fraction des intérêts non déductibles, en vertu des limitations ci-dessus, sont réintégrés au BIC.

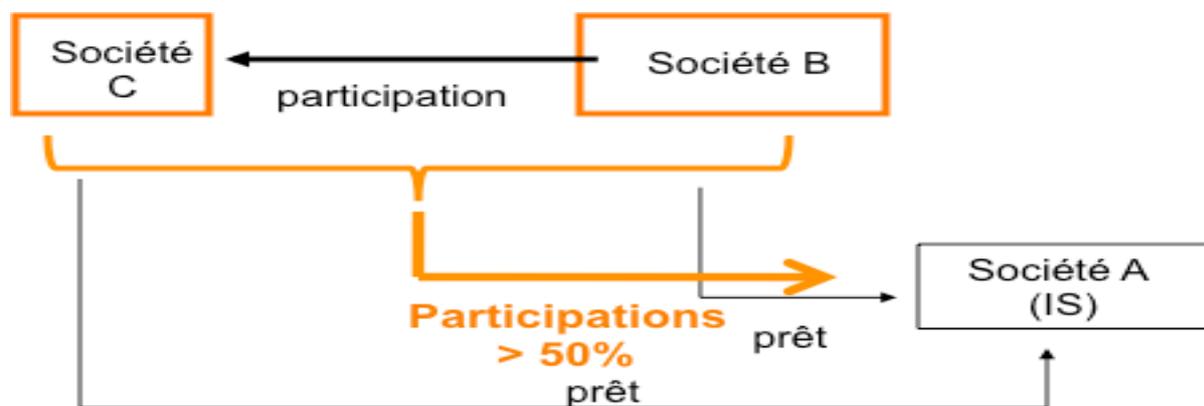
## 2) Règles de sous capitalisation en cas de sociétés liées soumises à l'IS

D'autres dispositions concernent les prêts entre sociétés liées : les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement sont soumis à des limites particulières.

Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre, ou bien y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Le schéma ci-dessous illustre une de ces situations de financement entre sociétés liées :



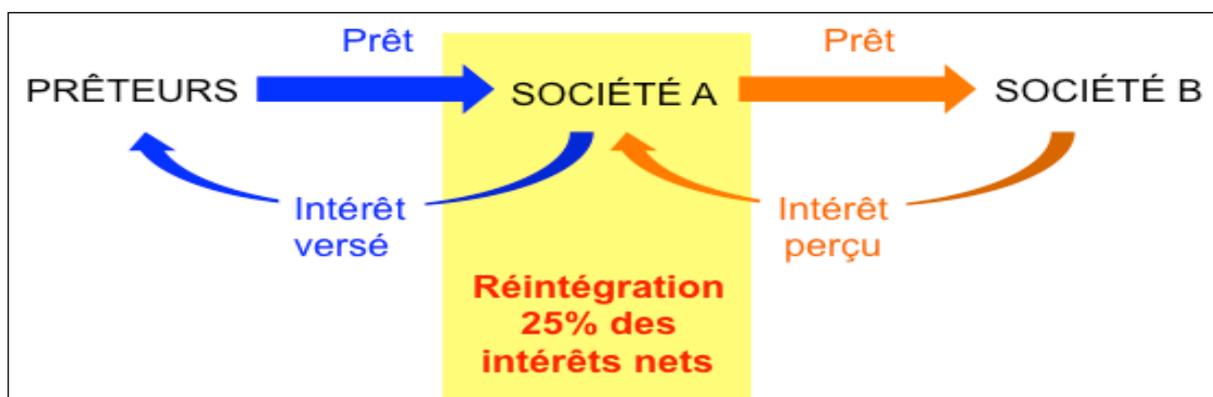
Taux article 39	limite calculée d'après le taux de l'article 39 ou, s'il est supérieur, d'après le <b>taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir</b> d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.
3 références de sous capitalisation	taux article 39 multiplié par le rapport existant entre une fois et demie le montant des capitaux propres, apprécié au choix de l'entreprise à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice et le montant moyen des sommes laissées ou mises à disposition par l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 au cours de l'exercice,
	25 % du résultat courant avant impôts
	montant des intérêts servis à cette entreprise par des entreprises liées

### 3) Les avances à des sociétés non liées

La loi de finances pour 2013 a introduit une autre règle :

I - Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise non membre d'un groupe ... sont réintégréées au résultat pour une fraction égale à 25 % de leur montant.

II - Le I ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes de l'entreprise est inférieur à trois millions d'euros.



### F) AUTRES CHARGES

Les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, sont déductibles lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

Par contre, les dons aux œuvres d'intérêt général et à certains organismes agréés ne sont pas déductibles du résultat mais ouvrent droit à des réductions d'impôt. La réduction d'impôt est plafonnée à 5%<sub>0</sub> du CA ; elle concerne les dons suivants :

- œuvres et organismes d'intérêt général,
- fondations d'entreprises,

- fondations ou associations reconnues d'utilité publique,
- associations culturelles
- établissements d'enseignement supérieur,
- sociétés ou organismes de recherche agréés,
- organismes agréés de financement des PME,
- organismes publics ou privés ayant pour objet la présentation de certains spectacles.

Le montant de la réduction d'impôt est égal à 60% des sommes versées, dans la limite de 5%<sub>0</sub> du CA HT.

### Section 3 Les amortissements

La loi fiscale admet la déductibilité des amortissements pour le calcul du BIC, soit en imposant certaines restrictions soit en accordant au contraire des amortissements dérogatoires ou exceptionnels.

#### Rappels comptables (PCG)

##### Définitions

- 1- *Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.*
- 2- *L'utilisation pour une entité se mesure par la **consommation des avantages économiques** attendus de l'actif...*  
*L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps...*
- 3- *Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.*  
*L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.*  
*Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.*  
*Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.*

On observe que, pour le comptable, l'amortissement n'est plus désormais la constatation d'une dépréciation, mais une consommation !

- 1- *A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au **plan d'amortissement** pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.*

...

3- L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité.

...

5- Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

6- Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

La fiscalité a gardé une conception plus ancienne de l'amortissement :

« **LES AMORTISSEMENTS DOIVENT CORRESPONDRE EN PRINCIPE À LA DÉPRÉCIATION EFFECTIVE SUBIE PAR LES ÉLÉMENTS À AMORTIR**

*Les amortissements sont, en règle générale, calculés chaque année, de telle sorte que leur montant cumulé permette de reconstituer le prix de revient de l'immobilisation amortissable à l'expiration de la durée normale d'utilisation. »*

Source : Précis de fiscalité DGFIP 2015

On observe donc une différence notable entre le concept comptable et la fiscalité !

#### **a) Conditions de déductibilité des amortissements**

- Les amortissements ne peuvent porter que sur des immobilisations inscrites à l'actif du bilan et soumises à dépréciation.
- L'amortissement ne constate que la dépréciation subie et ne peut donc être pratiqué que sur la base et dans la limite de la valeur d'origine.
- L'amortissement doit être effectivement pratiqué en comptabilité.

Selon le CGI, article 39 : « ...les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont **généralement admis d'après les usages** de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ... »

La condition relative à l'obligation de comptabiliser effectivement l'amortissement est renforcée par la règle de l'**amortissement minimal** (article 39 B du CGI) et son corollaire le refus de la déductibilité des **amortissement irrégulièrement différés** (voir ci-après)

#### **b) Base de l'amortissement**

Elle est constituée par le coût de revient de l'élément d'actif amortissable, c'est à dire la valeur d'origine, inscrite au bilan. Toutefois, pour les voitures particulières, la base d'amortissement peut être réduite

Dans les entreprises individuelles, certains éléments d'actif peuvent faire l'objet d'une utilisation partielle privative par l'exploitant. Dans ce cas, l'amortissement est calculé sur la base totale mais la valeur de l'utilisation privative doit être comptabilisée comme un avantage en nature dans le BIC.

### c) Modalités d'amortissement

#### - Amortissement linéaire

La pratique de l'amortissement linéaire repose sur une annuité constante pendant toute la période d'utilisation et calculée à partir d'un taux fixe fonction de cette période ou durée. La base est la valeur d'origine.

La durée normale d'utilisation résulte des usages. L'entreprise peut choisir un taux différent de celui usage, en faisant valoir des raisons particulières qu'elle doit justifier. Par ailleurs, l'administration fiscale ne remet pas en cause les durées retenues dérogeant aux usages pour raisons particulières lorsque ces durées ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages.

#### - Amortissement dégressif

Ce système, facultatif, est réservé aux biens d'équipement et aux investissements hôteliers. La liste de ces biens est fournie par l'article 22 de l'annexe II du CGI : matériels d'installations industrielles, de fabrication, de transport, de manutention,... installations de stockage..., investissements hôteliers. Sont exclus les biens usagés et les biens neufs d'une utilisation inférieure à 3 ans.

L'amortissement dégressif est une « invention » fiscale » reconnue par le plan comptable général :

*« Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation. » (PCG 322-2)*

Durée fiscale	Coefficient multiplicateur
3 ou 4 ans	1,25
5 ou 6 ans	1,75
Plus de 6 ans	2,25

#### - Amortissements exceptionnels

Ils visent notamment les logiciels acquis par une entreprise peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois. L'amortissement est calculé prorata temporis au titre de l'exercice d'acquisition et le solde est amorti au titre de l'exercice suivant.

#### **d) Contraintes ou facilités fiscales propres aux amortissements**

- Règle de l'amortissement minimal. .

En vertu de l'article 39 B du CGI :

*« A la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée. »*

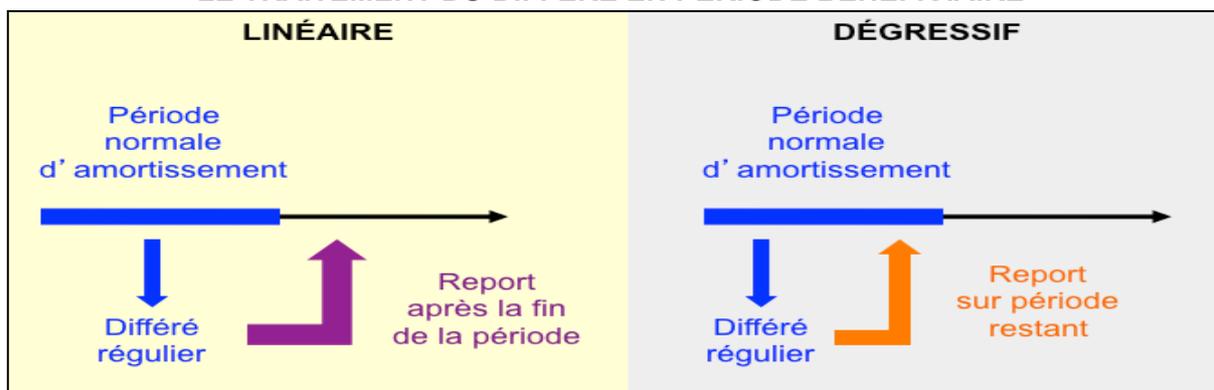
Cette disposition n'oblige pas les entreprises à comptabiliser au minimum à la clôture de chaque exercice un montant d'amortissement au moins égal au linéaire. Elle, signifie qu'à toute clôture d'exercice au sein de la période d'amortissement, la somme des amortissements pratiqués (comptabilisés) doit être au moins égale à la somme théorique des amortissements linéaires.

Les amortissements différés (voir ci-dessous) dans le respect de cette règle peuvent ensuite être déduits en principe jusqu'à la fin de la période d'amortissement, au-delà dans certains cas. L'amortissement minimal qui n'a pas été pratiqué (c'est-à-dire dire qui n'a pas été comptabilisé) en violation de cette règle est considéré comme ayant été irrégulièrement différé. La sanction édictée par la règle consiste à rejeter à l'avenir la déduction dans les exercices ultérieurs de cet amortissement irrégulièrement différé.

Les amortissements différés sont ceux que l'entreprise n'a pas comptabilisés à la clôture de l'exercice. S'ils sont irrégulièrement différés, c'est-à-dire différés en contravention avec l'article 39 B ci-dessus, ils ne sont plus déductibles ultérieurement lors d'une comptabilisation éventuelle. S'ils sont régulièrement différés, dans le respect de l'article 39 B, plusieurs situations sont possibles :

Amortissements différés en période bénéficiaire	pour les éléments amortis en linéaire, l'amortissement différé ne peut être pratiqué (rattrapé) qu'après la fin de la période d'amortissement
	pour les éléments amortis en dégressif, l'amortissement différé peut être réparti, pour sa totalité, sur la durée d'utilisation restant à courir
Amortissements différés en période déficitaire	en linéaire comme au dégressif, l'amortissement différé peut s'imputer, sans limitation de durée, sur les résultats comptables des premiers exercices bénéficiaires suivants après déduction de l'annuité normale d'amortissement et des reports déficitaires (dans les sociétés passibles de l'IS).
	pour les seuls éléments amortis au dégressif, 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 du taux dégressif à la valeur résiduelle comptable

## LE TRAITEMENT DU DIFFÉRÉ EN PÉRIODE BÉNÉFICIAIRE



### Section 4 Les dotations aux provisions

La comptabilité recommande la constitution des provisions nécessaires :

#### Provisions pour risques et charges

212-3. - Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise

312-1.1 - ... un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

312-1.2 - A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture.

312-2. - Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions pour risques et charges qui remplissent les conditions fixées à l'article 312-1.

#### Dépréciations

322-9. ... L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif ... résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation ...

On observe que la fiscalité se distingue ici de la comptabilité : fiscalement, on emploie le concept unique de provisions là où la comptabilité distingue les provisions et les dépréciations.

La loi fiscale subordonne la déductibilité des provisions à des conditions précises.

conditions de fond	<ul style="list-style-type: none"> <li>- la provision doit être destinée à faire face, soit à une perte ou à la dépréciation d'un élément d'actif (fonds de commerce, valeurs mobilières, créances), soit à une charge qui, si elle était intervenue au cours de l'exercice, aurait été déductible.</li> <li>- la perte ou la charge doit être nettement précisée (nature, montant,...), toutefois, des évaluations statistiques sont possibles.</li> <li>- la perte ou la charge doit être probable</li> <li>- la probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'évènements en cours à la clôture de l'exercice</li> </ul>
conditions de forme	<ul style="list-style-type: none"> <li>- comptabilisation</li> <li>- inscription sur un tableau des provisions, joint à la déclaration</li> </ul>

a

Les provisions pour dépréciation des titres de participation relèvent du régime des moins values à long terme ; les reprises sont des plus values à long terme.

## CHAPITRE IV – LES PLUS ET MOINS VALUES

La base du traitement fiscal est constituée par le compte de résultat de l'entreprise :

COMPTÉ DE RÉSULTAT	
CHARGES	PRODUITS
- achats - etc ...  - valeur nette comptable des éléments d'actif cédés - etc ...	- ventes - etc ... - redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires - produits de cession d'éléments d'actif  - etc ...
RÉSULTAT (BÉNÉFICE)	
part imposable taux normal	part imposable taux réduit et non imposable

La comptabilité détermine UN SEUL résultat; En fiscalité, ce résultat est décomposé en plusieurs éléments, chacun imposable dans des conditions spécifiques. On a :  
 Résultat global = part imposable au taux normal + part imposable au taux réduit

Ou encore :

Part imposable au taux normal = résultat global - part imposable au taux réduit

résultat global =	part imposable au taux normal + part imposable au taux réduit + part non imposable
-------------------	--

Le régime fiscal des plus et moins values correspond aux opérations de cession d'éléments d'actif. A l'origine, ces appellations correspondaient exclusivement à des durées de détention : une partie de ces plus values est imposée au taux normal, c'est le régime dit "du court terme", l'autre partie est imposée à un taux réduit, c'est le régime dit "du long terme". La loi y a ajouté certaines autres opérations, parmi lesquelles les redevances de licence, de façon à les faire bénéficier d'une imposition à taux réduit, comme pour les plus values à long terme.

Pendant longtemps, les entreprises imposables à l'R ainsi que les sociétés imposables à l'IS ont été soumises à des dispositions semblables. Des divergences sont apparues en 1997 qui sont désormais plus importantes, suite à la loi de finances rectificative pour 2004.

<b>CESSION DE TOUTE IMMOBILISATION AUTRE QUE TITRES DE PARTICIPATION</b>					
<b>Entreprises IR</b>					<b>Sociétés IS</b>
PLUS VALUES			MOINS VALUES		
Durée de détention					
< 2 ans		≥ 2 ans	< 2 ans	≥ 2 ans	
<b>Immobilisations amortissables</b>	Toujours Court terme	CT dans la limite de l'amortissement	Toujours Court terme		
<b>Immobilisations non amortissables</b>		LT au-delà			
		Long terme	Court terme	Long terme	

<b>CESSION DE TITRES DE PARTICIPATION</b>					
	<b>ENTREPRISES IR</b>	<b>SOCIÉTÉS IS</b>			
<b>Régime d'imposition</b>		CT si détention < 2 ans LT si détention > 2 ans			
<b>Taux d'imposition</b>	CT : IR progressif LT : taux réduit	CT : IS taux normal			
		LT			
		2004 19%	2005 15%	2006 8%	> 2007 (*) 0%

(\*) Cette plus value à long terme n'est donc plus imposable. Il y a cependant réintégration extra comptable sur l'imprimé 2058, d'une quote part de frais et charges de 12% du montant net de la PVLT.

On doit observer que le régime des PV LT continue à s'appliquer plus largement pour les entreprises assujetties à l'IR que pour celles assujetties à l'IS : ces PV concernent les cessions d'immobilisations non amortissables détenues depuis plus de deux ans ainsi que les cessions d'immobilisations amortissables, pour la fraction de la PV dépassant le montant des amortissements.

<b>AUTRES OPERATIONS (IR &amp; IS)</b>			
<b>NATURE DE L'OPERATION</b>	<b>BASE IMPOSABLE</b>	<b>REGIME D'IMPOSITION APPLICABLE</b>	<b>TAUX D'IMPOSITION</b>
<b>Redevances (*)</b> pour concessions de licences	redevances perçues - <u>frais de gestion</u> = redevance nette	COURT TERME si droits acquis à titre onéreux depuis < 2 ans	taux normal (**)
		LONG TERME - si droits acquis à titre onéreux depuis > 2 ans - si mise au point par l'entreprise ou acquis à titre gratuit	taux réduit
"dividendes" reçus de sociétés de capital risque	prix de cession participation - <u>prix d'acquisition</u> = + ou - value "dividende"	COURT TERME  LONG TERME si prélèvement sur PV réalisées au cours des 4 derniers exercices sur titres détenus depuis > 2 ans	taux normal (**)  taux réduit

(\*) Ne pas confondre perception de redevance et cession de brevet

(\*\*) Impôt progressif si IR, 33% si IS

Pour les redevances versées entre sociétés dépendantes, la situation de la concessionnaire, utilisatrice du brevet est la suivante : le montant de redevance versée déductible du résultat imposable au taux plein est désormais limité :

Montant déductible = montant versé x  $(15/33)^{1/3}$

Cette fraction évoluera en raison du changement du taux réduit, indiquée ci-après.

#### **CONDITIONS D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES A COURT TERME ET LONG TERME**

<b>NATURE DE LA PLUS-VALUE ou opération assimilée</b>	<b>ENTREPRISE IMPOSEE A L'IR</b>	<b>SOCIETE IMPOSEE A L'IS</b>
PV à CT	- imposition IR progressif au taux normal - étalement possible sur 3 ans	- imposition IS taux normal - pas d'étalement
PV à LT	- taux réduit 16% plus contributions diverses - abattement 10% par an au-delà de 5 ans de détention pour les PVLT immobilières	- IS réduit 15% (19% pour les titres de sociétés à prépondérance immobilière) - Titres de participation : 0%

Pour les **plus values sur titres de participation exonérée des sociétés IS**, il y a cependant l'obligation, pour les exercices clos depuis le 31/12/12, de réintégrer une quote part égale à 12% de la PV brute.

Soit une société IS ayant cédé des titres de participation et réalisé :

- une PVL = 1 000  
- une MVLT = 200

La PV nette LT est bien  $= 1\,000 - 200 = 800$ , mais la quote part est calculée sur 1 000, soit :  
Quote part  $= 1\,000 * 12\% = 120 \text{ €}$

On a donc :

Résultat comptable	X
Déduction PV nette LT	-800
Réintégration quote part	<u>+120</u>
Résultat imposable =	X - 680

## CHAPITRE V - LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

### Section 1 Le résultat de l'exercice

Le bénéfice imposable n'est pas le même que le bénéfice comptable, car il y a des divergences entre les règles fiscales et comptables de détermination du bénéfice.

L'entreprise calcule en premier lieu son résultat comptable. Ensuite, elle effectue les retraitements nécessaires pour tenir compte des règles fiscales qui s'écartent des règles comptables. Ces corrections sont effectuées sur le tableau 2058A de détermination du résultat fiscal annexé à la déclaration de résultat.

Ce document comporte trois parties. Les deux premières sont :

- Les **réintégrations**, c'est-à-dire tous les éléments non compris dans le résultat comptable qui doivent être inclus dans le résultat fiscal ;
- Les **déductions**, sommes comprises dans le résultat comptable à exclure pour le calcul du résultat fiscal.

La structure arithmétique des calculs qui en résultent est la suivante :

I	Bénéfice comptable + réintégrations = <b>total I</b>
II	Perte comptable + déductions = <b>total II</b>

On obtient donc : Résultat fiscal (avant imputation des déficits) = I - II

Cette démarche est commune aux entreprises soumises à l'IR comme à l'IS. Le détail des retraitements comprend :

- des retraitements qui tiennent à la nature de l'entreprise (rémunération de l'exploitant d'une structure IR, intérêts excédentaires d'une société IS dans le cadre des règles de sous capitalisation, ...)
- des retraitements qui tiennent à la nature de la charge ou du produit (charge somptuaire, acte anormal de gestion, ...)

Pour les plus values, les retraitements tiennent à la fois à la nature de l'opération et au régime fiscal dont relève l'entreprise, les régimes du CT et du long terme différant sensiblement selon le type d'entreprise. Ils sont justifiés par le fait que l'objet de l'imprimé 2058 A est de déterminer le résultat imposable dans les conditions normales (IR progressif

ou IS), les plus values étant déterminées dans des conditions particulières sur l'imprimé 2059 A.

## **Section 2 Le report des déficits**

La troisième partie de l'imprimé permet un transfert de déficit entre exercices. En fait, ces possibilités sont limitées et diffèrent selon le régime d'imposition de l'entreprise, IR ou IS.

### **A) ENTREPRISE RELEVANT DE L'IR :**

Comme on l'a déjà vu, le déficit d'une année est déduit du revenu global du contribuable. Si celui-ci n'est pas suffisant, l'excédent est reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la 6<sup>ème</sup> année incluse.

### **B) SOCIETE RELEVANT DE L'IS**

Lorsque le résultat fiscal d'un exercice est déficitaire, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et, au besoin, des exercices ultérieurs ; c'est le report « en avant ». Toutefois, sur option de la société, le déficit peut être reporté « en arrière » sur le bénéfice non distribué de l'exercice précédent. La gestion des déficits fait partie de la stratégie fiscale de l'entreprise.

La loi a limité cette possibilité d'imputation à 50% (à l'origine 60%) de la fraction du bénéfice imposable de l'année excédant 1 million d'euros.

Exemple :

- bénéfice 2015 = 1 500 000 €
- déficit 2014 = 1 400 000 €

Imputation possible du déficit 2014 sur le bénéfice 2015 =  
 $1\,000\,000 + \{50\% * (1\,500\,000 - 1\,000\,000)\} = 1\,250\,000 \text{ €}$

Résultat imposable 2015 =  $1\,500\,000 - 1\,250\,000 = 250\,000 \text{ €}$

Le solde du déficit 2014, soit :  $1\,400\,000 - 1\,250\,000 = 150\,000 \text{ €}$  est reportable sur les exercices 2016 et suivants.

#### **a) le report « en avant » sur les exercices suivants**

En comptabilité, le déficit d'un exercice est viré au débit du compte « report à nouveau » et vient ainsi diminuer le montant des capitaux propres.

Du point de vue fiscal, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice.. Si ce bénéfice est insuffisant, le solde du déficit est reporté sur les exercices suivants. Ce droit au report est illimité.

Le « jeu » du report des déficits apparaît sur la partie III, en bas de l'imprimé 2058 A :

			+		-
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables	Bénéfice	XI			
	Déficit			XJ	
Déficit de l'exercice reporté en arrière (entreprises IS)		ZL			
Déficits antérieurs imputés sur le résultat (entreprises IS)				XL	
RÉSULTAT FISCAL bénéficiaire ou déficitaire		XN		XO	

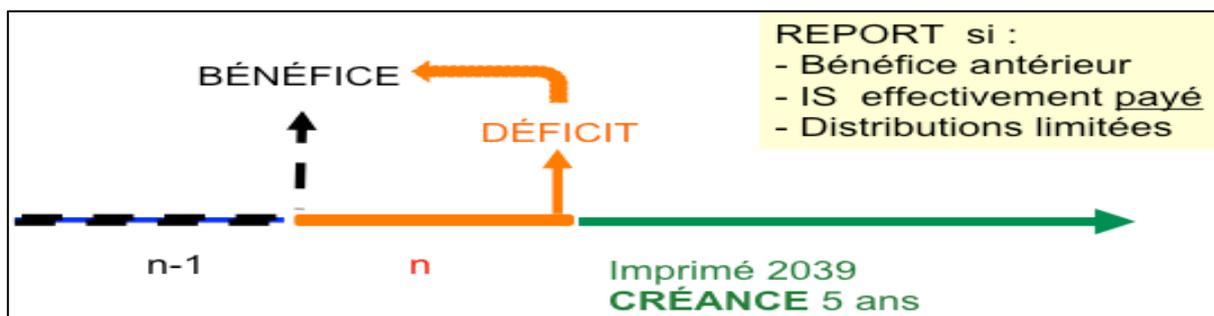
### b) Le report en arrière pour les sociétés IS

Ce régime est applicable sur option de l'entreprise quand le résultat de l'exercice est déficitaire alors que l'exercice antérieur a été bénéficiaire. C'est un système appelé aussi « carry-back » qui est appliqué dans plusieurs pays industriels. En France, contrairement à d'autres pays, on ne rembourse pas l'impôt antérieurement payé mais on constate une créance fiscale imputable sur les impôts futurs ou remboursables au bout de 5 ans si elle n'a pas pu être imputée entre temps. Le régime ne s'applique qu'aux sociétés IS.

Le report en arrière du déficit est subordonné à l'exercice d'une option par l'entreprise. Cette option résulte du dépôt, en même temps que celui de la déclaration de résultat de la société, d'une déclaration spéciale n° 2039.

 N° 14471*05 Formulaire obligatoire (article 220 <i>quinquies</i> du CGI)	 Liberté • Égalité • Fraternité RÉPUBLIQUE FRANÇAISE	N° 2039-SD (2016)
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES		
<b>REPORT EN ARRIÈRE DES DÉFICITS</b> (Article 220 <i>quinquies</i> du code général des impôts)		

L'intitulé est trompeur : il n'y a pas remise en cause des résultats antérieurs. Il s'agit en fait d'un dispositif économique qui vise à mettre à disposition de la société déficitaire une créance mobilisable afin de répartir sur de meilleures bases : la créance qui est normalement imputable sur l'impôt futur est éventuellement cessible à des établissements de crédit.



Un certain nombre de dispositions limitent la portée de l'avantage :

- Seul est retenu le bénéfice imposable au taux normal (33,1/3 ou 15% PME). La réalisation de PVLVT au cours de l'exercice n-1 ne permet pas de bénéficier du régime.
- Il faut que le bénéfice ait donné lieu au **paiement effectif de l'impôt**, à l'exclusion des bénéfices exonérés ou non payés grâce à des crédits d'impôt : le fait d'avoir été préalablement exonéré ou d'avoir acquitté son IS par imputation de crédits d'impôt réduit les capacités de report en arrière.
- Seul est pris en compte le **bénéfice non distribué** : toute distribution effectuée au cours de l'exercice antérieur réduit les capacités de report en arrière.
- Le déficit qui n'a pu être imputé sur le bénéfice antérieur reste reportable sur les bénéfices ultérieurs.
- La loi de finances pour 2013 a plafonné le déficit reportable à 1 million d'euros.

Exemple :

Soit une SA pour laquelle les données financières sont les suivantes :

	N-1	N
Résultat imposable à 33%	18 000	-100 000
IS 33% au titre de l'exercice	6 000	
Crédits d'impôt imputés sur l'IS	0	
Distributions au titre de l'exercice	2 000	

Exclusions : comme indiqué, les distributions effectuées au titre d'un exercice doivent être déduites du montant du bénéfice, ainsi que les bénéfices pour lesquels on n'a pas effectivement décaissé l'IS, en raison de l'imputation de crédits d'impôt.

N-1

Le bénéfice d'imputation est  $18\ 000 - 2\ 000 = 16\ 000$  €

N

La perte N reportable en arrière est donc : 16 000 €

La créance en résultant est  $16\ 000 * 33\% = 5\ 333$  €

Par ailleurs, le solde du déficit n, soit 84 000 € est reportable en avant.

### **Comptabilisation et régime fiscal de la créance**

La créance doit être enregistrée, pour sa valeur nominale, au débit du compte 444 " État - Impôt sur les sociétés ", par le crédit du compte 699 " Produits. Report en arrière des déficits ". Cette créance n'est pas imposable. Son montant doit être déduit extra comptablement pour la détermination des résultats suivants.

## CHAPITRE VI - DECLARATION DU RÉSULTAT, CALCUL ET PAIEMENT DE L'IMPOT

La structure générale de la procédure est la suivante :

- détermination du revenu imposable par le contribuable et déclaration,
- calcul du montant de l'impôt, pour les entreprises relevant de l'IS,
- paiement d'acomptes et règlement du solde

Des règles particulières s'appliquent à l'IR ou à l'IS

### Section 1 Impôt sur le revenu

Cette situation correspond aux entreprises individuelles et aux associés de sociétés de personnes.

#### A) RAPPEL DES REGLES EN MATIERE D'IR

La déclaration d'ensemble des revenus N (N° 2042) est déposée en principe au printemps N+1 pour la généralité des contribuables. Par exception, les contribuables assujettis à une déclaration professionnelle déposée plus tard (BIC) ont un report de délai (au 30 avril). Pour inciter les contribuables à recourir à la télédéclaration, des délais plus importants sont accordés dans ce cas.

2042  
cerfa  
N°10330 \* 19

# DÉCLARATION DES REVENUS 2014

14

DIRECTION GÉNÉRALE  
DES FINANCES PUBLIQUES

Envoyez votre déclaration au centre des finances publiques  
de votre domicile **au plus tard le 19 mai**  
ou déclarez sur [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr).

Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Le contribuable déclare ses revenus, mais le calcul de l'impôt est effectué exclusivement par les services fiscaux

L'impôt sur le revenu, qui est mis en recouvrement par voie de rôle, est acquitté par acomptes provisionnels (2 acomptes en février et mai = 2/3 + le solde en fin d'année ou par 10 prélèvements mensuels)

#### B) CAS DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Le régime fiscal des sociétés de personnes s'applique :

- aux sociétés en nom collectif ;
- aux commandités des sociétés en commandite simple ; la société en commandite simple est soumise à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires ;
- aux entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique : si l'associé est une personne morale, la société est soumise à l'impôt sur les sociétés.

#### **a) Détermination du revenu au niveau de la société**

Le bénéfice fiscal réalisé par une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu est déterminé au niveau de la société elle-même qui doit déclarer ce bénéfice. La société relevant de l'impôt sur le revenu a donc une existence fiscale mais elle est translucide pour l'imposition de son bénéfice.

Le bénéfice fiscal n'est pas en effet imposé au nom de la société mais au nom personnel des associés, chacun des associés étant imposé à raison de sa quote-part des bénéfices sociaux :

- soit à l'impôt sur le revenu s'il relève de cet impôt (particulier ou entreprise relevant de l'impôt sur le revenu),
- soit à l'impôt sur les sociétés, s'il est assujéti à cet impôt (société soumise à l'impôt sur les sociétés).

Lorsqu'un associé est soumis à l'IS, son résultat est calculé selon les règles de l'IS.

#### **b) Calcul du résultat fiscal d'ensemble**

Les charges déductibles du **résultat fiscal de la société** à répartir entre les associés sont celles qui incombent normalement à la société, c'est-à-dire celles qui sont directement liées à l'activité sociale. Ce n'est pas le cas des frais personnels des associés, même engagés pour les besoins de l'activité sociale.

Lorsque les droits détenus par un associé dans une société de personnes sont considérés comme un actif professionnel personnel, c'est-à-dire qu'il exerce dans le cadre de la société de personnes (relevant de l'impôt sur le revenu), une activité professionnelle relevant de la catégorie des BIC, BA réels ou BNC, il peut déduire de sa quote-part de résultat social, les frais professionnels dont il a supporté personnellement la charge.

Les frais doivent :

- incomber personnellement à l'associé,
- présenter le caractère de dépense déductible dans le cadre d'une entreprise individuelle,
- et ne pas avoir été pris en compte pour la détermination du résultat fiscal de la société.

Les **cotisations sociales personnelles** obligatoires et facultatives des associés constituent une charge déductible de leur quote-part de bénéfice dans les conditions identiques à celles concernant l'exploitant individuel, même si la société les a prises en charge. Dans ce dernier cas, le montant des cotisations prises en charge doit être, au préalable, ajouté aux sommes attribuées aux associés.

Les **frais de voiture** exposés par les associés ou qui leur sont remboursés dans le cadre de l'activité sociale ne peuvent être déduits que du bénéfice fiscal de la société, et non pas de la quote-part de ce bénéfice leur revenant.

Les avantages personnels non déductibles dont bénéficie un associé doivent être rapportés à sa part de résultat.

Les plus-values taxables au taux de 16 %, les revenus de capitaux mobiliers et les crédits d'impôt sont répartis entre les associés au prorata de leurs droits sociaux.

Si le résultat de la société est **déficitaire**, chaque associé peut imputer sur son revenu global (ou sur son bénéfice imposable) la quote-part du déficit correspondant à ses droits dans la société.

### **c) Répartition du résultat fiscal de la société**

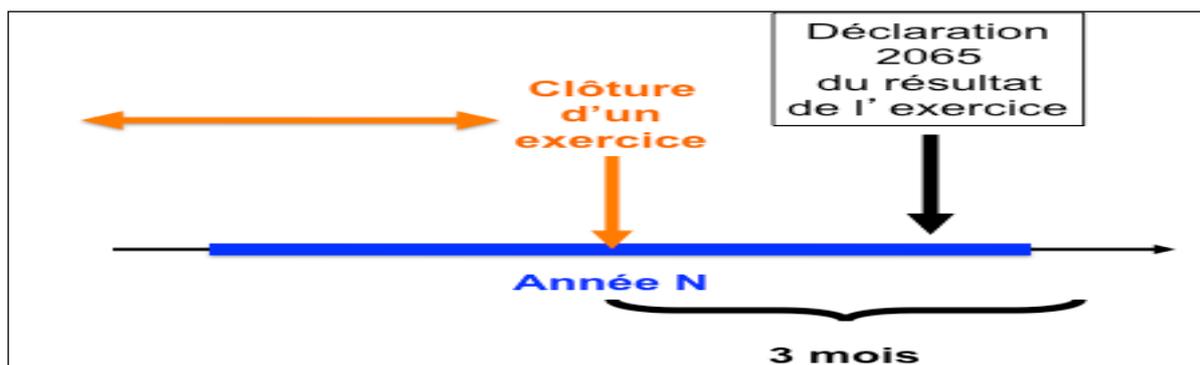
La répartition du résultat social s'effectue conformément aux **droits des associés**. Le montant de la quote-part respective de chacun des associés doit tenir compte des **bénéfices** résultant du pacte social, des **rémunérations** qui lui sont versées et qui sont **non déductibles** du résultat fiscal, des **intérêts servis non déductibles** du résultat fiscal et des **avantages particuliers** qui lui sont accordés.

Les bénéfices sont considérés comme appréhendés par les associés à la date de leur réalisation. Les associés sont en conséquence imposés sur la quote-part des bénéfices à laquelle ils ont droit, même s'ils n'en ont pas effectivement disposé parce que, par exemple, les bénéfices sont mis en réserves.

En comptabilité, la quote-part de résultat qui revient, le cas échéant, à une entreprise ou société membre n'est comptabilisée par cette dernière que lorsqu'elle est effectivement distribuée. La règle est donc différente avec la règle fiscale, selon laquelle le résultat de la société de personnes est considéré comme appréhendé dès qu'il est réalisé.

## **Section 2 Impôt sur les sociétés**

L'impôt sur les sociétés est établi en principe au lieu du principal établissement de la personne morale. Dans le cas des sociétés IS, la chronologie est la suivante :



Les sociétés doivent produire dans les trois mois de la clôture de leur exercice une déclaration de résultat n° 2065, accompagnée des déclarations exigées des titulaires de bénéfices industriels et commerciaux soumis à un régime de bénéfice réel.

		DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES		N° 2065-SD 2015 @Internet-DGFIP	
N° 11084*16		 Liberté • Égalité • Fraternité RÉPUBLIQUE FRANÇAISE			
Formulaire obligatoire <small>(art 223 du Code général des impôts)</small>		<b>IMPOT SUR LES SOCIÉTÉS</b>		<small>Timbre à date du service</small>	
Exercice ouvert le		et clos le		Régime simplifié d'imposition	
Déclaration souscrite pour le résultat d'ensemble du groupe				Régime réel normal	

Comme les commerçants imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés peuvent être soumises au régime réel normal ou au régime réel simplifié, selon le montant de leur chiffre d'affaires (déclaration 2065 + la série des 2050 ou 2033 si régime simplifié, TDFC si CA > 15 M€ HT).

La société paie spontanément les acomptes et le solde de l'impôt sur les sociétés au service local des impôts

Au titre d'un exercice, il y a donc, dans le cas général, 5 versements : 4 acomptes et le solde.

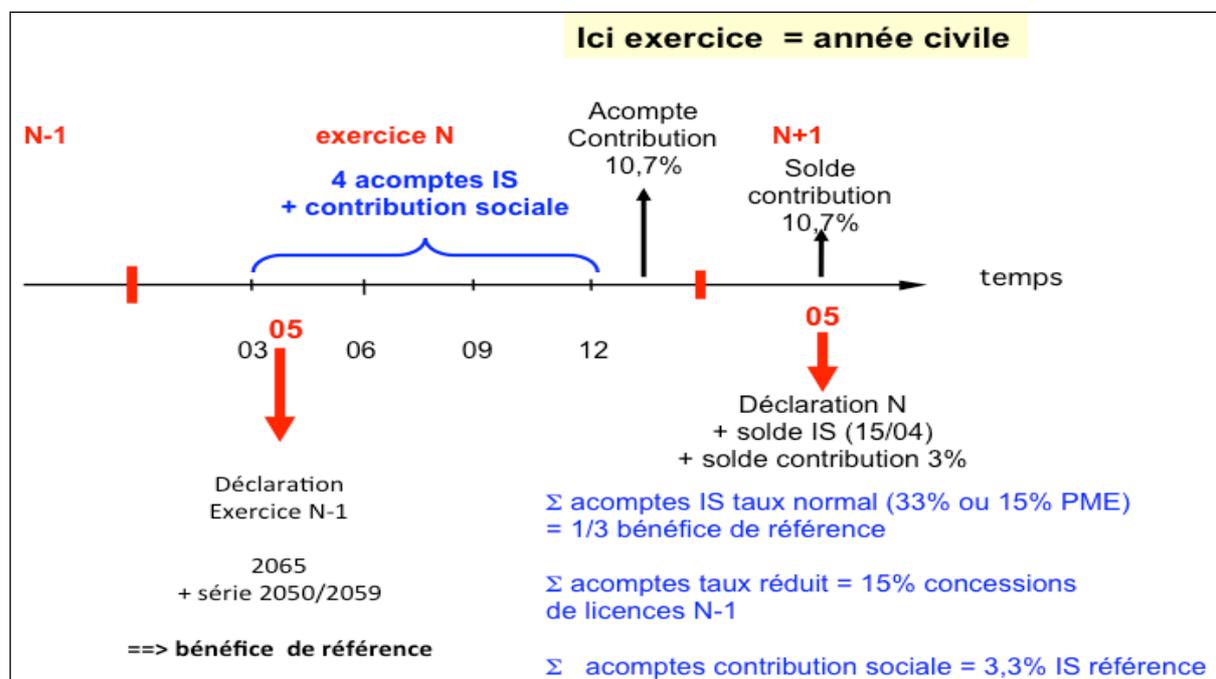
Les acomptes sont exigibles à la fin de février, mai, août et novembre, le paiement devant être effectué au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre, calculés d'après les résultats du dernier exercice clos à la date de leur échéance et dont le délai de déclaration est expiré.

Chaque acompte est égal à :

- 8,1/3 % du bénéfice taxé à 33,1/3%
- 3,75% du bénéfice des PME taxé à 15 %
- 3,75% du résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments de propriété industrielle taxés à 15 %.

Le solde est payé au vu des résultats de l'exercice qui doivent être déclarés au plus tard 3 mois après la clôture.

Le téléversement est obligatoire pour toutes les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur chiffre d'affaires et qu'elles relèvent ou non de la compétence de la Direction des grandes entreprises.



### Très grandes entreprises : le versement du dernier acompte

Pour les exercices ouverts au 1er janvier 2013, le montant du dernier acompte à verser au titre d'un exercice ne peut être inférieur à un certain montant :

CA société	Quotité du dernier acompte A <sub>4</sub>
250 M € < CA < 1 Milliard €	Si le bénéfice estimé a augmenté de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédent A <sub>4</sub> = différence entre 75 % du montant de l'impôt estimé sur le bénéfice de cet exercice et le montant des acomptes déjà payés au titre de cet exercice ;
1 milliard < CA < 5 milliards	Si le bénéfice estimé a augmenté de plus de 25 % par rapport à l'exercice précédent A <sub>4</sub> = différence entre 85 % du montant de l'impôt estimé sur le bénéfice de cet exercice et le montant des acomptes déjà payés au titre de cet exercice ;
CA > 5 milliards	Si le bénéfice estimé a augmenté de plus de 11,1 % par rapport à l'exercice précédent A <sub>4</sub> = différence entre 95 % du montant de l'impôt estimé sur le bénéfice de cet exercice et le montant des acomptes déjà payés au titre de cet exercice

### AUTRES IMPÔTS

Contribution sociale 3,3%	Applicable aux sociétés : <ul style="list-style-type: none"> <li>- CA ≥ 7 630 000 €</li> <li>- % personnes physiques dans capital &lt; 75%</li> <li>- abattement 763 000 € sur l'IS</li> <li>- versement d'acomptes</li> </ul>
Contribution exceptionnelle 10,7% pour les exercices clos à compter du 31/12/13	Applicable aux sociétés : <ul style="list-style-type: none"> <li>- CA &gt; 250 millions €</li> <li>- Base IS brut taux normal &amp; taux réduit</li> <li>- Paiement en deux versements : <ul style="list-style-type: none"> <li>- acompte avec le 4<sup>ème</sup> acompte du 15/12</li> <li>- solde avec le solde IS</li> </ul> </li> </ul>

(1) applicable sur l'IS au taux normal et au taux réduit (PVLT)

### Pour les PME, possibilité d'imposition à taux réduit

Depuis 2002 : régime de plein droit	
Conditions générales	CA H T < 7 630 000 € Capital détenu > 75% par des personnes physiques
Taux d'imposition réduit	15% le bénéfice imposable, y compris la fraction relevant du régime des PVLT est taxé à 15 % dans la limite de 38 120 €.

### **Section 3 Exonérations et crédits d'impôt**

Certaines entreprises peuvent être exonérées d'impôt sur les bénéfices ou ont un crédit d'impôt en fonction des conditions d'exercice de l'activité ou des investissements réalisés. L'exonération, comme les crédits d'impôt peuvent concerner :

- des activités soumises à l'IR,
- des activités soumises à l'IS,
- les deux types d'activité.

#### **A) EXONÉRATIONS**

Parmi les nombreuses dispositions applicables, on retiendra les suivantes :

##### a) Zones Franches Urbaines (ZFU)

Les entreprises implantées dans certaines zones franches urbaines peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pendant cinq ans puis d'un abattement dégressif (CGI, art. 44 octies et octies A).

##### b) Jeunes entreprises innovantes

Il s'agit de PME créées depuis moins de huit ans qui engagent au cours de chaque exercice des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % de leurs charges fiscalement déductibles. Le régime est applicable jusqu'au 31/12/16.

Les conditions à remplir sont :

- effectif < 250 personnes
- CA < 50 millions € ou total de bilan < 43 millions €

Les jeunes entreprises innovantes peuvent obtenir une période d'exonération totale des bénéfices suivie d'une période d'abattement de 50 % de douze mois chacune. Ces avantages s'appliquent à des exercices bénéficiaires qui ne sont pas nécessairement consécutifs.

L'exonération est applicable aux bénéfices et plus-values après imputation des déficits reportables. Certains produits sont exclus de l'exonération : produits de participations, subventions, libéralités et abandons de créances, excédent des produits financiers sur les frais financiers.

##### c) Pôles de compétitivité

Il sont créés par regroupement sur un territoire donné d'entreprises, d'établissements d'enseignement supérieur et d'organismes de recherche publics ou privés. Ils ont vocation à travailler en synergie afin de mettre en place des projets de développement économique innovants.

Les entreprises concernées peuvent obtenir une période d'exonération totale des bénéfices de 36 mois et une période d'abattement de 50 % de 24 mois. L'exonération s'applique à des exercices bénéficiaires qui ne sont pas obligatoirement consécutifs au titre d'une période maximale de 120 mois calculée à compter du début des travaux de recherche.

## **B) CRÉDITS D'IMPÔT**

### **a) Mécénat d'entreprise**

Il peut prendre la forme de dons aux oeuvres et à d'autres organismes.

Les dons aux oeuvres d'intérêt général et à certains autres organismes agréés ne sont pas déductibles du résultat fiscal mais ouvrent droit à une réduction d'impôt. Ces dépenses doivent être réintégrées extra-comptablement sur le tableau de détermination du résultat fiscal (n° 2058A). Le produit correspondant à la créance d'impôt (« crédit) n'étant pas imposable doit être déduit extra-comptablement sur le même tableau.

Les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ont le choix entre cette réduction d'impôt et celle dont peuvent bénéficier la généralité des contribuables.

La réduction d'impôt est égale à 60 % des sommes versées, retenues dans la limite de 5 ‰ du CA HT de l'entreprise. Si les dons excèdent la limite de 5 ‰, l'excédent est reporté successivement sur les cinq exercices suivants et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions, après prise en compte des versements de l'exercice.

### **b) Crédit d'impôt recherche**

Les entreprises industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles imposées à l'IR ou à l'IS d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt calculé en fonction de leurs dépenses de recherche.

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

- les amortissements déductibles des immobilisations affectées directement aux opérations de recherche.
- les amortissements des brevets et des certificats d'obtention végétale, acquis en vue des recherches ;
- les rémunérations des chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations,
- les dépenses de personnel liées à la première embauche de personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent sont retenues pour le double de leur montant pendant les vingt-quatre premiers mois suivant leur recrutement, à la condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente.
- les dépenses de fonctionnement évaluées à 50 % des dépenses de personnel et à 75 % de la dotation aux amortissements visées ci-avant.

- le coût des opérations de recherche sous-traitées notamment à des organismes de recherche publics ou à des établissements d'enseignement supérieur. L'ensemble des dépenses de sous-traitance est plafonné à 10 millions € par an.

Le crédit d'impôt est déterminé par année civile quelles que soient la date de clôture de l'exercice et sa durée.

Son montant est égal à 30 % de la fraction des dépenses de recherche exposées au cours de l'année n'excédant pas 100 millions €. Ce taux est ramené à 5 % pour la fraction supérieure à ce seuil.

Le crédit d'impôt pour dépenses de recherche est imputé sur l'IS ou l'IR dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche **après imputation des autres crédits d'impôt** ont été engagées. L'excédent éventuel du crédit d'impôt constitue, au profit de l'entreprise, une créance sur l'État d'égale montant. Cette créance n'est pas imposable.

Cette créance est utilisée pour le paiement de l'IS ou de l'IR dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période. Elle est mobilisable auprès des établissements de crédit.

Le crédit d'impôt n'est ni imputable sur l'imposition forfaitaire annuelle, ni sur la contribution sociale (IS), ni sur la contribution exceptionnelle de 10,7 % d'IS.

#### c) Crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE)

En vigueur depuis le 1er janvier 2013, le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) équivaut à une baisse de cotisations sociales, sous la forme d'une réduction de l'impôt à acquitter en N+1 au titre de l'exercice N.

Le CICE est un avantage fiscal qui concerne les entreprises employant des salariés, soumises à un régime réel d'imposition (ce qui exclut les micro entreprises et les auto-entrepreneurs), quels que soient leur forme et le régime d'imposition de leur résultat (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

L'assiette de ce crédit d'impôt est constituée par les rémunérations brutes soumises aux cotisations sociales, versées par les entreprises dans la limite de 2,5 fois le Smic.

Son taux est de :

- 4 % pour les rémunérations versées au titre de 2013 (1re année d'application),
- 6 % pour les rémunérations versées les années suivantes.

L'assiette de ce crédit d'impôt est constituée par les rémunérations brutes soumises aux cotisations sociales, versées au cours d'une année civile par les entreprises dans la limite de 2,5 fois le Smic (soit toutes les rémunérations inférieures à 3 643,79 € par mois en 2015).

Le CICE doit être imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du CICE ont été versées. Ainsi, le CICE calculé au titre des rémunérations 2015 doit être imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice 2015, à acquitter en 2016.

Si le CICE ne peut pas être utilisé intégralement (en cas d'excédent), il peut servir au paiement de l'impôt dû au cours des 3 années suivantes. La fraction non imputée au terme des 3 ans est remboursée à l'entreprise.

La créance de CICE n'est pas imposable : l'avantage fiscal qu'elle constitue ne doit pas être retenue dans le résultat imposable de l'entreprise, ni avoir d'impact en matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) ou de participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

## CHAPITRE VII – LES REVENUS DISTRIBUÉS

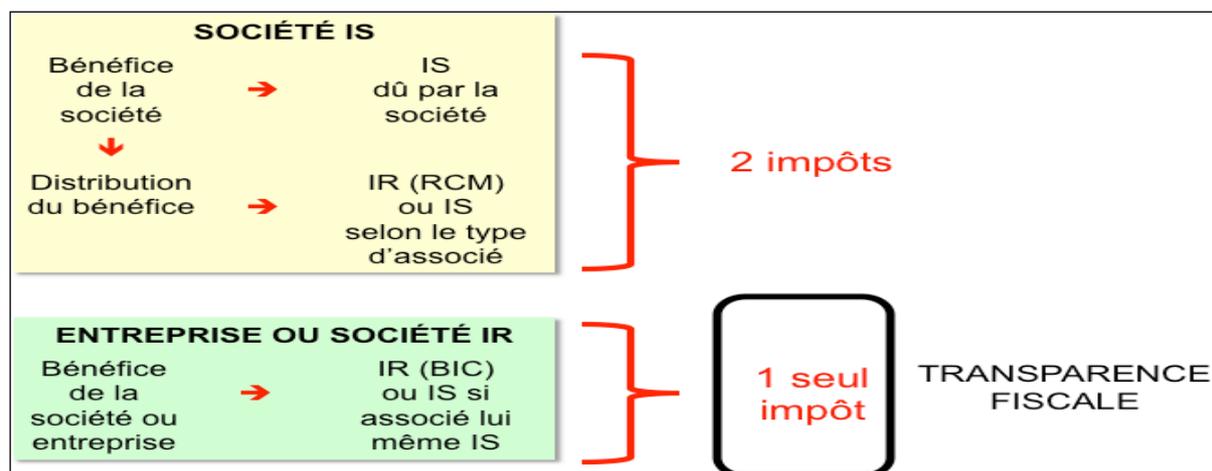
### Section 1 Principes

Quelles sont les sommes distribuables ?

Pour définir le bénéfice distribuable, il faut d'abord se référer à la comptabilité. Ainsi, pour les sociétés commerciales :

Article L232-11	Le <b>bénéfice distribuable</b> est constitué par le bénéfice de l'exercice, diminué des pertes antérieures, ainsi que des sommes à porter en réserve en application de la loi ou des statuts, et augmenté du report bénéficiaire.
Article L232-12	Après approbation des comptes annuels et constatation de l'existence de sommes distribuables, l'assemblée générale détermine la part attribuée aux associés sous forme de <b>dividendes</b> .

En matière fiscale, le problème est différent. Il convient de distinguer selon que l'entreprise relève ou non de l'IS :



Pour les entreprises relevant de l'IR, le bénéfice est le revenu de l'exploitant ou des associés des sociétés de personnes.

Le concept de revenus distribués correspond quant à lui aux cas de sociétés imposées à l'IS.

Selon l'article 109 du CGI :

*Sont considérés comme revenus distribués :*

<i>1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;</i>	Il s'agit donc des bénéfices retenus pour la détermination de l'assiette de l'IS (imposés ou exonérés) : <ul style="list-style-type: none"><li>- dividendes,</li><li>- charges non déductibles et réintégrées dans le résultat imposable : rémunérations irrégulières ou excessives des dirigeants, Intérêts excédentaires de comptes courants d'associés, jetons de présence non déductibles, dépenses à caractère somptuaire (sauf les amortissements)</li></ul>
<i>2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.</i>	Ces sommes, même non prélevées sur les bénéfices, sont des revenus distribués

## **Section 2 L'imposition des bénéficiaires des distributions**

La loi de finances pour 2013 a introduit des changements importants dans les conditions d'imposition :

- IR progressif avec abattement 40%
- Prélèvement à la source obligatoire & non libératoire

Les revenus mobiliers comprennent :

- les distributions régulières résultant d'une décision de l'AG des associés (dividendes) ; seules ces sommes peuvent bénéficier de l'abattement de 40%.
- Les autres distributions, qui comprennent les charges réintégrées, ne bénéficient pas de l'abattement de 40% et sont retenues pour 125% de leur montant.

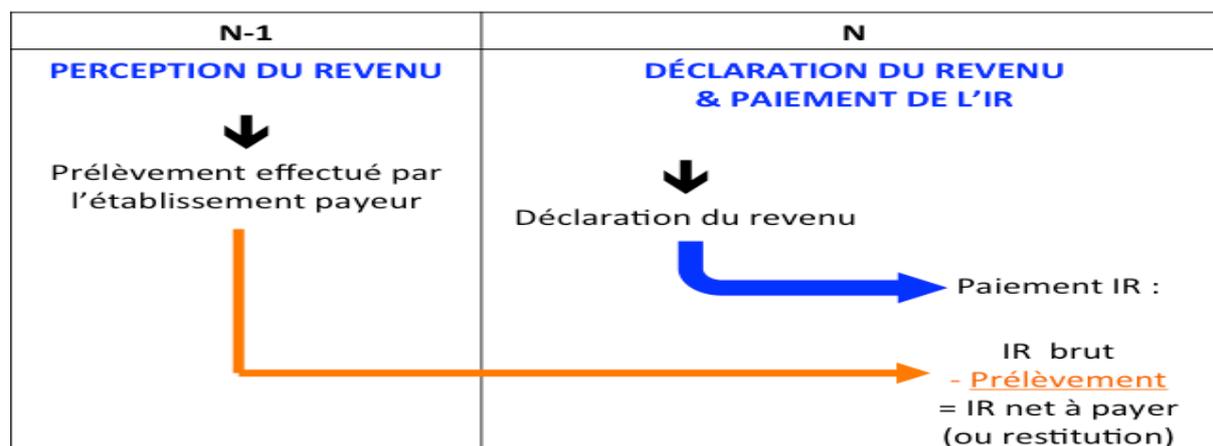
Le prélèvement obligatoire a été introduit dans l'article 117 quater du CGI :

*I.-1. Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France ... qui bénéficient de revenus distribués ... sont assujetties à un prélèvement au taux de 21 %.  
Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus ... sont retenus pour leur montant brut.*

Toutefois, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année, ..., est inférieur à 50 000 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à 75 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune peuvent demander à être dispensés de ce prélèvement ....

Ce prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

### MÉCANISME DU PRÉLÈVEMENT OBLIGATOIRE



Les caractéristiques du prélèvement obligatoire sont les suivantes :

<b>PRÉLÈVEMENT À LA SOURCE OBLIGATOIRE</b> Nouvel article 117 quater	
Personnes physiques	Domiciliées en France
Source des revenus	- source française - source étrangère
Types de revenus : - Dividendes - Bonis de liquidation - Rachats de titres - Jetons de présence, avances aux associés, rémunérations excessives, charges somptuaires	NON APPLICABLE : - Revenus distribués intégrés dans le calcul du bénéfice d'une entreprise - Revenus dans un PEA - Si établissement payeur hors de France

DIVIDENDES		INTÉRÊTS	
Brut	1 000	<i>Brut</i>	1 000
Abattement 40%	400		
Déduction CSG/CRDS 5,1%	51	<i>Déduction CSG/CRDS 5,1%</i>	51
Prélèvement 21%	210	<i>Prélèvement 24%</i>	240

Les prélèvements sont calculés sur le revenu brut

La demande de dispense du prélèvement sera délicate à gérer par le contribuable :

N-2	N-1	N Année du paiement
Revenu fiscal de référence : < 50 000 € célibataire, veuf, divorcé < 75 000 € imposition commune	<p><b>DEMANDE DE DISPENSE</b> à formuler par le contribuable avant le 30/11/N-1</p> 	Pas de prélèvement par l'établissement payeur

EXEMPLE DE CALCUL POUR UN DIVIDENDE = 1 000	
Dividende perçu en espèces	1 000
- abattement 40%	400
- part déductible des prélèvements sociaux	51
= dividende imposable à l'IR = 1 000 - 400 - 51	549
Prélèvement obligatoire 21% & non libératoire	210
<b>Hypothèse : taux marginal IR 45%</b>	
IR brut = dividende imposable * taux marginal IR = 549*45%	247
IR payé = IR brut - prélèvement	37
Prélèvements sociaux payés = 15,5%*1 000	155
Disponibilités après IR et prélèvements sociaux	598

## CHAPITRE VIII - LES PRELEVEMENTS SOCIAUX

Ils sont au nombre de quatre :

- **Contribution sociale généralisée** - CSG - dont le taux varie selon les catégories de revenus :
  - 7,5 % sur les revenus d'activité,
  - 6,2 % sur les allocations chômage et autres indemnités journalières,
  - 6,6 % sur les pensions de retraite, de préretraite et d'invalidité (sauf application du taux réduit de 3,8 % pour les contribuables dont l'IR de l'année précédente n'excède pas 61 €),
  - 8,2 % sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placement.
  
- **Prélèvement social** de 5,4 %, et la **contribution additionnelle** au prélèvement social, calculée au taux de 0,30 %.
- **Contribution au remboursement de la dette sociale** - CRDS - de 0,5 %
- *Contribution additionnelle aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital :*  
**Contribution RSA de 1,1 %**

L'assiette de la CSG et celle de la CRDS sont identiques. Chacun de ces prélèvements s'applique :

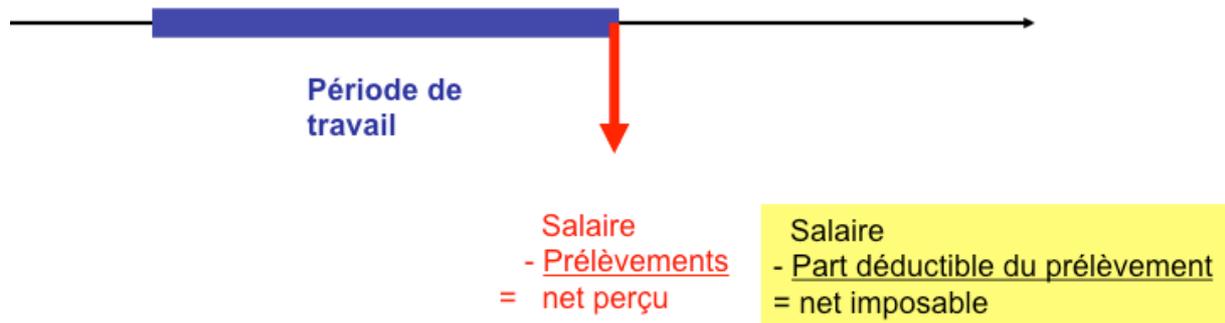
- aux revenus d'activité et de remplacement (salaire, pension de retraite, etc.),
- et aux revenus du capital : ceux soumis à l'impôt sur le revenu (IR) par application du barème progressif ou à un taux proportionnel, ceux soumis au prélèvement libératoire et certains revenus exonérés d'IR.

De façon générale, les prélèvements sont calculés sur le montant brut des revenus, après déduction de 5,1 % pour les revenus d'activité et de remplacement.

<b>Revenus d'activité</b>
<b>Salaires et revenus assimilés + revenus professionnels non salariés</b>
Total des prélèvements sociaux 8 % dont 2,9% non déductibles (1)

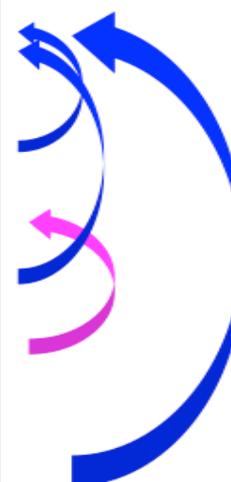
(1) Mais assiette de la CSG 98,25 % (abattement de 1,75%) du revenu brut si le montant ne dépasse pas 4 fois le plafond annuel de la sécurité sociale - 100 % au delà

CSG = 7,5%		CRDS = 0,5%	Total = 8%
5,1% déductibles	2,4% non déductibles	Non déductibles	5,1% déductibles
			2,9% non déductibles



<b>Revenus du patrimoine et produits de placement soumis aux prélèvements sociaux</b>	
<b>Revenus du patrimoine imposables à l'impôt sur le revenu ou, le cas échéant, soumis au prélèvement libératoire :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• revenus fonciers</li> <li>• rentes viagères constituées à titre onéreux</li> <li>• revenus mobiliers</li> <li>• plus-values (plus-values immobilières et plus-values sur valeurs mobilières)</li> <li>• revenus des locations meublées non professionnelles</li> </ul>	<b>Produits de placement exonérés d'impôt sur le revenu :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• intérêts et prime des comptes et plans d'épargne logement (CEL, PEL)</li> <li>• gain net réalisé ou rente viagère versée lors d'un retrait ou de la clôture d'un PEA après 5 ans</li> <li>• sommes ou valeurs provenant d'un plan d'épargne salariale               <ul style="list-style-type: none"> <li>• sommes ou valeurs réparties par un FCP à risque ou une société de capital-risque, etc</li> </ul> </li> </ul>
Total des prélèvements sociaux 15,5 % dont 5,1% déductibles	

DISPOSITIF	LFR 07/12 et LF 2013
dividende perçu net en espèces	10 000
- abattement 40%	-4 000
= dividende net	=6 000
- déduction prélèvements sociaux 5,1%	-510
Imposable IR	5 490
Prélèvement obligatoire 21% & non libératoire	= 2 100
Taux marginal d'IR applicable ( <i>hypothèse</i> )	45%
IR brut = dividende imposable * taux marginal	2 470
IR payé = IR brut - prélèvement	370
- Prélèvements sociaux sur montant net encaissé	15,5% 1 550
= Disponibilités après IR et prélèvements sociaux	5 980



Produits de placement exonérés de prélèvements sociaux
- revenus du livret A, du livret jeune, du livret d'épargne populaire, du CODEVI et du livret d'épargne entreprise
- sous conditions, produits attachés aux contrats d'épargne handicap

## TROISIÈME PARTIE : LA T V A

La TVA est l'impôt français le plus important : environ 45% des recettes fiscales.

La TVA est un impôt sur la consommation supporté en principe par les ménages, inclus dans le prix du produit ou du service acquis en vue de la consommation. Depuis bientôt 50 ans, c'est un impôt dont les règles sont définies par des directives communautaires.

### **DIRECTIVE 2006/112/CE DU CONSEIL du 28 novembre 2006 (article 1<sup>er</sup>)**

*Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un **impôt général sur la consommation** exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.*

*À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.*

La taxe sur la valeur ajoutée est :

- une **taxe générale** qui s'applique, en principe, à toutes les activités commerciales impliquant la production et la distribution de biens et la prestation de services.
- une **taxe à la consommation** puisqu'elle est, en dernier ressort, supportée par le consommateur final. Ce n'est pas une taxe qui pèse sur les entreprises.
- un pourcentage du prix, ce qui signifie que la charge fiscale réelle est visible à chaque stade du processus de production et de distribution.
- **perçue de façon fractionnée** par un système de paiements partiels qui permet à l'assujetti (entreprises immatriculées à la TVA) de déduire de la TVA qu'il a perçue le montant de la taxe qu'il a payée à d'autres assujettis sur ses achats servant à son activité commerciale. Ce mécanisme assure la neutralité de l'impôt, quel que soit le nombre des transactions.
- **versée à l'administration fiscale par le vendeur** des biens, qui est "l'assujetti", mais, dans les faits, payée par l'acheteur au vendeur puisque comprise dans le prix. Il s'agit donc d'une taxe indirecte.

Source : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_fr.htm)

La consommation est ici l'utilisation d'un bien ou d'un service au stade final. Les entreprises étant des intermédiaires ne sont donc pas normalement visées par la TVA en tant qu'impôt sur la consommation ; elles pourront donc normalement déduire (récupérer) la taxe qui leur a été facturée par leurs fournisseurs.

Le mécanisme est habile : l'impôt étant demandé par le vendeur, l'acheteur qui supporte l'impôt n'a pas de contact direct avec les services fiscaux.

La TVA est un impôt dont la gestion est assurée par les entreprises, ce qui assure un coût de collecte réduit pour l'administration

La TVA a connu un grand succès : élaboré par la France dans les années cinquante, elle est aujourd'hui appliquée dans les pays de l'Union européenne en vertu de directives. C'est désormais un impôt harmonisé en Europe. D'autres pays appliquent également une TVA plus ou moins inspirée du modèle européen.

FOURNISSEUR	CLIENT	
	Entreprise	Consommateur
Produit net du fournisseur	Charge nette du client	
Taxe due au fisc par le fournisseur	Taxe récupérable par le client	
Montant à encaisser par le fournisseur	Montant à décaisser par le client	

**Prix HT**

**TVA**

**Prix TTC**

L'impôt apparaît en raison de la vente : on a donc également le concept de « taxe sur le chiffre d'affaires ». Les impôts sur la consommation sont fort anciens, ainsi la gabelle, impôt sur le sel sous l'ancien régime. D'autres types existent :

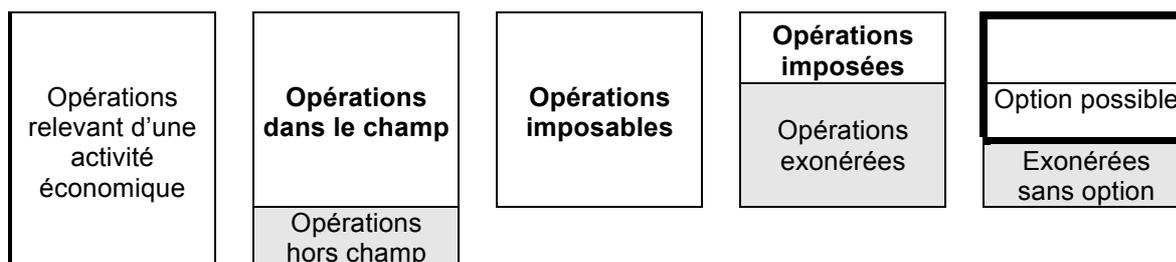
- taxes uniques, exigées, à un stade déterminé de production ou de commercialisation, ainsi les **droits d'accises** qui sont des taxes indirectes sur la consommation ou l'utilisation de certains produits. Contrairement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il s'agit principalement de taxes spécifiques, c'est-à-dire exprimées en tant que montant monétaire par quantité de produit (alcool, tabac, produits énergétiques).
- taxes cumulatives exigées à chaque transaction portant sur le produit (système qui a précédé celui de la TVA).

# CHAPITRE I CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

La réglementation définit le « champ d'application » de la TVA, c'est à dire les opérations imposables à la taxe, que ces opérations soient effectivement imposées, ou qu'elles soient exonérées.

Les opérations qui ne sont pas imposables à la TVA sont « hors du champ » d'application de la TVA. Cette répartition « dans le champ » et « hors champ » est très importante. Elle détermine :

- si l'entreprise facture la taxe à son client,
- les modalités de récupération de la taxe par l'entreprise.



## Section 1 Les opérations imposables et taxées

La loi définit des conditions générales qui caractérisent une opération imposable ; par ailleurs, elle énumère des opérations particulières qui sont spécifiquement imposables.

### A) DEFINITION GENERALE DES OPERATIONS SOUMISES A LA TVA

Les directives européennes, transcrites en droit français définissent les activités imposables :

#### Article 256

*I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.*

- **activités économiques de livraisons de biens ou de prestations de services,**
- **effectuées à titre indépendant (assujetti),**
- **à titre onéreux.**

Les diverses catégories d'opérations concernées sont :

a) Les livraisons de bien meubles corporels

Selon l'article 256 II.1° du CGI : « Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

Cette notion de livraison pour la TVA n'est pas exactement celle retenue en matière de BIC, mais se réfère à la notion de délivrance du droit civil.

La clause de réserve de propriété qui est sans influence en matière de BIC est également sans influence en matière de TVA : l'article 256 fait bien référence au pouvoir de disposer ... comme un propriétaire et non pas au droit de propriété.

Selon l'article 256.II.2°, « sont considérés comme des biens meubles corporels: l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires ». Ces opérations ne sont donc pas des prestations de services.

Les opérations autres que celles qui sont définies ci-dessus, notamment la cession ou la concession de biens meubles incorporels, le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, les opérations de façon, les travaux immobiliers et l'exécution des obligations du fiduciaire, sont considérés comme des prestations de services.

Enfin selon l'article 256.V du CGI : « *L'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une livraison de bien ou une prestation de services, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services considérés* ».

#### b) Les prestations de services

En vertu de l'article 256 IV du CGI, sont considérées comme des prestations de services toutes les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels et relevant des activités économiques mentionnées à l'article 256.A du CGI (voir ci-après).

Il en est ainsi notamment des opérations suivantes :

- cessions de biens meubles incorporels,
- obligations à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation,
- opérations de façon, impliquant notamment la restitution à l'identique au donneur d'ordre des matières données à façonner,
- locations,
- transports,
- ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons,
- travaux immobiliers,
- opérations d'entremise réalisées par les intermédiaires (commissionnaires dits "opaques"),
- opérations de change ou sur titres,
- travaux d'études, de recherches et d'expertises,
- opérations relevant du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise.

NB : Sont également imposables à la TVA en vertu de l'article 257.I du CGI les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles. Le régime d'imposition à la TVA de ce secteur d'activité obéit à des règles particulières que l'on regroupe sous le vocable "TVA immobilière".

### c) Opérations effectuées à titre onéreux

Les opérations décrites ci-dessus, livraisons de bien meubles corporels et prestations de services sont imposables à la TVA si elles sont effectuées contre rémunération, c'est à dire à titre onéreux. Cette exigence exclut du champ d'application de la TVA les cadeaux. En revanche, il y a imposition, quelle que soit la valeur de la contrepartie fournie, ce qui inclut les opérations faites sans but lucratif ou sans bénéfice.

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

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

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

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

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

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

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

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

Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA. Ces exigences peuvent être compatibles avec le fait que:

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

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

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement,

- ou, en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement

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

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

#### **Subventions publiques, aides entre entreprises et dons**

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

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

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

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

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

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

c. En cas de réponse négative aux deux premiers points, la subvention, l'aide ou le don ne sont jamais imposables à la TVA

### **Les subventions, complément de prix**

- Le principe du versement de la subvention existe en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle est censée constituer la contrepartie. Il s'agit donc d'une subvention dont le versement est acquis avant la réalisation des opérations dont elle complète le prix. Le montant de la subvention peut, en revanche, n'être déterminé qu'après le fait générateur.

- La subvention est accordée au fournisseur ou au prestataire en relation avec ses ventes ou ses prestations imposables réalisées au profit de ses clients ou usagers.

- Elle est versée pour compléter le prix ou la redevance réclamés au client ou à l'utilisateur, voire pour s'y substituer totalement.

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

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

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

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

### **Les subventions ne constituant pas des compléments de prix**

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

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

### Les aides entre entreprises

Sont concernées toutes les aides versées par une entreprise à une autre entreprise quelles que soient leur forme et leur dénomination: subventions, abandons de créances, dons, etc. Pour déterminer si une aide entre ou non dans le champ d'application de la TVA, il convient d'utiliser la démarche suivante :

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

Une jurisprudence européenne (Apples & Pears) exige qu'il y ait un "**lien direct**" entre l'opération (le bien ou le service fourni) et la contrepartie reçue. Ce lien direct, explicitent les tribunaux, n'existe que si deux conditions sont remplies:

- le service (la question se pose surtout en matière de services) doit être rendu à une personne déterminée; il doit être individualisable;
- il doit y avoir une relation nécessaire entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire et la contre-valeur qu'il verse.

Enfin pour qu'il y ait caractère imposable, l'article 256.I précité indique que l'opération doit être effectuée par un **assujetti agissant en tant que tel**. Est ainsi considérée la personne qui effectue de manière indépendante une des activités économiques énumérées à l'article 256.A du CGI (voir ci-après). Agir de manière indépendante signifie ici exercer une activité économique sous sa propre responsabilité et jouir d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux. Ceci exclut les salariés et les travailleurs à domicile.

L'activité doit être **exercée à titre habituel**, ce qui implique la réalisation répétée de livraisons de bien ou de prestations de services. Les activités économiques énumérées par l'article 256.A du CGI sont :

- les activités de nature industrielle ou commerciale,
- les activités libérales,
- les activités agricoles,
- les activités extractives,
- l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence (notamment dit l'article 256 A.).

## B) LES OPERATIONS IMPOSABLES EN VERTU D'UNE DISPOSITION SPECIALE DE LA LOI

### a) Les livraisons à soi-même :

En vertu de l'article 257 certaines livraisons à soi-même de biens ou de services

Ce chef d'imposition, spécifique à la TVA, mérite quelques explications : lors de l'élaboration de la TVA, certains redevables réalisaient au sein de leurs entreprises des équipements qui, achetés à l'extérieur, n'auraient pas été déductibles. Pour supprimer la distorsion de concurrence avec les autres entreprises achetant à l'extérieur ces biens taxés non déductibles, le législateur considéra comme des livraisons imposables les fabrications internes (certaines) que les redevables se livraient à eux-mêmes.

Pour les livraisons à soi-même, le tableau suivant présente une synthèse simplificatrice des dispositions :

<b>Livraisons à soi-même de</b>	<b>Utilisation pour les besoins de l'entreprise</b>	<b>Utilisation pour des besoins autres que ceux de l'entreprise</b>
<b>Immobilisations</b>	Soumis à la TVA	Soumis à TVA si les biens ou services avaient donné lieu à déduction lors de leur acquisition
<b>Autres biens &amp; services</b>	Soumis à la TVA si exclus du droit à déduction	

On doit remarquer ici que l'imposition d'une opération est justifiée par la récupération ou la non récupération de la taxe !

La livraison à soi-même aux fins de la TVA n'est plus requise dans certains cas : la livraison à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise n'est plus exigée si l'assujetti est un **déducteur intégral** ; elle est aussi supprimée pour les immeubles neufs non vendus dans les deux ans de l'achèvement (Loi 2014-1545 du 20 décembre 2014).

### b) Les importations et les acquisitions intra-communautaires

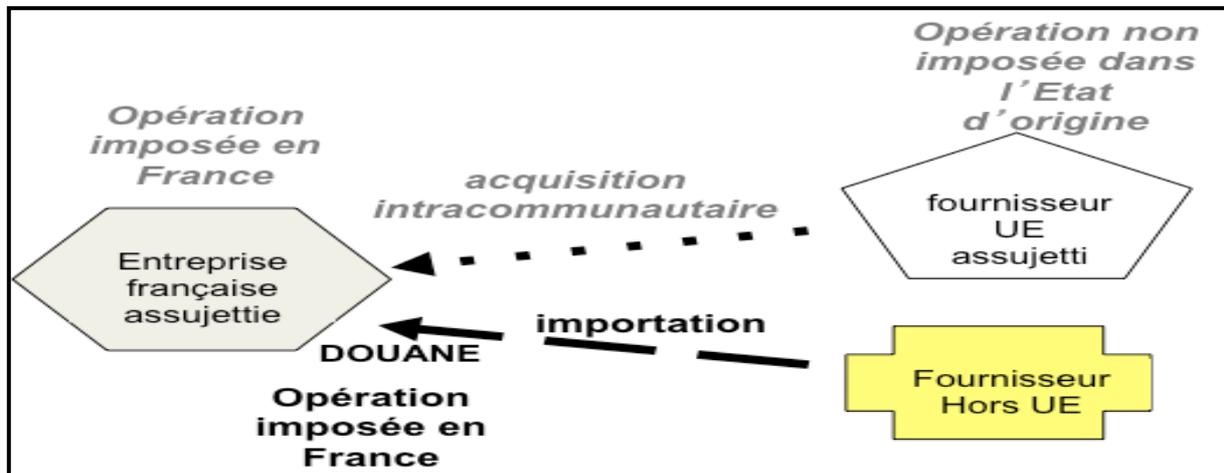
Depuis l'instauration au 1er janvier 1993 du marché unique et la suppression aux frontières du contrôle douanier des marchandises, l'application concomitante d'un régime de TVA intra-communautaire amène à distinguer :

- les importations en provenance de pays extérieurs à l'Union européenne
- les acquisitions intra-communautaires en provenance de pays membres de l'Union.

En ce qui concerne les départements d'outre-mer, la TVA n'est applicable qu'en Martinique, à la Guadeloupe et à la Réunion (pas en Guyane ni à Mayotte). En matière de territorialité, chaque département est considéré comme un territoire d'exportation ou d'importation dans ses échanges avec la France métropolitaine, avec un autre Etat membre de la Communauté européenne ou avec un autre département d'Outre-Mer.

La Communauté européenne comprend les 28 états membres.

Certains territoires de ces pays sont exclus, de même que les îles anglo-normandes. Les pays tiers sont tous les autres Etats.



Les introductions en France de marchandises en provenance de pays tiers sont imposables à la TVA :

- soit à l'entrée (physique) des biens sur le territoire communautaire, lorsque ce bien est mis à la consommation en France;
- soit à la mise à la consommation en France de biens précédemment placés sous l'un des régimes communautaires suivants: conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt d'importation ...

#### c) Les cessions de biens mobiliers d'investissement

Ces opérations sont imposables si l'acquisition, l'importation ou la livraison à soi-même a été soumise antérieurement à la TVA.

#### d) Les opérations concourant à la livraison ou à la production d'immeubles

Il s'agit notamment :

- des ventes d'immeubles achevés ou non (1<sup>ère</sup> cession dans les 5 ans)
- des ventes ou apports en sociétés de terrains à bâtir,
- des cessions de parts de jouissance ou de propriété immobilière,
- des opérations des marchands de biens.

e) Les achats à des non redevables ( ? ) de certains produits

- produits passibles d'un droit de fabrication ou de consommation : alcools...
- boissons et autres produits passibles d'un droit de circulation (vins, cidres, poirés, hydromels), à l'exception des achats de vendanges et de fruits à cidre et à poiré par des personnes assujetties à la TVA,
- conserves alimentaires.

f) Les opérations faites par les coopératives et leurs unions

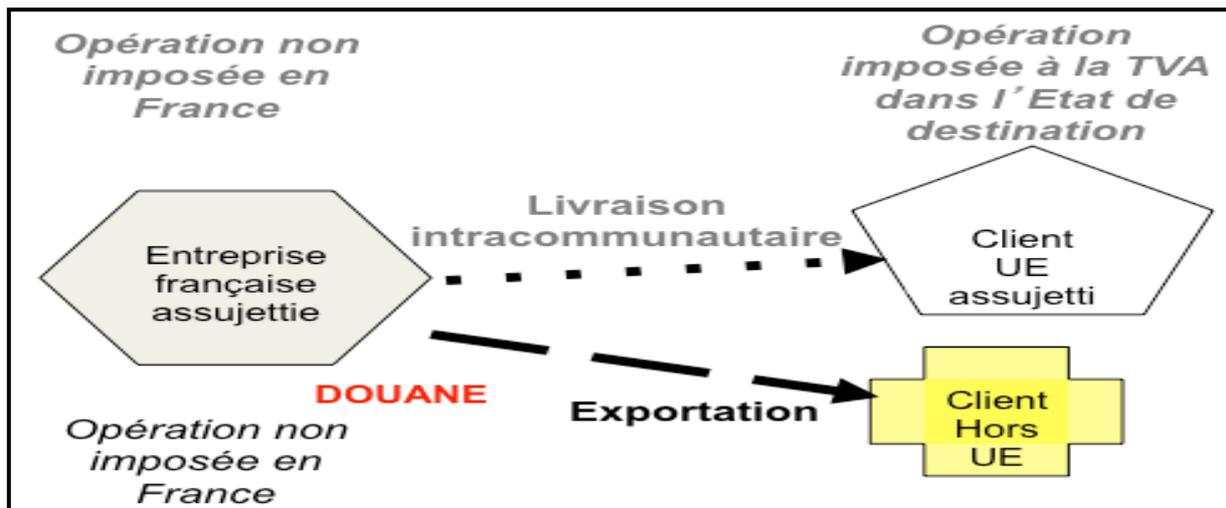
## Section 2 Les opérations exonérées

Ces opérations normalement imposables, sont expressément exonérées, par une disposition législative. L'entreprise ne facture pas la TVA, ce qui peut entraîner pour elle l'impossibilité de récupérer la taxe sur ses achats.

Certaines permettent cependant à celui qui les réalise, d'opter pour la TVA. Pour d'autres, cette option est impossible

### A) LES OPERATIONS LIEES AU COMMERCE MONDIAL

Les exportations vers les pays tiers et les livraisons intra-communautaires sont exonérées, mais elles ouvrent cependant droit à déduction.



Pour les exportations à caractère touristique, si les biens sont emportés à l'étranger dans les bagages personnels des voyageurs, la vente en France est exonérée: :

- voyageur non domicilié en France ou dans la Communauté européenne,

- la vente ne porte pas sur des produits alimentaires solides et liquides,
- les biens sont transportés en dehors de la Communauté avant la fin du 3ème mois suivant celui de la vente,
- la valeur globale excède 175 €, TVA comprise,
- la procédure du bordereau de vente est respectée.

Le vendeur peut facturer en franchise ou facturer la taxe. Dans les deux cas, il remet à l'acheteur un bordereau de vente qui est visé par la douane du point de sortie. Le bordereau visé est renvoyé au vendeur qui rembourse la taxe à l'acheteur si celui-ci l'a réglée.

## **B) AUTRES OPERATIONS EXONEREES**

On trouve notamment :

Les soins médicaux et paramédicaux, les travaux d'analyse de biologie médicale, la fourniture de prothèses dentaires par les prothésistes, les opérations portant sur les organes, le sang et le lait humains
Les activités d'enseignement
Certaines opérations bancaires et financières
Les remboursements de frais opérés par les membres d'un groupement pour services rendus. Les groupements doivent être constitués par des personnes non assujetties à la TVA (G.I.E.; sociétés civiles de moyens,

Les remboursements exacts des dépenses assurées par les sociétés de pluripropriété pour permettre à leurs membres l'utilisation des biens et services fournis
Les opérations réalisées par les organismes sans but lucratif : Opérations réalisées au <u>profit de leurs membres</u> par les organismes "dits fermés" et portant : - sur les services à caractère social, éducatif, culturel ou sportif, - et dans la limite de 10 % des recettes totales, sur les ventes d'objets divers aux membres ;  Opérations faites <u>au profit de toutes personnes</u> par les œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique (organismes dits "ouverts"). Les opérations sont exonérées - si les prix pratiqués sont homologués par l'autorité publique, - ou à défaut, si des opérations analogues ne sont pas réalisées à prix comparables dans le secteur commercial; - les recettes de six manifestations annuelles de bienfaisance organisées par les organismes ci-dessus et par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales.

### Section 3 Les opérations soumises à la TVA par option

Ces opérations sont dans le champ d'application de la TVA, mais sont exonérées en vertu de dispositions spécifiques. D'autres dispositions permettent aux personnes qui les effectuent de les soumettre à la TVA en s'assujettissant par option.

Les personnes qui peuvent opter pour leur assujettissement à la TVA sont les suivantes :

1. Les bailleurs d'immeubles nus à usage professionnel.

L'option est possible pour les locations d'immeubles nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA ou pour les besoins de l'activité professionnelle d'un preneur non assujetti. L'option n'est pas possible pour la location des immeubles nus à usage d'habitation ou à usage agricole (voir pour ces derniers, l'option ci-après pour la location d'immeubles ruraux).

2. Les collectivités locales (dont les activités sont en principe hors du champ d'application de la TVA).

Les collectivités locales et leurs établissements publics peuvent soumettre volontairement cinq services publics à la TVA: la fourniture de l'eau, l'assainissement, les abattoirs publics, marchés d'intérêt national et enlèvement et traitement des ordures, déchets et résidus; cette option a perdu beaucoup de son intérêt depuis que les collectivités locales peuvent obtenir directement de l'Etat le remboursement de la TVA ayant grevé leurs investissements.

3. Les établissements bancaires et financiers.

Ces entreprises ont trois catégories d'opérations :

<b>Opérations exonérées</b>	L'octroi et la négociation de crédits (l'essentiel du métier de banquier !)
<b>Opérations imposables de plein droit</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Gestion de crédits par un autre que celui qui l'a octroyé</li><li>- Recouvrement de créances</li><li>- Garde ou gestion de valeurs mobilières</li><li>- Opérations sur monnaies et pièces collection</li><li>- Opérations sur l'or</li><li>- Opérations de crédit bail</li><li>- Locations de coffres</li><li>- Locations de matériels, fabrication et ventes d'imprimés, prestations informatiques, consultations juridiques et fiscales</li></ul>
<b>Opérations imposables sur option</b>	Liste des articles 260 B et 260 C du CGI : certaines activités bancaires et financières

Pour se déterminer en cas d'option, il faut tenir compte :

- du statut des clients (peuvent-ils récupérer la TVA qu'on leur facturera ?)
- de la TVA à récupérer par l'entreprise optant.

## **CHAPITRE II TERRITORIALITE**

Deux principes sont à retenir :

- les livraisons de biens sont imposées dans le pays où est transféré le droit d'en disposer comme propriétaire,
- les prestations de services sont imposées dans le pays où le prestataire a le siège de son activité économique ou son établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle.

La France englobe, au regard de la TVA :

France au regard de la TVA	En dehors de la France
<ul style="list-style-type: none"> <li>- la France continentale, y compris les zones franches du pays de Gex et de Savoie et les îles du littoral, les départements d'outre mer à l'exclusion de la Guyane et de Mayotte,</li> <li>- la Corse,</li> <li>- la Principauté de Monaco,</li> <li>- les eaux territoriales,</li> <li>- le plateau continental.</li> </ul>	<p>les collectivités et les territoires d'outre-mer.</p>

### **Section 1 Lieu des livraisons de biens**

#### **A) PRINCIPES**

Le lieu de livraison des biens est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France au moment de son expédition ou de son transport à destination de l'acquéreur ou s'il est mis à la disposition de l'acquéreur en France. Mais un bien provenant de l'étranger est réputé livré en France s'il est monté ou installé en France par le vendeur ou pour son compte. Dans ce cas, le vendeur étranger doit acquitter la TVA française par l'intermédiaire d'un représentant fiscal.

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

**Art 258**

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

*a) Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur ;*

*b) Lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte ;*

*c) Lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport ;*

*d) Au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, dans le cas où la livraison, au cours de ce transport, est effectuée à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train.*

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

*II. Le lieu des opérations immobilières mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257 se situe en France lorsqu'elles portent sur un immeuble sis en France.*

*III. - Le lieu de livraison du gaz naturel ou de l'électricité est situé en France :*

*a. lorsqu'ils sont consommés en France ;*

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

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

- lorsque ces biens sont consommés en France;

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

Les règles générales sont résumées par les tableaux suivants :

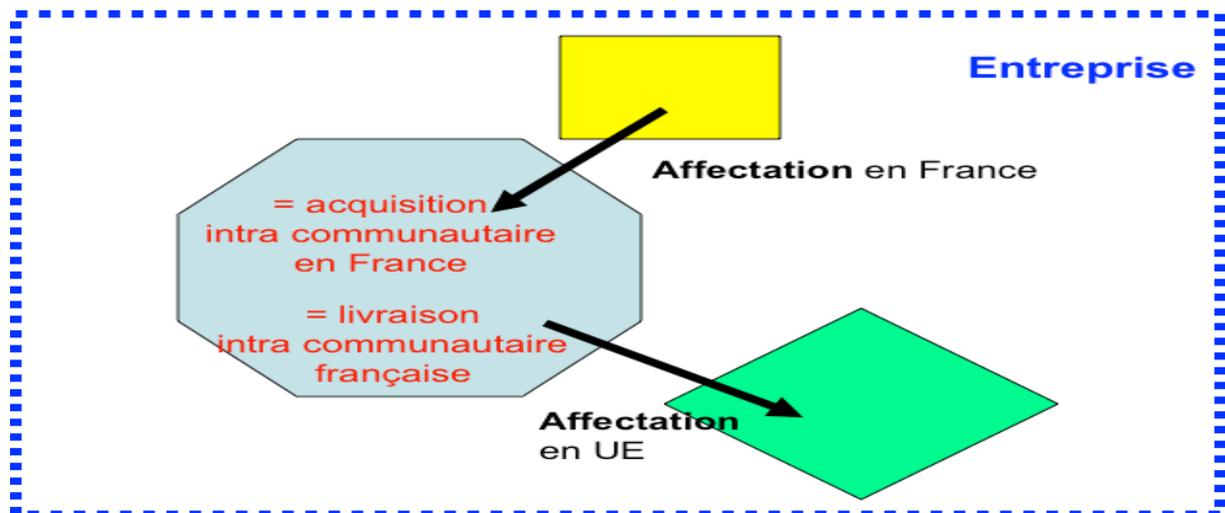
## TERRITORIALITE DES LIVRAISONS DE BIENS

Lieu de départ	Destination			
	FRANCE	Autres Etats de l'UE		Pays hors UE
		Assujettis	Non assujettis	
<b>FRANCE</b>	Opération interne imposée à la TVA	Livraison intracommunautaire exonérée de TVA	Traité comme une opération interne, sauf ventes à distance	Exportations exonérées
<b>Autre Etat de l'UE</b>	Acquisition intracommunautaire imposée à la TVA	(1)	(1)	(1)
<b>Pays hors UE</b>	Importation imposée à la TVA	(1)	(1)	(1)

(1) la TVA française ne s'applique pas à ces opérations

### B) OPERATIONS ASSIMILEES

- la réception en France d'un travail à façon effectué dans un autre État membre est traitée comme une acquisition intracommunautaire.
- les transferts au sein d'une entreprise entre établissements de différents pays membres sont traités comme des opérations intracommunautaires.



### C) REGIME DEROGATOIRE DES PBRD

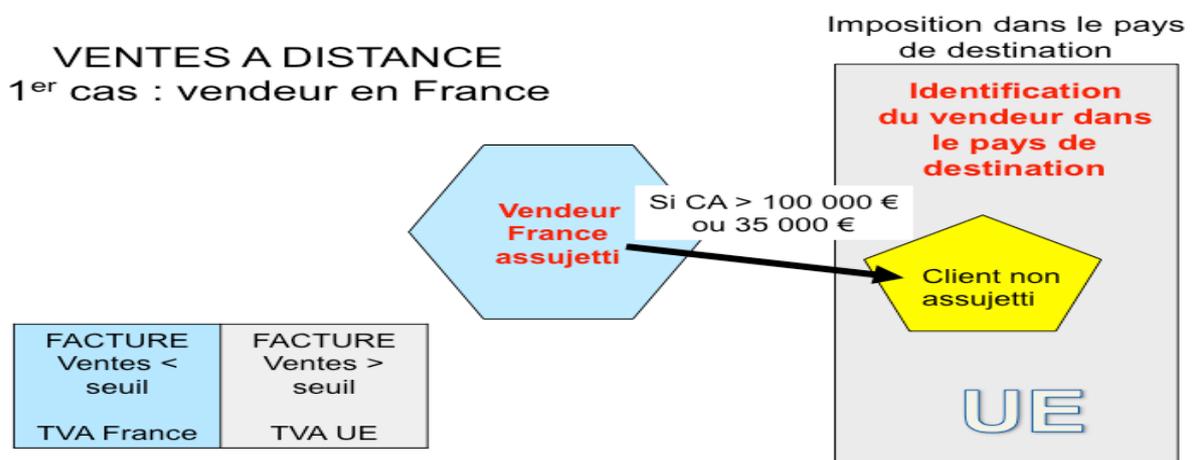
Certaines personnes bénéficient d'un régime dérogatoire (PBRD), il s'agit :

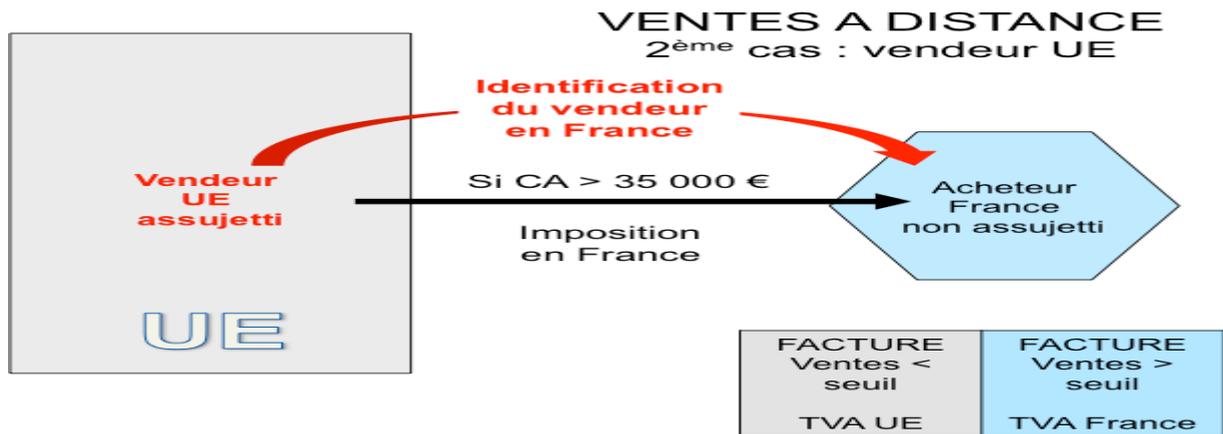
- des personnes non assujetties réalisant une acquisition (ex : administration publique),
- d'assujettis réalisant exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (ex : activités médicales)

Au dessous d'un seuil de 10 000 €, ces acquisitions sont soumises à la TVA dans le pays qui expédie le bien et la taxe est due par le fournisseur. Les PBRD peuvent demander à être assujettis à la TVA ce qui entraîne l'attribution d'un n° les plaçant dans le régime de droit commun des assujettis.

### D) VENTES A DISTANCE

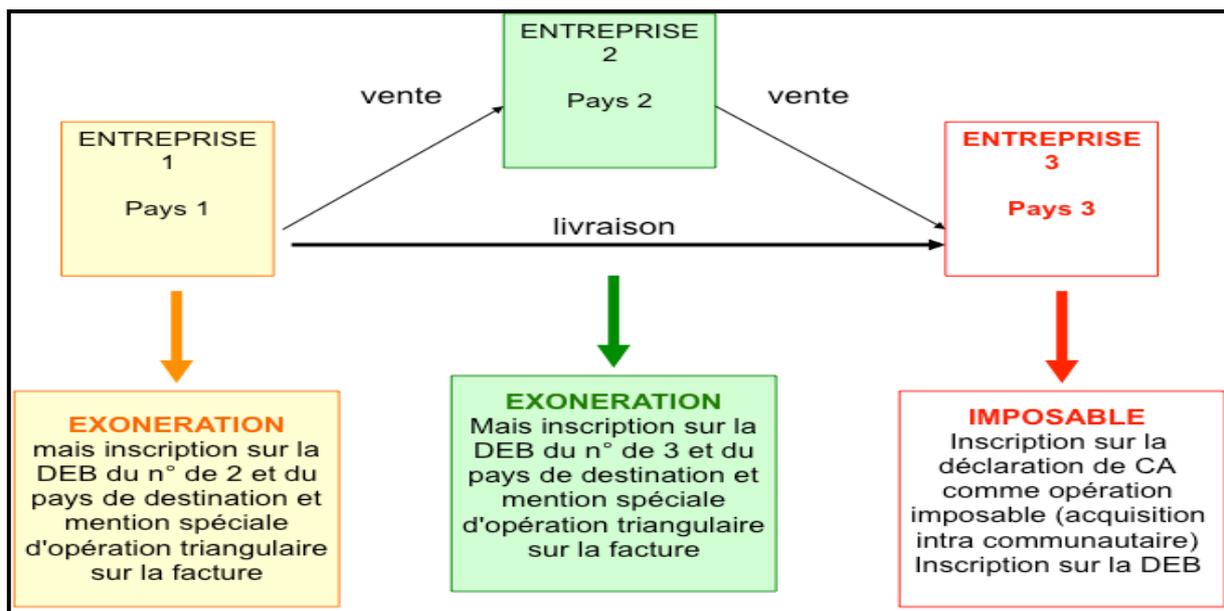
Les ventes à distance à des particuliers sont en principe imposables au taux de TVA du pays vendeur. Par exception (un principe étant fait pour avoir des exceptions ...), un régime particulier des ventes à distance a été créé. Les ventes à distance sont des livraisons de biens départ d'un état de l'UE à destination d'un client non assujetti ou PBRD n'ayant pas opté, établi dans un autre état de l'UE.





### E) Opérations triangulaires

Ces opérations font intervenir 3 entreprises dans 3 pays membres de l'UE. Le schéma ci-après présente la synthèse des dispositions applicables :



## Section 2 Territorialité des prestations de services

### A) PRINCIPES

<b>PRINCIPE GÉNÉRAL DE TERRITORIALITÉ DES PRESTATIONS TRANSFRONTALIÈRES</b>	
Prestations entre assujettis (B to B)	Le lieu des prestations de services fournies à un preneur assujetti est situé là où le preneur a son siège
Prestations à des non assujettis (B to C)	Le lieu des prestations de services est situé en France lorsque le preneur est une personne non assujettie

Le prestataire est le fournisseur et le preneur est le client utilisateur de la prestation.

### B) DÉROGATIONS

Le principe ci-dessus connaît un certain nombre de dérogations :

<b>Dérogations quel que soit le preneur (assujetti ou non) art 259 A</b>		
Locations de moyens de transport	Courte durée (< 30 jours)	TVA France si mise à disposition en France (assujetti ou non assujetti)
	Longue durée	Preneur assujetti : TVA France si établi en France Preneur non assujetti UE : TVA du pays du preneur
Autres prestations	Services se rattachant à un immeuble	Imposable en France si immeuble en France
	Prestations de transports de passagers	Imposable sur distance parcourue en France
	Prestations artistiques, sportives, scientifiques, Ventes à consommer sur place	Imposables si exécution en France

Dans le tableau ci-dessus, on constate que le lieu d'exécution de la prestation est pris en compte dans une certaine mesure.

Pour d'autres activités, qualifiées d'immatérielles, ce rattachement à un territoire étant souvent délicat, on a recours à d'autres critères, tels que l'implantation du prestataire et celle du preneur.

**Dérogations applicables à certains services rendus à des non assujettis  
Prestations « immatérielles »**

- Cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de licences, de marques de fabrique et de commerce ;
- Locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport ;
- Prestations de publicité ;
- Prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, experts comptables ;
- Traitement de données et fournitures d'information ;
- Opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance ;
- Mise à disposition de personnel ;
- Obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit ;
- Prestations de télécommunications ;
- **Services de radiodiffusion et de télévision ;**
- **Services fournis par voie électronique ;**
- Accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, accès aux réseaux de chauffage ou de refroidissement.

Pour ces prestations « immatérielles » (pour lesquelles on ne retient pas le territoire de réalisation), les règles sont les suivantes :

- Si le preneur est assujetti, c'est la TVA du pays du preneur qui s'applique,
- Si le preneur est non assujetti, les règles sont présentées dans le tableau ci-dessous

**TERRITORIALITÉ DES PRESTATIONS IMMATÉRIELLES FOURNIES  
A DES NON ASSUJETTIS**

LIEU D'ÉTABLISSEMENT DU PRENEUR	LIEU D'ÉTABLISSEMENT DU PRESTATAIRE		
	France	autre État de la Communauté	hors Communauté européenne
France	TVA France	TVA pays du prestataire	TVA France si service utilisé en France
autre État de la Communauté européenne	TVA France	TVA pays du prestataire	TVA France si service utilisé en France
hors Communauté européenne	Règles du pays hors communauté		

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, les règles communautaires sont désormais les suivantes, pour les services fournis par voie électronique à des preneurs non assujettis.

Pour les services fournis par voie électronique, il s'agit notamment :

- Fourniture, hébergement de sites informatiques et maintenance à distance de programmes d'équipements,
- Fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci
- Fourniture d'images, de textes et d'informations et mise à disposition de bases de données
- Fourniture de musiques, de films et de jeux et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement
- Fourniture de services d'enseignement à distance

Depuis le 1er janvier 2015, les **services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision** et les **services électroniques** sont **toujours taxés dans le pays du client non assujetti**.

### **C) Les transports INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS**

Il s'agit de transports de biens dont le lieu de départ et celui d'arrivée sont dans deux États différents de l'UE

<b>TRANSPORTS DE MARCHANDISES</b>	
Transports de marchandises effectués pour le compte de preneurs assujettis en France	TVA France
Transports de marchandises effectués pour le compte de preneurs non assujettis	Imposés en France si lieu de départ en France
Transports à l'importation	Exonérés, mais compris dans la base d'imposition à l'importation
Transports à l'exportation	Exonérés

## CHAPITRE III FAIT GENERATEUR ET EXIGIBILITE

Le fait générateur est "le fait pour lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe". L'exigibilité est "le droit que le trésor public peut faire valoir à partir d'un moment donné auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe". Dans la pratique, seule est retenue la notion d'exigibilité qui conditionne l'obligation de déclarer l'impôt dû au titre d'une opération donnée.

### Section 1 Livraisons et achats de biens meubles corporels

L'exigibilité, qui coïncide ici avec le fait générateur, est la livraison, c'est-à-dire le transfert de propriété lors de la délivrance du bien. Très souvent, les entreprises font coïncider cette livraison avec l'inscription du débit dans leur comptabilité. Le fait que le prix soit payable à terme ou à tempérament est sans incidence sur l'exigibilité de la taxe qui intervient lors de la remise matérielle du bien vendu.

Pour les livraisons à exécution échelonnée donnant lieu à décomptes ou encaissement successifs, l'exigibilité intervient soit à l'expiration des périodes de décomptes, soit sur autorisation au moment du débit (gaz, électricité, eau).

Opérations	Date d'exigibilité
Vente à crédit	Transfert du bien (le règlement n'a aucune conséquence)
Vente avec clause de réserve de propriété	Transfert du bien (la clause n'a pas d'incidence)
Location-vente	Transfert du bien, l'assiette de la taxe étant égale au cumul des loyers prévus
Crédit-bail	Pendant la période de location, la TVA est due sur les loyers versés ; à l'exercice de l'option d'achat, la taxe est due sur le prix stipulé

### Section 2 Prestations de services

Le fait générateur est constitué par l'exécution du service. L'exigibilité intervient à l'encaissement des acomptes ou du prix. Sur autorisation, l'exigibilité peut correspondre aux débits, coïncidant en principe avec la facturation.

Pour les travaux immobiliers, les entrepreneurs peuvent opter pour le paiement de la TVA sur les livraisons.

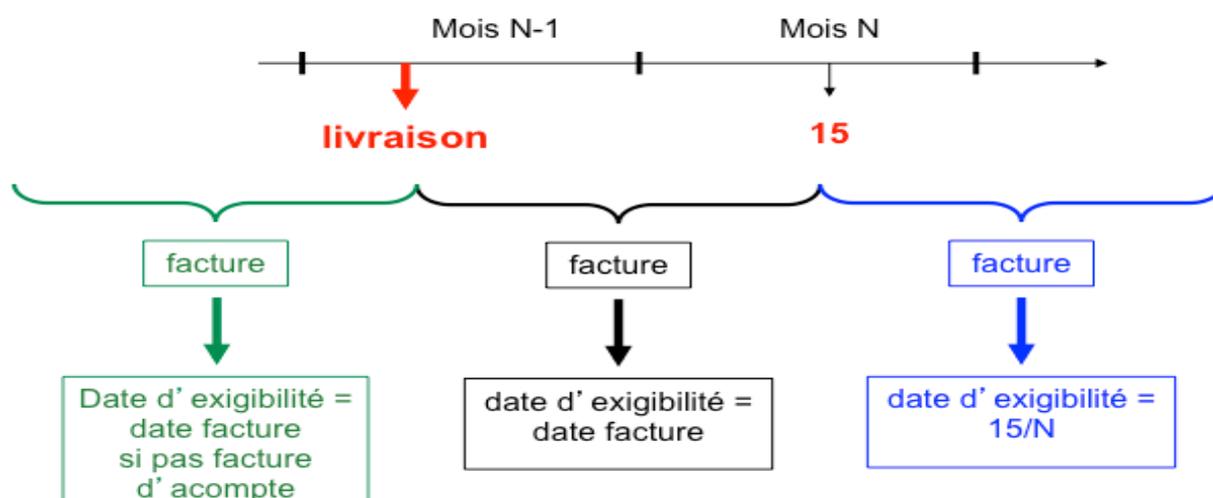
Nature de l'opération	Fait générateur	Exigibilité
Prestations de services	Exécution de la prestation	Encaissement du prix sauf option pour le régime des « débits »

Mode de règlement	Date d'exigibilité
Chèque	En principe encaissement du chèque ; en pratique réception du chèque
Virement bancaire	Inscription au compte du fournisseur
Effet de commerce	Echéance de l'effet ; l'endossement au profit d'un tiers ou l'escompte n'a aucune incidence
Affacturage	Au paiement effectif du client au profit de la société d'affacturage ; les commissions prélevées ne diminuent pas la base imposable

### Section 3 Règles particulières pour les opérations transfrontalières

Pour les acquisitions intracommunautaires, si le fait générateur est la délivrance du bien, la date d'exigibilité dépend de la date de facturation :

- le 15 du mois suivant celui où est intervenu le fait générateur,
- la date de la facture (à l'exclusion des factures d'acomptes) lorsque la facture est délivrée avant le 15 du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.



<b>PRESTATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES</b>	
PRESTATAIRE REDEVABLE (B to C)	Droit commun : exigibilité d'après l'encaissement
AUTOLIQUIDATION PRENEUR REDEVABLE (B to B)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxe exigible au moment de la réalisation de la prestation</li> <li>- Taxe exigible lors de l'encaissement si acomptes</li> </ul>

## CHAPITRE IV ASSIETTE DE LA TVA (OU BASE D'IMPOSITION)

L'assiette est constituée par la contrepartie reçue des prestations fournies. Pour les livraisons de biens et les services, l'assiette comprend toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire. En cas d'échange, l'assiette est constituée par la valeur des produits reçus en paiement, augmentée éventuellement de la soulte.

Les frais divers acquittés par le client sont inclus dans l'assiette dès lors qu'ils sont considérés comme des compléments de prix ou comme des frais accessoires aux livraisons de bien ou services (frais d'emballage ou de transport). Les intérêts, agios et autres frais de crédit sont également à comprendre dans l'assiette selon l'administration française; la cour de justice européenne exonère par contre les intérêts consécutifs à un délai de paiement accordé par le fournisseur après la livraison du bien.

Les pourboires analysés en tant que majorations de prix réclamées à la clientèle dans certaines entreprises (cafés, restaurants ...) sont en principe un élément du prix imposable. Cependant l'employeur est dispensé de payer la TVA si le pourboire "service" répond à quatre conditions :

- le client est informé, avec mention sur la note,
- le pourboire est intégralement réparti entre les membres du personnel en contact direct avec la clientèle,
- la répartition est justifiée par un registre,
- les sommes perçues figurent dans la déclaration annuelle des salaires.

### Impôts, droits et taxes

Ils sont compris dans l'assiette de la TVA, sauf la TVA elle-même.

### Réductions de prix

Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes, ... sont à déduire de la base d'imposition. Lorsque la réduction de prix est accordée après facturation du prix, la diminution de la base d'imposition oblige à l'émission d'une facture rectificative, ou d'une note d'avoir, comportant la nouvelle TVA exigible (ce qui entraîne la régularisation de la déduction de la TVA primitive opérée par le client).

Pour éviter ce schéma, la fournisseur peut adresser à son client une note d'avoir indiquant que le rabais est "net de taxe". Le montant de la taxe exigible demeure inchangé pour le fournisseur et le client n'a pas à régulariser ses déductions.

### Remboursement de débours effectués pour le compte d'autrui

Les intermédiaires engagent des dépenses au nom et pour le compte de leurs mandants. En vertu de l'article 267.II.2« le remboursement de ces dépenses ou débours ne sont pas imposables à la TVA si les conditions suivantes sont remplies par les intermédiaires :

- existence d'un mandat préalable et explicite,
- reddition de compte au mandant,
- justification de la nature ou du montant exact des débours,
- inscription en comptabilité dans des comptes de « passage. »

## CHAPITRE V TAUX

Trois taux légaux:

- un taux normal
- un taux intermédiaire
- un taux réduit

Dans les DOM, ces taux existent mais moins élevés. Les taux réduits s'appliquent à des biens et services énumérés par la loi; le taux normal de 20 % s'applique à tous les autres biens et services.

### Section 1 Taux normal

Il est de 20% depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014. Il s'applique à tous les biens et services ne relevant pas d'un autre taux..

### Section 2 Taux intermédiaire

Le taux intermédiaire, qui concerne notamment la restauration, la vente de produits alimentaires préparés, les transports, les travaux de rénovation dans les logements anciens, est de 10 %.

Biens relevant du taux réduit :

- médicaments non remboursables
- produits d'origine agricole, pêche
- ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate

services relevant du taux réduit :

- transport de voyageurs
- travaux sur les locaux d'habitation
- abonnement télévision privée

### Section 3 Taux réduit

Le taux réduit de 5,5 % concerne les produits alimentaires, équipements et services pour handicapés, abonnements gaz et électricité, fourniture de repas dans les cantines scolaires, fourniture de chaleur produite à partir d'énergies renouvelables, livres sur tout support, billetterie de spectacle vivant ; il s'applique également aux logements sociaux et aux travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements

### Section 3 Taux particulier

Le taux particulier de 2,1 % est réservé aux médicaments remboursables par la sécurité sociale, aux ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non assujettis, à la redevance télévision, à certains spectacles et aux publications de presse inscrites à la Commission paritaire des publications et agences de presse.

## CHAPITRE VI DROITS A DEDUCTION

Ainsi qu'il a été indiqué en introduction, le mécanisme de la TVA implique que tout assujetti à la TVA considère que toute acquisition de biens ou services en vue d'exercer son activité imposable ouvre droit à la récupération de la taxe ayant grevé cette acquisition. Cette récupération s'opère par imputation (soustraction) sur la taxe due au titre de l'activité imposable (système de la déduction taxe sur taxe). A défaut, la taxe récupérable est remboursée à l'assujetti par le Trésor public.

### Section 1 Principe du droit à déduction

#### A) OUVERTURE DU DROIT A DEDUCTION

Cela correspond à un principe de neutralité de la TVA : la taxe « amont » est déductible de la taxe « aval », puisque la TVA est un impôt sur la consommation et non sur l'entreprise. Encore faut-il qu'il y ait un « lien direct » entre l'achat du bien ou du service et la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Par ailleurs, se pose le problème des conditions de déduction par l'entreprise : quand peut-elle récupérer ?

Selon l'article 167 de la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée :

***Naissance et étendue du droit à déduction***

***Article 167***

*Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.*

Cela signifie que l'entreprise assujettie doit analyser si sa taxe « déductible » a bien été « exigible » chez son fournisseur.

#### B) DISTINCTION ENTRE IMMOBILISATIONS ET AUTRES BIENS OU SERVICES

Une distinction historique, notamment au regard de l'exercice des droits à déduction, vise deux catégories d'acquisitions : les immobilisations, les autres biens que les immobilisations et les services.

Pour les immobilisations, leur utilisation durable par l'entreprise peut amener des modifications ultérieures des déductions initiales, en raison de la modification des conditions d'imposition de l'entreprise

## Section 2 Droits à déduction

### A) RÈGLES

Ouvrent droit à déduction les opérations imposables à la TVA, soit de plein droit, soit par option. La taxe est déductible en proportion d'un coefficient de déduction.

Le coefficient de déduction est le produit des trois coefficients :

- coefficient d'assujettissement,
- coefficient de taxation
- coefficient d'admission

En principe, le coefficient de déduction est propre à chaque opération, mais l'entreprise a la possibilité, sous sa responsabilité, d'utiliser :

- un coefficient global d'assujettissement,
- un coefficient forfaitaire de taxation

Le coefficient d'admission est, par contre, propre à chaque opération.

<b>coeff déduction = coeff assujettissement * coeff taxation * coeff admission</b>
--

<b>OPÉRATIONS RELEVANT D'UNE ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE</b>		<i>A/(A+B) correspond au <b>COEFFICIENT D'ASSUJETTISSEMENT</b></i>
A : Opérations dans le champ	B : Opérations hors champ	



<b>Opérations imposables</b>			Ventilation des opérations pour la détermination de l'imposition  <i>C/(C+D) correspond au <b>COEFFICIENT DE TAXATION</b></i>
Opérations imposées	Opérations exonérées		
	Commerce extérieur ...	D : Autres opérations	
C : Opérations ouvrant droit à déduction			

## B) RÈGLES PARTICULIÈRES

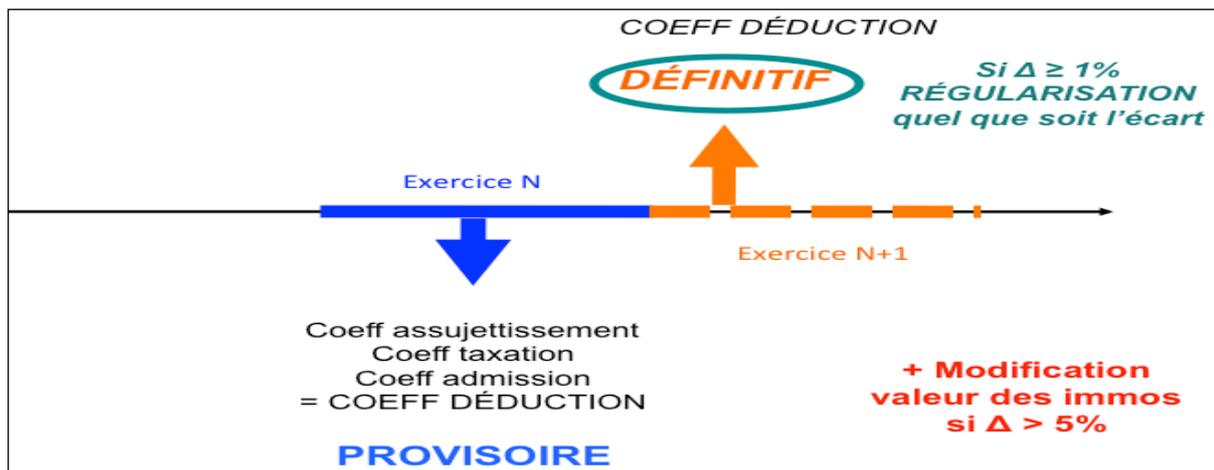
<b>Coefficient d'assujettissement</b>	Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, il faut déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement. Possibilité d'un coefficient unique
<b>Coefficient de taxation</b>	Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction. Possibilité d'un coefficient unique forfaitaire.
<b>Coefficient d'admission</b>	Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation des biens et services, le coefficient d'admission dépend uniquement de la réglementation en vigueur Il traduit l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services

<b>Coeff de déduction</b>	<b>= Coeff. d'assujettissement</b> Proportion d'utilisation du B & S à des opérations imposables	<b>x Coeff. de taxation</b> Au sein des opérations imposables, proportion d'utilisation du B & S à des opérations ouvrant droit à déduction	<b>x Coeff. d'admission</b> Réglementation
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Valeur = 1</b> si utilisé exclusivement dans le champ</li> <li>• <b>Valeur = 0</b> si utilisé exclusivement pour du hors champ</li> <li>• <b>Autres cas : valeur entre 0 et 1</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Valeur = 1</b> si utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction</li> <li>• <b>Valeur = 0</b> si pas utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction</li> <li>• <b>Autres cas : valeur entre 0 et 1</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Valeur = 1</b> si aucune mesure d'exclusion</li> <li>• <b>Autres cas : valeur = 0 ou valeur entre 0 et 1</b> (exemple 80% gazole véhicules de tourisme)</li> </ul>
	<b>Ces coefficients résultent de l'activité de l'assujetti</b>		<b>Ce coefficient résulte de la réglementation</b>

Bien évidemment, il suffit que l'un des trois coefficients soit nul pour que le coefficient de déduction soit égal à 0.

Au cours de l'année, l'entreprise doit utiliser des coefficients provisoires d'assujettissement et de taxation. Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire, ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante

A la clôture, elle pourra déterminer les coefficients définitifs, ce qui pourra entraîner des régularisations de la TVA déduite :



### C) REMARQUES SUR LE COEFFICIENT DE TAXATION

Il peut être déterminé par une fraction :

<b>Numérateur</b>	Opérations ouvrant droit à déduction (y compris subventions liées au prix des opérations)
<b>Dénominateur</b>	Montant du CA afférent à des opérations imposables (dans le champ), c'est à dire opérations ouvrant droit à déduction + Opérations n'ouvrant pas droit à déduction

On observe que :

Dénominateur = numérateur + opérations n'ouvrant pas droit à déduction

Certaines sommes sont exclues (numérateur et dénominateur) pour le calcul du coefficient forfaitaire de taxation :

<b>Recettes des opérations hors champ</b>	Certaines recettes financières : - Intérêts moratoires - Dividendes - Indemnités d'assurance
<b>Sommes dans le champ mais expressément exclues</b>	LASM Cessions de biens d'investissement

Si il y a des recettes financières **ACCESSOIRES** (dans le champ & exonérées), elles ne sont pas comprises dans le calcul.

Les recettes financières sont accessoires si :

- lien avec l'activité principale,
- utilisation < 10% des biens et services grevés de TVA

Comme cette dernière condition peut être difficile à déterminer, il est admis que sont accessoires les recettes financières < 5% CA TTC.

#### D) REMARQUES SUR LE COEFFICIENT D'ADMISSION

Ainsi que cela a été indiqué, il est fixé par la loi et ne résulte pas de l'activité de l'entreprise, contrairement aux deux autres coefficients :

B & S utilisés à > 90% à des fins étrangères à l'entreprise	0	
Dépenses de logement au profit des dirigeants et du personnel	0	
Véhicules de transport de personnes	0	
Transport de personnes	0	
Biens fournis sans rémunération ou à prix trop bas	0	Ne joue pas pour les objets publicitaires valeur < 65 €
Services afférents à des biens exclus	0	
Produits pétroliers	0	Essence = 0 Gazole pour véhicules exclus = 0,8 GPL = 1 Gaz de pétrole véhicules exclus = 0,5

## Section 3 Exercice du droit à déduction

### A) Conditions de forme et de fond

<b>Conditions de forme</b>	La taxe déductible doit selon les cas, <ul style="list-style-type: none"><li>- figurer sur les factures d'achat, établies par les fournisseurs dans la mesure où ils sont légalement autorisés à la mentionner distinctement du prix hors taxe,</li><li>- figurer sur les documents douaniers désignant l'entreprise comme destinataire des biens,</li><li>- figurer sur la déclaration que l'assujetti a souscrit lorsqu'il est lui-même le redevable de la taxe: taxe exigible sur les acquisitions intracommunautaires, sur certains achats au titre des livraisons à soi-même. L'assujetti acquitte alors la taxe exigible et la déduit sur la même déclaration</li></ul>
<b>Conditions de fond</b>	La naissance du droit à déduction coïncide avec la date d'exigibilité de la taxe correspondante. L'assujetti exerce ce droit par imputation sur la taxe due au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

Mention de la taxe déductible sur les déclarations déposées pour le paiement de la TVA : Lorsque cette mention a été omise, le redevable peut réparer cette omission en faisant figurer la taxe omise sur les déclarations déposées jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission (délai de péremption).

### B) Modalités d'exercice des droits à déduction

a) La première modalité, obligatoire, est l'**imputation** sur la TVA dont l'entreprise est elle-même redevable. Si le montant de la taxe déductible est supérieur au montant de la taxe exigible, l'excédent est reporté sur la déclaration du mois suivant par majoration de la taxe déductible au titre dudit mois. Cet excédent est qualifié de crédit.

b) La seconde modalité, facultative, est la **demande de remboursement** du crédit non imputable.

Elle comporte un remboursement annuel, éventuellement précédé de remboursements mensuels, trimestriels ou semestriels.

Remboursement annuel	il porte sur le crédit remboursable constaté au terme de chaque année civile et au moins égal à 150 €
Remboursements mensuels, trimestriels ou semestriels	<ul style="list-style-type: none"><li>- ils peuvent intervenir au terme de chaque mois ou de chaque trimestre ou semestre</li><li>- si chaque déclaration fait apparaître un crédit, et si le crédit remboursable atteint au moins 760 €</li></ul>

#### Section 4 Régularisations des déductions initiales

Pour les biens et services autres que des immobilisations, le droit à déduction est déterminé instantanément pour chaque opération.

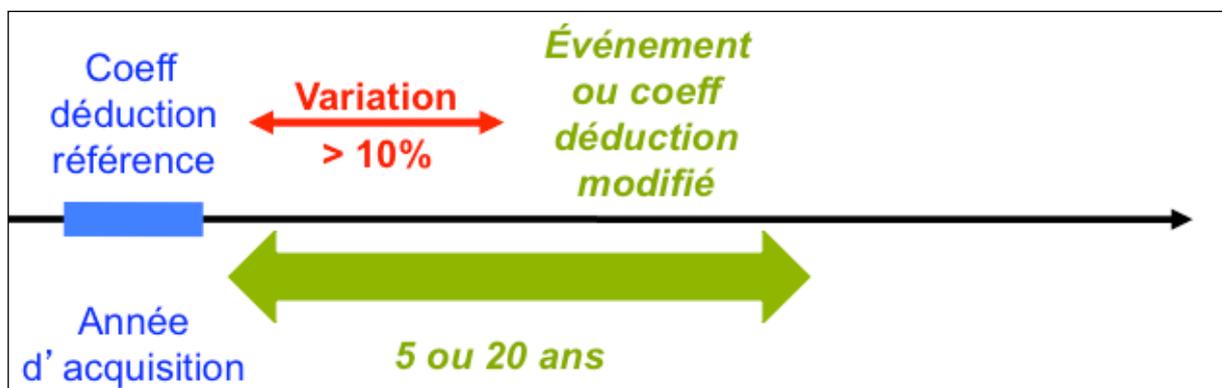
En ce qui concerne les immobilisations et en raison de leur durée d'utilisation, les droits à déduction d'origine peuvent être éventuellement remis en cause ultérieurement. Il s'agit de problèmes délicats qui font la joie des amateurs !

##### A) RÉGULARISATIONS AU TITRE DES IMMOBILISATIONS

Il résulte des développements précédents que la récupération a été faite, pour les immobilisations, avec le coefficient de l'année d'acquisition, éventuellement ajusté l'année suivante (provisoire/définitif).

Qu'en est-il si le coefficient change au cours des années suivantes, l'immobilisation continuant à être utilisée ?

Pour les immeubles, la durée d'application des règles est de 20 ans, elle est de 5 ans pour les autres immobilisations.



<b>Régularisations annuelles</b>	<p><b>CHAQUE ANNÉE</b> si <math>\Delta</math> coefficient déduction &gt; 10%</p> <p>Pour les immobilisations Régularisation = 1/5 (coeff année - coeff référence)</p> <p>Pour les immeubles Régularisation = 1/20 (coeff année - coeff référence)</p> <p>Si hausse → déduction supplémentaire Si baisse → reversement</p>
<b>Régularisation Globale</b>	<p>A pratiquer en <b>UNE SEULE FOIS</b> si :</p> <p>Cession ou apport non soumis à TVA Transfert entre secteurs d'activité Cession ou apport soumis à TVA si non récupération initiale Modification réglementaire du droit à déduction Biens devenant utilisés pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction Biens cessant d'être utilisés pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction</p>

## B) RÉGULARISATIONS SUR AUTRES BIENS OU SERVICES

Elles s'appliquent dans les cas suivants :

<b>Changement d'affectation d'un bien ou service</b>	Bien initialement affecté à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction et désormais affecté à des opérations ouvrant droit à déduction
	B & S désormais affecté à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction
<b>Disparition de marchandises</b>	Sauf cas de destruction accidentelle, de vol justifiés

## **CHAPITRE VII Obligations des redevables**

### **Section 1 Déclarations administratives à souscrire.**

- Déclaration d'existence dans les quinze jours du commencement des opérations, cette déclaration est aussi appelée déclaration d'identification.
- Attribution d'un numéro individuel d'identification, à ne pas confondre avec la déclaration précitée. Ce numéro est attribué aux redevables participant aux échanges intracommunautaires et doit figurer sur leurs documents commerciaux.
- Déclaration de cessation d'activité dans les trente jours de cette cessation. Ces formalités doivent être accomplies auprès du centre de formalités des entreprises.

### **Section 2 Obligations d'ordre comptable.**

- Tenue d'une comptabilité permettant de justifier le détail des opérations réalisées. A défaut de comptabilité détaillée, tenue d'un livre spécial retraçant les opérations TVA. La comptabilité ou le livre spécial, ainsi que les pièces justificatives, doivent être conservées six ans.
- Ventilation des opérations par taux d'imposition pour les redevables réalisant des opérations soumises à des taux différents ou exonérées.

### **Section 3 Obligations tenant à la facturation.**

Tout assujetti doit délivrer une facture pour tout bien livré ou service fourni à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie.

Les factures doivent mentionner, entre autres :

- leur date et numéro,
- les noms et adresses du fournisseur et du client, n° d'identification,
- la date de l'opération,
- l'objet de la facture: bien ou service, dénomination, quantité, prix unitaire, taux de TVA,
- le total H.T. par taux,
- la TVA par taux,
- le total T.T.C.
- éventuellement rabais ou ristournes.

### **Section 4 Déclaration des opérations et paiement de la TVA**

Dans le régime de droit commun, les redevables soumis au régime réel normal d'imposition doivent souscrire chaque mois une déclaration indiquant pour le mois précédent :

- le total des opérations réalisées,
- les opérations taxables par taux,
- le montant de l'impôt exigible par taux,

- le total de l'impôt dû,
- le montant des taxes déductibles
  - au titre des immobilisations
  - au titre des autres biens et services,

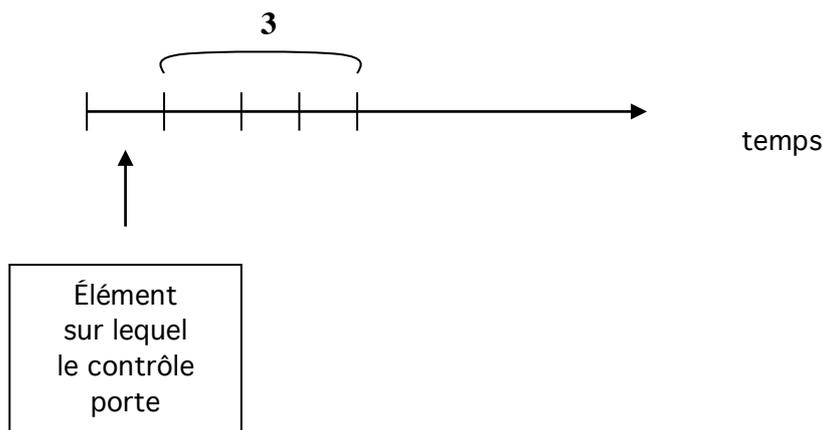
Le solde entre l'impôt dû et l'impôt déductible représente l'impôt net à payer ou un crédit à reporter (ou pouvant faire l'objet d'une demande de remboursement). L'impôt net dû est payé lors du dépôt de la déclaration.

	DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES	N° 3310-CA3-SD
	<b>TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (ET TAXES ASSIMILÉES)</b> RÉGIME DU RÉEL NORMAL - MINI RÉEL	 N° 10963 * 20 MODÈLE OBLIGATOIRE (art. 287 du CGI)
<b>PÉRIODE DE DÉCLARATION</b>		<b>Ne pas utiliser cette déclaration pour une autre période</b>

## QUATRIÈME PARTIE LE CONTROLE FISCAL

### Section 1 Délai d'action de l'administration

Le maximum est de 10 ans (activité occulte par exemple), sauf disposition légale particulière prévoyant un délai plus court, ce qui est généralement le cas. En pratique, le délai le plus commun est de 3 ans.



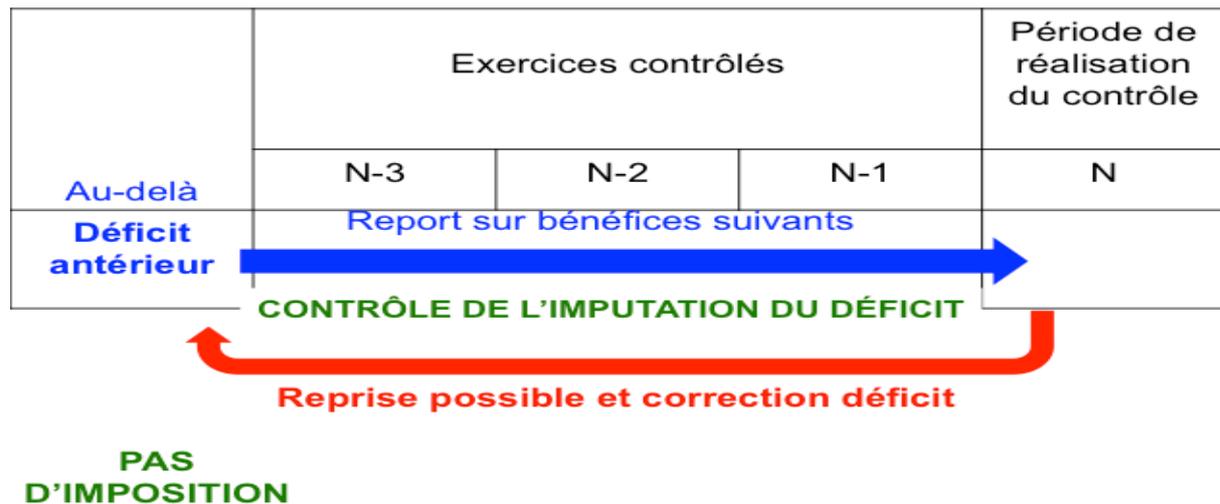
Le décompte des trois ans est effectué ainsi :

IMPOT	ANNEE
IR & IS	Année au titre de laquelle l'imposition est due
TVA	Année de réalisation des opérations
Impôts locaux : TF & TH	Année au titre de laquelle l'imposition est établie
CET (ex TP)	Année au titre de laquelle l'imposition est due
Enregistrement	Année au cours de laquelle l'exigibilité des droits a été révélée par l'enregistrement d'un acte

Dans tous les cas, il y a interruption de la prescription par notification d'un redressement. Un nouveau délai court à partir de cette date.

Pour les BIC, 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 non prescrite.

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.



## Section 2 Modalités d'exercice du contrôle

Le contrôle de l'impôt a pour objet de permettre aux services de l'administration fiscale de s'assurer, par divers moyens prévus par la loi, que les contribuables ont respecté leurs obligations fiscales. Au nombre de ces moyens, il y a lieu de distinguer :

<b>Le droit de contrôle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le contrôle formel, qui a pour objet de rectifier les erreurs matérielles qui entachent les déclarations souscrites par les contribuables ;</li> <li>- le contrôle sur pièces, qui consiste en un examen critique et un contrôle de cohérence des déclarations, à partir des informations contenues dans le dossier fiscal ;</li> <li>- la vérification qui permet de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites en les confrontant avec des éléments extérieurs, notamment avec la comptabilité du contribuable, dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou avec la situation patrimoniale, le train de vie et la situation de trésorerie dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.</li> </ul>
<b>Le droit de communication</b>	- permet de prendre connaissance de documents détenus par des personnes soumises à des obligations comptables ou professionnelles limitativement énumérées en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts dus par des tiers.
<b>Le droit d'enquête</b>	- destiné à rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA.

À l'issue d'une procédure de contrôle, l'administration peut être amenée:

- soit à assujettir à l'impôt les redevables qui s'y étaient entièrement soustraits, en contravention avec la loi ;
- soit à apporter aux impositions antérieures entachées d'insuffisances ou d'irrégularités, des rectifications ou des redressements.

#### **A) Demandes d'éclaircissements ou de justifications**

Eclaircissements	En cas de contradictions ou discordances dans la déclaration, avec des déclarations antérieures, sur la base de renseignements dont dispose l'administration
Justifications	Situation de famille, déduction de charges, avoirs à l'étranger, Revenus fonciers, plus values mobilières Eléments d'information sur revenus réels > revenus déclarés

Le contribuable doit répondre dans les deux mois ; en cas d'absence ou d'insuffisance de réponse, une mise en demeure doit entraîner une réponse dans les 30 jours.

#### **B) Droit de communication**

Les agents de l'administration fiscale ont le droit d'obtenir communication de documents détenus par des tiers, ce qui leur permet de vérifier l'exactitude des déclarations des contribuables. Le tiers détient des informations, mais il n'est pas l'objet du contrôle.

Etendue du droit de communication	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entreprises privées (commerçants),</li> <li>- Certaines professions non commerciales,</li> <li>- Professions agricoles,</li> <li>- Tribunaux,</li> <li>- Organismes de sécurité sociale,</li> <li>- Administrations publiques,</li> <li>- Organismes divers : banques, fonds de placement, associations religieuses, ...</li> </ul>
-----------------------------------	--

Afin de lutter contre la fraude fiscale par le biais d'Internet, le législateur a inséré un article L. 96 G dans le livre des procédures fiscales (LPF), tendant le champ d'application **du droit de communication** des agents de l'administration fiscale à l'égard des **fournisseurs d'accès, des fournisseurs d'hébergement et des fournisseurs d'autres services sur le réseau Internet**.

Aux termes de cet article, le droit de communication s'applique :

- aux opérateurs de communications électroniques et plus précisément les fournisseurs d'accès à Internet (FAI) avec lesquels contractent les particuliers. Ces derniers sont tenus de communiquer à l'administration sur demande, l'identité des propriétaires de sites de vente ou de prestations de services en ligne
- aux prestataires, autrement dit les FAI, les fournisseurs d'hébergement de sites, les moteurs de recherche, les gestionnaires de forum ou de blogs et les fournisseurs de téléphonie en ligne.
- aux sites d'enchères ou de courtage en ligne et les plateformes proposant une multitude de services en ligne (hors télécommunication) Ces derniers sont tenus de communiquer à l'administration fiscale :
  - l'identité des personnes vendant des biens ou des services sur les sites de courtage en ligne,
  - la liste des ventes ou des services vendus,
  - la nature des biens ou des services vendus et le montant de ces ventes.

Les internautes qui passeraient, par l'ampleur de leurs activités marchandes sur Internet, au statut de professionnel, et qui sont susceptibles de faire l'objet d'un redressement pour non déclaration des produits peuvent toujours adopter le statut de l'auto-entrepreneur.

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

Cela concerne les **personnes physiques** et a pour but de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration d'ensemble des revenus. Elle consiste à contrôler la cohérence entre 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'administration établit une « balance de trésorerie » (encaissements, décaissements). Lorsque les décaissements sont supérieurs aux encaissements, la différence est considérée

comme des revenus dissimulés, à moins que l'intéressé réponde de façon satisfaisante à une demande d'éclaircissement ou de justification.

L'ESFP se déroule normalement dans les locaux de l'administration.

#### **D) Vérification de comptabilité**

##### a) La vérification :

- est un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles,
- afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires,
- 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 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 intéressés.

Cette vérification est pratiquée en matière de BIC, de BNC, de BA réels, d'Is et de taxes sur le CA.

##### b) Lieu de la vérification

En principe, la vérification s'effectue sur place, c'est à dire dans les locaux de l'entreprise.

##### c) Pouvoirs des vérificateurs

Les pouvoirs importants de l'administration comportent certaines limites.

<b>Investigations dans la comptabilité</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- les entreprises doivent présenter tous documents comptables prévus par la loi fiscale</li> <li>- le défaut de présentation est constaté par procès-verbal</li> <li>- des dispositions particulières concernent les comptabilités informatisées</li> </ul>
<b>Contrôle des comptes mixtes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- l'examen de comptes mixtes dans le cadre d'une vérification ne constitue pas une ESFP (et réciproquement)</li> <li>- l'administration ne peut procéder à un redressement de bénéfices sur la base des constatations d'une ESFP</li> </ul>
<b>Appréciation des actes de gestion</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le <b>principe de non-immixtion</b> de l'administration dans la gestion lui interdit de se prononcer sur l'opportunité de certains actes</li> <li>- la notion d'<b>acte de gestion anormal</b> correspond au fait de mettre une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise, ou de la priver d'une recette sans être justifié par les intérêts de l'exploitation</li> </ul>
<b>Erreurs et décisions de gestion</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- lorsque la loi fiscale ouvre un choix entre plusieurs solutions, celle que retient le contribuable est une <b>décision de gestion</b> qui ne peut être rectifiée ni par lui, ni par l'administration</li> <li>- dans les autres cas, si la solution retenue par l'entreprise n'est pas conforme à la loi fiscale, c'est une <b>erreur de gestion</b> qui peut faire l'objet d'un redressement fiscal ou peut être rectifiée par voie de réclamation du contribuable</li> </ul>

#### Durée de la vérification

La durée de la vérification sur place ne doit pas excéder trois mois pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 760 000€ pour l'achat revente et 230 000€ pour les prestataires de services.

La vérification de comptabilité est précédée d'un envoi par l'administration d'un avis de vérification au siège de l'entreprise<sup>3</sup> ainsi que d'une charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

#### d) Le rejet de comptabilité

En cas de redressement, les nouvelles bases d'imposition sont normalement fixées à partir des éléments de la comptabilité. Dans certains cas, l'administration peut rejeter la comptabilité pour utiliser de nouvelles bases d'évaluation.

Comptabilité irrégulière	<ul style="list-style-type: none"> <li>- erreurs, omissions, inexactitudes graves ou répétées,</li> <li>- absences de pièces justificatives, non présentation de comptabilité ou de documents comptables.</li> </ul>
Comptabilité apparemment régulière dont des raisons sérieuses permettent de contester la sincérité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pourcentage anormal de bénéfice brut,</li> <li>- accroissement du patrimoine de l'exploitant hors de proportion avec l'importance des bénéfices déclarés</li> </ul>

### Section 3 Procédure de redressement

Les règles prévues pour le déroulement de la procédure de redressement contradictoire déterminent les conditions de droit commun dans lesquelles l'administration exerce son pouvoir de redressement.

En cas de désaccord persistant portant sur une matière et une question relevant de leur compétence, le litige peut être soumis, sur l'initiative de l'administration ou à la demande du contribuable, à l'avis d'organismes consultatifs. L'administration n'est, toutefois, pas tenue de se conformer à cet avis.

#### A) Procédure de redressement contradictoire

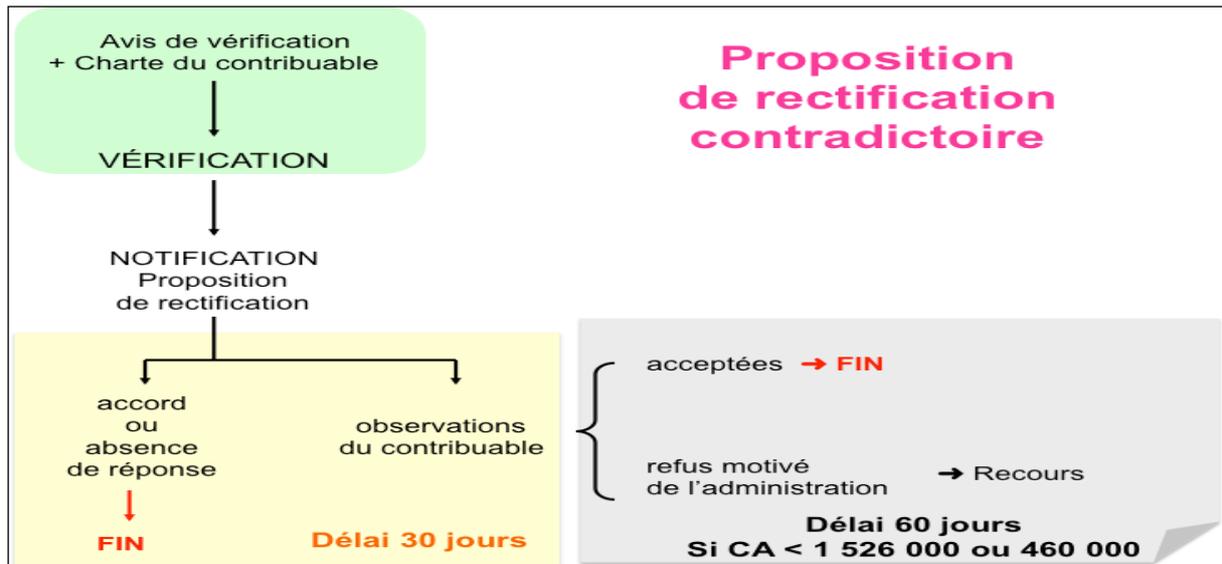
##### a) Déroulement de la procédure

L'administration doit effectuer une **notification** préalable motivée du redressement envisagé. Le contribuable doit formuler ses observations ou son acceptation et il peut se faire assister d'un conseil.

L'administration est également tenue de notifier le montant des droits, taxes et pénalités en résultant. En cas de vérification de comptabilité informatisée, l'administration doit préciser la nature des traitements effectués.

Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour répondre à la notification.

Accord	<ul style="list-style-type: none"> <li>- l'imposition est établie sur la base notifiée,</li> <li>- conservation du droit de présenter une réclamation après la mise en recouvrement, mais le contribuable a alors la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse.</li> </ul>
Absence de réponse	Vaut acceptation tacite, donc identique au cas précédent
Observations	<ul style="list-style-type: none"> <li>- si les observations sont reconnues fondées, abandon ou modification du projet de redressement par l'administration,</li> <li>- si les observations sont rejetées, l'administration doit donner une réponse motivée et c'est elle qui aura la charge de la preuve du bien fondé de l'imposition, dans la phase contentieuse.</li> </ul>



#### b) Intervention de la commission départementale

Lorsque l'administration n'accepte pas les observations du contribuable, le désaccord peut être porté, pour avis, devant :

- la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le CA
- la commission départementale de conciliation

La demande peut émaner soit de l'administration, soit du contribuable ; ce dernier dispose d'un délai de 30 jours, à compter de la réception de la réponse de l'administration rejetant ses observations. Le contribuable peut adresser sa demande soit à l'administration, qui doit y donner suite, soit directement au secrétariat de la commission. L'avis de la commission est notifié au contribuable par l'administration qui l'informe, en même temps, du montant qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition ; ensuite, l'impôt est mis en recouvrement.

	<b>Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le CA</b>	<b>Commission départementale de conciliation</b>
Compétence	<ul style="list-style-type: none"> <li>- en cas de procédure de redressement contradictoire : IR, IS, TCA</li> <li>- se prononce sur les questions de fait et non sur les questions de droit</li> <li>- ESFP</li> <li>- Forfait agricole et valeurs locatives cadastrales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- en cas d'insuffisance de prix ou d'évaluation en matière de droits d'enregistrement, de taxes foncières, d'impôt sur la fortune.</li> <li>- La commission compétente est celle dans le ressort de laquelle les biens sont situés</li> </ul>

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

La procédure d'office n'est pas contradictoire : elle se déroule sans que le contribuable soit invité à exposer sa position et elle met la preuve à sa charge, s'il conteste l'imposition devant les tribunaux.

#### a) Les cas d'imposition d'office sont les suivants :

- défaut ou retard de production de certaines déclarations, le contribuable n'ayant pas régularisé dans les 30 jours suivant une mise en demeure,
- infractions commises par les microentreprises,
- défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications,
- opposition à contrôle fiscal,
- défaut de désignation d'un représentant en France par un non résident.

#### b) Conséquences

Les impositions établies par l'administration sont assorties de pénalités, variant en fonction de la nature des infractions. L'administration est normalement tenue de notifier les impositions, 30 jours avant leur mise en recouvrement.

Une fois les impositions mises en recouvrement, le contribuable peut présenter une réclamation, mais il ne peut obtenir une réduction ou une décharge d'imposition qu'en apportant la preuve que celle-ci est exagérée.

## Section 4 Droits et garanties des contribuables

La violation de ces garanties entraîne la nullité de la procédure.

Garanties communes aux vérifications de comptabilité et aux ESFP	<ul style="list-style-type: none"><li>- avis de vérification envoyé ou remis au contribuable, précisant le champ de la vérification et mentionnant la possibilité de se faire assister par un conseil ;</li><li>- délai raisonnable (<math>\leq 2</math> jours selon CE), mais possibilité d'interventions inopinées ;</li><li>- envoi ou remise de la charte du contribuable vérifié ;</li><li>- notification finale, même en l'absence de redressements ;</li><li>- en cas de redressement, indication du montant des droits, taxes et pénalités en résultant ;</li><li>- possibilité de se faire communiquer le rapport de vérification (loi relative à l'accès aux documents administratifs)</li></ul>
Garanties propres aux vérifications de comptabilité	<ul style="list-style-type: none"><li>- l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification, pour la même période, pour le même impôt</li><li>- la présence sur place du vérificateur ne peut dépasser trois mois pour les contribuables dont les recettes brutes sont <math>\leq</math> régime simplifié</li><li>- le contribuable doit avoir la possibilité d'un débat oral et contradictoire</li></ul>
Garanties propres aux ESFP	<ul style="list-style-type: none"><li>- la durée ne peut être supérieure à un an (deux ans en cas de découverte d'activité occulte)</li><li>- impossibilité de procéder à des redressements ultérieurs, une fois l'ESFP terminé</li></ul>