

LES ZOOM'S

BÉATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT

LA FISCALITÉ FRANÇAISE 2015

Fiscalité des entreprises
Fiscalité des particuliers

**20^e ÉDITION
2015**

A JOUR DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE
POUR 2014, DE LA LOI DE FINANCES
POUR 2015 ET DE LA LOI DE FINANCEMENT
DE LA SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2015

Gualino

lextenso éditions

BÉATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT

sont professeurs de comptabilité et de gestion dans plusieurs établissements d'enseignement supérieur. Ils sont également auteurs de nombreux ouvrages dans ces matières.

Des mêmes auteurs

Collection Les Zoom's

- Fiscalité française 2015
- Exercices de fiscalité française avec corrigés 2015
- Comptabilité générale – 2014/2015
- Exercices de comptabilité générale avec corrigés – 2014/2015
- Analyse financière – 2014/2015
- Exercices d'analyse financière avec corrigés détaillés – 2014/2015
- Comptabilité de gestion – 2014/2015
- Comptabilité des sociétés – 2014/2015

Collection En Poche

- Fiscal 2015
- Droit des sociétés – 2014/2015
- Comptable – 2014/2015
- Analyse financière – 2014/2015

Collection Carrés Rouge

- L'essentiel du Droit fiscal 2015
- L'essentiel de la Comptabilité générale 2014 : modélisation comptable, opérations courantes
- L'essentiel de la Comptabilité générale 2014 : opérations d'inventaire, comptes annuels
- L'essentiel de l'Analyse financière – 2014/2015
- L'essentiel de la Comptabilité de gestion 2014
- L'essentiel du Contrôle de gestion 2014
- L'essentiel du Droit des sociétés 2015

Collection Expertise Comptable

- Carrés DCG 4 – Droit fiscal – 2014/2015 (avec Pascale Recroix)
- Carrés Exercices corrigés DCG 4 – Droit fiscal – 2014/2015 (avec Pascale Recroix)
- Carrés DCG 9 – Introduction à la comptabilité – 2014/2015
- Carrés Exercices corrigés DCG 9 – Introduction à la comptabilité – 2014/2015

LES ZOOM'S

BÉATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT

LA FISCALITÉ FRANÇAISE 2015

Fiscalité des entreprises
Fiscalité des particuliers

**20^e ÉDITION
2015**

À JOUR DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE
POUR 2014, DE LA LOI DE FINANCES POUR 2015 ET
DE LA LOI DE FINANCEMENT
DE LA SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2015

 *Gualino*

lextenso éditions

LES ZOOM'S

LA COLLECTION TRAITE DE :

- **La comptabilité** : Comptabilité générale – Comptabilité de gestion – Comptabilité des sociétés
- **L'analyse financière**
- **La fiscalité**
- **Le droit** : Introduction au droit – Droit des sociétés – Droit commercial et des affaires – Droit social – Institutions de la France – Institutions de l'Union européenne
- **L'économie**
- **Le marketing**
- **Les relations humaines**

Retrouvez tous nos titres
**Defrénois - Gazette du Palais
Gualino - Joly - LGDJ
Montchrestien**
sur notre site
 www.lextenso-editions.fr

Retrouvez l'actualité
Gualino éditeur
sur Facebook




© Gualino éditeur, Lextenso éditions 2015
70, rue du Gouverneur Général Éboué
92131 Issy-les-Moulineaux cedex
ISBN 978 - 2 - 297 - 04813 - 2
ISSN 1288-8184



P

Présentation

L'objectif de cet ouvrage est d'offrir *une vision claire, structurée et synthétique* de la fiscalité française (également appelée *Droit fiscal*) avec notamment le recours à *des schémas et des tableaux*. Toutes les sommes, tous les barèmes et tous les seuils en vigueur y figurent. En outre, de nombreux exemples et plusieurs synthèses présentées avec leurs corrigés permettent d'acquérir les connaissances fondamentales de cette matière.

Le livre développe successivement :

La taxe sur la valeur ajoutée
L'imposition des résultats de l'entreprise (BIC, IS)
Les impôts sur le revenu
L'imposition sur le capital
Les impôts directs locaux
Les autres impositions et taxes diverses

Cette nouvelle édition 2015 est entièrement à jour à sa publication. Elle tient compte des plus récentes modifications législatives et réglementaires, notamment la loi de finances pour 2015, la loi de finances rectificative pour 2014 et la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2015.

La mise en œuvre de ces connaissances vous est facilitée par l'ouvrage « *Exercices de Fiscalité française 2015 avec corrigés détaillés* » rédigé par les mêmes auteurs et publié dans la même collection :

Cette 20^e édition 2015 s'adresse à tous les étudiants des facultés de droit et de sciences économiques, à ceux des Licence/Master Comptabilité - Contrôle - Audit (CCA), aux étudiants des BTS Tertiaires et aux étudiants en Écoles de Management.

Béatrice et Francis Grandguillot ont publié chez le même éditeur :

- *L'essentiel du Droit fiscal 2015* – coll. *Carré Rouge*, 16^e édition
- *Fiscal 2015* – Coll. *En poche*, 9^e édition



Sommaire

Présentation	5
Chapitre 1 • Introduction à la fiscalité française	21
1 – Généralités	21
2 – L'évolution historique	21
3 – Les sources du droit fiscal	23
A. Les sources	23
B. Le Code général des impôts	24
4 – La classification des impôts et taxes	24
A. La classification d'après la fonction de l'impôt	24
B. La classification administrative	25
C. La classification économique	25
5 – Les éléments de la technique fiscale	26
6 – L'administration fiscale	27
A. La direction générale des finances publiques	27
B. La direction générale des douanes et des droits indirects	28

Partie 1

La taxe sur la valeur ajoutée

Chapitre 2 • La TVA : les principes et le champ d'application	31
1 – Les principes	31
A. Définition	31

B. Le mécanisme général de la TVA	31
2 – <i>Le champ d'application</i>	32
A. Les opérations imposables par nature	32
B. Les opérations imposables par une disposition expresse de la loi	33
C. Les opérations exonérées et les opérations imposées sur option	34
D. Schéma récapitulatif	36
Chapitre 3 • La TVA : la territorialité	39
1 – <i>Le principe</i>	39
2 – <i>Les territoires</i>	39
3 – <i>Les règles de territorialité</i>	40
A. Les livraisons de biens meubles corporels	41
B. Les prestations de services	42
Chapitre 4 • La TVA collectée	47
1 – <i>Les principes</i>	47
2 – <i>Les taux</i>	47
3 – <i>La base d'imposition</i>	48
A. Les livraisons de biens et les prestations de services	49
B. Les opérations particulières	49
4 – <i>Le fait générateur et l'exigibilité</i>	50
A. Définition	50
B. Les règles d'application	50
C. L'option du paiement de la TVA « d'après les débits »	51
D. Cas particulier des contrats de sous-traitance dans le secteur du bâtiment	52
E. L'autoliquidation de la TVA à l'importation	52
5 – <i>Les obligations des assujettis</i>	53
A. La déclaration d'existence	53
B. L'attribution d'un numéro individuel	53
C. L'obligation de facturation et ses règles	54
D. Les obligations comptables	55
E. L'obligation de déclaration et de paiement	55
6 – <i>La franchise en base</i>	56
Chapitre 5 • La TVA déductible	57
1 – <i>Les principes</i>	57

2 – <i>Les conditions de déductibilité</i>	57
3 – <i>Les biens et services exclus du droit à déduction</i>	58
4 – <i>Les règles du droit à déduction</i>	60
A. Les assujettis et les redevables partiels	60
B. Les modalités de calcul du coefficient de déduction	61
5 – <i>Les régularisations du droit à déduction relatif aux immobilisations</i>	66
A. Les régularisations annuelles	67
B. Les régularisations globales	68
6 – <i>Les régularisations du droit à déduction relatif aux autres biens et services</i>	69
7 – <i>Les modalités d'exercice du droit à déduction</i>	70
A. La détermination de la TVA due	71
B. Le crédit de TVA	71
Chapitre 6 • Les différents régimes d'imposition à la TVA	73
1 – <i>Les régimes d'imposition</i>	73
A. Présentation	73
B. Le champ d'application	73
2 – <i>La déclaration et le paiement de la TVA</i>	74
A. Le régime du réel normal	74
B. Le régime du réel simplifié	75
3 – <i>La TVA de groupe</i>	78

Partie 2

L'imposition des résultats de l'entreprise (BIC – IS)

Chapitre 7 • Les principes généraux de l'imposition des résultats des entreprises	81
1 – <i>Les régimes fiscaux des entreprises</i>	81
2 – <i>Les principales caractéristiques des BIC et de l'IS</i>	82
A. Les bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC)	82
B. L'impôt sur les sociétés (IS)	84
3 – <i>Le résultat fiscal</i>	86
4 – <i>Schéma récapitulatif</i>	86
5 – <i>Les régimes d'imposition</i>	87
A. Présentation	87

B. Les caractéristiques de chaque régime	87
C. La télédéclaration	89
6 – <i>Les centres de gestion agréés</i>	89
A. Le rôle des centres de gestion	89
B. Les adhérents	90
7 – <i>Les exonérations</i>	91
8 – <i>Les crédits d'impôt des entreprises</i>	91
Chapitre 8 • La déductibilité des charges (BIC, IS)	93
1 – <i>Les principes généraux</i>	93
A. Les charges	93
B. Les conditions de déductibilité	93
2 – <i>Le traitement fiscal des charges décaissables</i>	94
A. Les charges d'exploitation	94
B. Les charges financières	96
C. Les charges exceptionnelles	97
D. La participation des salariés et l'impôt sur les bénéfices	98
3 – <i>Le traitement des charges calculées</i>	101
A. Les amortissements	101
B. Les dépréciations et les provisions	107
Chapitre 9 • L'imposition des produits et des stocks (BIC, IS)	113
1 – <i>Les produits</i>	113
A. La classification des produits	113
B. Le traitement fiscal des produits	114
2 – <i>Les stocks</i>	117
A. Définition	117
B. Les règles d'évaluation	117
Chapitre 10 • Le régime des plus-values et des moins-values professionnelles (BIC, IS)	121
1 – <i>Le champ d'application</i>	121
A. Les opérations concernées	121
B. Les personnes concernées	122
C. Les exonérations et l'abattement	122
2 – <i>Le calcul de la plus ou moins-value de cession d'immobilisations incorporelles et corporelles</i>	124

3 – <i>La qualification fiscale des plus ou moins-values de cession</i>	125
A. Les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu	126
B. Les sociétés et les EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés	127
4 – <i>Le régime fiscal général des plus ou moins-values</i>	127
5 – <i>Les plus ou moins-values sur les titres détenus en portefeuille</i>	129
A. Définition des titres de participation	130
B. Les catégories des titres de participation pour les sociétés et les EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés	130
C. Le régime fiscal des cessions de titres pour les entreprises relevant de l'IR	131
D. Le régime fiscal des cessions de titres de participation des sociétés et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés	131
E. Le régime fiscal des dépréciations de titres	132
6 – <i>Le régime fiscal des parts ou actions d'OPCVM détenues par les sociétés et les EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés</i>	133
7 – <i>Le régime des plus ou moins-values sur les produits de la propriété industrielle</i>	134
8 – <i>Le régime des indemnités d'assurance ou d'expropriation</i>	134
Chapitre 11 • Le calcul et le paiement de l'impôt sur les sociétés (IS)	139
1 – <i>Le calcul de l'impôt sur les bénéficiaires</i>	139
A. Les éléments de calcul	139
B. Le taux réduit d'impôt sur les sociétés pour les PME	140
C. L'option pour le régime spécial des sociétés-mères et filiales	141
2 – <i>Le paiement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale</i>	142
A. Les acomptes	143
B. La liquidation de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale	145
3 – <i>Les contributions exceptionnelle et additionnelle d'impôt sur les sociétés</i>	146
A. La contribution exceptionnelle de 10,7 %	146
B. La contribution additionnelle	147
4 – <i>Les crédits d'impôt des entreprises</i>	148
Chapitre 12 • Les déficits fiscaux (BIC, IS)	149
1 – <i>Le report des déficits</i>	149
2 – <i>Le report en avant des déficits</i>	149

A. Les sociétés et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés	149
B. Les associés de sociétés relevant de l'impôt sur le revenu	151
C. Le traitement fiscal du report en avant des déficits	151
3 – <i>Le report en arrière des déficits</i>	151
A. Principe	151
B. La créance sur l'État	152
C. La déclaration spécifique au report en arrière des déficits	152

Partie 3

Les impôts sur le revenu

Chapitre 13 • Les principes généraux de l'impôt sur le revenu	155
1 – <i>Définition et caractéristiques</i>	155
A. Définition	155
B. Les caractéristiques de l'impôt sur le revenu	155
2 – <i>La territorialité</i>	155
A. Le domicile fiscal	156
B. L'origine des revenus	156
C. Synthèse	156
3 – <i>Les revenus imposables</i>	156
A. Les revenus catégoriels	157
B. La détermination individuelle des revenus nets catégoriels	157
C. Le revenu brut global imposable à l'impôt sur le revenu	157
4 – <i>Le revenu net imposable</i>	158
5 – <i>Le foyer fiscal</i>	158
A. Le contribuable	158
B. Les personnes à charge	159
6 – <i>Le quotient familial</i>	159
A. La situation et les charges de famille à retenir	159
B. La détermination du nombre de parts	160
C. Le principe et le calcul du quotient familial	160
7 – <i>L'impôt à payer</i>	161
8 – <i>La déclaration annuelle</i>	162
A. Les formulaires à utiliser	162
B. La distribution de la déclaration	162

C. L'envoi et la signature de la déclaration	163
9 – <i>Le paiement de l'impôt sur le revenu</i>	163
Chapitre 14 • Les revenus du travail et les revenus mixtes	165
1 – <i>Les traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères (TS)</i>	165
A. Définition	165
B. Les revenus imposables	166
C. Les revenus exonérés	167
D. La détermination du revenu net imposable	168
2 – <i>Les bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC)</i>	169
A. Les personnes imposables	170
B. Les revenus imposables	170
C. L'imputation des déficits	171
D. La déclaration annuelle	171
E. Les mesures temporaires d'exonérations ou d'abattements sur les bénéficiaires	171
3 – <i>Les bénéficiaires des professions non commerciales et revenus assimilés (BNC)</i>	172
A. Les personnes imposables et les revenus	172
B. Les revenus imposables	173
C. Les régimes d'imposition	173
D. L'imputation des déficits	174
E. La déclaration annuelle	174
4 – <i>Les bénéficiaires de l'exploitation agricole (BA)</i>	174
A. Les personnes imposables	174
B. Les revenus imposables	174
C. Les régimes d'imposition agricole	175
D. La détermination du revenu imposable	175
E. La déclaration annuelle	176
F. L'imputation des déficits	176
5 – <i>Les rémunérations de certains dirigeants de sociétés (DIR)</i>	176
A. Les rémunérations des dirigeants	176
B. Le régime fiscal concernant l'article 62 du CGI	177
Chapitre 15 • Les revenus du capital	179
1 – <i>Les revenus fonciers (RF)</i>	179

A. Définition	179
B. Les revenus imposables	179
C. La détermination des revenus fonciers	180
D. La déclaration	181
E. L'imputation des déficits	181
2 – <i>Les revenus de capitaux mobiliers (RCM)</i>	182
A. Définition	182
B. Les revenus imposables et les exonérations	182
C. L'imposition des revenus	183
D. La déclaration	185
E. L'imputation des déficits	185
3 – <i>Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (PV)</i>	186
A. Définition	186
B. Les opérations imposables	187
C. Les exonérations	187
D. L'imposition des plus-values	187
E. La déclaration	189
4 – <i>Les plus-values immobilières</i>	190
A. Définition	190
B. Les opérations imposables et les exonérations	190
C. L'imposition	191
D. Les déclarations	194
5 – <i>Les plus-values sur biens meubles</i>	194
A. Les opérations imposables	194
B. Les exonérations	194
C. La détermination de la plus-value brute	194
D. Le calcul de la plus-value imposable et son imposition	195
E. La déclaration et le paiement de l'impôt	195
F. Les taxes forfaitaires sur les métaux et les objets précieux	195
Chapitre 16 • Le calcul de l'impôt sur le revenu	197
1 – <i>Le revenu brut global (RBG)</i>	197
2 – <i>Le revenu net global (RNG)</i>	197
3 – <i>Le revenu net imposable (R)</i>	198
4 – <i>Le calcul de l'impôt (I)</i>	199
5 – <i>Le calcul de l'impôt à payer (IP)</i>	200

A. Le plafonnement du quotient familial	201
B. Les réductions d'impôt pratiquée après plafonnement	202
C. La décote conjugalisée	202
D. Les charges ouvrant droit à des réductions d'impôt	203
E. Les reprises d'impôt et les plus-values à taux forfaitaire	205
F. Les crédits d'impôt à imputer	205
G. La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus	207
H. Le plafonnement des niches fiscales	207
Chapitre 17 • Les contributions sociales	209
1 – Généralités	209
2 – La nature des revenus	209
3 – La contribution sociale généralisée (CSG)	210
A. Le principe	210
B. Les personnes assujetties et les revenus concernés	211
C. Les taux et les modalités de calcul	211
D. La déductibilité de la contribution sociale généralisée	212
4 – La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)	212
A. Le principe	212
B. Les personnes assujetties et les revenus concernés	212
C. Les taux et les modalités de calcul	213
5 – Le prélèvement social, sa contribution additionnelle et le prélèvement de solidarité	213
A. Le principe	213
B. Les personnes assujetties et les revenus concernés	213
C. Les taux et les modalités de calcul	214
6 – Le seuil de recouvrement des contributions sociales	214

Partie 4 L'imposition sur le capital

Chapitre 18 • Les droits d'enregistrement	217
1 – Les notions générales	217
A. Les principes	217
B. L'assiette	218
C. Le calcul des droits	218

D. Le paiement	218
2 – <i>Les droits de mutation à titre onéreux</i>	218
3 – <i>Les droits de mutation à titre gratuit</i>	219
A. Définition	219
B. Le calcul des droits de mutation	220
4 – <i>Les droits d'enregistrement relatifs aux sociétés</i>	221
A. Généralités	221
B. Les différents types d'apports	221
C. La constitution des sociétés	222
D. Les augmentations de capital	223
E. La fusion de sociétés	223
F. La dissolution de sociétés	223
G. La transformation de sociétés	223
Chapitre 19 • L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)	225
1 – <i>Le champ d'application</i>	225
A. Les personnes imposables	225
B. Le foyer fiscal	225
C. Les biens imposables	226
D. Les exonérations	226
E. Les biens professionnels	226
2 – <i>La base d'imposition</i>	227
3 – <i>Le barème progressif</i>	228
4 – <i>Les réductions pour investissement et pour dons</i>	228
5 – <i>La décote</i>	229
6 – <i>Le plafonnement</i>	230
7 – <i>La déclaration et le paiement</i>	230

Partie 5

Les impôts directs locaux

Chapitre 20 • Les impôts fonciers	233
1 – <i>Principe</i>	233
2 – <i>La taxe foncière sur les propriétés non bâties</i>	233
A. Le champ d'application	233
B. La base d'imposition	234

C. La déclaration	234
D. Le calcul et le paiement	234
3 – <i>La taxe foncière sur les propriétés bâties</i>	235
A. Le champ d'application	235
B. La base d'imposition	236
C. La déclaration	236
D. Le calcul et le paiement	236
Chapitre 21 • La taxe d'habitation et la contribution à l'audiovisuel public	237
1 – <i>La taxe d'habitation</i>	237
A. Les biens imposables	237
B. Les personnes imposables	237
C. La base d'imposition	238
D. L'abattement pour charges de famille	238
E. Les autres abattements facultatifs à la base	239
F. Le calcul de la taxe	239
G. Le paiement	239
2 – <i>La taxe d'habitation sur les résidences mobiles terrestres</i>	239
3 – <i>La contribution à l'audiovisuel public</i>	240
Chapitre 22 • La contribution économique territoriale	241
1 – <i>Présentation</i>	241
2 – <i>La cotisation foncière des entreprises (CFE)</i>	241
A. Le champ d'application	241
B. Les modalités de calcul	242
C. La déclaration et le paiement	242
3 – <i>La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)</i>	243
A. Le champ d'application	243
B. Les modalités de calcul	243
C. La déclaration et le paiement	244
4 – <i>Le plafonnement de la contribution économique territoriale</i>	244

Partie 6

Les autres impositions et l'épargne salariale

Chapitre 23 • Les taxes liées aux salaires	247
<hr/>	
1 – <i>La taxe sur les salaires</i>	247
A. Le champ d'application	247
B. La base d'imposition	248
C. Le barème et le calcul de la taxe	248
D. La déclaration	249
E. Le paiement	249
2 – <i>La taxe d'apprentissage</i>	250
A. Le champ d'application	250
B. La base d'imposition et le taux d'application	250
C. La répartition de la taxe d'apprentissage	251
D. La déclaration et le paiement	252
3 – <i>La contribution à la formation professionnelle continue</i>	252
A. Le champ d'application	252
B. La base d'imposition et les taux pour la collecte 2015	252
C. Les taux pour la collecte 2016	253
D. Les dépenses libératoires	253
E. La déclaration et le paiement	253
4 – <i>La participation à l'effort de construction</i>	254
A. Le champ d'application	254
B. La base d'imposition et le taux d'application	254
C. Les investissements	254
D. La déclaration	254
Chapitre 24 • Les taxes sur les véhicules	255
<hr/>	
1 – <i>Présentation</i>	255
2 – <i>La taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)</i>	255
A. Le champ d'application	255
B. Le montant de la taxe	256
C. La déclaration et le paiement	256
3 – <i>La taxe à l'essieu</i>	257
A. Le champ d'application	257

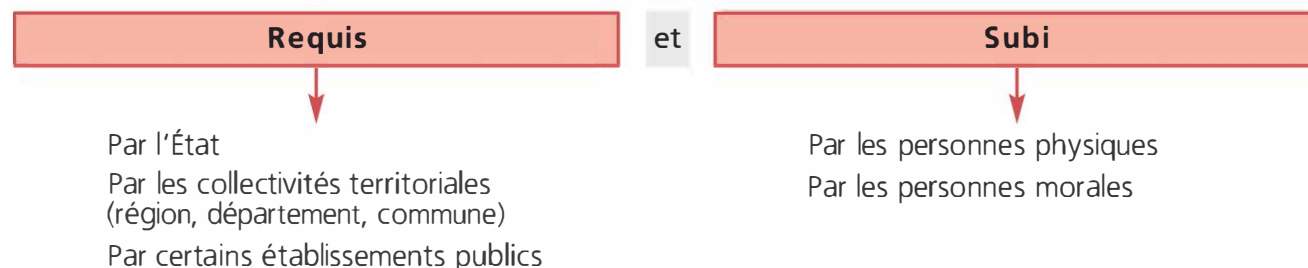
B. La déclaration	257
C. Le montant et le paiement	257
4 – <i>Les taxes sur les voitures particulières les plus polluantes</i>	257
A. La taxe sur les voitures les plus polluantes	257
B. La taxe Écopastille ou malus	258
Chapitre 25 • L'épargne salariale	259
1 – <i>La participation des salariés aux résultats de l'entreprise</i>	259
A. Le champ d'application	259
B. La réserve spéciale de participation	259
C. La fin de la provision pour investissement	261
D. Les étapes de mise en œuvre de l'accord de participation	262
E. Les incidences fiscales	262
2 – <i>L'intéressement</i>	265
A. Le champ d'application	265
B. Le montant de l'intéressement	265
C. Les incidences fiscales	265
D. Le crédit d'impôt intéressement	266
3 – <i>Le supplément de participation ou d'intéressement (dividende du travail)</i>	266
4 – <i>La contribution patronale forfait social</i>	266
Bibliographie	267
Index	269

Introduction à la fiscalité française

Chapitre 1

1 Généralités

L'impôt est un *prélèvement* pécuniaire :



L'impôt est prélevé à titre *définitif*, sans contrepartie identifiable, en vue de couvrir les charges publiques ou d'intervenir dans le domaine économique et social.

À NOTER • Il est important de ne pas confondre l'impôt avec :

- les redevances qui sont versées en contrepartie d'un service ou le coût de l'utilisation d'un ouvrage public (péage autoroutier...);
- les taxes qui sont destinées à financer des organismes professionnels d'intérêt public (chambres de commerce et d'industrie, chambres d'agriculture...) ou un service rendu à l'utilisateur (taxe d'enlèvement des ordures ménagères...);
- les cotisations sociales qui ont pour objet le financement de la protection sociale.

2 L'évolution historique

Depuis les « *quatre vieilles* » instituées par l'Assemblée constituante (1789/1791) qui portaient sur quatre impôts directs :

- la contribution foncière ;
- la contribution mobilière ;
- la contribution des patentes (due par l'entreprise) ;
- l'impôt sur les portes et fenêtres,

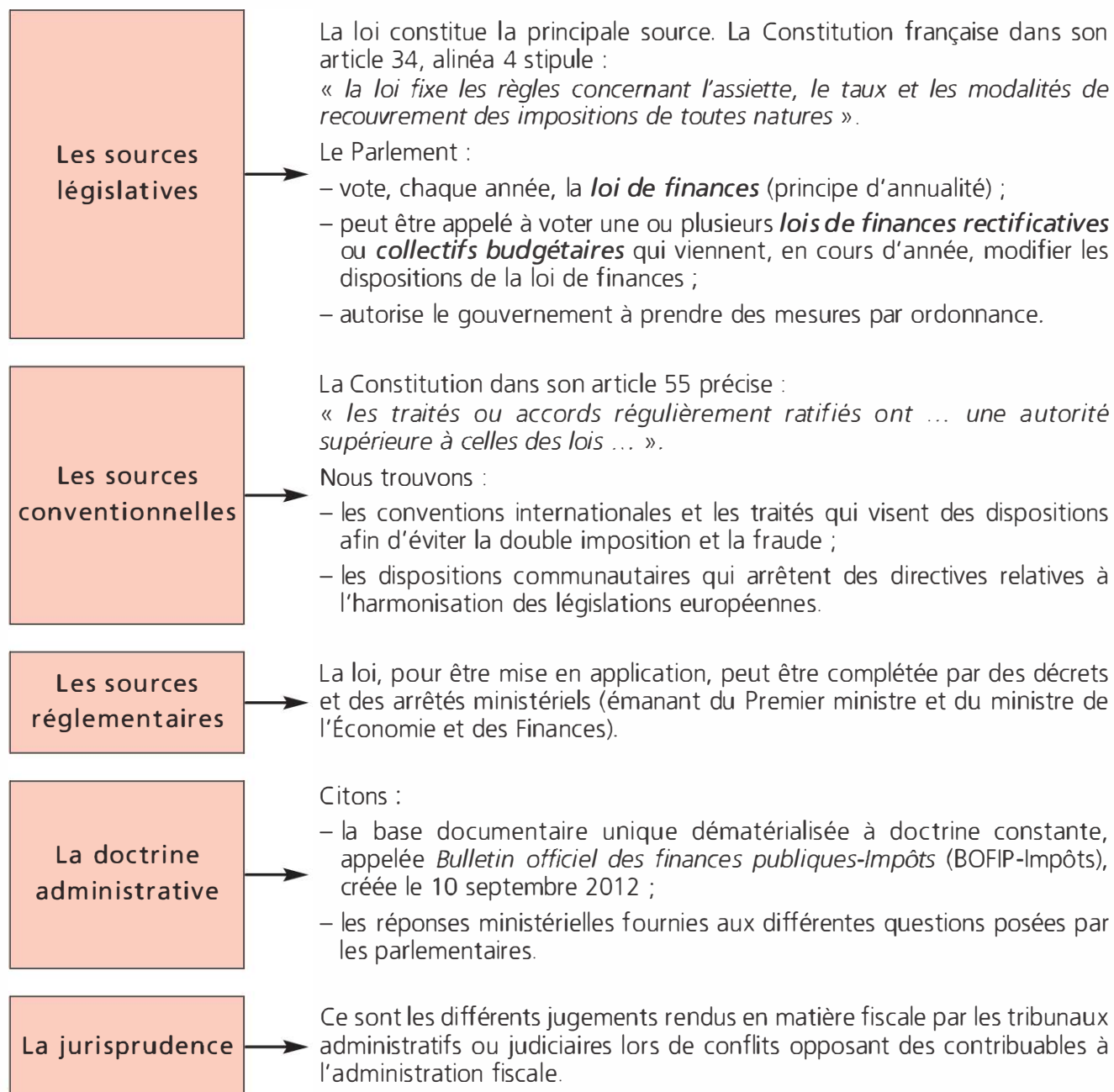
la fiscalité française n'a pas cessé d'*évoluer*. Retenons notamment quelques *dates significatives* :

- 1914 – Lois fiscales réalisées par Joseph Caillaux qui instituent un impôt général sur le revenu
- 1917 – au taux progressif et la création de 7 impôts cédulaires (traitements, salaires et pensions ; BIC ; bénéfice agricole ; revenu foncier ; revenu des valeurs mobilières ; BNC ; revenus des créances, dépôts et cautionnements)
- 1920 – Première taxe générale sur les paiements
- 1926 – Loi Niveaux : élargissement des taxes et impôts locaux
- 1936 – Création d'une taxe unique à la production
- 1945 – Mise en place du système, dit du quotient familial, plafonné à partir de 1987
- 1948 – Loi qui institue l'impôt sur les sociétés de capitaux ou autres personnes morales
- 1950 – Mise en place du Code Général des Impôts (fusion de divers codes)
- 1954 – Sous l'impulsion de Pierre Mendès-France et d'Edgar Faure, création d'une seule taxe sur la valeur ajoutée basée sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat
- 1955 – Création de l'intéressement des salariés
- 1959 – L'impôt sur le revenu devient l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)
– Création de la taxe foncière des propriétés bâties, de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle
- 1968 – Date d'entrée en vigueur de la TVA
- 1977 – Adaptation de la législation française, concernant la TVA, à la 6^e directive du Conseil des Communautés européennes
- 1978 – Extension de la TVA à toutes les activités économiques réalisées à titre onéreux (notamment les activités non commerciales)
- 1981 – Livre des procédures pénales
- 1982 – Création de l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) qui deviendra l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) en 1989
- 1986 – Codification de l'ordonnance sur la Participation des salariés aux résultats de l'entreprise
- 1993 – Harmonisation des modalités d'application de la TVA entre les divers États européens depuis l'ouverture du marché unique au 1^{er} janvier
- 2004 – Évolution des règles fiscales consécutive à la convergence des normes comptables vers les normes internationales (IAS/IFRS) pour les exercices ouverts à partir de 2005
- 2010 – Suppression de la taxe professionnelle et création de la cotisation foncière des entreprises (CET)
- 2013 – Réforme des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux, création d'une taxe sur les plus-values immobilières des particuliers, réforme de l'ISF...
- 2014 – Réforme des plus-values immobilières, nouvelle réforme des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux
- 2015 – Nouvelle réforme des plus-values immobilières

3 Les sources du droit fiscal

A – Les sources

Elles sont au nombre de cinq :



B – Le Code général des impôts

L'ensemble des textes relatifs au droit fiscal (lois, règlements, décrets, arrêtés) est **codifié** (numérotation) et **regroupé** au sein du Code général des impôts (CGI).

Le Code général des impôts est composé de **trois parties** :

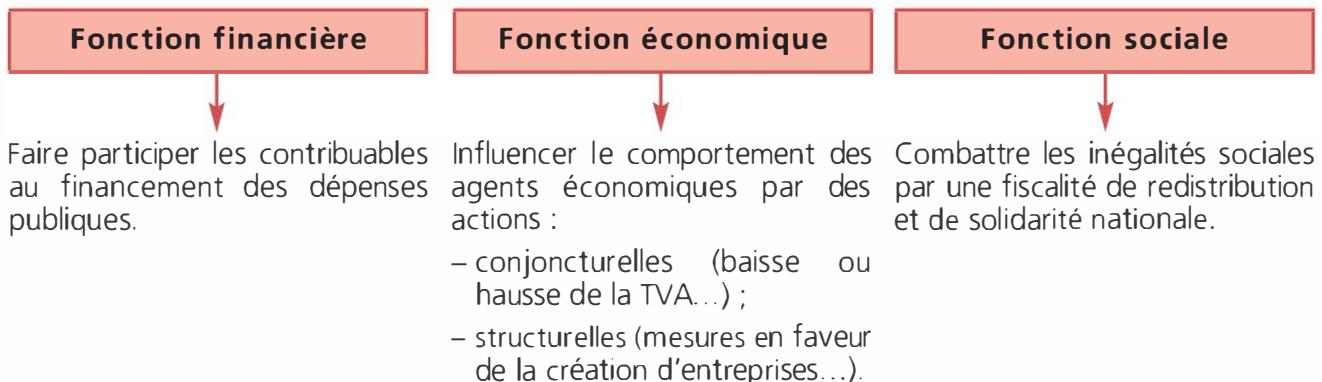
<p>Le Code général des impôts (CGI)</p>	<p>Il comprend le Code : ensemble des textes fiscaux législatifs et 4 annexes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les règlements d'administration publique, • les décrets en Conseil d'État, • les décrets simples, • les arrêtés.
<p>Le livre des procédures fiscales (LPF)</p>	<p>Il comprend 3 parties :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la partie législative : <ul style="list-style-type: none"> – les procédures de détermination forfaitaire et d'évaluation administrative des bases imposables, – le contrôle de l'impôt, – le contentieux de l'impôt, – le recouvrement de l'impôt ; • les décrets ; • les arrêtés.
<p>Le recueil des contributions indirectes</p>	<p>Il comprend les dispositions législatives et réglementaires qui relèvent de la compétence de la direction générale des douanes et droits indirects en matière de contributions indirectes et des réglementations assimilées.</p>

4 La classification des impôts et taxes

La diversité et la nature des impôts et taxes permettent **plusieurs classifications**.

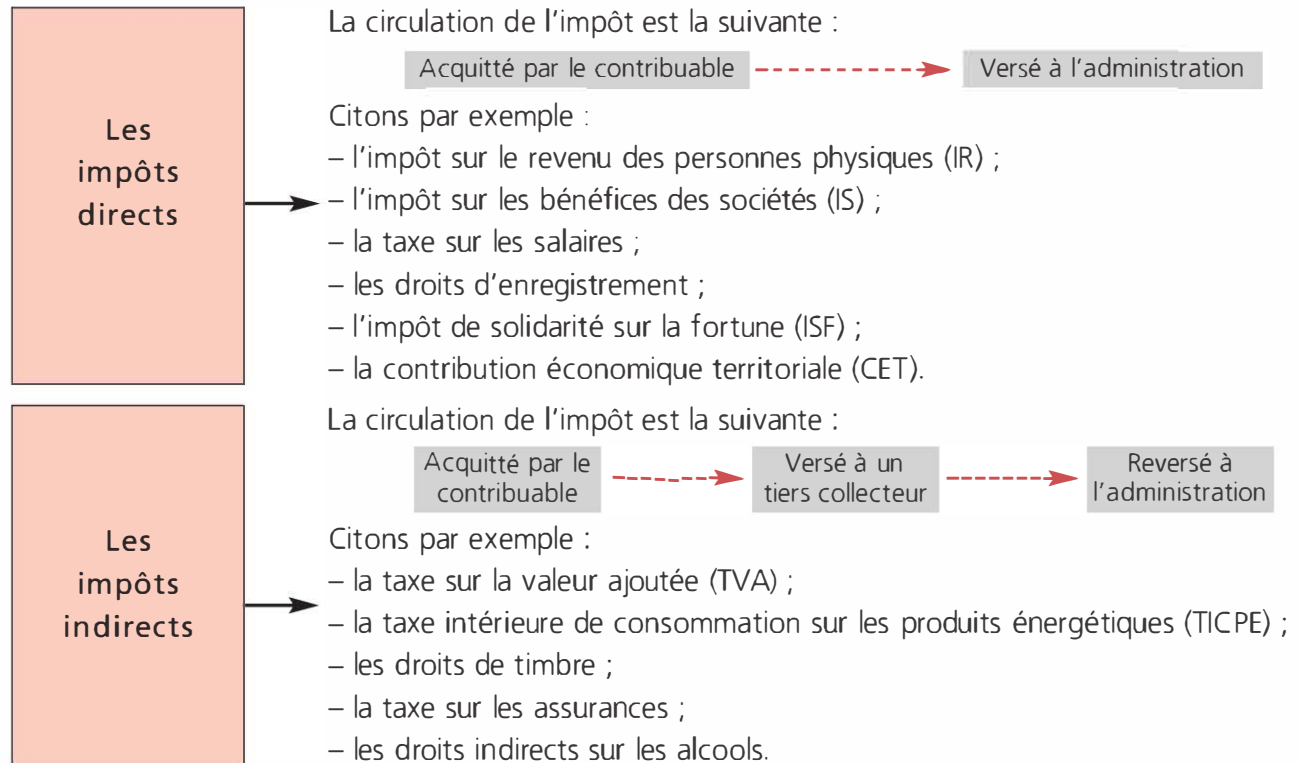
A – La classification d'après la fonction de l'impôt

Les fonctions de l'impôt sont de **trois ordres** :



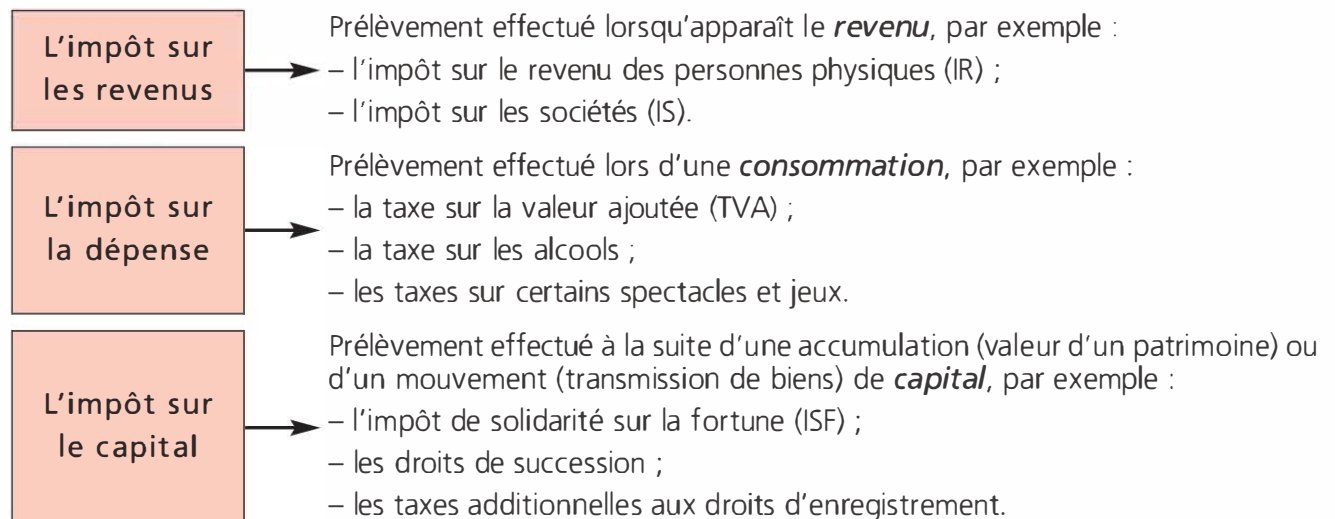
B – La classification administrative

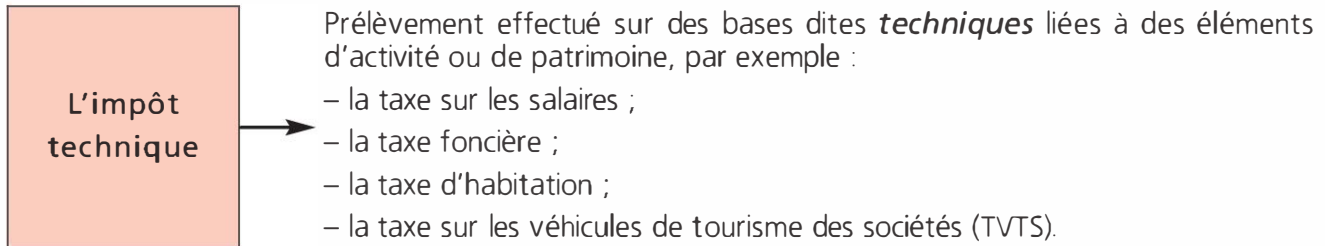
Elle comprend :



C – La classification économique

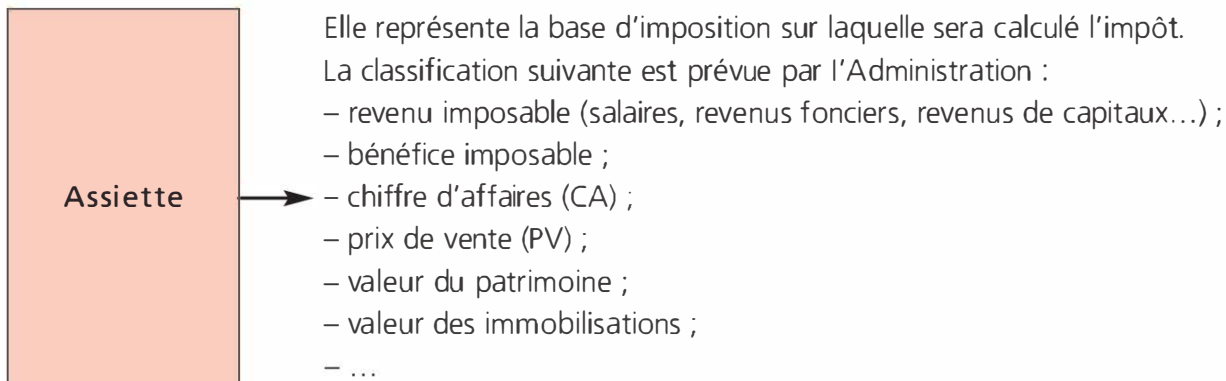
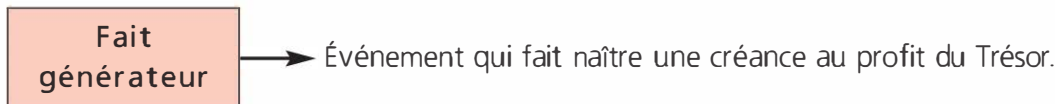
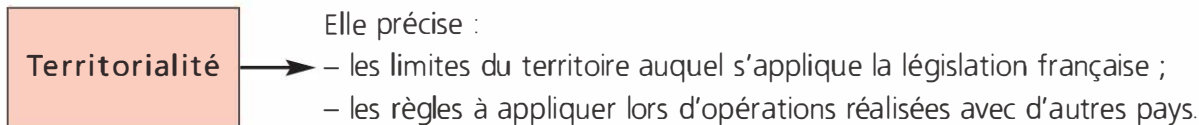
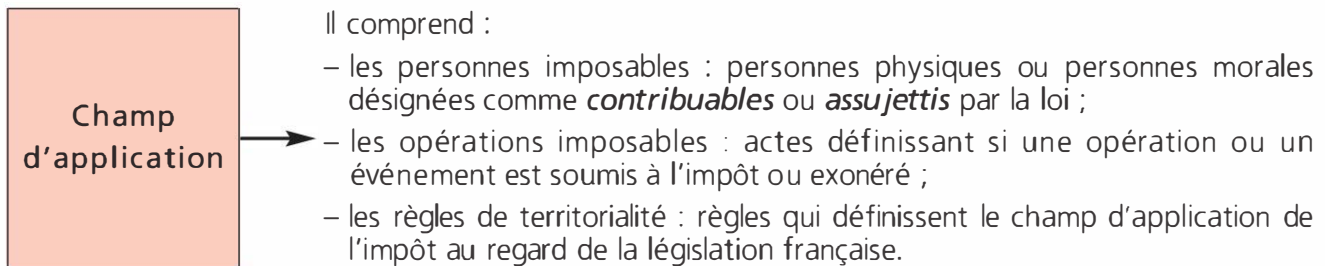
On distingue :

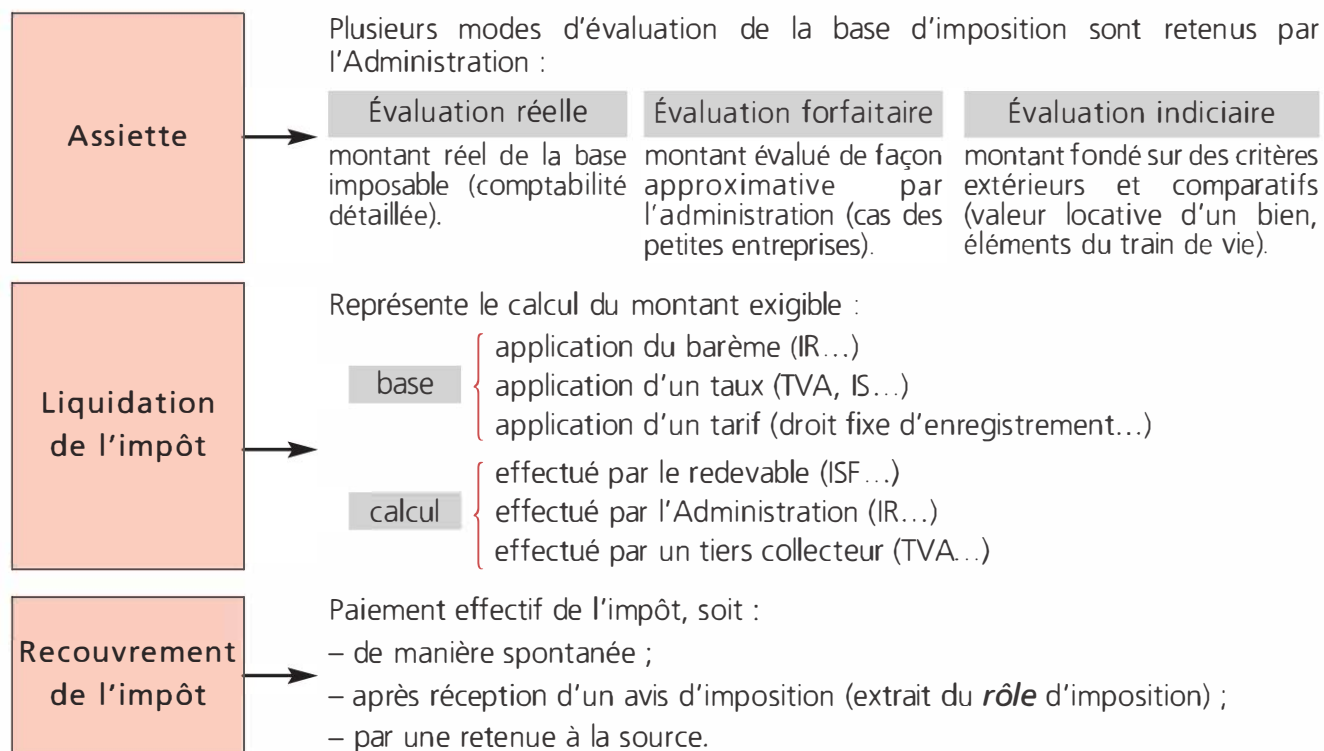




5 Les éléments de la technique fiscale

Pour l'établissement de l'impôt, l'Administration fiscale agit dans un *cadre rigide* qui prend en compte plusieurs principes :





6 L'administration fiscale

L'administration fiscale comprend *deux directions générales* placées sous l'autorité du ministère de l'Économie et des Finances :

- la direction générale des finances publiques (DGFIP)
- la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI)

A – La direction générale des finances publiques

La direction générale des finances publiques, administration centrale unique, a été mise en place en 2008. Les missions de la DGFIP relative à la fiscalité et à la gestion publique sont les suivantes :

- concevoir et élaborer les textes législatifs relatifs à la fiscalité, au cadastre et à la publicité foncière ;
- établir les impôts ;
- contrôler les déclarations fiscales ;
- recenser le patrimoine foncier et conserver les actes relatifs aux immeubles ;
- recouvrer les recettes publiques ;

- contrôler et exécuter les dépenses publiques ;
- produire l'information budgétaire et comptable ;
- offrir des prestations d'expertise et de conseil financier ;
- gérer la clientèle des dépôts de fonds au Trésor ;
- piloter la stratégie immobilière de l'État.

Désormais, les particuliers comme les professionnels bénéficient d'un interlocuteur fiscal unique pour l'ensemble des démarches fiscales :

- déclarations et paiements des impôts ;
- réclamations.

On distingue :

Interlocuteur unique des entreprises	La direction des grandes entreprises (DGE)	pour les entreprises dont le CAHT ou le total de l'actif brut du bilan est supérieur à 400 M€
	Le service des impôts des entreprises (SIE)	pour les PME, les professions libérales, les artisans, les commerçants et les agriculteurs
Interlocuteur unique des particuliers	Guichet fiscal unique	dans les villes et les communes

B – La direction générale des douanes et des droits indirects

La direction générale des douanes et des droits indirects assure notamment des *missions fiscales*.

Ses services sont chargés de :

- percevoir les droits de douane à l'importation ;
- recouvrer la TVA grevant les biens importés ;
- contrôler les exportations ;
- percevoir les droits :
 - sur les produits pétroliers (TVA et taxe intérieure sur les produits pétroliers - TIPP -),
 - les impôts indirects sur les boissons, les tabacs et les métaux précieux ;
- participer au contrôle du recouvrement de la TVA dans les échanges intracommunautaires.

À NOTER • Les entreprises peuvent, sur demande, régler certains impôts (impôt sur les sociétés, TVA, taxes et participations sur les salaires) par imputation de créances fiscales (crédit de TVA, crédit d'impôt, excédent d'impôt sur les sociétés...).

PARTIE 1

***La taxe
sur la valeur
ajoutée***

La TVA : les principes et le champ d'application

Chapitre 2

1 Les principes

A – Définition

La TVA est un impôt *indirect sur la consommation* ou encore un impôt sur la *dépense*. C'est le consommateur final qui en supporte la charge définitive.

La TVA, impôt d'origine française, *est appliquée dans l'ensemble de l'Union européenne*.

La TVA est un impôt dont le paiement est *fractionné*. Il est perçu par l'État, non pas au stade final de la consommation mais à *chaque étape* du circuit économique.

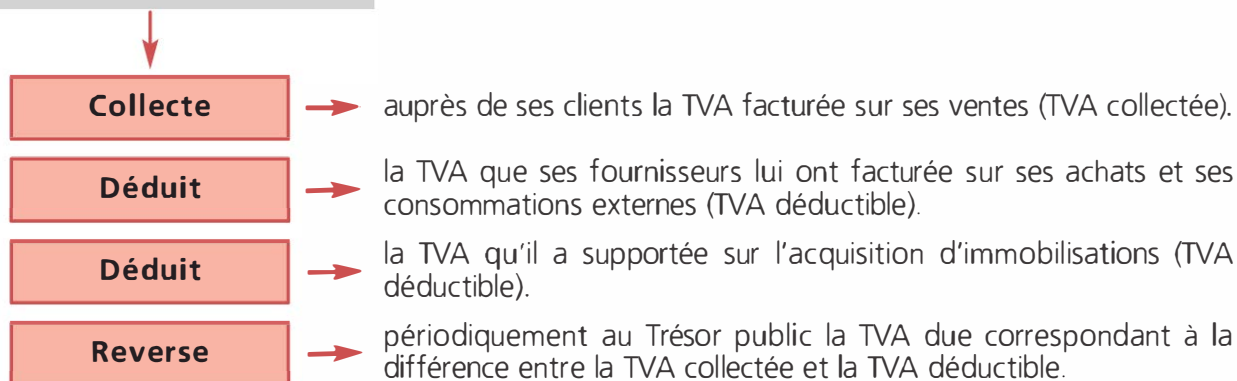
B – Le mécanisme général de la TVA

La TVA est *collectée* par l'intermédiaire de l'*assujetti* (personne physique ou morale exerçant une activité économique imposable) pour le fisc, à chaque étape du circuit économique.

L'impôt frappe la *valeur ajoutée* au produit ou au service vendu.

La TVA n'est pas calculée directement sur la valeur ajoutée de chaque produit ou service vendu, mais *s'applique globalement* et pour une période donnée (mois ou trimestre) sur les *éléments de calcul* de la valeur ajoutée d'après le mécanisme suivant :

L' A S S U J E T T I



La TVA ne constitue pas une charge pour l'assujéti. Elle *n'affecte donc pas le résultat* de son activité.

Pour illustrer ce mécanisme, prenons l'exemple d'un circuit économique comportant trois intermédiaires ; les opérations réalisées sont taxées au taux unique de 20 %.

Éléments	Exploitant forestier	Menuisier ébéniste	Marchand de meubles
Achats HT	0	50 000	90 000
TVA déductible	0	10 000	18 000
Ventes HT	50 000	90 000	120 000
TVA collectée	10 000	18 000	24 000
TVA perçue par l'État	10 000	18 000 – 10 000 = 8 000	24 000 – 18 000 = 6 000

Consommateurs

↓
Achats TTC de
144 000 €
dont TVA payée
24 000 €

Le Trésor public a perçu au total :

$$10\,000 + 8\,000 + 6\,000 = 24\,000 \text{ € en trois fractions}$$

Cette somme correspond à la TVA payée par les consommateurs au marchand de meubles. La TVA versée par chaque intermédiaire correspond au calcul :

$$\text{TVA} = \text{Valeur ajoutée au produit} \times \text{Taux de TVA}$$

Par exemple, le marchand de meuble a versé :

$$(120\,000 - 90\,000) \times 20\% = 6\,000 \text{ € de TVA}$$

2 Le champ d'application

Les opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA constituent les opérations imposables. On distingue *trois catégories* d'opérations soumises à la TVA :

- les opérations imposables par *nature* ;
- les opérations imposables par une *disposition expresse de la loi* ;
- les opérations imposées sur *option*.

A – Les opérations imposables par nature

Elles sont définies dans l'article 256 du CGI :

« Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel ».

« Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au troisième alinéa quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention ».

Ces deux extraits de l'article 256 soulignent plusieurs notions qu'il est utile de définir afin de bien cerner le champ d'application de la TVA :

Livraison de biens	→	<p>Transfert de propriété de biens corporels (meubles et immeubles). Sont assimilés comme tels : le gaz, l'électricité, la chaleur, le froid, l'apport en société...</p> <p>Depuis 2010, les livraisons de biens immeubles réalisées par un assujetti à titre onéreux sont intégrées dans le régime de droit commun des livraisons de biens. Ainsi, sont imposables de plein droit :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les livraisons d'immeubles neufs (qui ne sont pas achevés depuis plus de 5 ans) ; – les livraisons de terrains à bâtir. <p>La TVA est due par l'assujetti qui réalise l'opération imposable.</p>
Prestations de services	→	Opérations autres que les livraisons de biens corporels (cessions de biens meubles incorporels, travaux immobiliers, location, conseil...).
Activité économique exercée de manière indépendante	→	Activité de production, de distribution ou de services y compris les activités extractives, agricoles et les professions libérales réalisées de manière répétée sous l'entière responsabilité de la personne (assujetti) et en toute liberté .
Opérations effectuées à titre onéreux	→	Fourniture d'une contrepartie quelle qu'elle soit (numéraire ou autre) par l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service ; un lien direct doit exister entre celui qui fournit le service ou le bien et celui qui le reçoit.

À NOTER • Il est important de bien distinguer les livraisons de biens et les prestations de services car les règles d'exigibilité, de déductibilité et de territorialité diffèrent • La commercialisation des chèques-cadeaux est situé hors du champ d'application de la TVA car le critère du lien direct n'est pas respecté.

B – Les opérations imposables par une disposition expresse de la loi

Il s'agit d'opérations qui par nature ne réunissent pas les critères d'imposition exposés ci-dessus mais que le **législateur souhaite** cependant **soumettre à la TVA** afin de respecter le principe de neutralité fiscale de la TVA quel que soit le choix du circuit économique.

Le Code général des impôts fournit une liste de ces opérations ; citons les principales :

Livraisons à soi-même de biens ou de services	→	<p>Sont soumis à la TVA :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les immobilisations fabriquées par l'entreprise et utilisées par elle-même si l'assujetti n'est pas un déducteur intégral ; – les autres biens utilisés pour les besoins de l'entreprise, si le bien est exclu totalement ou partiellement du droit à déduction ; – les biens produits ou achetés, les services rendus par l'entreprise et utilisés ensuite gratuitement par les dirigeants, le personnel ou les tiers à condition que la TVA sur les éléments achetés ou utilisés ait été déductible.
Achats de certains produits effectués auprès de non redevables	→	<p>Il s'agit :</p> <ul style="list-style-type: none"> – de produits passibles d'un droit de consommation (alcools...) ; – de produits passibles d'un droit de circulation (vins, cidres...) ; – de conserves alimentaires.
Importations en provenance des pays tiers	→	<ul style="list-style-type: none"> – les biens meubles corporels sont taxés, en principe, lors de l'entrée du bien en France ; – la taxe est collectée par les douanes.
Acquisitions intracommunautaires	→	<ul style="list-style-type: none"> – l'acquisition, par un assujetti établi en France, de biens meubles corporels auprès d'un vendeur assujetti établi dans un autre État de l'Union européenne est taxée ; – la TVA est due spontanément par l'acquéreur selon les modalités applicables en France.

Précisons que la loi relative à la simplification de la vie des entreprises et portant diverses dispositions de simplification et de clarification du droit et des procédures administratives du 20 décembre 2014 **a supprimé la livraison à soi-même soumise à la TVA pour les immeubles neufs non vendus dans les deux ans de l'achèvement.**

À NOTER • Les cadeaux produits et offerts par l'entreprise pour les besoins de son exploitation, dont le montant unitaire est inférieur à 65 €, ne sont pas taxés au titre des livraisons à soi-même, car la taxe serait déductible si l'entreprise avait acquis les biens auprès des fournisseurs à un prix inférieur à 65 € toutes taxes comprises • Les prélèvements, sur le stock, effectués pour les besoins personnels de l'exploitant d'une entreprise individuelle et des membres de sa famille ne sont pas taxés au titre des livraisons à soi-même • Certaines opérations sont dispensées de TVA lorsqu'elles sont réalisées à l'occasion de la transmission à titre gratuit, onéreux ou sous forme d'apport, d'une universalité de biens (ensemble d'une entreprise, branche complète d'activité...).

C – Les opérations exonérées et les opérations imposées sur option

Certaines opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, réalisées par des assujettis,

en sont **exonérées par une disposition de la loi** soit pour des raisons sociales, soit pour ne pas alourdir leur taxation.

En conséquence, pour les opérations exonérées :

L'ASSUJETTI

- n'est pas redevable de la TVA ;
- ne collecte pas la TVA ;
- ne peut déduire la TVA supportée en amont sur les dépenses relatives à ces opérations, exception faite pour les opérations d'exportation et pour les livraisons intracommunautaires.

De plus, il est, en principe, assujetti à la **taxe sur les salaires**.

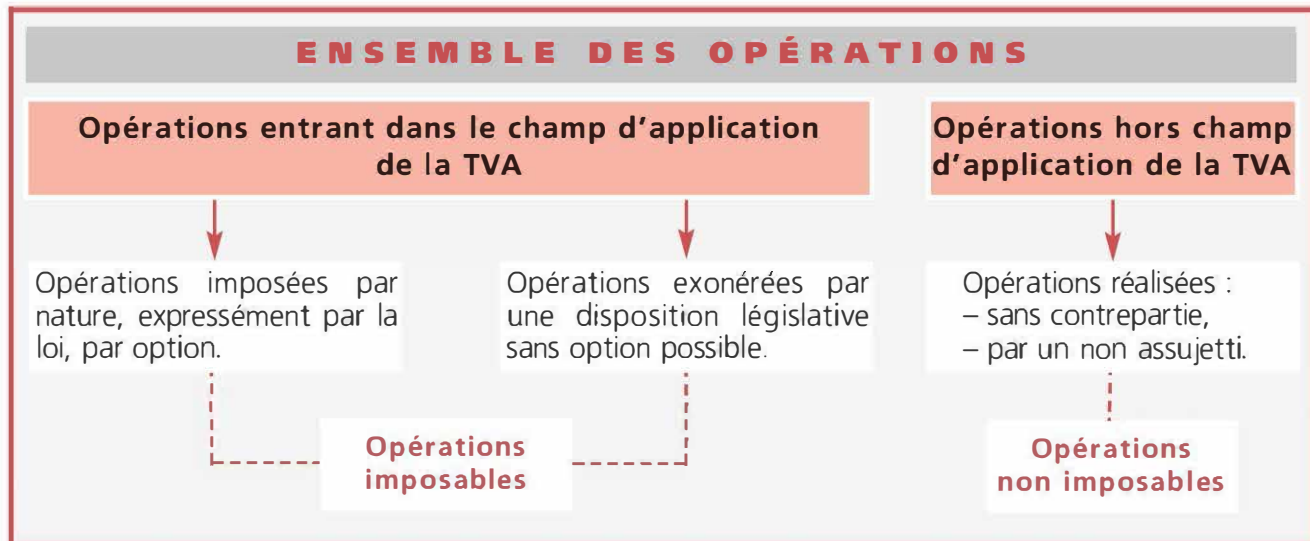
Pour atténuer les inconvénients de l'exonération (non déductibilité de la TVA sur certaines dépenses, taxation sur les salaires), les assujettis qui exercent certaines activités peuvent choisir d'**opter** pour la TVA. Ils doivent alors remplir les obligations de tout redevable. L'option est, en principe, effective pour une période limitée et renouvelable par tacite reconduction.

La liste des principales opérations exonérées et des options est la suivante :

OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE TVA

- Exportations et livraisons intracommunautaires
- Activités médicales, paramédicales et actes d'osthéopatie
- Travaux d'analyses de biologie médicale
- Activités d'enseignement scolaire universitaire
- Prestations de garde d'enfants de moins de 3 ans assurées par les crèches
- Prestations de services effectuées dans des lieux de vie et d'accueil
- Opérations d'assurance
- Cessions d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans → **Option**
- Terrains non à bâtir → **Option**
- Locations d'immeubles nus ou meublés (sans prestations en plus) à usage d'habitation
- Locations de locaux nus à usage professionnel, industriel ou commercial → **Option**
- Activités bancaires (intérêts, agios, escomptes...)
- Activités bancaires (commissions sur frais de tenue de compte, effets de commerce, affacturage...) pour une période de 5 ans renouvelable → **Option**

À NOTER • L'option pour la TVA sur les locations de locaux nus à usage professionnel peut être exercée avant l'achat de l'immeuble par celui qui opte et pour une période minimum de 9 ans.

D – Schéma récapitulatif

À NOTER • Les cessions par un particulier d'immeubles neufs acquis en tant qu'immeubles à construire sont hors champ d'application de la TVA.

Exemple

Un assujetti a réalisé les opérations ci-dessous :

- 1 – Ventes de marchandises à un client établi en Allemagne
- 2 – Suite au renouvellement du matériel informatique, remise d'un ordinateur ancien d'une valeur de 1 000 €, à un salarié
- 3 – Location d'une machine outil
- 4 – Achats de marchandises en France
- 5 – Achats de marchandises à un fournisseur établi en Espagne
- 6 – Location d'un hangar nu
- 7 – Consommation d'électricité
- 8 – Honoraires de l'expert-comptable
- 9 – Intérêts sur emprunt bancaire
- 10 – Frais de tenue de compte
- 11 – Première cession d'un local acheté il y a 3 ans
- 12 – Cession d'un matériel acheté il y a 6 ans
- 13 – Mise en service d'une machine-outil fabriquée par l'entreprise elle-même

14 – Achats de 12 bouteilles de champagne à un petit producteur

15 – Cession d'un terrain non à bâtir

Indiquer pour chacune de ces opérations sa situation au regard de la TVA.

N°	Imposable	Éxonérée avec option	Éxonérée sans option
1			Livraison intracommunautaire
2	Bien livré à soi-même pour les besoins autres que ceux de l'entreprise		
3	Prestation de services		
4	Livraison de biens		
5	Acquisition intracommunautaire		
6		Local nu à usage professionnel	
7	Livraison de biens		
8	Prestation de services		
9			Opération bancaire et financière
10		Opération bancaire	
11	Cession d'un immeuble achevé depuis moins de 5 ans		
12	Cession d'un bien meuble usagé		
13	Livraison à soi-même		
14	Achat de boisson alcoolisée auprès d'un producteur non redevable		
15	Cession d'un terrain non à bâtir	Opération immobilière	

La TVA : la territorialité

Chapitre 3

1 Le principe

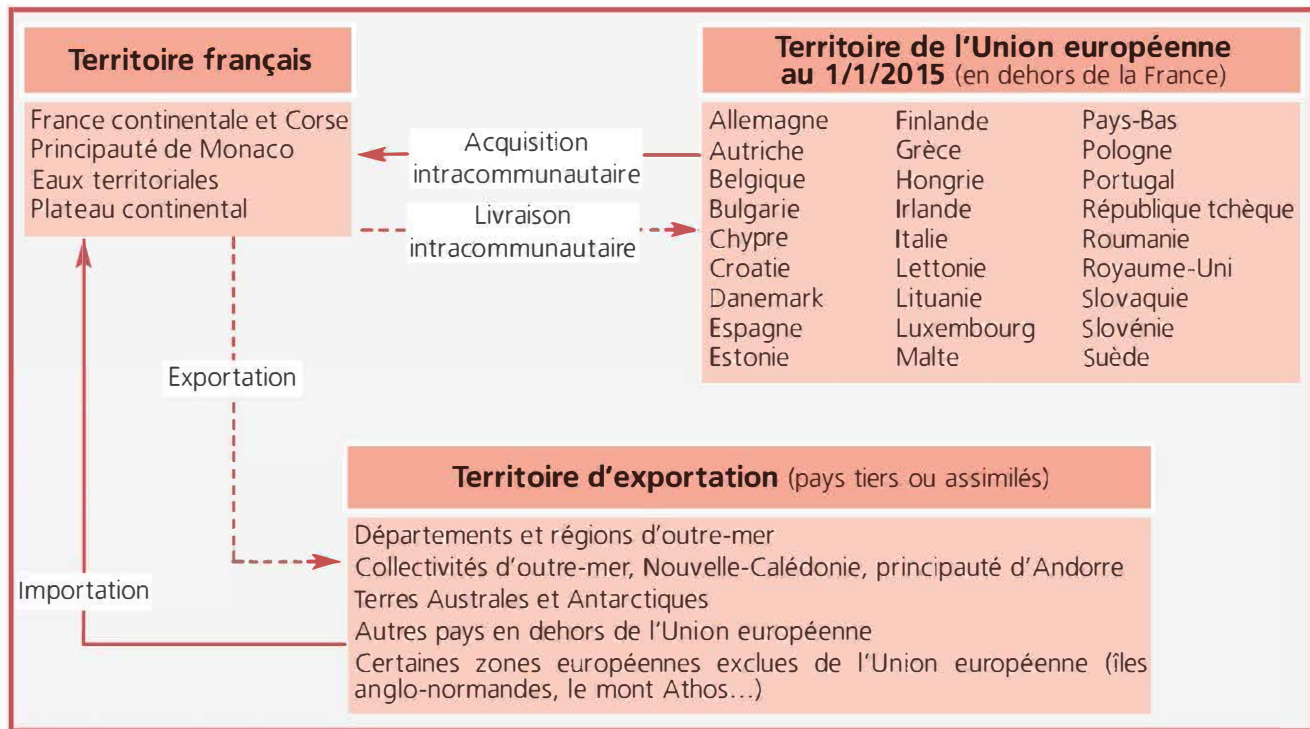
Après avoir défini les opérations soumises à la TVA, il importe de délimiter son champ d'application territorial.

Les règles de territorialité permettent de déterminer si une opération taxable est *soumise* effectivement *ou non à la TVA française* compte tenu de sa *nature* et du *critère d'imposition*.

Les règles de territorialité sont différentes selon qu'il s'agit de livraisons de biens ou de prestations de services.

2 Les territoires

Au regard de la TVA, on distingue *trois* groupes de territoires dont la composition est présenté schématiquement page suivante :



À NOTER • La TVA n'est pas applicable en Guyane et à Mayotte • Les départements de la Guadeloupe et de la Martinique constituent un territoire unique • La Guyane et la Réunion sont des territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre et par rapport à la Guadeloupe et la Martinique.

3 Les règles de territorialité

Pour déterminer si une opération est soumise ou non à la TVA sur le territoire français, il faut savoir :

- 1 À quel régime elle est rattachée ?
 - **régime interne** (opérations réalisées en France)
 - **régime intracommunautaire** (opérations réalisées entre la France et un autre État de l'UE)
 - **régime externe** (opérations réalisées entre la France et un pays tiers)
- 2 Quelle est la nature de l'opération ?
 - **livraison de biens** meubles corporels
 - **prestations de services**
- 3 Quel est le critère d'imposition appliqué à l'opération ?
 - **lieu de livraison** pour les livraisons de biens
 - **lieu d'établissement du preneur ou du prestataire**, qualité du preneur pour les prestations de services
 - **fourniture du numéro d'identification** à la TVA au vendeur ou prestataire pour les opérations intracommunautaires

A – Les livraisons de biens meubles corporels

En principe, le lieu de livraison d'un bien meuble corporel est *le lieu de départ* du bien expédié. Le tableau de synthèse suivant résume les principes d'imposition :

Lieu de départ	Lieu de destination		
	France	Autre État de l'UE	Pays hors UE
France	opération interne ↓ TVA	livraison intracommunautaire ↓ exonération sauf pour les non assujettis	exportation ↓ exonération
Autre État de l'UE	acquisition intracommunautaire ↓ TVA sauf bien exonéré	—	—
Pays hors UE	importation ↓ TVA sauf bien exonéré	—	—

À **NOTER** • Pour les livraisons intracommunautaires réalisées depuis le 1^{er} janvier 2013, si le client n'a pas fourni son numéro d'identification à la TVA l'opération est taxée en France à l'émission de la facture ou au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur

- Tout assujetti ou toute personne morale non assujettie qui effectue des acquisitions intracommunautaires soumises à la TVA doit s'identifier par un numéro individuel d'identification à la TVA.

Exemple

Une entreprise située en France, spécialisée dans la vente de mobilier de bureau modulable, a réalisé les opérations suivantes :

- 1 – Achats de meubles à un fournisseur espagnol (le numéro d'identification a été fourni) ;
- 2 – Ventes de meubles à une entreprise située en Suisse ;
- 3 – Ventes de meubles à une entreprise italienne, le client n'a pas fourni le numéro d'identification à la TVA ;
- 4 – Achats de meubles à un fournisseur chinois.

Indiquer si ces opérations sont soumises à la TVA française en justifiant votre réponse.

N°	Imposition	Analyse de l'opération
1	Soumise à la TVA	Acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels
2	Non soumise à la TVA	Exportation
3	Soumise à la TVA	Livraison intracommunautaire taxée en France, car le client n'a pas communiqué son numéro d'identification à la TVA
4	Soumise à la TVA	Importation

B – Les prestations de services

1) Le principe général de taxation

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les règles du lieu de taxation sont différentes selon *la qualité du preneur*.

Qualité du preneur	Lieu de taxation
Le preneur est assujéti à la TVA : prestations de services d'entreprises à entreprises <i>Business to business (B to B)</i>	<i>Lieu d'établissement du siège économique du preneur</i> ou <i>de l'établissement stable du preneur</i> à qui le service est fourni
Le preneur n'est pas assujéti à la TVA : prestations de services d'entreprises à consommateurs <i>Business to consumer (B to C)</i>	<i>Lieu d'établissement du siège de l'activité économique</i> <i>du prestataire</i> ou <i>de l'établissement stable du prestataire</i> à partir duquel le service est rendu

La détermination du lieu de taxation, en application du principe général, est résumée ci-dessous :

Principe général B to B			
Prestataire	Preneur assujéti	Territorialité	Redevable
Établi en France	Non établi en France	Prestation non imposable en France	Preneur : autoliquidation de la TVA dans le pays du preneur
Non établi en France	Établi en France	Prestation imposable en France	Preneur : autoliquidation de la TVA française
Établi en France	Établi en France	Prestation imposable en France	Prestataire

Principe général B to C			
Prestataire	Preneur non assujetti	Territorialité	Redevable
Établi en France	Non établi en France	Prestation imposable en France	Prestataire
Non établi en France	Établi en France	Prestation non imposable en France	Prestataire
Établi en France	Établi en France	Prestation imposable en France	Prestataire

En conclusion, selon l'application du principe général de taxation, la réalisation de prestations de services internationales *entre assujettis* implique pour le preneur *l'autoliquidation* de la TVA (TVA déclarée et due par le preneur puis déduite dans le même temps sur la même déclaration) dès lors que le prestataire est établi hors de France.

À NOTER • En ce qui concerne les prestations de services, les DOM ne sont pas considérés comme des territoires d'exportation et sont donc soumis aux mêmes règles de territorialité que le territoire français. En conséquence, les prestations de services réalisées entre assujettis établis en métropole et dans les DOM ne sont pas concernées par le mécanisme d'autoliquidation de la TVA.

Exemple

Les prestations rendues dans les situations suivantes relèvent du régime général :

- 1 – Un prestataire polonais, établi en Pologne, rend un service à un assujetti à la TVA établi en France ;
- 2 – Un prestataire français, établi en France, rend un service à un assujetti à la TVA établi en Allemagne ;
- 3 – Un prestataire italien, établi en Italie, rend un service à un particulier établi en France ;
- 4 – Un prestataire français, ayant son activité économique en France, rend un service à un particulier établi au Portugal ; le prestataire fournit le service à partir d'un établissement stable situé au Portugal.

Indiquer le lieu de taxation et qui est le redevable.

N°	Lieu de taxation	Redevable
1	France (lieu d'établissement du preneur)	Preneur assujetti français
2	Allemagne (lieu d'établissement du preneur)	Preneur assujetti allemand
3	Italie (lieu d'établissement du prestataire)	Prestataire italien
4	Portugal (lieu d'établissement stable à partir duquel le service est rendu)	Établissement stable portugais du prestataire français

2) Les dérogations au principe général

Pour certaines prestations de services *facilement localisables*, il existe des dérogations au principe général de façon à les taxer sur leur *lieu de consommation effective*.

Les principes d'imposition des prestations de services les plus courantes faisant l'objet de dérogations sont présentés ci-dessous :

Nature de la prestation	Principe d'imposition
Services se rattachant à un immeuble (travaux, gardiennage...) et rendus à un preneur assujetti ou non	Imposables en France si l'immeuble est situé en France
Prestations d'hébergement et ventes à consommer sur place quelle que soit la qualité du preneur, assujetti ou non	Imposables en France lorsqu'elles y sont matériellement exécutées
Transports de personnes quelle que soit la qualité du preneur, assujetti ou non	Imposables en France selon la distance qui y est parcourue
Locations de moyens de transport de courte durée, inférieures à 30 jours, quelle que soit la qualité du preneur, assujetti ou non	Imposables en France lorsque le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France
Locations de moyens de transport de longue durée au bénéfice d'un preneur non assujetti	Imposables en France lorsque le lieu d'établissement ou de résidence du preneur non assujetti est situé en France
Travaux et expertises sur biens meubles rendus à un preneur non assujetti	Imposables en France lorsque les travaux sont matériellement exécutés en France
Transports de biens intracommunautaires réalisés au bénéfice d'un preneur non assujetti	Imposables en France si le lieu de départ du transport est situé en France
Prestations immatérielles (publicité, conseil...) rendues à un preneur non assujetti	Imposables en France – si le preneur non assujetti est établi dans un autre État de l'UE et si le prestataire est établi en France, le redevable est le prestataire ; – si le preneur non assujetti est établi en France ou dans un autre État de l'UE, si le prestataire est établi en dehors de l'UE et si le service est utilisé en France.

3) La réforme des règles de territorialité relatives aux services électroniques

Depuis le 1^{er} janvier 2015, les services de télécommunication, de radiodiffusion, de télévision et les services électroniques ***sont toujours taxés dans le pays membre de l'Union européenne du preneur*** qu'il soit assujetti ou non, selon les taux en vigueur dans ce pays, et indépendamment du fait que le prestataire soit établi dans ou hors de l'Union européenne.

Par conséquent, la vente de prestations de services électroniques à ***des clients non assujettis à la TVA*** est taxée au taux de TVA en vigueur dans le pays du consommateur et non plus au lieu d'établissement du prestataire. De ce fait, le prestataire assujetti doit déclarer et verser la TVA due dans chaque État de consommation.

De plus, ***afin d'éviter aux prestataires établis en France*** et concernés par cette réforme de ***s'identifier*** dans chaque État membre de consommation pour ***déclarer et payer*** la TVA, l'administration fiscale met à leur disposition, depuis octobre 2014, un ***mini-guichet électronique unique***. Ils peuvent ainsi, chaque trimestre, déclarer et payer globalement en France la TVA sur les services électroniques fournis à des consommateurs européens. L'administration fiscale se charge ensuite de transmettre les éléments déclarés et de reverser la TVA aux États de consommation.

Exemple

Le 5 mars 2015, un prestataire établi en France vend sur son site des fichiers musicaux à un particulier domicilié en Hongrie.

Indiquer le lieu de taxation et qui est le redevable.

Les fichiers musicaux sont imposable au lieu de consommation donc en Hongrie, au taux en vigueur dans ce pays pour cette opération.

Le redevable est le prestataire assujetti établi en France. Il peut soit déclarer et reverser en Hongrie la TVA qu'il a collectée auprès du consommateur hongrois, soit opter pour la déclaration et le paiement, en France, de la TVA due de façon globale sur les prestations de services numériques délivrées à des non assujettis établis dans l'Union européenne, *via* le mini-guichet unique.

4) La règle d'exigibilité de la TVA pour les prestataires de services relevant du principe général et réalisées entre assujettis

Pour les prestations de services ***autoliquidées***, c'est-à-dire celles pour lesquelles la taxe est due par le preneur du service établi en France alors que le prestataire n'est pas établi en France, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe interviennent ***au moment de la réalisation de la prestation ou lors de l'encaissement des acomptes***. Cette règle déroge au principe de droit commun de l'exigibilité applicable aux prestations de services réalisées en interne (voir page 50) mais présente l'avantage d'une concordance entre les obligations déclaratives du preneur assujetti et celles du prestataire.

Exemple

Le 10 février 2015, un prestataire belge assujetti à la TVA a réalisé et facturé une prestation de services auprès d'un assujetti établi en France pour un montant de 8 000 € hors taxes. La facture est payée le 5 mars.

Indiquer qui est le redevable de la TVA et préciser la date d'exigibilité.

Cette prestation est imposable en France. Le redevable est le preneur assujetti français qui doit autoliquider la TVA en application du principe général.

La date d'exigibilité de cette prestation de services autoliquidée est le **10 février**, date de facturation et de réalisation de la prestation.

5) Les obligations pour les entreprises

Les règles de territorialité impliquent des obligations pour les preneurs et les prestataires.

Attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA

Pour tout preneur assujetti qui reçoit en France un service rendu par un prestataire non établi en France et pour lequel il doit autoliquider la taxe.

Pour tout prestataire établi en France qui rend dans un autre État membre de l'UE des prestations de services pour lesquelles la TVA est autoliquidée par le preneur.

Obligation déclarative du preneur assujetti

Tout preneur assujetti qui reçoit des prestations de services pour lesquelles il doit autoliquider la TVA doit déclarer ses achats de prestations de services et la TVA correspondante sur sa déclaration de TVA CA3 ou CA12.

Obligation d'établir une déclaration européenne de services (DES) pour le prestataire

Le prestataire qui fournit des services à des preneurs assujettis, redevables, établis dans un autre État de l'Union européenne doit déclarer dès le premier euro et tous les mois les prestations qui donnent lieu à autoliquidation de la TVA.

La DES doit être transmise à l'administration des douanes obligatoirement **par voie électronique**, sauf pour les petites entreprises telles que celles qui bénéficient de la franchise en base.

La TVA collectée

Chapitre 4

1 Les principes

L'assujetti collecte auprès de ses clients la *TVA facturée* sur ses ventes ; il doit donc en *calculer* le montant en respectant les règles fiscales relatives aux modalités d'application des taux ; à la détermination de la base imposable et à l'exigibilité de la taxe.

2 Les taux

En France continentale, *quatre taux* sont appliqués au 1^{er} janvier 2014 :



À NOTER • La Corse et les DOM-ROM bénéficient de taux minorés. En Corse, sont appliqués 7 taux de TVA allant de 0,90 % à 20 % ; pour les DOM-ROM, il en existe 4, allant de 1,05 % à 8,50 %.

Le champ d'application des taux en France continentale est présenté dans le tableau suivant :

Taux	Opérations
Taux normal 20 %	<ul style="list-style-type: none">– Opérations qui ne relèvent pas des autres taux (la majorité des produits manufacturés, la plupart des services)– Certains services d'aide à la personne (jardinage ; les cours à domicile, hors soutien scolaire ; assistance informatique à domicile...)– Engrais chimiques

Taux	Opérations
Taux intermédiaire 10 %	<ul style="list-style-type: none"> - Bois de chauffage - Alimentation animale et produits à usage agricole (engrais biologiques...) - Ventes à consommer sur place, ventes à emporter ou à livrer - Préparations et médicaments non remboursés par la Sécurité sociale (SS) - Fournitures de logements et de repas autres que celles taxées à 5,5 % - Spectacles autres que vivants, visites, jeux, attractions - Travaux effectués dans des logements construits depuis plus de 2 ans (sauf ceux taxés à 5,5 %) - Abonnements aux services de télévision (sauf offre composite) - Services d'aide à la personne (sauf ceux taxés à 5,5 % et 20 %) - Œuvres d'art, objet de collection ou d'antiquité (sauf importations et acquisitions intra-communautaires) - Transports de voyageurs
Taux réduit 5,5 %	<ul style="list-style-type: none"> - Livres sur tout type de support et cessions de droits patrimoniaux des auteurs et artistes - Produits destinés à l'alimentation humaine (sauf alcools...) - Appareillages pour handicapés - Livraison d'électricité et fourniture de chaleur (géothermie...) - Travaux améliorant la qualité énergétique dans les logements achevés depuis plus de 2 ans - Fourniture de logement et de repas dans les maisons de retraite ; établissements pour handicapés et foyers jeunes travailleurs - Repas dans les cantines scolaires - Aide aux handicapés et aux personnes âgées dépendantes - Spectacles vivants, droits d'entrée dans les cinémas et manifestations sportives - Importations et acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art
Taux particulier 2,10 %	<ul style="list-style-type: none"> - Presse quotidienne, hebdomadaire, politique, sur papier - Médicaments remboursés par la Sécurité sociale - 140 premières représentations théâtrales et de cirque - Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA - Redevance pour droit d'usage des appareils de télévision

3 La base d'imposition

Le montant de la TVA facturée correspond au calcul suivant :

$$\text{Base d'imposition} \times \text{Taux de TVA} = \text{TVA facturée}$$

L'article 266 du CGI précise : « la base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie des livraisons ».

À NOTER • Le calcul de la TVA à partir d'un prix TTC est le suivant :

$$\frac{\text{Prix TTC}}{1 + T} \times T$$

T = taux : 20 %, 10 %, 5,50 %, 2,10 %

A – Les livraisons de biens et les prestations de services

Afin de déterminer le montant de la base d'imposition, il est nécessaire d'énumérer les *éléments qui la composent* et les éléments qui en sont *exclus* :

Éléments inclus	Éléments exclus
Le prix de vente hors taxes	La TVA elle-même
Les frais de transports	Les réductions de prix (elles sont déduites de la base d'imposition)
Les frais de commission, de courtage, les frais d'assurance	Les emballages récupérables consignés
Les frais d'emballages perdus	Les dépôts de garantie et les cautions versés
Les frais divers de facturation ou de livraison	Les intérêts moratoires
Les intérêts, pour délai de paiement	Les taxes et les frais avancés par le fournisseur pour le compte de son client et remboursés par ce dernier (droits de timbre...)
Les impôts et les taxes relatifs à l'opération	

B – Les opérations particulières

La base d'imposition est propre au *caractère particulier* de l'opération concernée.

Opérations	Base d'imposition
Livraisons à soi-même taxables	Coût de revient pour les biens fabriqués Prix de revient total pour les immeubles Valeur vénale ou coût d'achat pour les biens prélevés
Importations	Valeur en douane
Achats à des non assujettis	Prix d'achat majoré des impôts spécifiques éventuels
Livraisons d'immeubles	Prix de cession ou base réduite à la marge dans certains cas

Exemple

Une facture, relative à la vente d'un bien, comporte les éléments suivants :

Prix catalogue :	2 800	Frais de transport :	85
Remise :	280	Emballage consigné :	16
Frais d'installation :	42	TVA : taux normal	

Déterminer la base d'imposition et le montant de la TVA facturée.

	Prix catalogue du bien	2 800
-	Remise	280
+	Frais d'installation	42
+	Frais de transport	85
=	Base d'imposition	2 647

TVA facturée : 2 647 x 20 % = 529,40 €

4 Le fait générateur et l'exigibilité

A – Définition

Ces deux notions sont ainsi définies :

Fait générateur	<p>Il est : « <i>le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe</i> ». C'est en fait l'événement qui fait naître la créance du Trésor public.</p> <p>Lorsque le fait générateur se produit :</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'opération est assujettie ; – le taux en vigueur doit être appliqué ; – la TVA doit être comptabilisée.
Exigibilité	<p>Elle représente : « <i>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</i> ».</p> <p>La notion d'exigibilité est primordiale car elle détermine :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la période au titre de laquelle les opérations imposables doivent être déclarées ; – la date de paiement de la taxe correspondante ; – la date du droit à déduction chez le client assujetti.

B – Les règles d'application

En principe, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe se produisent au **même moment** ; toutefois, pour certaines opérations ces deux notions **ne coïncident pas**. Il est donc essentiel de bien connaître les règles applicables aux différentes opérations et résumées dans le tableau suivant :

Opérations	Fait générateur	Exigibilité	Commentaires
Livraison de biens corporels	Livraison du bien	Livraison du bien, en principe, date de facturation	L'exigibilité pour le fournisseur et le droit à déduction pour le client sont indépendants : <ul style="list-style-type: none"> – de la date de commande ; – de la date et des conditions de règlement ; – des moyens de règlement.
Prestations de services et travaux immobiliers	Achèvement de la prestation de service	Encaissement du prix (avances, acomptes, règlements pour solde) sauf option TVA sur les débits	La base d'imposition correspond au montant HT de l'encaissement. En cas de paiement fractionné, la TVA est calculée sur chaque encaissement. Les dates d'exigibilité et du droit à déduction sont différentes selon le mode de règlement : <ul style="list-style-type: none"> chèque ⇒ date de remise matérielle du chèque virement ⇒ inscription du montant au compte fournisseur effet de commerce ⇒ date de paiement de l'effet affacturage ou cession de créance ⇒ date du paiement effectif du client

Opérations	Fait générateur	Exigibilité	Commentaires
Livraison à soi-même taxable	Première utilisation du bien meuble Exécution du service Achèvement de l'immeuble	Première utilisation du bien meuble Exécution du service Achèvement de l'immeuble	La TVA est acquittée par le redevable lui-même. D'après la loi du 20 décembre 2014 relative à la simplification de la vie des entreprises et portant diverses dispositions de simplification et de clarification du droit et des procédures administratives, la livraison à soi-même d'immobilisations affectées aux besoins de l'entreprise n'est plus taxable si l'assujetti est un déducteur intégral.
Acquisition intra-communautaire	Livraison du bien	Le 15 du mois suivant celui au cours duquel le fait générateur est intervenu, ou la date de facture si elle est antérieure au 15 du mois suivant.	La TVA est collectée par l'acquéreur, ce dernier exercera son droit à déduction sur la même déclaration (principe d'autoliquidation). Les factures établies avant la réalisation du fait générateur n'entraînent pas, en principe, l'exigibilité de la TVA.
Importation	Dédouanement	Dédouanement	La TVA est perçue par le service des douanes (sauf option pour l'autoliquidation de la TVA dans le cadre de la PDU, voir page 52). Le droit à déduction peut être exercé si le redevable possède les documents douaniers le désignant comme destinataire réel des biens. La TVA qui peut être déduite est celle qui est due à l'importation.

À NOTER • En cas d'opérations annulées ou de créances définitivement irrécouvrables, le Trésor public restitue aux redevables la taxe qu'ils ont acquittée.

C – L'option du paiement de la TVA « d'après les débits »

Les redevables prestataires de services et entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent *opter*, après déclaration, par lettre, au service des impôts, pour le paiement de la TVA d'après **les débits** plutôt que d'appliquer le régime de droit commun. Le terme **les débits** signifie inscription des créances **au débit des comptes clients**. Cette comptabilisation s'effectue en principe à la date de facturation. L'administration conseille de porter la mention « *TVA acquittée d'après les débits* » sur toutes les factures délivrées. Cette option offre des avantages tels que :

- une **simplification** des travaux comptables pour le fournisseur ;
- un droit à déduction exercé **dès la facturation** pour le client et non lors du paiement ultérieur.

Cependant, la TVA reste **exigible** pour le fournisseur lors de l'encaissement d'**acomptes** avant la date de facturation.

À NOTER • Les prestations de services internationales réalisées entre assujettis et pour lesquelles le fait générateur et l'exigibilité sont simultanés (voir page 45) ne sont pas concernées par l'option du paiement de la TVA *d'après les débits*.

D – Cas particulier des contrats de sous-traitance dans le secteur du bâtiment

Afin de lutter contre la fraude fiscale, la loi de finances pour 2014 a institué **un mécanisme d'autoliquidation** de la TVA pour les contrats de sous-traitance, conclus depuis le 1^{er} janvier 2014, entre un donneur d'ordre assujetti et un sous-traitant. Cette mesure concerne **les travaux de construction**, y compris ceux de réparations, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition en relation avec un bien immobilier. Ainsi, **le donneur d'ordre devient redevable de la TVA**.

En conséquence, la TVA est donc **à la fois due et déductible** pour le preneur assujetti de services (principe d'autoliquidation). C'est lui-même qui doit la calculer et la déclarer.

Quant au sous-traitant, il doit établir la facture **sans TVA** et porter sur celle-ci la mention « **Autoliquidation** ».

E – L'autoliquidation de la TVA à l'importation

Conformément à la deuxième loi de finances rectificative pour 2014, **un mécanisme d'autoliquidation de la TVA** est créé pour les importations, comparable à celui applicable aux acquisitions intracommunautaires.

Cette mesure concerne les entreprises importatrices qui bénéficient de **la procédure simplifiée de dédouanement avec domiciliation unique** (PDU). Elle est applicable, sur option, aux importations dont le fait générateur intervient depuis le 1^{er} janvier 2015. Ainsi, dans le cadre de la PDU, les entreprises peuvent désormais **déclarer et déduire la TVA d'importation sur la même déclaration** de TVA CA3. Dans ce cas, la TVA due à l'importation n'est plus décaissée.

Exemple

La société Toubois spécialisée dans la vente de meubles et l'aménagement d'intérieur a réalisé les opérations suivantes au cours du mois d'octobre :

- 5/10 : encaissement d'un acompte par chèque, de 5 000 € hors taxes pour la réparation et l'installation d'une bibliothèque, TVA taux normal.
- 9/10 : vente d'une salle à manger hors taxes 18 000 €, TVA taux normal.
- 10/10 : acompte de 800 € hors taxes reçu par chèque d'un client pour l'achat d'un canapé d'une valeur hors taxes de 2 000 €, TVA taux normal.
- 18/10 : encaissement, par chèque, d'une facture datée du 5 septembre relative à l'aménagement de placards : montant hors taxes 5 500 €, TVA taux de 10 %.
- 20/10 : réception de meubles d'un fournisseur anglais. La facture parviendra le 17 novembre.
- 23/10 : cession d'un immeuble pour 230 000 € acquis en N – 3, TVA taux normal.

30/10 : facturation d'une réparation de meubles de cuisine : 1 200 € hors taxes, TVA taux normal, règlement à 60 jours.

Indiquer pour chaque opération la date d'exigibilité.

Calculer le montant de la TVA collectée pour le mois d'octobre.

Indiquer, pour chaque opération, les conséquences d'une option pour la TVA d'après les débits.

Date de l'opération	Date d'exigibilité	TVA collectée
5 - 10	encaissement	1 000
9 - 10	livraison, facturation	3 600
10 - 10	livraison	—
18 - 10	encaissement	550
20 - 10	le 15 du mois suivant (novembre)	—
23 - 10	livraison	46 000
30 - 10	encaissement (dans les 60 jours)	—
	TVA collectée en octobre	51 150

Les opérations concernées par l'option « d'après les débits » sont celles du :

18 - 10 : date d'exigibilité : date de facturation, TVA collectée en septembre.

30 - 10 : date d'exigibilité : date de facturation, TVA collectée en octobre.

5 Les obligations des assujettis

Les assujettis à la TVA doivent remplir certaines *formalités* et se soumettre à des obligations.

A – La déclaration d'existence

L'assujetti doit déclarer au centre de formalités des entreprises (CFE) dont il dépend, dans les 15 premiers jours de son activité, son existence et fournir des renseignements relatifs à son *activité professionnelle*.

B – L'attribution d'un numéro individuel

L'administration attribue à l'assujetti un numéro individuel d'identification afin de faciliter le contrôle des échanges intracommunautaires entre assujettis. Ce numéro doit *figurer sur les factures* concernées, sur la déclaration des échanges de biens (DEB) et/ou sur la déclaration européenne de services (DES) ainsi que sur la déclaration de TVA. Il est désormais obligatoire pour tout assujetti ou personne morale non assujettie qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumis à la TVA.

C – L'obligation de facturation et ses règles

Tout assujetti doit, en principe, **délivrer une facture**, ou un document similaire, à ses clients qu'il s'agisse d'assujettis ou bien de personnes morales non assujetties. Toutefois, l'émission de la facture peut être confiée à un tiers sous-traitant ou au client lui-même (autofacturation). Par ailleurs, les redevables dont les opérations sont exonérées de TVA sont dispensés de cette obligation (uniquement sur le plan fiscal).

1) Les factures électroniques et les factures papier

Les factures électroniques sont définies comme des factures émises et reçues **sous une forme électronique quelle qu'elle soit**. Leur transmission est soumise à l'acceptation du destinataire. Elles tiennent lieu de **facture d'origine** au même titre que les factures papier à condition de pouvoir garantir l'authenticité de leur origine, l'intégrité de leur contenu et leur lisibilité, à compter de leur émission jusqu'à la fin de leur période de conservation. Ces trois conditions s'appliquent également aux factures papier.

Afin de respecter les obligations énoncées, les entreprises doivent mettre en place un processus de contrôle interne permanent et documenté de leur choix.

Sur le plan fiscal, les factures électroniques, les factures papier et les données constitutives du contrôle interne établissant une piste d'audit fiable doivent être conservées pendant 6 ans. Les factures doivent être stockées sous leur forme originale. En revanche, les documents constitutifs du contrôle interne peuvent désormais être conservés sur support informatique ou sur support papier quelle que soit leur forme originale. Par ailleurs, le droit de contrôle de l'administration fiscale est étendu au processus de contrôle interne mis en œuvre par les entreprises.

2) Les règles de facturation et de TVA en matière d'opérations intracommunautaires

Les **principales règles** sont les suivantes :

Délai d'établissement de la facture	→	La facture doit être établie au plus tard le 15 du mois qui suit celui au cours duquel s'est produit le fait générateur. Cette règle s'applique aux acquisitions intracommunautaires, aux livraisons intracommunautaires, aux prestations de services pour lesquelles la TVA est autoliquidée par le preneur.
Dispense de facturation des acomptes	→	Il n'est plus obligatoire d'émettre une facture d'acompte au titre des livraisons intracommunautaires exonérées et des opérations intracommunautaires portant sur les moyens de transport neufs.
Exigibilité de la TVA	→	Pour les acquisitions intracommunautaires et les livraisons intracommunautaires , la TVA est exigible à l'émission de la facture ou au plus tard le 15 du mois suivant celui du fait générateur, si aucune facture n'est émise avant.

3) Les mentions obligatoires

Les mentions obligatoires suivantes doivent figurer sur les factures :

Identité du vendeur	Nom de l'entreprise ou dénomination sociale de la société et son adresse Forme juridique et montant du capital pour les sociétés Numéro de SIREN (système informatique pour le répertoire des entreprises et des établissements) complété par la mention RCS suivie de la ville du tribunal de commerce Mention relative à l'adhésion à un centre de gestion agréé, s'il y a lieu Numéro intracommunautaire d'identification à la TVA
Identité de l'acheteur	Nom et adresse du client Numéro intracommunautaire du client, si nécessaire
Autres mentions	Numéro et date de l'établissement de la facture Date de la vente du produit ou du service Date du règlement (dans le respect des délais légaux ou dérogatoires) Quantité en unité de mesure selon la nature du produit ou du service Nature et caractéristiques précises du produit ou du service vendu Prix unitaire hors taxes, en euros, avant toute réduction Réductions de prix acquises à la date de la vente Taux et montant de la TVA par produit ou service Montant toutes taxes comprises Conditions d'escompte en cas de paiement anticipé Taux des pénalités de retard Mention et montant de l'indemnité forfaitaire pour retard de paiement fixé à 40 € Mentions spécifiques à certaines opérations (par exemple : <i>TVA non applicable, article 293 B du CGI</i> si le vendeur bénéficie de la franchise en base.

À NOTER • Certaines informations, telles que le numéro intracommunautaire et la mention d'exonération de TVA, ne sont pas obligatoires pour les factures d'un montant inférieur ou égal à 150 € HT • Chaque mention manquante ou inexacte peut donner lieu à une amende fiscale de 15 € en plus de la sanction pénale allant jusqu'à 75 000 €.

D – Les obligations comptables

Les assujettis à la TVA doivent tenir une comptabilité leur permettant de distinguer les opérations **imposables ou non** et les opérations effectuées en **suspension de taxe**.

Pour chaque acquisition, ou opération ayant donné lieu à l'émission d'une facture, la comptabilité doit faire apparaître distinctement **le montant hors taxes et le montant de la TVA**.

Les recettes doivent être **réparties** par catégories d'opérations et par taux de TVA, lorsque des taux différents sont applicables.

E – L'obligation de déclaration et de paiement

Les redevables de la TVA doivent :

- produire **périodiquement** (chaque mois, chaque trimestre ou une seule fois par an) une déclaration d'après un modèle établi par l'administration fiscale ;
- payer le montant de la **TVA due** et déclarée.

Les modalités de déclaration et de paiement sont présentées au chapitre 6.

6 La franchise en base

Les assujettis réalisant un chiffre d'affaires **inférieur à certains seuils** , selon leur activité, sont **dispensés** de collecter la TVA et donc de la déclarer. Cette mesure a pour objectif d'alléger les contraintes fiscales et comptables des petites entreprises. Cependant, les bénéficiaires de la franchise peuvent opter, par période de deux ans, pour le paiement de la taxe.

Les différentes modalités sont :

Seuils de CAHT de l'année précédente	Ventes de marchandises et fournitures de logement : 82 200 € Autres prestations de services : 32 900 € Avocats, auteurs, artistes : 42 600 €
Conséquences de la franchise	Dispense de collecte Dispense de déclaration Obligation de mentionner sur les factures : « <i>TVA non applicable, art. 293 du CGI</i> » Aucun droit à déduction sur les achats Assujettissement à la taxe sur les salaires
Conséquences de l'option pour le paiement de la taxe	Obligation de collecter la TVA, de la déclarer et de la payer Bénéfice du droit à déduction Dispense d'acquitter la taxe sur les salaires Le client non assujetti supporte un coût majoré de la TVA

En application des règles de territorialité des prestations de services (voir page 42), l'assujetti bénéficiant de la franchise en base est soumis à des obligations déclaratives telles que la transmission d'une déclaration en cas d'acquisition de services auprès d'un assujetti non établi en France, puisque la TVA est due par le preneur (mécanisme d'autoliquidation) ou bien l'établissement d'une déclaration européenne de services (DES) lorsqu'il rend des prestations de services intra-communautaires.

À NOTER • À compter du CA réalisé en 2015, le régime de la franchise en base de TVA reste applicable aux entreprises dont le CAHT de l'année précédente a dépassé les seuils de 82 200 € ou 32 900 € sans que leur CAHT de l'année en cours n'excède 90 300 € ou 34 900 € selon leur activité ; ou à la double condition que les CAHT de l'année en cours et de l'année précédente ne dépassent pas chacun 90 300 € ou 34 900 € et que leur CAHT de l'avant-dernière année n'excède pas 82 200 € ou 32 900 € • Si le CA de l'année en cours dépasse 90 300 € ou 34 900 €, les opérations sont assujetties à la TVA à compter du premier jour du mois de dépassement.

La TVA déductible

Chapitre 5

1 Les principes

L'article 271 du Code général des impôts relatif au droit à déduction stipule : « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération* ».

L'imputation de la TVA déductible sur la TVA collectée s'effectue **globalement** pour une période, lors de l'établissement de la déclaration de TVA :

$$\text{TVA collectée} - \text{TVA déductible} = \text{TVA à reverser}$$

Le **droit à déduction** est soumis à des **règles fiscales** qui en précisent les conditions, les restrictions, les modalités, les adaptations nécessaires pour certaines opérations et activités.

2 Les conditions de déductibilité

La TVA n'est déductible que sous certaines conditions :

Conditions de fond

Le droit à déduction prend naissance lorsque la **taxe** déductible devient **exigible** chez le fournisseur.

Les biens et services concernés doivent être, en principe, utilisés pour la réalisation d'opérations entrant dans le **champ d'application** de la TVA ; toutefois les exportations et les livraisons intracommunautaires ouvrent **droit à déduction**.

Les biens et services acquis, importés ou livrés à soi-même, doivent répondre aux **besoins de l'exploitation** et ne doivent **pas être exclus** du droit à déduction par une disposition légale.

Le montant de la taxe déductible doit être porté **sur les déclarations** de TVA ; cependant en cas d'omission, la TVA déductible pourra figurer sur les déclarations ultérieures, jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission.

Conditions
de
forme

Pour être déductible, la TVA doit être *mentionnée* sur un document justificatif tel que :

- la facture d'achat ⇒ le montant HT, le taux de TVA et le montant de la taxe correspondante doivent y figurer ;
- le document douanier ⇒ lorsqu'il s'agit d'importations ;
- la déclaration de la TVA pour les opérations dont la taxe est acquittée par le redevable lui-même en y mentionnant l'opération concernée : livraison à soi-même taxable, acquisition intracommunautaire, achat de certains produits à des non redevables, prestations de services internationales...

Les documents justificatifs doivent être *conservés* par le redevable pendant 6 ans.

Toutefois, l'assujetti peut exercer son droit à déduction, toutes conditions remplies par ailleurs, dès lors qu'il est en possession du document (facture...) **à la date limite de dépôt de sa déclaration de TVA** couvrant la période d'imposition au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance. Par exemple, fin avril pour les opérations à déclarer au titre du mois de mars. Le fait qu'il soit entré en possession du document après l'échéance de la période d'imposition importe peu. Cette décision permet à l'assujetti de déduire la TVA un mois plus tôt et donc d'améliorer sa trésorerie.

3 Les biens et services exclus du droit à déduction

La loi prévoit des exclusions et des restrictions au droit à déduction pour certains redevables ou certains biens et services. Le tableau suivant en fournit la liste :

Biens ou services exclus	Exceptions : éléments dont la déductibilité est maintenue
Dépenses de logement ou d'hébergement engagées directement au profit des dirigeants et du personnel de l'entreprise	- Dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de surveillance, de sécurité ou de gardiennage
Véhicules de transport des personnes ou à usage mixte et éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires	- Véhicules acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs - Véhicules de plus de 9 places assises destinés à transporter le personnel sur les lieux de travail - Véhicules appartenant aux concessionnaires de véhicules à moteur et aux loueurs de véhicules - Véhicules affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite - Véhicules utilitaires
Services afférents à des biens exclus du droit à déduction	-

Biens ou services exclus	Exceptions : éléments dont la déductibilité est maintenue
Biens fournis sans rémunération	<ul style="list-style-type: none"> - Biens de très faible valeur (65 € TTC pour les cadeaux, 107 € TTC pour les présents publicitaires) - Échantillons et spécimens sous réserve de la mention : vente interdite - Matériels publicitaires remis gratuitement aux clients quelle que soit leur valeur mais sous certaines conditions
Carburants, gazole, huiles de vidange chez l'utilisateur final	<ul style="list-style-type: none"> - Gazole utilisé comme carburant pour des véhicules non exclus du droit à déduction - GPL, butane liquéfié, GNV - Gazole et superéthanol E85 utilisés comme carburant pour des véhicules de tourisme : dans la limite de 80 % du montant de la TVA - Gaz de pétrole autres que le GPN et le GNV utilisés par des véhicules exclus du droit à déduction : dans la limite de 50 % du montant de la TVA

À NOTER • Les entreprises bénéficiaires de la franchise en base ne peuvent exercer aucun droit à déduction • Lorsque la TVA n'est pas déductible, elle reste à la charge de l'entité • Les biens et services n'ouvrant pas droit à déduction sont inscrits dans la comptabilité de l'entreprise pour leur montant TTC.

Exemple

- Une entreprise de négoce a réalisé les opérations suivantes au cours du mois d'octobre :
- 5/10 : règlement de la facture, du 15 septembre, concernant la réparation d'un véhicule, destiné au directeur commercial, montant hors taxes 320 €, TVA 20 %.
 - 7/10 : acquisition de bureaux pour 6 700 € hors taxes, TVA 20 %.
 - 9/10 : achat de marchandises : 8 500 € hors taxes, TVA 20 %.
 - 11/10 : réception d'une facture relative aux travaux de peinture d'un montant de 2 400 € hors taxes, règlement à 30 jours fin de mois, TVA 20 %.
 - 14/10 : règlement d'une facture d'hôtel, suite au déplacement du directeur commercial : 530 € hors taxes, TVA 10 %.
 - 20/10 : réception d'une facture relative à la réparation d'un matériel, règlement à 60 jours. Le fournisseur a opté pour les débits : 430 € hors taxes, TVA 20 %.
 - 25/10 : achat de 300 stylos destinés à être offerts aux clients, montant hors taxes 2 400 €, TVA 20 %.
 - 28/10 : règlement d'une note de restaurant de 500 € hors taxes relative à la réception de fournisseurs, TVA 10 %.

Indiquer pour chaque opération si la TVA est déductible ou non.

Déterminer le montant de la TVA déductible imputable au titre du mois d'octobre.

Date de l'opération	TVA déductible	Montant
5/10	NON prestation de services relative à des biens exclus du droit à déduction	—
7/10	OUI livraison de biens : déductibilité à la livraison	1 340
9/10	OUI livraison de biens : déductibilité à la livraison	1 700
11/10	OUI prestation de services : déductibilité au règlement (30 novembre)	—
14/10	NON dépense d'hébergement au profit d'un dirigeant : exclue du droit à déduction	—
20/10	OUI prestation de service option d'après les débits : déductibilité à la facturation	86
25/10	OUI cadeaux inférieurs à 65 € TTC : exception à l'exclusion du droit à déduction	480
28/10	OUI dépenses de restaurant ; déductibilité au règlement	50
	Montant de la TVA déductible au titre du mois d'octobre	3 656

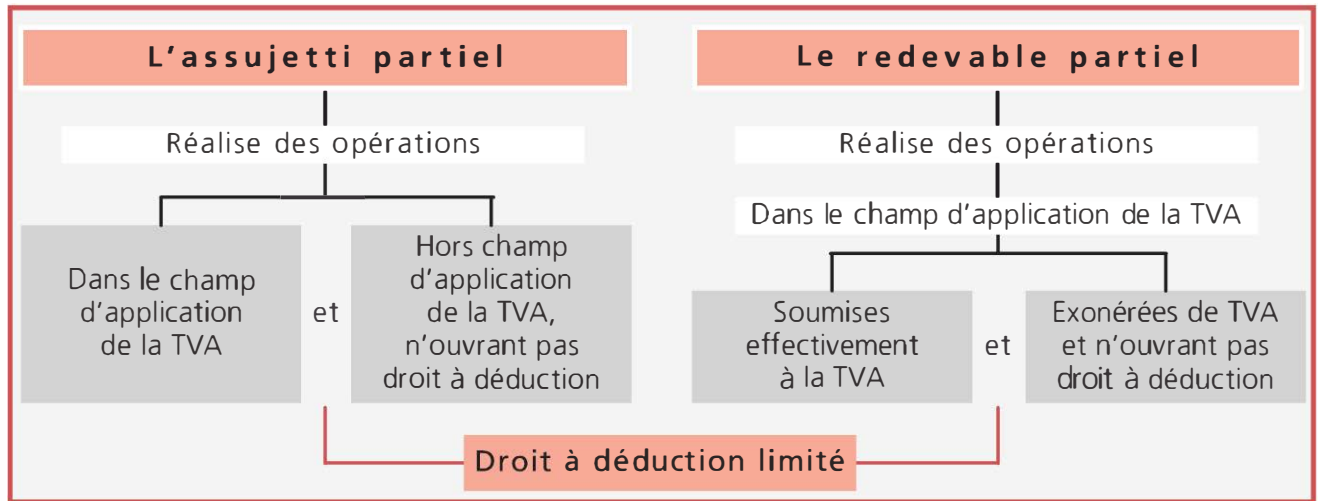
4 Les règles du droit à déduction

La taxe déductible relative à chaque bien ou service est déterminée en proportion de son *coefficient de déduction* (CD) :

$$\text{Montant de la TVA déductible} = \text{Montant de la TVA ayant grevé le bien ou le service} \times \text{Coefficient de déduction}$$

A – Les assujettis et les redevables partiels

Lorsque l'assujetti réalise une partie de son activité sous forme d'opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, il est qualifié soit d'*assujetti partiel* soit de *redevable partiel*. En conséquence, la TVA sur les achats de biens ou de services n'est récupérable que pour une *fraction* déterminée selon leur utilisation pour des opérations imposables et d'après la réglementation en vigueur.



À NOTER • Une même personne peut être en même temps assujetti partiel et redevable partiel.

B – Les modalités de calcul du coefficient de déduction

Le coefficient de déduction est égal au **produit** des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission. Il permet de déterminer la quote-part de TVA déductible, relative à chaque bien ou service, en prenant en compte la diversité des situations au regard du droit à déduction de la TVA.

$$\text{Coefficient de déduction} = \frac{\text{Coefficient d'assujettissement} \times \text{Coefficient de taxation} \times \text{Coefficient d'admission}}{1}$$

Chacun des 3 coefficients est **arrondi** à la deuxième décimale par excès ainsi que le produit lui-même. Si l'un des 3 coefficients est **nul**, le coefficient de déduction est **nul** et l'assujetti ne bénéficie d'aucun droit à déduction.

1) Le coefficient d'assujettissement

Le coefficient d'assujettissement est égal à la **proportion d'utilisation** du bien ou du service pour la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Il en résulte :

- **un coefficient égal à zéro** pour les biens et services affectés exclusivement à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;
- **un coefficient égal à l'unité** pour les biens et services affectés exclusivement à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient taxées ou légalement exonérées ;
- **un coefficient inférieur à l'unité** pour les biens et services affectés à la fois à des opérations dans le champ et hors champ d'application de la TVA. Le coefficient peut être calculé à partir de critères physiques ou financiers.

Le coefficient d'assujettissement est déterminé sous la responsabilité de l'assujetti ; il doit traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service. Toutefois, un coefficient **unique** peut être retenu, par année civile, pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour celles non-imposables.

Exemple

L'entreprise Bilien exerce 2 activités : une activité commerciale et une activité de gestion de portefeuille titres. Elle a acquis en N un photocopieur de 5 000 € hors taxes ; TVA 20 % qu'elle utilise à 20 % de son temps pour la gestion de son portefeuille titres.

Déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement du photocopieur.

Le coefficient d'assujettissement du photocopieur, déterminé en N, est égal à :

$$(100 - 20) / 100 = 0,80$$

2) Le coefficient de taxation

Le coefficient de taxation traduit le **degré d'utilisation** du bien ou du service pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Il est déterminé de manière **identique** qu'il s'agisse d'une immobilisation ou d'un autre bien ou service.

a) Le coefficient de taxation égal à zéro ou à l'unité

Le coefficient de taxation **est égal à zéro** lorsque le bien ou le service est utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

Il est **égal à l'unité** lorsque le bien ou le service est utilisé à des opérations imposables qui ouvrent entièrement droit à déduction.

b) Le coefficient de taxation forfaitaire

Le coefficient de taxation est déterminé de manière forfaitaire lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé à la fois à des opérations imposables **ouvrant droit à déduction et n'ouvrant pas droit à déduction** (c'est-à-dire de façon mixte). Il s'obtient d'après le rapport suivant :

$$\frac{\text{Montant annuel du CA HT afférent aux opérations ouvrant droit à déduction}}{\text{Montant annuel du CA HT afférent à l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA}}$$

Les éléments suivants sont exclus du rapport aussi bien au numérateur qu'au dénominateur :

- les cessions d'immobilisations ;
- les subventions non imposables ;

- les livraisons à soi-même d’immobilisations soumises à la TVA ;
- les indemnités d’assurance ;
- les produits financiers et les revenus immobiliers exonérés de TVA qui présentent un caractère accessoire par rapport à l’activité principale.

Lorsque le bien ou le service est utilisé pour *plusieurs secteurs d’activités distincts* créés par l’assujetti, sans être utilisé pour l’ensemble des secteurs, le coefficient de taxation est déterminé uniquement d’après le chiffre d’affaires des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé. Par ailleurs, un coefficient forfaitaire *unique* peut être retenu par année civile, pour l’ensemble des biens et des services acquis.

Exemple

La société Modula, prothésiste dentaire, réalise à la fois des opérations exonérées et des opérations soumises à la TVA. Elle n’a pas constitué de secteurs d’activités.

La société a acquis au cours de l’année N un matériel informatique d’un montant hors taxes de 300 000 €, utilisé de façon mixte, TVA au taux normal. Elle a réalisé, par ailleurs, les opérations suivantes :

– ventes en France de prothèses fabriquées (exonérées de TVA)	: 868 000 €
– ventes en France de prothèses en l’état (soumises à la TVA)	: 532 000 €
– ventes de prothèses à l’exportation	: 350 000 €
– cession d’immobilisations	: 48 500 €
– subvention d’équipement (non imposable)	: 200 000 €
– location d’un immeuble nu à usage d’habitation	: 144 000 €

Calculer le coefficient de taxation du matériel informatique.

Déterminer son coefficient d’assujettissement.

Calcul du coefficient de taxation

Le matériel informatique est utilisé concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et n’ouvrant pas droit à déduction. En conséquence, il est nécessaire de déterminer un *coefficient de taxation forfaitaire* :

– éléments du numérateur :

Ventes en France de prothèses en l’état	: 532 000
Ventes de prothèses à l’exportation	: 350 000
Total :	882 000

– éléments du dénominateur :

Éléments du numérateur	: 882 000
Ventes en France de prothèses fabriquées (exonérées)	: 868 000
Location d’un immeuble nu à usage d’habitation	: 144 000
Total :	1 894 000

La cession d'immobilisations et la subvention d'équipement sont exclues du rapport.
 – coefficient de taxation forfaitaire : $882\ 000 / 1\ 894\ 000 = 0,4656$, soit **0,47**

Détermination du coefficient d'assujettissement

Le coefficient d'assujettissement du matériel informatique est égal à 1 puisqu'il est utilisé exclusivement à des opérations imposables.

3) Le coefficient d'admission

Le coefficient d'admission prend en compte **l'existence de mesures d'exclusion ou de restriction** du droit à déduction de la TVA pour certains biens et services (véhicules de tourisme, gazole...).

Ce coefficient ne résulte ni de l'activité de l'assujetti, ni de l'utilisation qu'il est fait des biens et services achetés mais dépend uniquement de la réglementation en vigueur. En conséquence :

- **le coefficient est égal à zéro** pour les biens et services qui font l'objet de mesures d'exclusion totale comme, par exemple, un véhicule de tourisme, la réparation d'un véhicule de tourisme ;
- **le coefficient est égal à l'unité** pour les biens et services qui ne font l'objet d'aucune mesure d'exclusion ou de restriction ;
- **le coefficient est inférieur à l'unité** pour les biens et services qui font l'objet de mesures de restriction comme, par exemple, le gazole pour un véhicule de tourisme qui a un coefficient d'admission de 0,8.

À NOTER • Lorsqu'une entité est un assujetti et redevable intégral, le coefficient de déduction de chaque bien et service est identique au coefficient d'admission puisque, dans ce cas, les coefficients d'assujettissement et de taxation sont égaux à 1.

Exemple

La société Modula, prothésiste dentaire, réalise à la fois des opérations exonérées et des opérations soumises à la TVA. Elle procède à l'acquisition d'un véhicule de tourisme en N, d'une valeur hors taxes de 14 000 €, qu'elle utilise pour l'ensemble de son activité et supporte pour ce véhicule une dépense annuelle de gazole d'un montant de 3 000 € hors taxes, TVA taux normal.

Les coefficients d'assujettissement et de taxation sont respectivement égaux à 1 et 0,47 (voir page précédente).

Valoriser les coefficients d'admission du véhicule et du gazole.

Déterminer leur coefficient de déduction.

Calculer le montant de la TVA déductible relative au véhicule et au gazole.

Valorisation les coefficients d'admission

Le véhicule de tourisme fait l'objet d'une mesure d'exclusion totale du droit à déduction ; de ce fait, son coefficient d'admission est nul.

La consommation de gazole destinée au véhicule de tourisme fait l'objet d'une mesure de restriction du droit à déduction. L'assujetti est autorisé à déduire 80 % du montant de la TVA. **Le coefficient d'admission** est donc égal à 0,80.

Détermination les coefficients d'admission

Pour le véhicule de tourisme, **le coefficient de déduction** est égal à : $1 \times 0,47 \times 0 = 0$

Pour le gazole, le coefficient de déduction est égal à : $1 \times 0,47 \times 0,80 = 0,376$ soit 0,38

Calcul du montant de la TVA déductible

Pour le véhicule de tourisme, le montant de la TVA déductible est égal à :

$$14\,000 \times 0,20 \times 0 = 0$$

Pour le gazole, le montant de la TVA déductible est égal à : $3\,000 \times 0,20 \times 0,38 = 228 \text{ €}$

4) Les coefficients provisoires et les coefficients définitifs

Chaque coefficient appliqué au cours d'une année donnée (N) est un coefficient provisoire. L'ensemble des coefficients doit être **définitivement arrêté avant le 25 avril** de l'année suivante (N + 1).

Si un écart est constaté entre le coefficient provisoire et le coefficient définitif, appelé coefficient de référence, il y a lieu d'effectuer une **régularisation** de la TVA déduite, soit :

Un reversement → si : Coefficient provisoire > Coefficient définitif

Une déduction supplémentaire → si : Coefficient provisoire < Coefficient définitif

À NOTER • Si la variation entre le coefficient provisoire et le coefficient définitif excède 5 %, la valeur d'entrée de l'immobilisation doit être modifiée en conséquence.

Exemple

Au cours de l'année N, la société Chouvert a acquis une machine-outil à commande électromagnétique pour 65 000 € hors taxes, TVA au taux normal.

Cette machine est utilisée aussi bien à des opérations ouvrant droit à déduction qu'à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

Les coefficients provisoires attachés à la machine-outil sont les suivants :

– coefficient d'assujettissement : 1

- coefficient de taxation forfaitaire : 0,36
- coefficient d'admission : 1

Le 20 avril N + 1, la société arrête définitivement les divers coefficients ; ceux relatifs à la machine-outil sont :

- coefficient d'assujettissement : 1
- coefficient de taxation forfaitaire : 0,48
- coefficient d'admission : 1

Calculer le coefficient de déduction provisoire de la machine-outil et le montant provisoire de la TVA déduite.

Valoriser le montant de la régularisation de TVA à effectuer au vu du coefficient de déduction définitif.

Calcul du coefficient de déduction provisoire et de la TVA déductible

Lors de son acquisition, le coefficient de déduction provisoire de la machine-outil est égal à :

$$1 \times 0,36 \times 1 = 0,36$$

d'où une TVA déductible de : $65\,000 \times 0,20 \times 0,36 = 4\,680 \text{ €}$

Montant de la régularisation de la TVA déductible

Le coefficient de déduction définitif de la machine-outil, arrêté le 20 avril N + 1, est de :

$$1 \times 0,48 \times 1 = 0,48$$

Le coefficient provisoire est inférieur au coefficient définitif ; la société Chouvert peut donc effectuer un complément de déduction égal à :

$$(65\,000 \times 0,20 \times 0,48) - 4\,680 = 1\,560 \text{ €}$$

5 Les régularisations du droit à déduction relatif aux immobilisations

Dans certains cas, la déduction initiale peut faire l'objet de régularisations *calculées à partir des coefficients de référence*, dans un délai de cinq ans pour les immobilisations autres que les immeubles ou de vingt ans pour les immeubles. Les régularisations se traduisent *soit par un complément de déduction, soit par un reversement de TVA*.

On distingue deux types de régularisations :

- les régularisations annuelles ;
- les régularisations globales.

Elles sont calculées à partir de la *taxe initiale*, c'est-à-dire du montant de la TVA ayant grevé le bien.

A – Les régularisations annuelles

Il y a lieu d'effectuer des régularisations annuelles lorsque la **variation** des coefficients d'assujettissement et de taxation est supérieure à **10 points**.

La variation est égale à **la différence** entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence.

$$\begin{array}{r}
 \boxed{\text{Produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année}} \\
 - \\
 \boxed{\text{Produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence}} \\
 = \\
 \boxed{\text{Écart}}
 \end{array}$$

Si : Écart > Un dixième \Rightarrow Régularisation annuelle

Si : Écart < Un dixième \Rightarrow Aucune régularisation

Chaque année, pendant la période de régularisation, la taxe initialement déduite est régularisée par **cinquièmes ou par vingtièmes**, selon la nature de l'immobilisation. La régularisation doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

Le montant de la régularisation annuelle s'obtient à l'aide du calcul suivant :

$$\left[\left(\text{Taxe initiale} \right) \times \left(\frac{\text{Coefficient de déduction de l'année}}{\text{Coefficient de déduction de référence}} - 1 \right) \right] \times \frac{1}{20} \text{ ou } \frac{1}{5}$$

Exemple

Pour l'année N + 1, la société Chouvert constate que le coefficient de taxation forfaitaire est de 0,36. Les coefficients de référence de la machine-outil (prix : 65 000 € hors taxes, TVA 13 000 €) sont :

- coefficient d'assujettissement : 1
- coefficient de taxation forfaitaire : 0,48
- coefficient d'admission : 1

Déterminer s'il y a lieu d'effectuer une régularisation annuelle pour la machine-outil.

Calcul de la variation des coefficients d'assujettissement et de taxation

$$(1 \times 0,36) - (1 \times 0,48) = 0,12$$

L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence est supérieur à un dixième, il faut donc effectuer une **régularisation annuelle** au plus tard le 20 avril N + 2.

Montant de la régularisation annuelle

Le coefficient de déduction de l'année attaché à la machine-outil est de : $1 \times 0,36 \times 1 = 0,36$

Le coefficient de déduction de référence est de : $1 \times 0,48 \times 1 = 0,48$

La régularisation annuelle s'élève à : $[(13\ 000) \times (0,36 - 0,48)] \times 1/5 = 312 \text{ €}$

Il s'agit d'un reversement de TVA puisque le coefficient de déduction de l'année est inférieur au coefficient de déduction de référence.

B – Les régularisations globales

Il y a lieu de procéder à des régularisations globales lorsque **certaines événements** énumérés par la loi, surviennent au cours de la période de régularisation.

Les régularisations globales sont exigibles dès que les événements qui en sont à l'origine se produisent. Chacun des événements entraîne la modification **d'un seul** des 3 coefficients et nécessite une régularisation globale, c'est-à-dire en une seule fois, sans qu'aucun seuil de régularisation ne soit fixé par les textes.

Événements**Conséquences**

Cessions ou apports de biens non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

⇒ Coefficient de taxation = 0

Transferts de biens entre secteurs d'activité

⇒ Coefficient de taxation = 0

Cessions ou apports de biens soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

⇒ Coefficient de déduction = 1

Modifications législatives ou réglementaires des règles d'exclusion

⇒ Coefficient d'admission = Nouvelle valeur

Biens transférés à des opérations ouvrant droit à déduction

⇒ Coefficient de taxation = Nouvelle valeur

Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

⇒ Coefficient d'assujettissement = 0

La régularisation globale est égale à **la somme des régularisations annuelles** qui auraient eu lieu, jusqu'à l'expiration de la période de régularisation, si la situation résultant de l'événement perdurait jusqu'à son terme.

Le montant de la régularisation globale s'obtient à l'aide du calcul suivant :

$$\begin{array}{c} \text{Taxe initiale} \\ \times \\ (\text{CD de l'année qui suit celle de l'événement} - \text{CD de référence}) \\ \times \\ \text{Nombre d'années restant à courir jusqu'à} / \text{20 ans} \\ \text{la fin de la période de régularisation} \quad \text{ou 5 ans} \end{array}$$

En ce qui concerne *les livraisons à soi-même d'immobilisations*, rappelons qu'elles ne sont plus taxables lorsque l'assujetti bénéficie d'un coefficient de déduction de 100 %. Par conséquent, les régularisations globales doivent être désormais calculées sur les dépenses ayant supporté la TVA et non plus sur le prix de revient global.

À NOTER • La cession d'un bien exclu du droit à déduction réalisée auprès d'un négociant en biens d'occasion peut être soumise à TVA, sur option du cédant, afin de pouvoir bénéficier d'un complément de déduction • Les régularisations de TVA (versements et déductions complémentaires) sont portées sur une ligne distincte de la déclaration de TVA (CA3 ou CA12).

Exemple

La société Riou a acquis en N un immeuble neuf pour 1 120 000 € ; TVA 224 000 €. Les éléments du coefficient de déduction de l'immeuble sont les suivants :

- coefficient d'assujettissement : 0,75
- coefficient de taxation forfaitaire : 0,48
- coefficient d'admission : 1

En N + 12, l'immeuble est cédé, les éléments du coefficient de déduction n'ont subi aucune variation et la société n'a pas opté pour une imposition à la TVA.

Évaluer la régularisation globale à effectuer.

Montant de la régularisation globale :

- calcul du coefficient de déduction : $0,75 \times 0,48 \times 1 = 0,36$
- montant de la TVA initialement déduite : $(1\ 120\ 000 \times 20\%) \times 0,36 = 80\ 640\ €$

La cession de l'immeuble n'est pas soumise à la TVA puisqu'elle intervient plus de 5 ans après son achèvement et n'est pas imposable à la TVA sur option de la société. En conséquence, la régularisation globale est égale à la somme des régularisations annuelles qui auraient eu lieu de N + 13 à N + 19 si le coefficient de taxation de l'immeuble était égal à zéro, soit :

$$(0 - 0,36) \times 224\ 000 \times 7/20 = 28\ 224\ €$$

Pour N + 12, on considère que le bien a été utilisé toute l'année.

Il s'agit d'un versement de TVA dont le montant est calculé à partir de la TVA initiale.

6 Les régularisations du droit à déduction relatif aux autres biens et services

Pour les biens autres que les immobilisations et les services, il y a lieu d'effectuer une régularisation, sans délai de régularisation, lorsque l'un des deux événements suivants se produit :

Événements

Disparition des marchandises, sauf pour les mises au rebut, les destructions accidentelles et les vols justifiés par dépôts de plainte.

Utilisation de biens ou de services pour une opération non taxable :

- prélèvements pour les besoins du chef d'entreprise individuelle et des membres de sa famille à charge ;
- prélèvements pour les besoins du personnel (repas gratuit...).

La régularisation consiste à reverser intégralement la TVA initialement déduite quelle que soit la date à laquelle l'événement se produit.

Exemple

La société Kerevan a constaté les opérations suivantes au cours du mois de septembre de l'exercice N :

- disparition de fournitures de bureau stockées pour un montant de 280 € hors taxes, TVA au taux normal. L'entreprise n'a pas porté plainte ;
- mise au rebut d'une photocopieuse devenue obsolète ; prix d'acquisition : 4 000 € hors taxes, TVA au taux normal.

Effectuer les régularisations de TVA nécessaires.

La **disparition de fournitures** n'ayant pas fait l'objet d'un dépôt de plainte entraîne **un reversement de TVA déductible** pour son montant total, soit :

$$280 \times 20 \% = 56 \text{ €}$$

La **mise au rebut** étant un acte volontaire, il n'en résulte **aucune régularisation** de TVA.

7 Les modalités d'exercice du droit à déduction

Le montant **global** de la TVA déductible pour une période est déterminé, en principe **chaque mois**, à partir des informations **comptables** (soldes des comptes concernés).

Il y a lieu de distinguer :

- la TVA déductible sur les biens constituant des immobilisations ;
- la TVA déductible sur les autres biens et services.

Ces deux montants sont **reportés** sur la déclaration de TVA.

A – La détermination de la TVA due

Le montant *global* de la TVA déductible est *retranché* du montant de la *TVA collectée* de la même période. *L'imputation* est effectuée sur la déclaration.

Le principe général de calcul est le suivant :

	TVA collectée sur les ventes du mois M
+	TVA exigible sur acquisitions et achats de prestations intracommunautaires du mois M
–	TVA déductible sur les acquisitions d'immobilisations du mois M
–	TVA déductible sur les autres biens et services y compris sur acquisitions et achats de prestations intracommunautaires du mois M
=	TVA à payer pour le mois M

B – Le crédit de TVA

Lorsque le montant de la TVA collectée est *inférieur* au montant de la TVA déductible, l'entreprise constate une *créance sur l'État*.

La procédure d'extinction de la créance sur l'État est la suivante :

	Crédit de TVA
Motifs	Acquisitions d'immobilisations Activité d'exportation, de livraison intra-communautaire Achats importants
Procédure d'extinction de la créance sur l'État	Report du crédit de TVA sur les déclarations suivantes, sans limite de délai Demande de remboursement mensuel si le crédit est au moins égal à 760 € Demande de remboursement à la fin de l'année civile si le crédit est égal ou supérieur à 150 €

À NOTER • Depuis le 1^{er} octobre 2014 toutes les entreprises doivent télétransmettre leur demande de remboursement • Le crédit de TVA peut être utilisé, sur demande, pour payer certains impôts recouvrés par la DGFIP.

Exemple

Au cours du mois de novembre, la société Larnicol a réalisé les opérations suivantes taxées au taux normal sur le territoire français :

– ventes :	350 000 € HT
– livraison à soi-même d'une immobilisation :	28 000 € HT
– acquisitions intracommunautaires :	42 000 € HT
– achats de biens :	186 000 € HT
– règlements de services :	43 056 € TTC

La société a dégagé un crédit de TVA de 8 510 € à la fin du mois d'octobre et souhaite le reporter sur la prochaine déclaration.

Calculer la TVA nette due au titre du mois de novembre, sachant que les coefficients de déduction sont égaux à 1.

Calcul la TVA nette due au titre du mois de novembre

TVA collectée :	350 000 x 20 %	=	70 000
+ TVA sur acquisitions intracommunautaires :	42 000 x 20 %	=	8 400
=	TVA due :		78 400
TVA déductible sur achats de biens :	186 000 x 20 %	=	37 200
+ TVA déductible sur acquisitions intracommunautaires :		=	8 400
+ TVA déductible sur règlements de services :	$\frac{43\,056}{1,20} \times 20\%$	=	7 176
+ Report du crédit de la déclaration précédente :		=	8 510
=	Total des déductions :		61 286
	TVA nette due au titre du mois de novembre	78 400 – 61 286	= 17 114

Depuis le 21 décembre 2014 et conformément à la loi relative à la simplification de la vie des entreprises, **la taxation à la TVA des livraisons à soi-même d'immobilisations est supprimée** dès lors que le bien ouvre droit à déduction totale de la TVA.

Les différents régimes d'imposition à la TVA

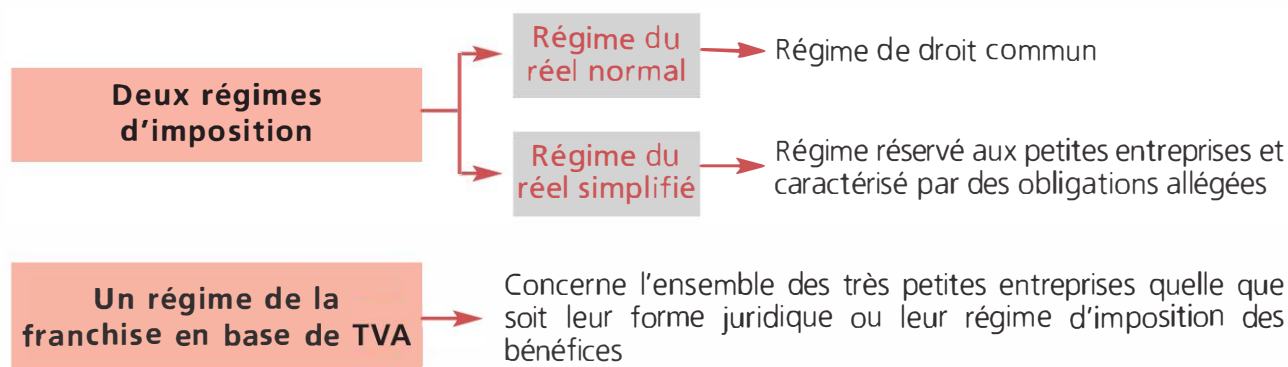
Chapitre 6

1 Les régimes d'imposition

A – Présentation

Un régime d'imposition est l'ensemble des règles définissant le *calcul* des bases d'imposition ainsi que les *obligations déclaratives* et *comptables* des contribuables.

Les obligations des redevables relatives aux déclarations périodiques et aux paiements de la TVA auprès du Trésor public diffèrent selon le régime dont ils relèvent. On distingue :



B – Le champ d'application

1) Les critères

Les régimes d'imposition et le régime de la franchise en base sont définis essentiellement en fonction de l'*activité* du redevable et du *montant du chiffre d'affaires hors taxes* annuel de l'année précédente.

Les seuils et limites de chiffre d'affaires hors taxes sont les suivants pour 2015 :

Activités	Régimes		
	Réel normal	Réel simplifié	Franchise en base
Ventes de marchandises, d'objets et de fournitures, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement	CAHT > 783 000 €	CAHT compris entre 82 200 € et 783 000 €	CAHT ≤ 82 200 €
Autres prestations de services	CAHT > 236 000 €	CAHT compris entre 32 900 € et 236 000 €	CAHT ≤ 32 900 €

2) Les options

L'Administration fiscale offre la possibilité d'opter pour un régime correspondant aux **seuils supérieurs**. Il en résulte que :

- les redevables relevant du régime simplifié peuvent opter pour le régime du réel normal ;
- les personnes soumises au régime de la franchise en base peuvent opter pour le paiement de la TVA d'après le régime du réel simplifié ou du réel normal, en tenant compte des seuils de chiffre d'affaires hors taxes de 90 300 € et de 34 900 € (voir page 55).

L'option est valable pour une période de **2 ans** et reconduite **tacitement** pour la même période. Elle peut être formulée par simple courrier adressé au service des impôts.

2 La déclaration et le paiement de la TVA

Les redevables de la TVA sont tenus de produire une déclaration de TVA et de payer **spontanément** l'impôt dû au Trésor public.

La **franchise en base** de TVA, dont bénéficient les assujettis relevant du régime micro-entreprises, **dispense** ces derniers de la déclaration et du paiement de la TVA (sauf s'ils acquièrent des prestations de services auprès d'un prestataire assujetti non établi en France) ; en revanche, ils ne peuvent pratiquer **aucune déduction**.

A – Le régime du réel normal

1) La déclaration

À la fin de chaque période d'imposition, l'assujetti **reporte** sur la déclaration les éléments suivants :

- le montant des opérations réalisées, imposables ou non ;
- les éléments de calcul de la TVA nette due en application des règles étudiées aux chapitres précédents :

$$\text{TVA à payer} - \text{Dédutions} = \text{TVA nette due}$$

} pour la période concernée

Les sommes sont arrondies à l'euro le plus proche.

Les conditions d'émission de la déclaration sont résumées ci-dessous :

Déclaration	
Périodicité	En principe mensuelle, mais trimestrielle si la TVA exigible annuelle est inférieure à 4 000 €
Dates limites de production	Entre le 15 et le 24 du mois suivant la période concernée d'après le statut juridique du redevable et son lieu d'imposition
Formulaire	CA3

En principe, le paiement de la TVA et l'envoi de la déclaration sont *simultanés*.

À NOTER • Les entreprises soumises à la TVA d'après les débits ou sur les livraisons de biens corporels ou de travaux immobiliers peuvent, sur demande, payer leur TVA exigible à crédit sous forme d'obligations cautionnées (billet à ordre).

2) La télédéclaration et le télèglement

Dans le cadre de la généralisation des téléprocédures, l'obligation de télédéclaration et de télépaiement est étendue à l'ensemble des entreprises soumises à un régime réel d'imposition, sans condition de seuil, depuis le 1^{er} octobre 2014.

Les téléprocédures s'effectuent :

- soit directement sur Internet à l'aide de l'échange de formulaire informatisé sur Internet (mode EFI) ;
- soit par l'intermédiaire d'un expert-comptable ou d'un prestataire spécialisé à l'aide d'une procédure d'échange de données informatisées (mode EDI).

B – Le régime du réel simplifié

1) Principe

La loi de finances rectificative pour 2013 a réformé *le régime du réel simplifié en matière de TVA*. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2015, pour bénéficier de ce régime, les entreprises doivent remplir *deux conditions cumulatives* :

- le CA N – 1 ne doit pas dépasser les limites prévues pour ce régime ;
- la TVA nette due de l'année précédente ne doit pas excéder 15 000 €.

Lorsque le montant de la TVA nette due de l'année précédente dépasse 15 000 €, les entreprises doivent désormais déclarer et payer leur TVA mensuellement selon le régime normal.

Le redevable qui bénéficie du régime du réel simplifié n'est tenu d'établir qu'**une seule déclaration par an** ; la TVA nette due n'est donc calculée qu'une fois lors de la souscription de la déclaration, mais le redevable **doit verser** en cours d'année **deux acomptes provisionnels**.

2) Les acomptes provisionnels

Exercice N : versement de 2 acomptes semestriels provisionnels

}
 1^{er} acompte en juillet égal à 55 %
 2^e acompte en décembre égal à 40 %

de la taxe due N – 1 (hors immobilisations)

Les deux acomptes représentent **95 % de la taxe due** pour N – 1. Ils sont exigibles entre le 15 et le 24 du mois suivant le semestre concerné.

Chaque acompte est **modulable** (suspension ou diminution des acomptes...) lorsque la TVA due, au cours du semestre, est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte semestriel normalement dû.

Par ailleurs, chaque versement des acomptes doit être accompagné d'un relevé indiquant son montant et son échéance.

À NOTER • Pour leur première année d'imposition, les nouveaux redevables peuvent acquitter la TVA par acomptes semestriels à condition que chacun représente au moins 80 % de la TVA réellement due pour le semestre concerné.

3) La déclaration

Exercice N + 1 : souscription d'une seule déclaration (imprimé CA12)

Elle sert à :

- déterminer **la TVA nette due** pour l'exercice N. La déduction de la TVA relative aux immobilisations est effectuée lors de l'établissement de la déclaration ;
- calculer le montant de la **régularisation annuelle** :

$$\text{TVA nette due pour N} - \text{Acomptes versés en N} = \text{TVA à payer ou Crédit de TVA}$$

- évaluer le montant des **acomptes** semestriels pour la **période ultérieure**.

La déclaration est à transmettre au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai N + 1. **Le solde** à verser doit être acquitté simultanément. Le crédit de TVA peut être soit **imputé** sur les acomptes suivants, soit **remboursé** en totalité s'il est au moins égal à 150 €.

À NOTER • Lorsque le montant de la TVA déductible sur immobilisations est au moins égal à 760 €, l'assujéti peut demander le remboursement du crédit de taxe lors du dépôt du relevé d'acompte semestriel de juillet • Afin de lutter contre la fraude fiscale, une mesure de la deuxième loi de finances rectificative pour 2014 limite temporairement le bénéfice du régime réel simplifié d'imposition en matière de TVA dans le secteur du bâtiment pour les entreprises nouvelles ou celles qui reprennent une activité après une période de cessation temporaire. Ces entreprises sont soumises pendant 2 ans au dépôt mensuel ou trimestriel de la déclaration de TVA. Elles sont donc soumises obligatoirement au régime du réel normal.

Exemple

La société Caron, entreprise commerciale, est soumise au régime du réel simplifié au titre de la TVA. Le taux unique de TVA est de 20 %.

Les éléments suivants permettent d'établir la déclaration CA12 pour l'année N :

– chiffre d'affaires hors taxes :	140 000 €
– immobilisations acquises hors taxes :	4 000 €
– autres biens et services hors taxes :	92 000 €
– acomptes semestriels versés au cours de l'exercice N :	6 570 €

Calculer la TVA nette due et la TVA à payer pour l'année N.

Déterminer le montant de chaque acompte à verser en N + 1.

Calcul de la TVA nette due pour l'année N

TVA collectée : 140 000 x 20 %		28 000 €
TVA déductible sur autres biens et services : 92 000 x 20 %	–	18 400 €
TVA nette exigible :	=	9 600 €
TVA déductible sur immobilisations : 4 000 x 20 %	–	800 €
TVA nette due pour N	=	8 800 €

Montant de la TVA à payer

TVA nette due pour N :		8 800 €
Acomptes versés en N :	–	6 570 €
TVA à payer	=	2 230 €

Détermination du montant de chaque acompte à verser en N + 1

Acompte de juillet : 9 600 x 55 % = 5 280 €

Acompte de décembre : 9 600 x 40 % = 3 840 €

Total des acomptes versés en N + 1 : 5 280 + 3 840 = 9 120 €

Le total des acomptes versés en N + 1 sera imputé sur la TVA nette due pour N + 1 lors de la souscription de la déclaration CA12 en mai N + 2.

4) La dispense du versement d'acomptes

Lorsque la TVA due au titre de l'exercice N – 1, avant déduction de la TVA relative aux immobilisations, est *inférieure* à 1 000 €, le redevable est *dispensé de verser* des acomptes. Dans ce cas, la totalité de la TVA sera versée lors de la déclaration annuelle.

3 La TVA de groupe

Un régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA est applicable depuis le 1^{er} janvier 2012 pour des sociétés appartenant à un même groupe qui remplissent certaines conditions et qui sont rattachées à la *Direction des grandes entreprises* (DGE). Cette option prend effet pour la TVA exigible le premier jour du premier exercice suivant celui de l'option. Par exemple, si l'option a été formulée en 2014, le paiement consolidé s'applique à partir du 1^{er} janvier 2015.

Ainsi, la société-mère d'un groupe qui opte pour ce régime peut régler la totalité de la TVA due au nom du groupe à l'issue d'une déclaration récapitulative. En effet, *seule la société-mère est redevable de la TVA due* sur l'ensemble des opérations réalisées par elle-même et par ses filiales. Néanmoins, l'assujettissement et les obligations déclaratives des filiales du groupe ne sont pas remis en cause mais ces dernières sont dissociées du paiement de la TVA ou du remboursement du crédit de TVA.

PARTIE 2

L'imposition des résultats de l'entreprise (BIC - IS)

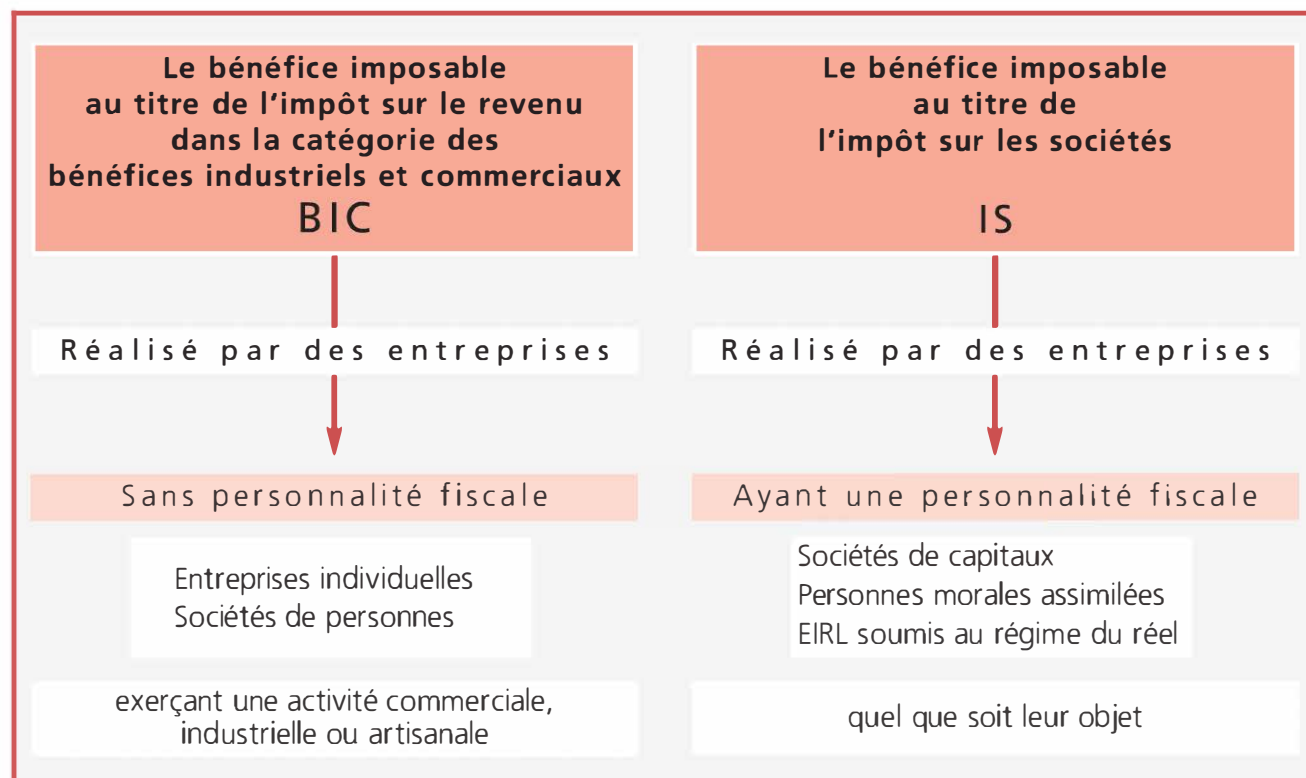
Les principes généraux de l'imposition des résultats des entreprises

Chapitre 7

1 Les régimes fiscaux des entreprises

Les *bénéfices* dégagés par l'activité des entreprises constituent un *revenu soumis à l'impôt*.

La personne imposable, les modalités de calcul de l'impôt et son paiement diffèrent selon la forme juridique de l'entreprise. Il y a lieu de distinguer :



2 Les principales caractéristiques des BIC et de l'IS

A – Les bénéfiques industriels et commerciaux (BIC)

1) Les activités imposables

On distingue *trois catégories* d'opérations imposables :

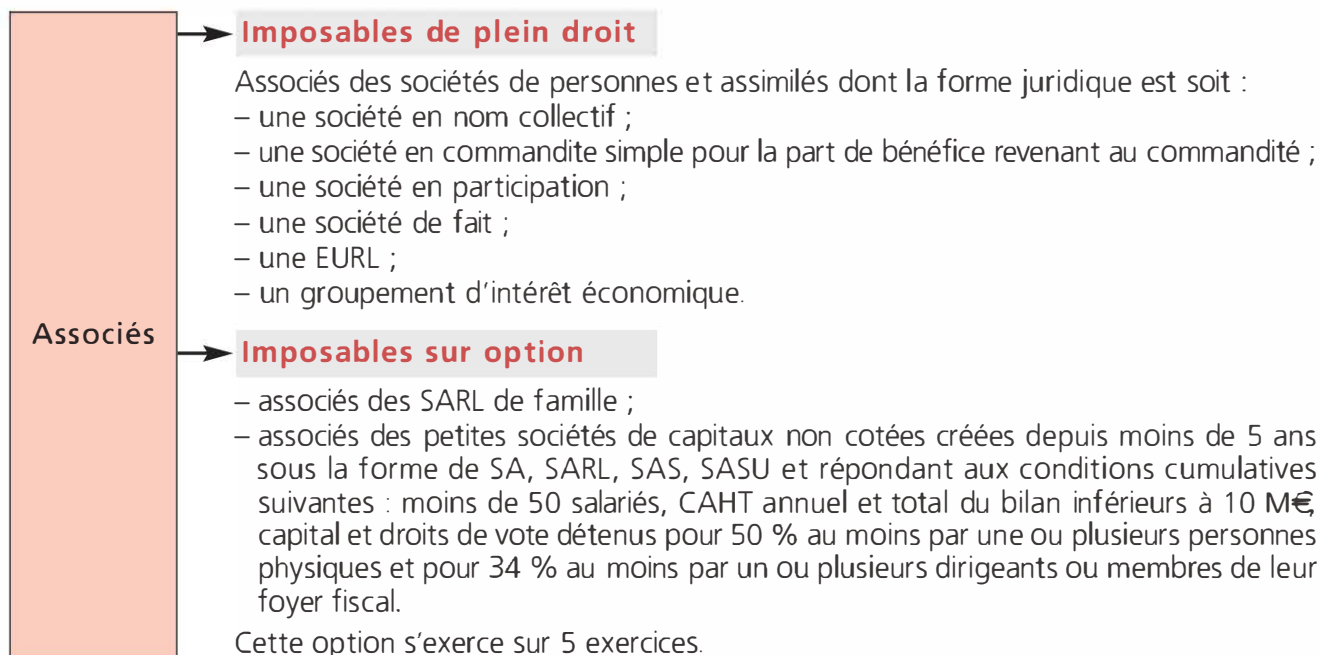
Activités imposables par nature	Les activités commerciales
	Les achats de matières ou marchandises en vue de la revente L'achat d'objets en vue de les louer Les fournitures de logement ou de nourriture L'agence d'affaires (publicité, voyage...) La sous-traitance Les opérations d'intermédiaires de commerce Les activités financières Les assurances
Activités réputées commerciales	Les activités industrielles
	Les industries de transformation Les industries extractives ou minières L'industrie du transport Les entreprises de manutention et de magasinage
Activités réputées commerciales	Les bénéfices réalisés par les concessionnaires de mines Certains profits immobiliers (bénéfices des marchands de biens et des lotisseurs et profits provenant des opérations de constructions) Les locations d'établissements industriels ou commerciaux équipés Les bénéfices réalisés par les adjudicataires, concessionnaires ou fermiers de droits communaux Les bénéfices réalisés par les membres de copropriétés de navires Les profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers, si les opérateurs professionnels optent pour le régime des BIC
Locations	De biens mobiliers De boxes ou d'emplacements de garage assorties de prestations (lavage...) De locaux d'habitation en meublé, à titre habituel

2) Les personnes physiques imposables

L'entreprise individuelle et la société ne sont pas imposées sur les bénéfices générés par leur activité.

Sont passibles de l'impôt sur le revenu d'après les BIC, **les personnes physiques** qui exercent l'une des activités précitées :

Exploitant → De l'entreprise individuelle



3) La période d'imposition

L'impôt est dû chaque année au titre de l'*année précédente*.

La période d'imposition est constituée, en principe, *par l'exercice comptable* de l'entreprise. Toutefois, l'exercice comptable ne correspond pas toujours à l'année civile.

Exercice	Période d'imposition
Il coïncide avec l'année civile	L'imposition est assise sur les bénéfices réalisés au cours de l'année au titre de laquelle cette imposition est établie. <i>Exemple</i> : imposition en 2015, au titre de 2014, d'après les résultats réalisés au cours de l'année 2014.
Il ne coïncide pas avec l'année civile	Ce sont les résultats de l'exercice clos au cours de l'année qui sont retenus. <i>Exemple</i> : si l'exercice est clôturé le 30 avril de chaque année, l'imposition en 2015, au titre de 2014, est établie d'après le résultat de l'exercice : 1 ^{er} mai 2013 – 30 avril 2014.

4) Le calcul et le paiement de l'impôt

Le résultat fiscal est :

- calculé dans l'entreprise selon les *règles fiscales* applicables au BIC ;
- déclaré par l'exploitant ou par chaque associé, pour la *part de résultat* qui lui revient, dans la catégorie des BIC puis *ajouté* aux autres revenus catégoriels du foyer fiscal pour déterminer le revenu brut global.

À NOTER • Si le résultat fiscal est une perte, il vient minorer le revenu brut global.

Après divers *retraitements* du revenu brut global, l'impôt sur le revenu est calculé d'après un barème progressif (voir troisième partie : l'impôt sur le revenu). L'impôt est payé *par le contribuable* et non par l'entreprise ; il ne constitue *pas une charge* pour cette dernière.

L'impôt dû au titre de l'exercice N est payé en N + 1 sous forme d'*acomptes* et d'un *solde*.

5) La territorialité

Deux critères sont retenus pour savoir si le titulaire de BIC est imposable en France :

Le domicile fiscal

Si le contribuable est *domicilié en France*, il est en principe imposable en France sur les bénéfices industriels et commerciaux réalisés.

La source des revenus

Les personnes fiscalement domiciliées hors de France sont imposables en France sur leurs *revenus de source française*.

B – L'impôt sur les sociétés (IS)

1) Les sociétés et les autres personnes morales imposables

D'après l'article 205 du CGI : « Il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206 ». La société ou autre personne morale est *imposée en tant que telle*. Sont passibles de l'impôt sur les sociétés :

De plein droit	
Sociétés de capitaux quel que soit leur objet	Les sociétés anonymes Les sociétés par actions simplifiées (SAS, SASU, SUIR) Les sociétés en commandite par actions Les sociétés à responsabilité limitée
Autres personnes morales	L'EURL dont l'associé est une personne morale Les sociétés civiles exerçant des activités industrielles ou commerciales Les sociétés coopératives Les sociétés en commandite simple pour la part de bénéfice revenant aux commanditaires Certains organismes bancaires (Caisse d'épargne, Crédit agricole...) Les établissements publics et les collectivités privées réalisant des opérations à but lucratif Les sociétés d'exercice libéral
Sur option irrévocable	
Sociétés de personnes	Les sociétés en nom collectif (SNC) Les sociétés en commandite simple (SCS)
Autres entreprises non soumises à l'IS	L'EURL dont l'associé est une personne physique Les sociétés en participation L'EURL, soumis au régime du réel

À NOTER • Les GIE et les sociétés civiles immobilières sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés • Certaines personnes morales sont exonérées de l'impôt sur les sociétés, tels que les organismes mutualistes, les associations (loi 1901) sans but lucratif, les collectivités publiques et les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance sauf si leur exploitation est lucrative.

2) La période d'imposition

La période d'imposition à retenir est généralement celle correspondant aux *règles* des BIC.

3) Le calcul et le paiement de l'impôt

Le résultat est calculé *dans l'entreprise* d'après les règles fiscales applicables à l'impôt sur les sociétés. Certaines d'entre elles sont similaires à celles relatives aux BIC, d'autres sont spécifiques à l'impôt sur les sociétés. Leur étude fait l'objet des chapitres 9, 10 et 11.

L'impôt est annuel et *propre à la société*. Il est calculé par la société *elle-même* en appliquant au bénéfice imposable un *taux normal* de 33 1/3 % ; certaines plus-values nettes à long terme sont, pour ce qui les concerne, taxées à 15 % ou 19 % ; viennent s'ajouter, le cas échéant, *la contribution sociale* de 3,3 % calculée sur la fraction de l'impôt sur les sociétés excédant 763 000 €, la *contribution exceptionnelle* de 10,7 % du montant de l'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises bénéficiaires et la *contribution additionnelle* de 3 % au titre des revenus distribués.

Les *petites et moyennes entreprises*, sous certaines conditions, peuvent bénéficier d'un *taux réduit* d'imposition sur une fraction du résultat fiscal.

L'impôt est payé *spontanément* par la société à la direction générale des impôts ; il représente pour elle une *charge comptable*, et donc un élément de détermination du résultat net comptable. L'impôt dû au titre de l'année N est payé sous formes d'*acomptes provisionnels* en N, le *solde* est versé au cours de l'exercice N + 1.

Les associés seront imposés à leur tour sur la part de bénéfice, après impôt sur les sociétés, qui leur sera distribuée. En cas de *perte fiscale*, celle-ci peut être *reportée* sur des exercices bénéficiaires selon des modalités particulières.

4) La territorialité

Le critère retenu est celui du *lieu de réalisation des bénéfices*.

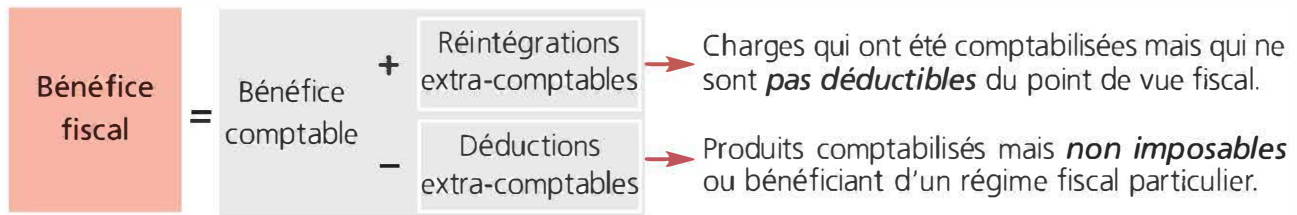
Sont, en principe, passibles de l'impôt sur les sociétés :

- les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées *en France* : ce qui correspond à l'exercice habituel d'une activité réalisée soit dans le cadre d'un établissement autonome, soit par l'intermédiaire de représentants non indépendants de l'entreprise, soit par un ensemble d'opérations constituant un cycle commercial complet ;
- les bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

3 Le résultat fiscal

Selon l'article 38-2 du CGI : « le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuée par les entreprises [...]. 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 [...]. 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 dépréciations justifiés ».

Les deux extraits de cet article, qui concernent aussi bien les bénéfices industriels et commerciaux que les résultats soumis à l'impôt sur les sociétés, montrent que le bénéfice imposable correspond au résultat comptable ; mais en pratique, le résultat comptable fait l'objet de **rectifications** pour prendre en compte les **divergences** entre les règles fiscales et les règles comptables :



4 Schéma récapitulatif

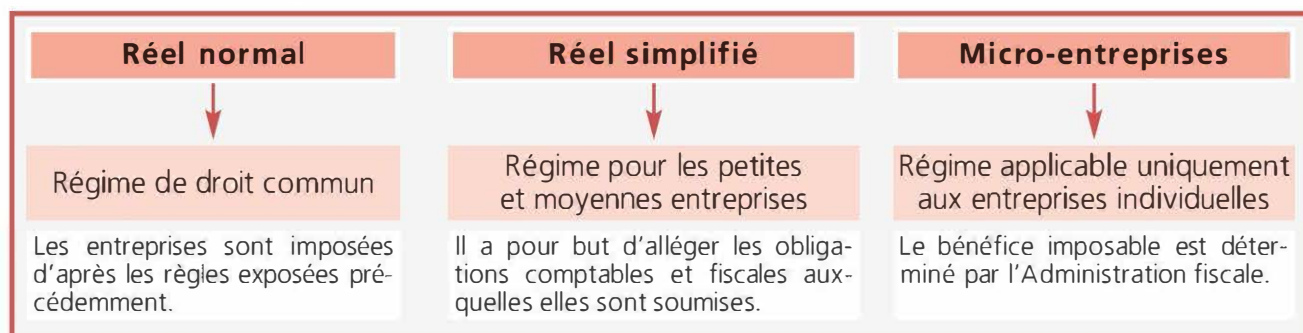
Les différentes étapes du processus d'imposition des résultats sont les suivantes :

Entreprises non soumises à l'IS	Entreprises soumises à l'IS
Travaux réalisés par l'entreprise	
① Détermination du résultat comptable ② Calcul du résultat fiscal ③ Déclaration à l'Administration fiscale	① Détermination du résultat comptable provisoire ② Calcul du résultat fiscal Imposition de l'entreprise ① Calcul de l'IS et le cas échéant des contributions additionnels ② Comptabilisation de l'IS et le cas échéant des contributions additionnelles ③ Calcul du résultat net comptable ④ Déclaration à l'Administration fiscale
Imposition de chaque associé ou de l'EIRL	
Part de bénéfice distribué ou non, revenant à l'associé, imposée : – à l'IR si l'associé est une personne physique ; – à l'IS si l'associé est une société soumise à l'IS.	Part de bénéfice distribué, revenant à l'associé, imposée : – à l'IR si l'associé est une personne physique ; – à l'IS si l'associé est une société soumise à l'IS.

5 Les régimes d'imposition

A – Présentation

Il existe *trois régimes* d'imposition des bénéficiaires pour lesquels les obligations déclaratives et comptables des entreprises diffèrent.



B – Les caractéristiques de chaque régime

Le champ d'application de chaque régime d'imposition est lié à *plusieurs critères* : le montant annuel du chiffre d'affaires hors taxes réalisé ; la nature de l'activité ; la forme juridique de l'entreprise et l'option choisie par l'entreprise.

Les caractéristiques de chaque régime fiscal applicables en 2015 sont présentées dans le tableau ci-dessous :

Nature du régime fiscal		Réel normal	Réel simplifié	Micro-entreprises
Entreprises concernées		Personnes morales passibles de l'IS, entreprises soumises à l'IR au titre des BIC et, sur option, les entreprises relevant du régime micro.	Personnes morales passibles de l'IS, entreprises soumises à l'IR au titre des BIC et, sur option, les entreprises relevant du régime micro.	Entreprises individuelles réalisant des opérations non soumises à la TVA ou qui bénéficient du régime de franchise en base de TVA.
Chiffre d'affaires	Ventes de marchandises et fournitures de logement	CA HT > 783 000 €	CAHT compris entre 82 200 € et 783 000 €	CA HT ≤ 82 200 €
	Autres activités	CA HT > 236 000 €	CAHT compris entre 32 900 € et 236 000 €	CA HT ≤ 32 900 €*

* Y compris les produits de la location de locaux meublés

Nature du régime fiscal		Réel normal	Réel simplifié	Micro-entreprises
Obligations	Comptables	Comptabilité complète et régulière d'après les prescriptions du Code de commerce, du Plan comptable général et du CGI.	Entreprises individuelles : comptabilité super-simplifiée (comptabilité de trésorerie), bilan et compte de résultat simplifiés. Dispense de l'annexe. Sociétés commerciales (sauf les sociétés contrôlées) : comptabilité de trésorerie sur option ; suppression du livre d'inventaire ; bilan et compte de résultat simplifiés ; annexe abrégée, sous conditions de seuils.	Tenue d'un livre journal détaillant les recettes professionnelles, d'un registre détaillant les achats (sf pour les autres activités). Dispense d'établir les comptes annuels ¹ .
	Fiscales	Déclaration annuelle de résultat (imprimé 2065 pour l'IS ou 2031 pour l'IR-BIC) et liasse fiscale à transmettre par voie électronique au service des impôts au plus tard le 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai.	Déclaration annuelle identique à celle prévue liasse fiscale simplifiée à transmettre par voie électronique dans les mêmes délais.	Bénéfice imposable calculé forfaitairement par l'Administration en appliquant au CAHT annuel un abattement : – de 71 % pour le CA des ventes de marchandises et fournitures de logement ; – de 50 % pour le CA des autres activités ² . Dispense de déclaration de résultat mais report du CA annuel et des \pm values sur la déclaration des revenus.
Options		—	Réel normal	Réel normal/Réel simplifié

(1) Le code de commerce dans son article R. 526-10-1 précise les obligations comptables simplifiées auxquelles doit se soumettre l'EIRL soumis au régime micro

(2) Y compris les produits de la location de locaux meublés

En ce qui concerne les obligations comptables, précisons que le gouvernement a pris le 30 janvier 2014 **par ordonnance**, les mesures d'allègement des obligations comptables suivantes :

- **Pour les micro-entreprises (sauf holding) au sens comptable** (ne dépassant pas 2 des 3 seuils suivants : 350 000 € de total de bilan, 700 000 € de CA, 10 salariés) :
Dispense de l'annexe et présentation simplifiée du bilan et du compte de résultat.
- **Pour les petites entreprises au sens comptable** (ne dépassant pas 2 des 3 seuils suivants : 4 M€ de total de bilan, 8 M€ de CA, 50 salariés) :
Présentation simplifiée du bilan, du compte de résultat et de l'annexe.

Il existe un régime optionnel de **prélèvement libératoire de l'IR** pour les entreprises soumises au **régime micro-entreprise** qui ont opté pour le régime micro-social et dont les revenus du foyer

fiscal de l'avant-dernière année sont inférieurs ou égaux à un certain seuil par part de quotient familial (26 631 € pour 2013). Ce seuil est majoré de 50 % par demi-part supplémentaire.

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu est calculé en appliquant au chiffre d'affaires ou aux recettes hors taxes les taux suivants :

- 1 % pour les artisans et commerçants qui ont une activité de ventes ou de fournitures de logement ;
- 1,7 % pour les artisans et commerçants qui ont une activité de fournitures de services ;
- 2,2 % pour les professionnels libéraux qui relèvent des bénéfices non commerciaux (BNC).

Pour les exercices clos avant 2015, le régime micro-BIC reste applicable pendant les **2 premières années** au cours desquelles les seuils de chiffre d'affaires sont franchis à condition que les entreprises continuent de bénéficier de la **franchise en base de TVA**. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2015, le régime micro reste applicable l'année au cours de laquelle la limite majorée de la franchise en base est dépassée.

À NOTER • À compter du 1^{er} janvier 2016, l'option pour le prélèvement libératoire de l'IR sera subordonnée à l'application automatique du régime micro-social à tous les micro-entrepreneurs.

C – La télédéclaration

Dans le cadre de la généralisation des téléprocédures, l'obligation de télédéclaration des résultats est étendue à toutes les entreprises soumises à un régime réel d'imposition, à partir de l'échéance de mai 2015, selon le mode EDI (échanges de données informatisées).

6 Les centres de gestion agréés

A – Le rôle des centres de gestion

Les centres de gestion agréés (CGA) par l'Administration fiscale ont un rôle d'**assistance**, de **surveillance** et de **prévention**, auprès de leurs adhérents dans le domaine de la comptabilité, de la gestion financière et de la fiscalité. Depuis 2010, ils ne peuvent plus tenir la comptabilité de leurs adhérents.

Leur mission consiste essentiellement à :

- **fournir un dossier annuel de gestion** à chaque adhérent sur la situation économique et financière de son entreprise ;
- **établir les déclarations fiscales** sur demande de leurs adhérents ;
- **veiller à la sincérité des résultats** déclarés par leurs adhérents ;
- **organiser les actions de formation** dans les domaines concernés.

À NOTER • Les CGA sont dans l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux les attestations délivrées à leurs adhérents, les déclarations de résultat, leurs annexes et les autres documents les accompagnant.

B – Les adhérents

1) Les conditions d'adhésion

L'adhésion à un centre de gestion agréé (CGA) est réservée aux entreprises individuelles ou personnes morales exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale et agricole **quels que soient le mode et le régime d'imposition** du résultat.

Les professionnels libéraux peuvent adhérer à une association de gestion agréée (AGA) qui assure les mêmes missions qu'un centre de gestion agréé.

2) Les obligations des adhérents

Les adhérents doivent :

Autoriser le CGA → à communiquer à l'inspecteur fiscal leurs comptes annuels.

Communiquer au centre → les éléments nécessaires à l'établissement du dossier de gestion.

Accepter de leurs clients → les règlements par chèque.

3) Les avantages fiscaux

Les avantages fiscaux sont réservés **exclusivement** aux adhérents **relevant de l'impôt sur le revenu** soumis au régime du réel normal ou simplifié. Toutefois, la loi de finances pour 2015 supprime la plupart d'entre eux à compter du 1^{er} janvier 2016. Actuellement, ils sont au nombre de quatre :

- **non application** de la majoration de 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu (avantage maintenu) ;
- **réduction** d'impôt (915 € maximum) pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion si le CAHT de l'adhérent n'excède pas les limites du régime micro et s'il opte pour un régime réel (supprimée à compter du 1^{er} janvier 2016) ;
- **dispense** de pénalités pour les nouveaux adhérents relevant spontanément des erreurs de déclaration (avantage maintenu) ;
- **déduction** du salaire annuel du conjoint sans plafonnement pour les entreprises soumises aux BIC (supprimée à compter du 1^{er} janvier 2016).

La dispense de majoration de 1,25 du bénéfice imposable concerne également les entreprises qui ont recours à un expert-comptable, ou à une association de gestion et de comptabilité qui ont signé une convention avec l'administration fiscale.

7 Les exonérations

Dans le cadre de la politique d'aménagement du territoire, les entreprises implantées dans certaines zones bénéficient de *régimes d'exonération*, totale ou partielle. Il s'agit :

- *des entreprises nouvelles créées* en 2014 dans certaines *zones du territoire* (zones de revitalisation rurale-ZRR ; zones d'aide à finalité régionale-ZAFR) qui bénéficient, sous certaines conditions, d'*une exonération totale ou plafonnée de 2 à 5, puis dégressive* d'IR ou d'IS de *2 à 5 ans* selon les zones ;
- *des entreprises implantées* jusqu'au 31 décembre 2020 dans des *zones franches urbaines - territoires entrepreneurs* qui bénéficient d'*une exonération totale* d'IR ou d'IS *pendant 5 ans, puis dégressive* dont la durée varie en fonction du régime d'exonération de la ZFU ;
- *les jeunes entreprises innovantes* (JEI) créées jusqu'au 31 décembre 2016 sont exonérées totalement d'impôt sur les bénéfices dans la limite de 200 000 € pendant 12 mois ; puis à raison de 50 % au titre de l'exercice suivant. En outre, les *jeunes entreprises universitaires* (JEU) bénéficient des mêmes avantages fiscaux que les jeunes entreprises innovantes pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2008 ;
- *les entreprises créées pour la reprise d'une entreprise industrielle en difficulté* entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2014 qui bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés pendant les 24 premiers mois d'activité ;
- *les très petites entreprises (TPE)* employant moins de 10 salariés créées ou reprises dans les ZRR du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015 bénéficient d'une exonération complète pendant 5 ans puis partielle pendant 3 ans ;
- *les entreprises implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser* jusqu'au 31 décembre 2017, bénéficient d'une exonération totale d'impôt sur les sociétés pendant 84 mois, ramenée à 60 mois pour celles créées en 2014 ;
- *les entreprises implantées ou créées dans les zones de restructuration de la défense* (ZRD) bénéficient d'une exonération d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) jusqu'en 2019 .

8 Les crédits d'impôt des entreprises

Certaines entreprises peuvent *bénéficier de crédits d'impôt* de la part de l'État, sous conditions.

On distingue essentiellement :

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

En vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013 et destiné à toutes les entreprises employeurs soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime du réel ainsi qu'à celles qui bénéficient d'une exonération temporaire d'impôt sur les bénéfices.

→ Il est calculé sur les rémunérations versées aux salariés (masse salariale brute) au cours de l'année civile qui n'excèdent pas 2,5 SMIC par salarié. Son taux est de 6 % pour les rémunérations versées à partir de 2014 (7,5 % pour les entreprises situées dans les DOM et pour les rémunérations versées en 2015).

Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage	→ Réserve aux entreprises industrielles, commerciales, libérales, agricoles soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime du réel embauchant des apprentis . Depuis le 1 ^{er} janvier 2014, le crédit d'impôt est restreint à la première année du cycle de formation des apprentis et à la préparation d'un diplôme d'un niveau inférieur ou égal à Bac + 2 (BTS ou DUT). Il est égal au produit du montant de 1 600 € par le nombre moyen annuel d'apprentis répondant aux conditions précitées.
Crédit d'impôt formation pour le chef d'entreprise	→ Réserve aux entreprises industrielles, commerciales, libérales, agricoles soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime du réel qui engagent des dépenses de formation au profit des dirigeants d'entreprise . Il est égal au produit du nombre d'heure passées en formation par le taux horaire du SMIC dans la limite de 40 heures par année civile.
Crédit d'impôt pour l'accès aux nouvelles technologies	→ Destiné aux PME soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime du réel qui engagent des dépenses d'équipement pour la mise en place, la protection des réseaux intranet, extranet et l'accès à l'Internet haut débit, à l'exception des ordinateurs. Il est égal à 20 % du prix hors taxes des dépenses concernées et limité à 100 000 € par période de 3 ans consécutifs.
Crédit d'impôt recherche (CIR)	→ Destiné aux entreprises industrielles, commerciales et agricoles soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime du réel qui effectuent des opérations de recherche scientifique, technique ou de conception de logiciels . Pour les dépenses engagées, il est égal à : – 30 % sur la fraction des dépenses inférieure à 100 M€ (50 % pour les entreprises situées dans les DOM et pour les dépenses engagées en 2015) ; – 5 % sur la fraction des dépenses supérieure à 100 M€ Par ailleurs, depuis le 1 ^{er} janvier 2013, les PME peuvent bénéficier du CIR innovation pour les dépenses d'innovation engagées dans la limite d'un plafond global égal à 400 000 € par an. Le taux est de 20 % (40 % pour les entreprises situées dans les DOM et pour les dépenses engagées en 2015).
Crédit d'impôt intéressement	→ Réserve aux entreprises, employant habituellement moins de 50 salariés et soumises à un régime réel d'imposition qui ont conclu un accord d'intéressement ou qui ont augmenté le volume des primes distribuables dans le cadre d'un accord existant. Il est égal à 30 % des primes dues au titre de l'exercice en cas de nouvel accord et à 30 % des surplus de primes en cas de renégociation d'un accord existant. Il s'applique au titre des primes dues en application d'accords conclus ou renouvelés depuis le 1 ^{er} janvier 2011.

D'autres crédits d'impôt existent tels que : le crédit d'impôt famille, le crédit d'impôt musique, le crédit d'impôt maître restaurateur, le crédit d'impôt jeux vidéo, le crédit d'impôt cinéma...

Ces crédits d'impôt sont **imputables** sur l'IR ou sur l'IS dû par l'entreprise. L'excédent est le plus souvent remboursable.

Dans les seules sociétés **soumises à l'impôt sur les sociétés**, les crédits d'impôt sont comptabilisés dans un compte de produits. Ces produits ne sont pas imposables.

La déductibilité des charges (BIC, IS)

Chapitre

8

1 Les principes généraux

A – Les charges

L'ensemble des charges comptabilisées au cours d'un exercice comptable, résumées dans le **compte de résultat** et analysées d'après la réglementation fiscale pour déterminer le bénéfice imposable, comprend :

Les charges constatées et décaissables	Les charges calculées et non décaissables
<p>Les achats</p> <p>Les frais généraux qui regroupent :</p> <ul style="list-style-type: none">Les services extérieursLes impôts, taxes et versements assimilésLes charges de personnelLes autres charges de gestion couranteLes charges financièresLes charges exceptionnellesLa participation des salariés, s'il y a lieuL'impôt sur les bénéfices, le cas échéant	<p>Les amortissements</p> <p>Les dépréciations</p> <p>Les provisions</p>

B – Les conditions de déductibilité

Les charges sont déductibles sous certaines conditions :

Conditions de fond

Les charges doivent être engagées dans l'*intérêt direct* de l'exploitation ou se rattacher à la *gestion normale* de l'entreprise.

Les charges doivent se traduire par une *diminution de l'actif net* de l'entreprise.

Leur déductibilité ne doit *pas être interdite* par une disposition particulière de la loi (telles les charges somptuaires).

La règle de non-déductibilité des *charges somptuaires* comporte **2 dérogations**. Sont déductibles :

- les charges liées à l'utilisation professionnelle des résidences servant d'habitation et d'adresse ou de siège social de l'entreprise ;
- les charges relatives aux résidences de plaisance ou d'agrément qui font partie d'un établissement de production et qui servent à l'accueil de la clientèle.

Conditions de forme

Les charges doivent être *comptabilisées en charges* et justifiées par un document (facture, note...).

Certaines de ces charges doivent faire l'objet d'une *déclaration* ou d'un *relevé* spécifique (déclaration annuelle des données sociales, relevé des frais généraux...).

Conditions de temps

Les charges sont déductibles au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été *engagées*.

Par ailleurs, les entreprises individuelles doivent réintégrer fiscalement les charges qui ne se rapportent pas à l'exercice de l'activité professionnelle.

À NOTER • Les biens de faible valeur (matériels et outillages, logiciels, matériels et mobiliers de bureau) dont le prix unitaire hors taxes est inférieur à 500 € sont considérés comme des charges à condition qu'ils soient comptabilisés en charges • Les dépenses destinées à l'accroissement de valeur d'un élément d'actif immobilisé ou à l'augmentation sensible de sa durée de vie sont considérées comme des éléments d'actif (donc comme des immobilisations) et non comme des charges.

2 Le traitement fiscal des charges décaissables

A – Les charges d'exploitation

Les charges d'exploitation *décaissables* sont comptabilisées dans les *comptes* « 60 Achats (sauf Variation des stocks) » à « 65 Autres charges de gestion courante ».

Celles qui sont non déductibles seront *réintégrées de manière extra-comptable* (donc rajoutées au bénéfice comptable) pour déterminer le résultat fiscal.

Le traitement fiscal des charges d'exploitation décaissables est le suivant :

Charges d'exploitation	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Achats	Déductibles	
	pour le montant :	
	Prix d'achat hors taxes + Frais accessoires – Réductions commerciales	

Charges d'exploitation	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Loyers et charges locatives	Déductibles	
Particularité : • Redevances de crédit-bail ou loyer des locations de véhicules de tourisme et de ceux homologués N1	Déductibles dans la limite d'un plafond égal à : – 18 300 € pour les véhicules mis en circulation depuis le 1 ^{er} novembre 1996 ; – 9 900 € pour les véhicules polluants mis en circulation après le 1 ^{er} juin 2004 et acquis à compter du 1 ^{er} janvier 2006.	
Frais d'entretien et de réparations	Déductibles sauf les dépenses relatives aux charges somptuaires et les dépenses visant à augmenter la valeur ou la durée de vie du bien.	
Primes d'assurance	Déductibles	
Particularité : • Cotisations d'assurance-vie ou décès, souscrites librement, sur la tête d'un dirigeant au profit de l'entreprise	Déductibles au moment de l'expiration du contrat ou lors du décès de l'assuré.	
Commissions, courtages et honoraires	Déductibles mais doivent être portés sur la DADS.	
Publicité et relations publiques	Déductibles sauf la publicité prohibée et les cadeaux qui ne sont pas faits dans l'intérêt direct de l'entreprise.	
Frais de voyage et de déplacement	Déductibles s'ils ont un caractère professionnel. Lorsqu'ils concernent les personnes les mieux rémunérées de l'entreprise, ils doivent figurer sur le relevé des frais généraux.	
Frais de réception et de représentation	Déductibles s'ils sont engagés dans l'intérêt de l'entreprise et s'ils ne sont pas qualifiés de somptuaires.	
Frais d'acquisition des titres de participation (droit de mutation, honoraires, commissions)	Déductibles ou rattachés au coût d'acquisition, sur option.	À réintégrer car incorporés au prix de revient des titres et amortis sur 5 ans.
Impôts et taxes	Déductibles	
Particularités : • Taxes sur les véhicules de sociétés y compris ceux homologués N1	Déductibles	À réintégrer
• Pénalités d'assiette, pour retard, défaut de déclaration et de recouvrement	À réintégrer	

Charges d'exploitation	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Charges de personnel	Déductibles	À déduire salaires versés au personnel, charges sociales et dépenses dans l'intérêt des salariés, rémunérations versées aux dirigeants sauf si elles sont excessives ou non justifiées.
Particularités : • Rémunération de l'exploitant et des associés • Salaire du conjoint (régime de communauté) • Rémunérations différées versées au départ des dirigeants des sociétés cotées	À réintégrer	_____
	Déductibles dans la limite de 13 800 € par an (17 500 € en 2016). Sans plafonnement pour les adhérents à un CGA pour la dernière fois en 2015	_____
	_____	Déductibles dans la limite de 6 fois le plafond de la SS par bénéficiaire.
Jetons de présence • Société employant au moins 5 personnes • Société employant moins de 5 personnes	_____	Déductibles s'ils n'excèdent pas globalement 5 % du montant de la rémunération moyenne des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées selon que l'effectif est supérieur ou non à 200 salariés. L'excédent est réintégré.
	_____	Déductibles 457 € par membre du conseil. L'excédent est réintégré.

B – Les charges financières

Les charges financières décaissables sont comptabilisées dans le *compte « 66 Charges financières »*. Celles qui sont non déductibles seront *réintégréées de manière extra-comptable* (donc rajoutées au bénéfice comptable) pour déterminer le résultat fiscal.

Lorsque le montant des *charges financières nettes* (charges diminuées des produits) liées aux sommes laissées ou mises à disposition des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est *égal ou supérieur à 3 M€*, la part des charges financières nettes déductibles est *limitée à 75 %* pour les exercices clos au 31 décembre 2014. Il faut donc *réintégrer* au titre de ces exercices 25 % pour 2014 du montant global desdites charges financières nettes.

Sont visées par cette mesure :

- **les charges financières** comptabilisées dans les comptes « 66 Charges financières » à l'exception des comptes « 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » et « 664 Pertes sur créances liées à des participations » ;
- **les produits financiers** comptabilisés dans les comptes « 76 Produits financiers » à l'exception du compte « 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » ;
- **en cas de crédit-bail** mobilier ou de location avec option d'achat, la quote-part de redevances ou de loyers assimilés à des charges et produits financiers.

Le traitement fiscal des charges financières est le suivant :

Charges financières	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Intérêts des sommes dues à des tiers	Deductibles sur les résultats de l'exercice au cours duquel ils ont couru	
Intérêts d'emprunt versés à des sociétés liées		Deductibles si intérêts soumis à une imposition $\geq 25\%$ chez l'entreprise prêteuse pour les exercices clos depuis le 25/9/2013
Intérêts des comptes courants d'associés	Deductibles si capital entièrement libéré et si taux des intérêts égal ou inférieur à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises (TMPV). Pour les sociétés liées, soumises à l'IS, le taux limite de déduction peut être celui du marché s'il est supérieur au TMPV. Néanmoins, la déduction est conditionnée à l'imposition minimum des intérêts exigée désormais pour le prêteur.	
Pertes de change	Deductibles	
Pertes latentes de change	À déduire de manière extra-comptable	
Abandons de créances consenties à caractère financier	À réintégrer pour les exercices clos à partir du 4 juillet 2012, à l'exception de celles consenties aux entreprises soumises à une procédure collective	

C – Les charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles décaissables sont comptabilisées dans le **compte « 67 Charges exceptionnelles »**. Le traitement fiscal des charges exceptionnelles est le suivant :

Charges exceptionnelles	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Dons	Déductibles si versés dans l'intérêt direct de l'entreprise ou du personnel	
Particularité : • Dons effectués au titre du mécénat	À réintégrer	
Amendes et pénalités fiscales	À réintégrer	
Pénalités de Sécurité sociale et majorations de retard	À réintégrer	
Amendes de Sécurité sociale pour infraction à la réglementation du travail, contraventions au Code de la route	À réintégrer	
Taxe exceptionnelle de 50 % sur la part des rémunérations individuelles > 1 M€ versées en 2014	Déductibles de l'exercice au cours duquel elle est exigible. Le total de la taxe est plafonné à 5 % du CAHT réalisé en 2014	

À NOTER • Les dons effectués au titre du mécénat bénéficient d'une réduction d'impôt de 60 % dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires hors taxes.

D – La participation des salariés et l'impôt sur les bénéfices

La participation des salariés et l'impôt sur les bénéfices s'enregistrent dans le *compte* « 69 Participation des salariés – Impôts sur les bénéfices et assimilés ». Un *régime particulier* de déductibilité fiscale s'applique à la participation des salariés.

Le traitement fiscal de la participation des salariés et de l'impôt sur les bénéfices est le suivant :

Participation des salariés	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Participation des salariés calculée au titre de l'exercice	À réintégrer	
Participation virée en réserve spéciale de participation	À déduire de manière extra-comptable.	
Sommes dues au titre de l'intéressement et de la prime dividendes	Déductibles	

Impôts sur les bénéfices	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Impôt sur les sociétés, CSB, contribution exceptionnelle de 10,7 % et contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes	—	À réintégrer

Précisons que les primes dividendes sont supprimées au 1^{er} janvier 2015.

Exemple

Vous êtes employé par le cabinet d'expertise-comptable Le Guillou. Vous êtes chargé de superviser le travail d'un stagiaire ayant pour mission de préparer le calcul du résultat fiscal de deux clients. Ce stagiaire rencontre des difficultés dans l'analyse fiscale des charges et vous demande de traiter les éléments suivants :

Dossier Plozon : commerçant, marié sous le régime de la communauté, soumis au régime du réel normal, au titre des BIC, adhérent à un CGA

- réparation du véhicule, partiellement amorti, utilisé par le commercial : 480 € ;
- achat d'un matériel de bureau : 250 € HT ;
- dépenses d'entretien du jardin de la résidence secondaire de M. Plozon : 648 € ;
- règlement mensuel, par l'entreprise, d'une redevance de 381 € pour un véhicule de tourisme financé par crédit-bail. Le bailleur a acquis le véhicule neuf le 15 mars 2010 pour 27 000 € Durée d'amortissement 5 ans ;
- dépenses de contravention pour stationnement interdit : 76 € ;
- salaire annuel de M^{me} Plozon : 28 000 € ;
- prise en charge par l'entreprise de frais de déplacement, à l'occasion d'un salon professionnel ; M. Plozon a égaré les pièces justificatives : 530 € ;
- constatation d'une perte latente de 248 € à la suite d'un achat de marchandises à un fournisseur suédois ;
- rémunération annuelle perçue par M. Plozon : 33 000 €, comptabilisée en charges.

Procéder aux régularisations nécessaires à la détermination du résultat fiscal de l'exercice N.

Charges	Déductible	À réintégrer	Observations
Réparation du véhicule	480		Réparation n'augmentant pas la valeur du bien
Achat matériel de bureau	2 540		Somme < à 500 €
Dépenses d'entretien du jardin		648	Dépense personnelle du dirigeant
Redevance crédit-bail annuelle : 381 x 12 = 4 572	2 832	1 740	Part non déductible correspondant à l'amortissement sur la fraction >18 300 € (27 000 – 18 300) x 20 %
Contravention		76	Amende fiscale
Salaire annuel de Mme Plozon	28 000		Salaire annuel est déductible en totalité (à compter du 1 ^{er} janvier 2016, la déduction sera limitée)
Frais avec absence de justificatif		530	Dépense non justifiée
Perte latente	248		À déduire de manière extra-comptable
Rémunération de M. Plozon		33 000	Rémunération de l'exploitant

Dossier SA Nil : capital : 80 000 € entièrement libéré ; CAHT : 2 645 000 € ; soumise à l'impôt sur les sociétés ; nombre de salariés : 4

- loyer du garage : 1 500 € ;
- cotisations d'assurance-vie sur la tête du Président du conseil d'administration au profit de l'entreprise : 2 750 € ;
- taxe foncière : 1 875 € ;
- taxe sur les véhicules de société : 4 300 € ;
- jetons de présence versés aux trois membres du conseil d'administration : 2 300 € ;
- comptes-courants d'associés :
 - sommes laissées en compte par le président du conseil d'administration durant l'exercice : 90 000 €
 - taux d'intérêt : 4 %
 - TMPV : 2,8 % ;
- dons à des œuvres reconnues d'utilité publique : 9 200 € ;
- participation des salariés au titre de l'exercice N : 2 000 € ;
- pénalités pour paiement tardif de la TVA : 140 € ;
- abandon de créance consentie à la société Loc dont la société Nil détient des titres de participation : 8 000 € Les deux sociétés n'ont aucune relation commerciale.

Procéder aux régularisations nécessaires à la détermination du résultat fiscal de l'exercice N.

Charges	Déductible	À réintégrer	Observations
Loyer du garage	1 500		Dépense correspondant à la gestion normale
Cotisations d'assurance- vie du Président		2 750	Déductible en fin de contrat ou lors de la réalisation du risque
Taxe foncière	1 875		Taxe déductible
Taxe sur les véhicules de tourisme		4 300	Déductible que pour les sociétés non soumises à l'IS
Jetons de présence versés	1 371	929	Société employant moins de 5 salariés ; montant déductible : 457 € par membre
Intérêts des comptes-courants d'associés dirigeants	2 520	1 080	Intérêts dus : $90\,000 \times 4\% = 3\,600\text{ €}$ Intérêts déductibles au TMPV : $90\,000 \times 2,8\% = 2\,520\text{ €}$
Dons à des œuvres		9 200	Font l'objet d'une réduction d'impôt de 60 %
Participation des salariés		2 000	Déductible sur l'exercice N + 1

Charges	Déductible	À réintégrer	Observations
Pénalités pour paiement tardif		140	Pénalités de recouvrement, non déductible
Abandon de créance		8 000	Il s'agit d'un abandon de créance à caractère financier

3 Le traitement des charges calculées

Les charges calculées sont des charges *non décaissables* qui regroupent essentiellement les amortissements, les dépréciations et les provisions.

L'application des règles comptables relatives à la définition, à l'évaluation des actifs ainsi qu'à l'amortissement et à la dépréciation de ces derniers ont des *conséquences* sur les règles fiscales :

- alignement des règles fiscales sur les règles comptables ;
- constatation d'amortissements dérogatoires, pour traiter les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales relatives aux amortissements ;
- retraitements ;
- mesures de simplification en faveur des PME et pour l'application de la méthode des composants ;
- ...

A – Les amortissements

1) Les amortissements pour dépréciation

Selon les *règles comptables*, l'amortissement d'un actif est la répartition de son montant amortissable en fonction de son utilisation. L'*utilisation* du bien se mesure par la *consommation* des avantages économiques attendus de l'actif. En conséquence, pour évaluer la base amortissable et les amortissements comptables, il faut tenir compte :

- du *mode d'amortissement* le mieux adapté au rythme de consommation des avantages économiques futurs, indépendamment des modes d'amortissement fiscalement retenus ;
- des *durées* réelles d'utilisation, indépendamment des durées d'usage fiscales ;
- de la *valeur résiduelle* pouvant modifier la base amortissable ;
- du caractère *décomposable* ou non de l'immobilisation.

Les amortissements comptables issus de ces règles peuvent se révéler *moins avantageux* pour l'entreprise que ceux admis par l'administration fiscale. En conséquence, le traitement des *divergences* entre les règles comptables et les règles fiscales relatives à la base, à la durée et au mode d'amortissement doit être effectué en utilisant l'*amortissement dérogatoire*.

a) La base de calcul

En comptabilité, la base amortissable peut être *diminuée* de la valeur résiduelle. Cette possibilité *n'est pas admise en fiscalité* ; il existe donc une divergence.

L'amortissement est pratiqué sur la *valeur d'origine* (prix de revient HT) qui est inscrite au bilan. La valeur d'origine diffère selon la condition d'entrée du bien dans le patrimoine. On distingue :

Condition d'entrée	Valeur d'origine	Règle fiscale
Biens acquis à titre onéreux	Coût d'acquisition	Alignement sur l'évaluation comptable
Biens acquis à titre gratuit	Valeur vénale	Abstraction faite des coûts de sortie contrairement à l'évaluation comptable : donc divergence
Biens créés par l'entreprise	Coût de production	Alignement sur l'évaluation comptable

b) Les durées d'utilisation

Du point de vue comptable, les biens sont amortis à partir des durées d'utilisation réelles définies *par l'entreprise* et non plus d'après les usages de la profession. *Fiscalement*, ce sont les durées d'usage (durées d'usage d'utilisation) qui sont maintenues ; il existe donc une divergence.

c) Les modes d'amortissement

Sur le plan comptable, le mode d'amortissement doit traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif. À défaut, le mode linéaire est appliqué. Le rythme de consommation peut être mesuré en unités d'œuvre.

Du point de vue fiscal, le Code général des impôts distingue *deux modes* d'amortissement qui peuvent s'avérer plus avantageux pour l'entreprise ; il existe donc une divergence.

Les modalités d'application de ces deux modes d'amortissement sont les suivantes :

L'amortissement linéaire

C'est le mode de *droit commun* (minimal obligatoire) ; il s'applique à l'ensemble des biens amortissables.

Le taux est calculé en fonction de la *durée normale* d'utilisation, fixée par l'Administration fiscale. L'annuité est *constante* pendant toute la période d'amortissement :

$$\text{Annuité} = \text{Valeur d'origine} \times \text{Taux}$$

Le point de départ est la *date de mise en service* du bien.

Lorsqu'un bien est acquis en cours d'exercice, la première annuité est calculée *pro rata temporis* ; l'amortissement s'effectue donc sur un exercice supplémentaire par rapport à la durée d'utilisation.

L'amortissement dégressif

Il est *facultatif* et réservé à certains biens acquis *neufs*, dont la durée d'utilisation est ≥ 3 ans (biens d'équipement, investissements hôteliers).

Le taux dégressif s'obtient par le produit du taux linéaire et d'un coefficient, variable selon la durée d'utilisation. Le *coefficient* est variable selon la durée d'utilisation du bien :

Durée	Biens acquis		
	jusqu'au 31 décembre 2000	depuis le 1 ^{er} janvier 2001	entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009*
3 ou 4 ans	1,5	1,25	1,75
5 ou 6 ans	2	1,75	2,25
Plus de 6 ans	2,5	2,25	2,75

* Les coefficients ont été majorés de 0,5 point dans le cadre du plan de relance de l'économie

L'annuité est *décroissante* ; elle se calcule sur la valeur nette comptable du bien, mais lorsque l'annuité dégressive devient *inférieure* au quotient de la valeur nette comptable par le nombre d'année d'utilisation restant à courir, ce quotient est retenu comme annuité.

Le point de départ est le *1^{er} jour du mois d'acquisition*.

Lorsqu'un bien est acquis en cours d'exercice, la première annuité est calculée *pro rata temporis* ; toutefois la durée d'amortissement est égale à la durée d'utilisation.

d) Les conditions de déduction

Pour être déductibles, les amortissements sont soumis aux conditions suivantes :

- les amortissements doivent être *comptabilisés* ;
- un montant minimal d'amortissement est *obligatoire* correspondant, à la clôture de chaque exercice, au montant cumulé des amortissements depuis l'acquisition du bien calculés selon le mode *linéaire*. Toutefois, dans certains cas (durée d'utilisation plus longue que la durée d'usage) la tolérance administrative s'applique ;
- les amortissements ne doivent *pas être exagérés* (durée trop courte...), ni *être irrégulièrement différés*, c'est-à-dire inférieurs au montant minimal obligatoire.

Les amortissements dérogatoires issus de l'application des règles comptables sont égaux à la *quote-part* d'amortissement correspondant à l'*avantage fiscal* que l'entreprise peut obtenir par rapport à l'amortissement comptable calculé d'après les nouvelles règles.

e) Le traitement des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Une synthèse des situations les plus fréquentes est présentée ci-dessous :

Origine de la divergence	Situation	Conséquences fiscales
Base amortissable	Au niveau comptable, si l'entreprise doit <i>diminuer</i> la base amortissable du montant de la valeur résiduelle, les amortissements comptables peuvent être de ce fait inférieurs à ceux admis fiscalement.	Elle doit constater un <i>amortissement dérogatoire</i> égal à la différence entre la dotation aux amortissements comptables et celle fiscalement déductible pour garder l'avantage fiscal de l'amortissement minimal.

Origine de la divergence	Situation	Conséquences fiscales
Durée d'utilisation	La durée d'usage est <i>plus courte</i> que la durée d'utilité définie par l'entreprise.	Il faut constater un amortissement dérogatoire pour conserver l'avantage fiscal procuré par la durée d'usage.
	La durée d'usage est <i>plus longue</i> que la durée d'utilité définie par l'entreprise.	Il faut réintégrer de manière extra-comptable la fraction d'amortissement excédentaire.
Mode d'amortissement	La dotation aux amortissements résultant du mode d'amortissement comptable est <i>inférieure</i> à celle fiscalement déductible.	Il faut constater un amortissement dérogatoire pour la différence.
	La dotation aux amortissements résultant du mode d'amortissement comptable est <i>supérieure</i> à celle fiscalement déductible.	Il faut réintégrer de manière extra-comptable la fraction d'amortissement excédentaire.

f) Les mesures de simplification pour les PME

Les PME qui ne dépassent pas les seuils pour deux des trois critères suivants : total du bilan : 4 000 000 €, chiffre d'affaires : 8 000 000 €, nombre de salariés : 50, peuvent conserver dans les **comptes individuels** les durées d'usage pour les immobilisations **non décomposables**, afin d'éviter les contraintes de traitement exposées ci-avant.

Toutefois, ces PME devront constater des amortissements dérogatoires lorsque la **valeur résiduelle** ou le mode d'amortissement dégressif sont pris en compte.

g) La méthode des composants

Une immobilisation décomposable comprend :

- **une structure** : partie non décomposée de l'immobilisation ;
- **des composants** : éléments significatifs de l'immobilisation.

Fiscalement, les composants sont définis comme des **éléments principaux** d'une immobilisation corporelle qui répondent aux deux conditions suivantes :

- leur durée réelle doit être **différente** de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ;
- ils doivent être **remplacés** au cours de la durée de vie de la dite immobilisation.

L'administration fiscale a fixé plusieurs critères pour identifier les composants. **Ne sont pas jugés significatifs** les composants dont :

la valeur est inférieure	soit à 500 € hors taxes
	soit à 15 % du prix de revient global de l'immobilisation pour les biens meubles soit à 1 % du prix de revient global de l'immobilisation pour les immeubles
la durée d'amortissement est	soit supérieure à 80 % de la durée d'utilisation de l'immobilisation
	soit inférieure à 12 mois

Du point de vue comptable, on distingue deux catégories de composants :

Composants de 1 ^{re} catégorie	Composants de 2 ^e catégorie (sur option)
Éléments principaux significatifs de l'immobilisation, destinés à être remplacés	Dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien et de grandes révisions

La structure et chacun des composants (1^{re} ou 2^e catégorie) font l'objet d'un plan d'amortissement *spécifique* d'après leur propre durée d'utilisation et en fonction du mode d'amortissement le mieux adapté.

Plusieurs *divergences* existent entre les règles fiscales et les règles comptables relatives à la méthode des composants :

Structure et composants de première catégorie

Durée d'utilisation : fiscalement, la structure peut être amortie sur sa durée d'usage (sauf pour les immeubles de placement) et le composant, identifié à l'origine, peut être amorti sur la **durée d'usage** de la structure, si celle-ci présente un avantage par rapport à sa propre durée d'utilisation. L'entreprise devra alors constater un **amortissement dérogatoire** pour la différence entre l'annuité comptable et l'annuité fiscale résultant de la durée d'usage.

Mode d'amortissement : fiscalement, la structure et les composants peuvent bénéficier du **mode dégressif fiscal**, soit parce qu'ils sont eux-mêmes éligibles au mode dégressif, soit parce que l'immobilisation dans son ensemble est éligible à ce mode. En conséquence, un complément d'amortissement dérogatoire sera comptabilisé entre l'annuité comptable et l'annuité fiscale résultant du mode dégressif.

Composants de seconde catégorie

Sur le plan fiscal : les dépenses d'entretien identifiées en comptabilité comme composants de 2^e catégorie **ne sont pas reconnues** et ne peuvent faire l'objet d'un plan d'amortissement spécifique. De ce fait, lorsque l'entreprise a choisi cette option, plusieurs retraitements fiscaux sont à effectuer :

- réintégration des dotations aux amortissements excédentaires constatées en comptabilité ;
- réintégration de la valeur nette comptable non nulle (charge exceptionnelle) du composant d'origine lors de son remplacement ;
- déduction extra-comptable du supplément d'actif lié au remplacement du composant d'origine.

2) Les amortissements exceptionnels fiscaux

Les amortissements exceptionnels sont destinés à *favoriser* certains investissements (logiciels dissociés, sites internet). L'amortissement s'effectue le plus souvent en **12 mois**. En outre, d'après la loi de finances pour 2014, les PME peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel sur 24 mois pour les robots industriels acquis ou créés entre le 1^{er} octobre 2013 et le 31 décembre 2015. L'objectif est de procurer une **économie d'impôt** aux entreprises en augmentant l'annuité

fiscalement déductible :

$$\text{Annuité fiscale} = \text{Annuité économique} + \text{Annuité dérogatoire}$$

L'annuité dérogatoire constitue une dotation aux *provisions réglementées*. Lorsque l'annuité fiscale devient *inférieure* à l'annuité économique, la différence fait l'objet d'une *reprise*.

À NOTER • Lorsque pour un bien le montant des amortissements comptabilisés est inférieur au montant des amortissements cumulés, calculés selon le mode linéaire, la différence constitue un amortissement irrégulièrement différé. Cet amortissement doit être régularisé mais le droit à déduction est définitivement perdu • Le même bien ne peut pas bénéficier de la majoration temporaire et d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois.

3) Le suramortissement

Les immobilisations financées au moyen de certaines *primes d'équipement* (prime d'installation, prime d'aménagement du territoire...) bénéficient d'un *supplément* d'amortissement déductible de manière extra-comptable égal à :

$$(50 \% \text{ de la prime}) \times \text{Taux d'amortissement}$$

4) Le traitement fiscal des dotations aux amortissements

On distingue :

Dotations aux amortissements	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Dotations aux amortissements des véhicules de tourisme, y compris ceux homologués N1	À réintégrer le montant des amortissements calculé sur la fraction du prix d'achat toutes taxes comprises excédant : – 18 300 € pour les véhicules mis en circulation depuis le 1 ^{er} novembre 1996 ; – 9 900 € pour les véhicules polluants mis en circulation après le 1 ^{er} juin 2004 et acquis à compter du 1 ^{er} janvier 2006.	
Dotations aux amortissements relatives à la régularisation des amortissements irrégulièrement différés	À réintégrer	
Suramortissement des immobilisations financées par prime ou subvention d'équipement	À déduire de manière extra-comptable	
Dotations aux amortissements des biens somptuaires	À réintégrer	
Dotations aux amortissements excédentaires sur composants de seconde catégorie	À réintégrer	

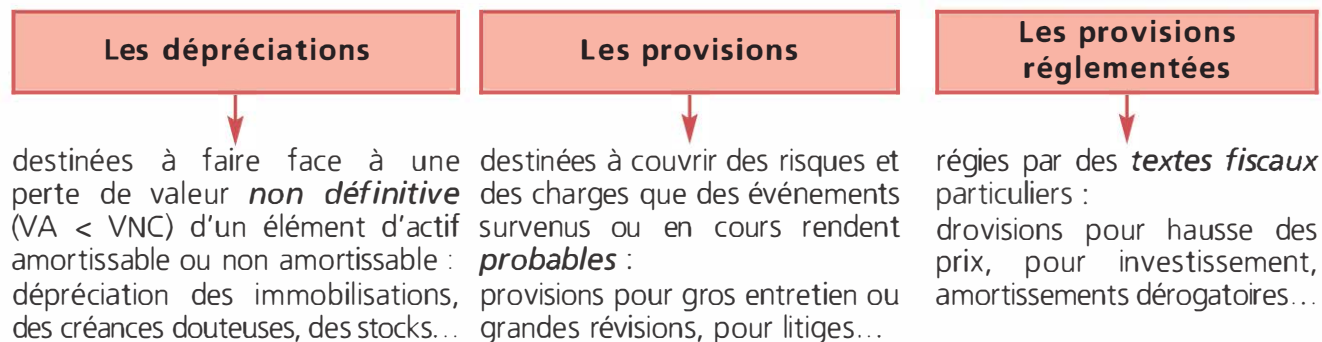
Dotations aux amortissements	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Dotations aux amortissements excédentaires résultant de la durée d'amortissement comptable plus courte que la durée d'usage fiscale ou du mode d'amortissement	À réintégrer de manière extra-comptable.	

B – Les dépréciations et les provisions

Le terme *provision* est consacré exclusivement aux comptes figurant au passif du bilan.

1) La classification des dépréciations et des provisions

On distingue :



À NOTER • Les provisions pour risques et charges doivent être distinguées des charges à payer. Ces dernières ont un caractère de dettes certaines alors que les provisions revêtent le caractère de dettes probables.

2) Les conditions de déductibilité

Pour être déductibles, les dépréciations et les provisions doivent être soumises aux conditions suivantes :

- la dépréciation ou la provision doit être destinée à faire face à une perte ou à une charge **déductible** ;
- la perte ou la charge doit être **nettement précisée** quant à sa nature et à son montant ;
- la perte ou la charge doit être **probable** ;
- la perte ou la charge doit résulter d'événements **en cours** à la clôture de l'exercice ;
- la perte ou la charge provisionnée doit être normalement **déductible** ;
- les dépréciations ou les provisions doivent être **comptabilisées et figurer** sur le tableau des provisions à joindre à la déclaration des résultats.

Les dépréciations et les provisions doivent être **reprises** et donc rapportées au résultat :

- lorsque la perte ou la charge concernée se réalise effectivement ;

- lorsque les dépréciations ou les provisions sont considérées comme devenues sans objet ;
- lorsqu'elles sont détournées de leur objet.

3) Les dépréciations des actifs immobilisés

a) Principes généraux comptables et fiscaux

Du point de vue comptable, la dépréciation d'un actif immobilisé est constatée lorsque sa valeur actuelle est devenue notablement *inférieure* à sa valeur nette comptable, à l'issue d'un **test de dépréciation**.

$$\text{Dépréciation} = \text{Valeur nette comptable} - \text{Valeur actuelle}$$

La valeur actuelle est égale à la valeur la **plus élevée** entre la valeur vénale et la valeur d'usage ; sachant que :

- **la valeur vénale** correspond au montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie ;
- **la valeur d'usage** est la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations de ces avantages économiques futurs attendus. Dans la plupart des cas, la valeur d'usage est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

Sur le plan fiscal, plusieurs divergences existent avec les règles comptables en ce qui concerne la valeur actuelle et la base de calcul de la dépréciation.

Valeur actuelle

Fiscalement, seule la dépréciation calculée d'après la **valeur vénale** est déductible. En conséquence, celle comptabilisée d'après la valeur d'usage doit être **réintégrée** dans sa totalité l'année de sa constitution. Par contre, la différence entre la valeur d'usage et la valeur vénale **n'est pas déductible**.

De plus, la valeur vénale doit être déterminée **abstraction faite** des coûts de sortie ; donc la fraction de dépréciation correspondant aux coûts nets de sortie **n'est pas déductible**.

Base de calcul de la dépréciation

Du point de vue comptable, la base est égale à la valeur nette comptable de l'immobilisation à déprécier. **Fiscalement**, la base est égale à la valeur nette fiscale de l'immobilisation. Si la valeur nette comptable est **supérieure** à la valeur nette fiscale, la déduction de la dépréciation est **limitée** à la différence entre la valeur nette fiscale et la valeur vénale brute.

b) Cas des dépréciations des immobilisations amortissables

Au niveau comptable, la constitution ou la reprise d'une dépréciation modifie de manière

prospective la base d'amortissement. Or, **fiscalement**, la base amortissable ne peut être minorée du montant des dépréciations.

Pour permettre la déductibilité fiscale de ces dépréciations, la dépréciation est transférée en compte d'amortissement pour la différence entre la dotation calculée sur la nouvelle base amortissable et celle qui aurait été comptabilisée sans dépréciation. Ce transfert de la dépréciation en compte d'amortissement permet de comptabiliser un **amortissement déductible** alors que la dépréciation ne l'est pas.

4) L'évaluation des autres dépréciations et des provisions

Les modalités de calcul des dépréciations autres que celles relatives à l'actif immobilisé et celles des provisions diffèrent selon la nature de l'élément auquel elles se rapportent.

Nature	Calcul
Dépréciation des stocks et en-cours	Prix de revient – Cours du jour à la date d'inventaire
Dépréciation des créances	Montant de la créance hors taxes x % de perte probable
Dépréciation des titres	<i>Pour les titres de participation :</i> Valeur d'origine – Valeur économique d'usage <i>Pour les titres de placement cotés :</i> Valeur d'origine – Cours boursier moyen du dernier mois <i>Pour les titres de placement non cotés :</i> Valeur d'origine – Valeur probable de négociation
Provision pour risques et charges	Montant de l'évaluation du risque ou de la charge d'après : devis, expert, estimation, statistique...
Provision pour hausse des prix	Augmentation successive sur 2 ans : $(PU_N - 1,10 PU_{N-2}) \times \text{Quantité stockée à la clôture } N - \text{Dotation}_{N-1}$ Augmentation sur un an : $(PU_N - 1,10 PU_{N-1}) \times \text{Quantité stockée à la clôture } N$
Provision pour amortissement dérogatoire	Annuité fiscale – Annuité économique

5) Le traitement fiscal des dotations aux dépréciations et aux provisions

Les dotations de l'exercice correspondent au montant de la dépréciation ou de la provision pour l'exercice concerné. Si une dépréciation ou une provision était **déjà constituée** lors d'exercices antérieurs, son montant doit être **pris en compte** pour déterminer le montant de la dotation de l'exercice :

$$\text{Dotation} = \text{Montant de la dépréciation ou de la provision à la clôture de l'exercice } N - \text{Montant de la dépréciation ou de la provision à la clôture de l'exercice } N - 1$$

a) Les dotations aux dépréciations

Dotations aux dépréciations	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Dotations pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles	Déductibles si la dépréciation est calculée sur la base de la valeur vénale avant déduction des coûts de sortie.	
Dotations excédentaires pour dépréciation des actifs immobilisés par rapport à celles fiscalement admises	À réintégrer	
Dotations pour dépréciation des titres de participation	À réintégrer régime des MVLT	Relatives aux titres soumis au taux de 0 % : À réintégrer Relatives aux titres SPI cotés soumis au taux de 19 % : À réintégrer régime des MVLT Relatives aux titres SPI non cotés soumis au taux de 33 1/3 % : Déductibles avec plafonnement
Dotations pour dépréciation des autres titres	À réintégrer régime des MVLT	Déductibles
Dotations pour dépréciation des stocks	Déductibles	
Dotations pour dépréciation des créances douteuses	Déductibles	

b) Les dotations aux provisions

Dotations aux provisions	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Dotations aux provisions pour pertes de change	À réintégrer	
Dotations aux provisions pour amendes, pour complément de retraite, pour indemnités de départ à la retraite, pour licenciement économique	À réintégrer	
Dotations aux provisions pour impôt	—	À réintégrer

Dotations aux provisions	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Dotations aux provisions pour hausse des prix	Déductibles si les produits sont en stock à la clôture de l'exercice	
Dotations aux provisions pour amortissements dérogatoires	Déductibles	
Dotations aux provisions pour gros entretien et grandes révisions	Déductibles	

Exemple

Le stagiaire vous confie les dossiers des clients Plozon et Nil pour procéder à l'analyse fiscale de certaines charges non décaissables de leur entreprise.

Dossier Plozon :

- la dotation aux amortissements relative à un véhicule de tourisme non polluant acquis en juin 2010 pour 22 800 € a été comptabilisée. Durée d'utilisation 5 ans ;
- l'annuité d'amortissement N - 1 relative à une armoire de bureau de 2 440 € HT amortissable en 10 ans, selon le mode linéaire n'a pas été comptabilisée. La situation a été régularisée à la clôture de l'exercice N. L'annuité N a été correctement comptabilisée ;
- la dotation relative à l'amortissement de la résidence secondaire s'élève à 1 830 € ;
- une dépréciation de 458 € pour un client douteux a été constituée ;
- la réfection de la toiture des locaux professionnels, fait l'objet d'un plan pluriannuel. L'estimation s'élève à 7 600 € Il a été décidé de constituer une provision sur 3 ans.

Effectuer les régularisations nécessaires à la détermination du résultat fiscal de l'exercice N.

Charges	Déductible	À réintégrer	Observations
Dotations aux amortissements : véhicule de tourisme	3 660	900	Part non déductible correspondant à l'amortissement sur la fraction excédant 18 300 € : $(22\ 800 - 18\ 300) \times 20\ %$
Dotations aux amortissements : armoire de bureau	244	244	Dotations comptables N - 1 et N : 488 €, mais l'annuité N - 1 est irrégulièrement différée
Dotations aux amortissements : résidence secondaire		1 830	Amortissement de biens somptuaires
Dotations aux provisions pour créance douteuse	458		Provision justifiée
Dotations aux provisions pour risques et charges	7 600		Provision à constituer sur 3 ans à raison d'un tiers par an

Dossier SA Nil :

- la société a comptabilisé une provision de 800 € pour perte éventuelle de change ;
- une dépréciation de 400 € a été comptabilisée sur les titres de participation de SPI cotés, aucune plus-value latente n'a été constatée sur cette catégorie de titres ;
- la société a comptabilisé une dotation aux amortissements dérogatoires de 900 € relative à l'acquisition d'un logiciel bénéficiant d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois ;
- une provision de 1 500 € pour amende fiscale a été constituée ;
- la société a comptabilisé une provision pour indemnité de départ à la retraite d'un montant de 2 600 €, en prévision d'un départ dans deux ans ;
- la société a comptabilisé une dotation aux amortissements de 3 000 € pour un matériel, d'après son utilité, alors que l'amortissement fiscal maximal est de 2 500 € ;
- à la suite d'un test de dépréciation, la société a comptabilisé une dépréciation pour 8 000 € relative à un terrain. Cette dépréciation a été évaluée d'après les éléments suivants : valeur comptable 45 000 €, valeur vénale nette des coûts de sortie 37 000 €, coûts de sortie 3 515 €

Effectuer les régularisations nécessaires à la détermination du résultat fiscal de l'exercice N.

Charges	Déductible	À réintégrer	Observations
Dotations aux amortissements du matériel		800	La perte latente de change fait déjà l'objet d'une déduction extra-comptable
Dotations aux dépréciations des titres de participation de SPI cotés		400	Régime des MVL
Dotations aux amortissements dérogatoires du matériel	900		Bien bénéficiant d'un amortissement exceptionnel déductible
Dotations aux provisions pour amende fiscale		1 500	La charge provisionnée n'est pas déductible
Dotations aux provisions pour indemnité de départ à la retraite		2 600	Les indemnités seront déductibles lors du départ à la retraite du salarié
Dotations aux amortissements pour dépréciation du matériel		500	La différence entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal n'est pas déductible
Dotations pour dépréciation du terrain	4 485	3 515	Seule la dépréciation calculée sur la valeur vénale brute est déductible : 45 000 – (37 000 + 3 515)

L'imposition des produits et des stocks (BIC, IS)

Chapitre 9

1 Les produits

L'ensemble des produits comptabilisés au cours d'un exercice comptable et récapitulés dans le **compte de résultat** représente, pour l'essentiel, les revenus imposables. Toutefois, certains d'entre eux subissent un **retraitement fiscal** en fonction de règles particulières et d'autres, qui ne sont pas imposables, doivent être **déduits de manière extra-comptable** du résultat comptable pour déterminer le résultat fiscal.

Les entreprises individuelles doivent déduire fiscalement les produits qui ne se rapportent pas à l'activité professionnelle.

A – La classification des produits

On distingue **trois catégories** de produits qui sont constitués notamment des éléments suivants :

Les produits d'exploitation	Les ventes de marchandises Les recettes provenant de prestations de services ou de travaux Les produits accessoires d'exploitation Les autres produits d'exploitation Les reprises sur dépréciation et sur provisions à inscrire dans les produits d'exploitation
Les produits financiers	Les revenus du portefeuille titres Les produits des créances Les contrats à terme d'instruments financiers Les gains de change Les reprises sur dépréciation et sur provisions à inscrire dans les produits financiers
Les produits exceptionnels	Les subventions Les indemnités Les produits de cession d'actifs Les reprises sur provisions à inscrire dans les produits exceptionnels

B – Le traitement fiscal des produits

1) Les produits d'exploitation

Les produits d'exploitation sont comptabilisés dans les *comptes* « 70 Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » à « 75 Autres produits de gestion courante » et « 781 Reprises sur amortissements et provisions ».

Les produits sont imposables au titre de l'exercice au cours duquel naît *la créance acquise* :

Nature du produit	Exercice de rattachement
Ventes de biens	Exercice au cours duquel intervient la livraison
Prestations de services et travaux (cas général)	Exercice au cours duquel intervient l'achèvement de la prestation
Prestations continues (loyers, intérêts)	Plusieurs exercices au fur et à mesure de l'exécution de la prestation
Prestations discontinues à échéances successives (contrats d'abonnement, conseils...)	Plusieurs exercices au fur et à mesure de l'exécution de la prestation
Travaux d'entreprise donnant lieu à réception	Exercice au cours duquel intervient la réception même provisoire

Les reprises sur dépréciations et sur provisions suivent le sort fiscal des *dotations*. Le traitement fiscal des produits d'exploitation est le suivant :

Produits d'exploitation	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Ventes	Imposables pour le montant : Prix de vente HT – Réductions commerciales	
Production immobilisée	Imposable	
Subventions d'exploitation	Imposable	
Redevances sur brevets, licences d'exploitation inscrits dans l'actif immobilisé (y compris la part de redevance relative aux perfectionnements apportés aux brevets)	À déduire seulement le résultat net de la concession (ou sous-concession)* : (Redevances acquises – Frais de gestion de la concession) car régime des PVLT.	
Reprises sur dépréciation d'éléments d'actif autres que les titres	Imposables	
Reprises sur provisions pour complément de retraite, pour licenciement économique	À déduire	
Reprises sur provisions pour gros entretien et grandes révisions	Imposables	

* Les redevances versées par le sous-concédant sont imputées sur le résultat net de la sous-concession

2) Les produits financiers

Les produits financiers sont comptabilisés dans les *comptes* « 76 Produits financiers » et « 786 Reprises sur provisions pour risques ». Ils sont en *principe imposables*.

Les dividendes perçus, au cours de l'exercice, suivent un traitement fiscal différent suivant le mode d'imposition des résultats de l'entreprise (BIC ou IS). Les intérêts doivent être rattachés aux résultats de l'exercice au cours duquel ils ont couru.

Les *reprises* sur dépréciations et sur provisions suivent le sort fiscal des *dotations*.

Produits financiers	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Dividendes provenant des filiales	À déduire de manière extra-comptable car ils sont imposés dans la catégorie des RCM.	La société opte pour le régime spécial des sociétés-mères et filiales* : Déductibles sauf quote-part de frais et charges évaluée à : Dividendes x 5 % La société n'opte pas pour ce régime : Imposables
Dividendes provenant d'autres sociétés	À déduire car ils sont imposés dans la catégorie des RCM.	Imposables
Produits de titres à revenu fixe	À déduire car ils sont imposés dans la catégorie des RCM.	Imposables sur l'exercice au cours duquel ils ont couru.
Produits de créances	Imposables sur l'exercice au cours duquel ils ont couru.	
Gains de change	Imposables	
Gains latents de change	À réintégrer de manière extra-comptable.	
Reprises sur dépréciation des titres de participation	À déduire car régime des PVL.	Relatives aux titres soumis au taux de 0 % : À déduire Relatives aux titres SPI cotés soumis au taux de 19 % : À déduire régime des MVLT. Relatives aux titres SPI non cotés soumis au taux de 33,33 % : Imposables

* Depuis le 1^{er} janvier 2015, le régime spécial ne s'applique plus lorsque les produits distribués sont déductibles du résultat de la filiale distributrice

Produits financiers	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Reprises sur dépréciation des autres titres	À déduire car régime des PVL.	Imposables
Reprises sur provisions pour perte de change	À déduire	

À NOTER • Il suffit qu'une société-mère détienne 5 % du capital de sa filiale pendant au moins 2 ans pour bénéficier, sur option, du régime des sociétés-mères et filiales dès lors que les autres conditions sont respectées.

3) Les produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont comptabilisés dans les *comptes* « 77 Produits exceptionnels » et « 787 Reprises sur provisions ».

Les *reprises* sur provisions suivent le sort fiscal des *dotations*.

Les produits des cessions d'actif font l'objet d'un *traitement fiscal particulier* (voir chapitre 10).

Produits exceptionnels	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Quote-part de subventions d'équipement rapportée au résultat et finançant une immobilisation non amortissable	Imposable Par fractions égales : – soit sur les 10 exercices suivant celui de l'octroi de la subvention ; – soit sur la durée d'inaliénabilité prévue au contrat.	
Quote-part de subventions d'équipement rapportée au résultat et finançant une immobilisation amortissable	Imposable au rythme de l'amortissement de l'immobilisation : $\text{Quote-part} = \frac{\text{Dotations aux amortissements}}{\text{amortissements}} \times \text{Taux de subvention}$	
Subventions d'équilibre	Imposables	
Indemnités d'assurances de dommages (sinistre, vol) ayant pour objet de compenser une augmentation de charges déductibles	Imposables	
Indemnités d'assurances perçues pour compenser la destruction totale ou le vol d'une immobilisation	À déduire car régime des plus-values et moins-values professionnelles.	Imposables
Reprises sur provisions pour hausse des prix six ans après sa constitution	Imposables	
Reprises sur provisions pour investissement dotées au titre des exercices clos avant le 17 août 2012	À déduire si utilisation de la provision conformément à son objet dans un délai de deux ans	

Produits exceptionnels	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Reprises sur provisions pour amendes et pénalités	À déduire	

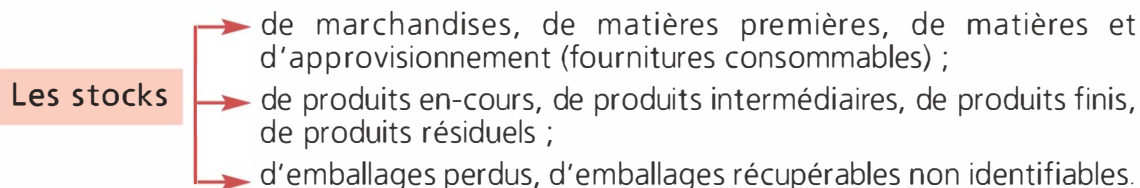
2 Les stocks

A – Définition

Les stocks représentent l'ensemble des biens ou des services *appartenant* à l'entreprise, à la date de l'inventaire, *destinés* à être vendus en l'état ou au terme d'un processus de production, en procurant un bénéfice.

La notion de contrôle introduite en comptabilité pour l'évaluation des stocks n'est pas retenue en fiscalité. Il existe donc une divergence. Toutefois, les circonstances faisant naître cette divergence sont rares.

On distingue :



Les stocks ont une *incidence sur le résultat* de l'exercice :

- les stocks finals sont des éléments constitutifs de l'actif circulant du bilan ;
- les variations de stocks sont portées au compte de résultat et expriment :
 - soit une *consommation* de stock, lorsque : stock initial > stock final,
 - soit un *surstockage*, si : stock initial < stock final.

B – Les règles d'évaluation

Le Code de commerce impose aux commerçants d'effectuer un *inventaire physique* au moins une fois par an, en principe à la date de clôture de l'exercice.

Les stocks sont évalués :

- soit au *coût de revient* ;
- soit au *cours du jour* (prix du marché) à la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au coût de revient.

D'après les règles comptables, les escomptes de règlement obtenus doivent être **déduits** du coût d'achat des stocks. Les règles fiscales **s'alignent** sur les règles comptables.

Les éléments du coût de revient sont, le plus souvent, fournis par la comptabilité analytique et diffèrent selon la nature des stocks :

Nature des stocks	Éléments de calcul
Stocks de marchandises, de matières premières et d'approvisionnement	<p style="text-align: center;">Coût d'achat</p> <p style="text-align: center;">=</p> <p style="text-align: center;">Prix d'achat HT – Réductions commerciales et escomptes de règlement + Coûts directement attribuables à leur acquisition (sauf frais de stockage)</p>
Stocks de produits finis ou en-cours	<p style="text-align: center;">Coût de production</p> <p style="text-align: center;">=</p> <p style="text-align: center;">Charges directes + Charges indirectes de production</p>
Stocks de produits résiduels	<p style="text-align: center;">Au cours du marché au jour de l'inventaire</p>
Stocks d'emballages	<p>Deux méthodes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stock final théorique au coût d'achat ou de production : <p style="text-align: center;">Stock initial + Achats – Ventes</p> • Stock final réel au coût d'achat ou de production : <p style="text-align: center;">Stock en magasin + Emballages consignés – Emballages à rendre</p> <p>La différence éventuelle constitue les manquants (vol...).</p>

Lorsque le stock est constitué de produits identiques entrés en stock à des dates et à des coûts différents, le **stock final** doit être évalué d'après la méthode du coût moyen pondéré (CMP) ou selon la méthode du Premier entré/Premier sorti (PEPS).

Exemple

Vous êtes employé par le cabinet d'expertise-comptable Le Guillou.

Vous êtes chargé de superviser le travail d'un stagiaire ayant pour mission de préparer le calcul du résultat fiscal de deux clients. Ce dernier rencontre des difficultés dans l'analyse fiscale de certains produits et vous demande de traiter les éléments des dossiers suivants :

Dossier Plozon : commerçant, marié sous le régime de la communauté, soumis au régime du réel normal, au titre des BIC, adhérent à un CGA

- des marchandises ont été livrées à un client le 27 décembre, la facture pour 3 000 € sera établie sur l'exercice suivant ;
- 1 360 € de dividendes relatifs à des valeurs mobilières de placement inscrites au bilan ont été perçus et comptabilisés ;
- un terrain acquis en N – 4 a été cédé pour 7 000 € ;
- une reprise sur dépréciation pour créances douteuses de 370 € a été comptabilisée ;
- l'entreprise a perçu une indemnité d'assurance de 1 850 € à la suite d'un vol de matériel informatique ;
- l'entreprise a constaté un gain de change de 300 € lors du règlement effectué par son client américain.

Procéder aux régularisations nécessaires à la détermination du résultat fiscal de l'exercice N.

Produits	Imposable	À déduire	Observations
Livraison de marchandises	3 000		Vente imposable sur l'exercice au cours duquel intervient la livraison
Dividendes		1 360	Imposables dans la catégorie des revenus mobiliers
Cession du terrain		7 000	Régime des plus ou moins-values
Reprise sur dépréciation pour créances douteuses	370		Dotations aux dépréciations déductibles
Indemnité d'assurance pour vol d'une immobilisation		1 850	Régime des plus ou moins-values
Gain de change	300		Imposables

Dossier SA Nil : capital : 80 000 € entièrement libéré ; CAHT 2 645 000 € ; société soumise à l'IS ; nombre de salariés : 4

- la société a perçu 9 500 € de redevances pour les concessions de plusieurs brevets ; les frais de gestion se sont élevés à 800 € ; il n'existe pas de liens de dépendance entre les sociétés concernées ;
- la SA a perçu, au cours de l'exercice, des dividendes d'une société filiale pour 6 800 € ; la société Nil remplit les conditions pour bénéficier du régime des sociétés-mères et filiales et pour lequel elle a opté ;
- la société a perçu en N une subvention d'équipement de 8 000 € pour l'acquisition d'une machine d'une valeur de 16 000 € le 1^{er} juillet N, amortie selon le mode dégressif en 5 ans ; l'annuité d'amortissement et la quote-part de subvention ont été correctement comptabilisées ;

- la provision pour hausse des prix, comptabilisée en N – 6, a été reprise pour 2 500 € ;
- un gain de change latent, d'un montant de 300 €, a été constaté à l'inventaire sur la créance d'un client japonais ;
- la société a comptabilisé :
 - une reprise sur dépréciation de 1 500 € relative à des valeurs mobilières de placement ;
 - une reprise sur dépréciation de 2 300 € relative à des titres de participation de 1^{re} catégorie ;
 - une reprise sur provisions pour investissement de 6 000 € dotée en N – 4. Cette provision a été utilisée entièrement au cours de l'année N – 2 à l'acquisition d'une immobilisation.

Procéder aux régularisations nécessaires à la détermination du résultat fiscal de l'exercice N.

Produits	Imposable	À déduire	Observations
Redevances pour concessions de brevets		8 700	Régime des PVLTL : Résultat net = (9 500 – 800)
Dividendes de la filiale	340	6 460	Quote-part de frais : 6 800 x 5 %
Quote-part de subvention imposable	1 400		50 % de l'annuité d'amortissement : (16 000 x 0,35 x 6/12) 50 %
Reprises sur dépréciation pour hausse des prix	2 500		Dotations déductibles donc reprises imposables : (27 000 – 18 300) x 20 %
Gain de change latent	300		À réintégrer de manière extra-comptable
Reprises sur dépréciation des VMP	1 500		Dotations déductibles, donc reprises imposables
Reprises sur dépréciation des titres de participation 1 ^{re} catégorie		2 300	Dotations non déductibles, donc reprises non imposables
Reprise sur provisions pour investissement		6 000	La provision a été dotée sur un exercice clos avant le 17 août 2012 et elle a été employée à l'acquisition d'une immobilisation dans un délai de 2 ans

Le régime des plus-values et des moins-values professionnelles (BIC, IS)

Chapitre 10

1 Le champ d'application

A – Les opérations concernées

Le régime des plus ou moins-values professionnelles s'applique aux plus ou moins-values qui se rapportent :

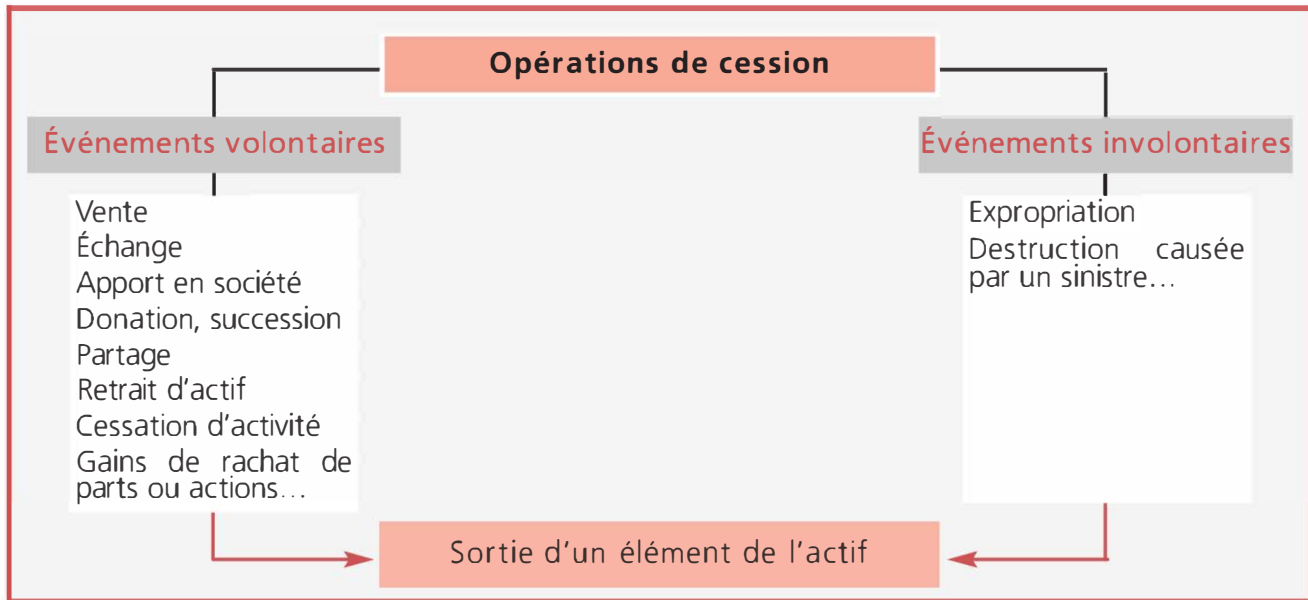
- aux *éléments de l'actif immobilisé* des entreprises (éléments incorporels du fonds de commerce, droit au bail, concessions de brevets, terrains, bâtiments, matériels, mobilier...);
- à certaines *valeurs mobilières* (titres de participation, titres immobilisés, valeurs mobilières de placement...).

Précisons que depuis le 1^{er} janvier 2015, les sommes attribuées aux associés ou aux actionnaires lors du rachat par une société de ses propres titres relèvent exclusivement du régime des plus-values.

Ces plus ou moins-values doivent être différenciées des bénéfices ou des pertes d'exploitation car elles revêtent un *caractère exceptionnel* par rapport à l'objet normal de l'entreprise.

Les plus ou moins-values professionnelles sont, en principe, imposables au titre de l'exercice au cours duquel elles se réalisent. Certaines d'entre elles bénéficient d'un régime d'imposition *réduite* ou *échelonnée*, ou encore d'un *report d'imposition*, voire d'une *exonération*.

La réalisation d'une plus ou moins-value professionnelle résulte, principalement, d'opérations ou d'événements volontaires ou involontaires (regroupés sous le terme de *cession*) ayant pour conséquence la *sortie* d'un élément de l'actif de l'entreprise.



En dehors des opérations de *cession*, sont également placés dans le champ d'application des plus ou moins-values professionnelles :

- les dotations et les reprises sur *dépréciations* de *certaines titres* détenus en portefeuille ;
- les produits de la *propriété industrielle* ;
- les *indemnités* d'assurance ou d'expropriation.

B – Les personnes concernées

Le régime des plus ou moins-values professionnelles s'applique :



C – Les exonérations et l'abattement

1) Les exonérations

On distingue plusieurs régimes d'exonération des plus-values professionnelles :

Plus-values réalisées, depuis le 1^{er} janvier 2006 en cas de transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit, d'une entreprise individuelle, d'une branche entière d'activité, ou de l'ensemble des parts d'une société de personnes dans laquelle le contribuable exerce son activité



Entreprises concernées

Les entreprises doivent réaliser une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole pendant au moins **5 ans** :

- entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (BIC, BNC, BA) ;
- sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés répondant à la définition des **PME**.

Seuil d'exonération

Sont concernées les plus-values à court terme et à long terme :

- exonération **totale**, si la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 € ;
- exonération **partielle**, si la valeur des éléments transmis est comprise entre 300 000 € et 500 000 €.

La loi autorise à cumuler cette exonération avec l'abattement pour durée de détention et l'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite.

Plus-values réalisées dans le cadre d'un départ à la retraite, en cas de cession, à titre onéreux, d'une entreprise individuelle ou de l'intégralité des droits détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans une société de personnes



Conditions d'exonération

L'entrepreneur ou l'associé de sociétés de personnes concerné doit avoir exercé son activité professionnelle pendant au moins **5 ans**, doit **cesser ses fonctions** dans la société et faire valoir ses **droits à la retraite**, dans un délai de 2 ans avant ou après la cession.

L'entreprise cédée doit répondre à la définition des PME.

Sont exclues de l'exonération les plus-values portant sur les biens immobiliers.

Les plus-values sont exonérées d'impôt sur le revenu mais sont soumises aux prélèvements sociaux.

Ce dispositif d'exonération est prorogé jusqu'au 31 décembre 2017.

Cette exonération peut se cumuler avec :

- l'abattement pour durée de détention (voir page suivante) ;
- l'exonération en cas de transmission d'entreprise ou de branche d'activité ;
- l'exonération en faveur des petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu.

Plus-values des petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006



Entreprises concernées

Les entreprises doivent réaliser une activité pendant au moins **5 ans**.
Toutes les **petites entreprises** relevant de l'IR sont concernées.
Les activités de location non professionnelles sont exclues de ce régime d'exonération.

Seuil d'exonération

Sont concernées les plus-values à court terme ou à long terme réalisées en cours d'activité ou en cas de cessation (sauf celles portant sur les terrains à bâtir) :

- exonération **totale** si les recettes annuelles hors taxes n'excèdent pas :
 - 250 000 € pour les ventes de marchandises ou les fournitures de logement (sauf la location d'habitation meublée) ;
 - 90 000 € pour les prestations de service et les locations d'habitation meublée ;
- exonération **partielle** lorsque les recettes hors taxes réalisées dépassent ces limites, sans excéder respectivement 350 000 € et 126 000 €.

Cette exonération peut être cumulable avec deux autres régimes d'exonération :

- l'abattement pour durée de détention (voir ci-dessous) ;
- l'exonération à l'occasion du départ à la retraite (voir page 123).

2) L'abattement

Un abattement pour **durée de détention** est réservé aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

Plus-values concernées

→ Plus-values immobilières professionnelles à long terme pour les immeubles **affectés à l'exploitation** uniquement (les terrains à bâtir et les immeubles de placement en sont exclus)

Calcul de l'abattement

→ L'abattement est égal à **10 %** par année de détention au-delà de la **cinquième année** sur la plus-value réalisée depuis le 1^{er} janvier 2006. L'exonération de la plus-value est totale après 15 ans de détention

La loi autorise à cumuler l'abattement avec un régime d'exonération ou de report d'imposition.

2 Le calcul de la plus ou moins-value de cession d'immobilisations incorporelles et corporelles

En comptabilité, le résultat de cession d'éléments d'actif est calculé de manière extra-comptable en comparant deux valeurs :

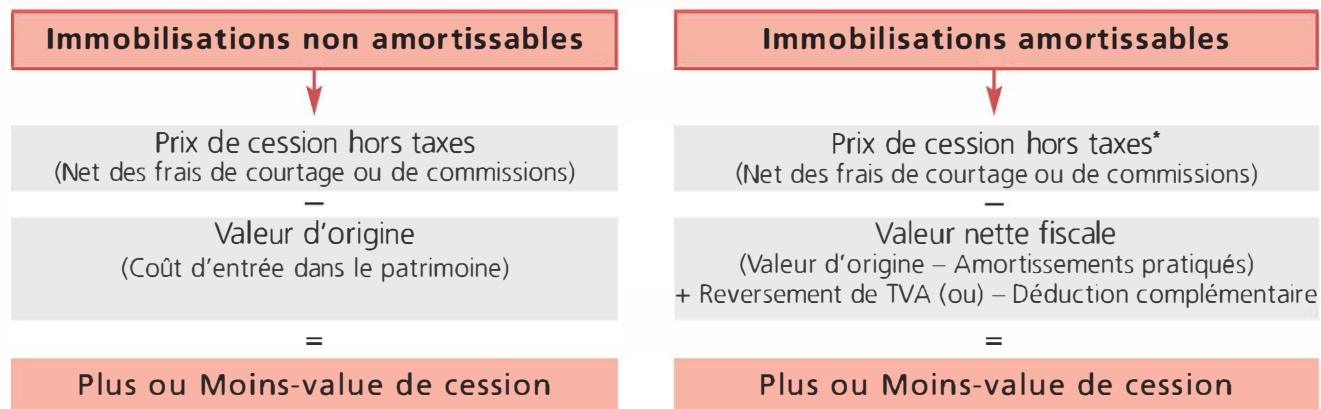
- le prix de cession hors taxes comptabilisé dans un compte de **produit exceptionnel** ;
- la valeur comptable du bien (valeur d'origine diminuée, le cas échéant, des amortissements) portée dans un compte de **charge exceptionnelle**.

Du point de vue fiscal, la plus ou moins-value réalisée est égale à la **différence** entre le prix de cession et la valeur nette fiscale.

Si Prix de cession > Valeur nette fiscale ⇒ Plus-value

Si Prix de cession < Valeur nette fiscale ⇒ Moins-value

Les éléments constitutifs de la valeur nette fiscale diffèrent selon que le bien cédé est **amortissable** ou **non** et en raison des **régularisations de TVA** à effectuer ou non :



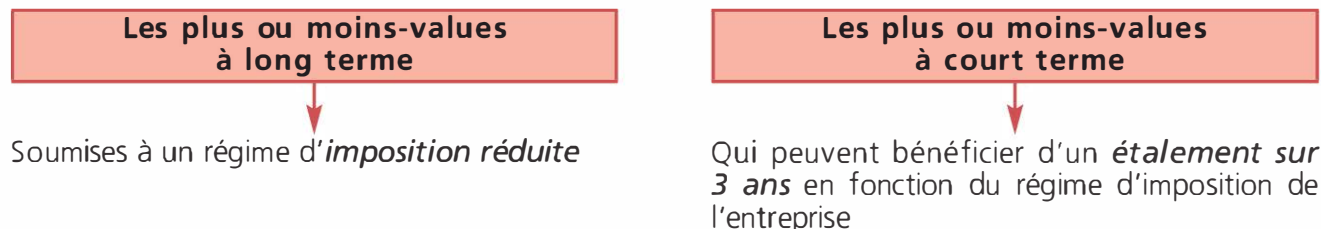
* Ou TTC pour les biens dont la TVA n'est pas déductible

Les amortissements **pratiqués** comprennent, selon le cas :

- les amortissements fiscalement déductibles ;
- la fraction non déductible de l'amortissement des véhicules de tourisme ;
- les amortissements **irrégulièrement différés** ;
- le **solde** des amortissements dérogatoires à la date de cession (montant de la reprise sur provision réglementée).

3 La qualification fiscale des plus ou moins-values de cession

Le régime des plus ou moins-values professionnelles repose sur la distinction entre :



Deux critères sont retenus pour distinguer le court terme du long terme :

- **la durée de détention du bien** : inférieure à 2 ans ou supérieure ou égale à 2 ans ;
- **la nature du bien** : amortissable ou non amortissable.

A – Les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

La définition des plus et moins-values à *court terme* et à *long terme* est présentée ci-dessous :

Nature des biens	Durée de détention			
	Moins de 2 ans		Égale ou supérieure à 2 ans	
	Plus-value	Moins-value	Plus-value	Moins-value
Biens amortissables	Court terme	Court terme	Court terme dans la limite des amortissements Long terme au-delà	Court terme
Biens non amortissables	Court terme	Court terme	Long terme	Long terme

À NOTER • La moins-value relative aux biens amortissables est toujours à court terme • Les dépréciations constituées pour les biens non amortissables n'affectent pas le calcul des plus ou moins-values • Pour les immobilisations décomposées, le délai de deux ans est décompté par rapport à la date de création ou d'acquisition de l'ensemble de l'immobilisation.

Exemple

L'entreprise Bellion a cédé durant l'exercice N plusieurs immobilisations dont les caractéristiques sont portées dans le tableau ci-dessous :

Nature de l'immobilisation	Date d'acquisition	Prix HT d'acquisition	Amortissements pratiqués	Prix de cession
Droit au bail	N – 3	15 000	—	11 000
Terrain	N – 15	10 000		49 000
Bâtiment*	N – 6	28 000 (TVA : 5 600)	9 600	44 200
Outillage	N – 3	7 000	3 800	2 300
Véhicule de tourisme	N – 1	22 800 (TTC)	6 900	17 800

* Coefficient de déduction de la TVA : 1

Calculer et qualifier les plus ou moins-values réalisées sur ces cessions.

Éléments	Caractéristiques	Calcul et définition de la plus ou moins-value	
Droit au bail	Immobilisation non amortissable détenue depuis plus de 2 ans	Prix de cession – Valeur d'origine 11 000 – 15 000	= MVL = – 4 000 €

Éléments	Caractéristiques	Calcul et définition de la plus ou moins-value
Terrain	Immobilisation non amortissable détenue depuis plus de 2 ans	Prix de cession – Valeur d'origine 49 000 – 10 000 = PVLT = + 39 000 €
Bâtiment	Immobilisation amortissable détenue depuis plus de 2 ans	Prix de cession – Valeur nette fiscale 44 200 – [28 000 – 9 600 + (5 600 x 14/20)] = Plus-value = + 21 880 € ⇒ la + value est à CT pour 9 600 € ⇒ la + value est à LT pour 21 880 – 9 600 = 12 280 € Elle bénéficie d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la 5 ^e , soit : 12 280 x 10 % x 1 = 1 228 €
Outillage	Immobilisation amortissable détenue depuis plus de 2 ans	Prix de cession – Valeur nette fiscale 2 300 – (7 000 – 3 800) = MVCT = – 900 €
Véhicule de tourisme	Immobilisation amortissable détenue depuis moins de 2 ans	Prix de cession – Valeur nette fiscale 17 800 – (22 800 – 6 900) = PVCT = + 1 900 €

B – Les sociétés et les EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les plus ou moins-values de *cession des immobilisations incorporelles et corporelles* amortissables ou non, détenues depuis plus ou moins 2 ans, sont en principe réputées à **court terme** et soumises au taux normal d'imposition.

Seules peuvent être qualifiées de **long terme** les plus ou moins-values réalisées sur :

- *les cessions et gains de rachat (réalisés depuis 2015) de certains titres de participation* (s'ils sont détenus depuis plus de 2 ans), de parts ou actions de certains fonds communs de placement à risques, d'actions de sociétés de capital risque lorsqu'elles sont détenues depuis au moins 5 ans ;
- *les dotations et reprises* de dépréciation de ces titres ;
- *les cessions de brevets et éléments assimilés* ;
- *le résultat net de concessions ou sous-concessions* de licences d'exploitation de brevets dans certaines conditions.

4 Le régime fiscal général des plus ou moins-values

À la fin de chaque exercice comptable, après avoir calculé et qualifié les plus ou moins-values relatives à chacune des opérations concernées et réalisées au cours de l'exercice, les plus et moins-values de même nature (long terme ou court terme) doivent être **compensées** afin de dégager :

$$\text{Une plus ou moins-value nette à court terme (PVNCT ou MVNCT)} = \text{Somme des plus-values à court terme} - \text{Somme des moins-values à court terme}$$

$$\text{Une plus ou moins-value nette à long terme (PVNLT ou MVNLT)} = \text{Somme des plus-values à long terme} - \text{Somme des moins-values à long terme}$$

Exemple

Reprendre les éléments de l'exemple précédent (entreprise Bellion relevant de l'IR).
Déterminer les plus ou moins-values nettes de l'exercice N à déclarer.

Détermination des plus ou moins-values nettes à court terme et à long terme

La plus-value nette à court terme s'élève à :

$$(9\ 600 + 1\ 900) \text{ PVCT} - 900 \text{ MVCT} = 10\ 600 \text{ €}$$

La plus-value nette à long terme s'élève à :

$$(39\ 000 + 12\ 280) \text{ PVL} - 4\ 000 \text{ MVLT} = 47\ 280 \text{ €}$$

L'abattement de 10 % relatif aux PVL ne concerne pas les sociétés soumises à l'IS.

Les règles d'imposition des plus ou moins-values nettes *diffèrent selon le régime d'imposition* de l'entreprise. Elles sont résumées ci-dessous :

Plus ou moins-values nettes	Correction fiscale		Régime fiscal	
	Impôt sur le revenu	Impôt sur les sociétés	Impôt sur le revenu	Impôt sur les sociétés
Moins-values nettes à court terme	Aucune		Régime de droit commun	
Plus-values nettes à court terme	Sans option d'étalement : aucune	Aucune	Régime de droit commun	
	Avec option d'étalement sur 3 ans : 2/3 de la plus-value nette à court terme à déduire puis à réintégrer par 1/3 sur les exercices suivants	Aucune	Régime de droit commun par 1/3 sur 3 ans	Régime de droit commun
Moins-values nettes à long terme	À réintégrer		Les MVNLT s'imputent sur les PVNLT réalisées au cours des 10 exercices suivants.	
Plus-values nettes à long terme	À déduire		Imposées au taux réduit de 16 % dans le cadre de l'impôt sur le revenu plus 15,5 % de prélèvements sociaux	Imposées au taux réduit de 15 %, plus 3,30 % de contribution sociale et 10,7 % de contribution exceptionnelle, le cas échéant après imputation des moins-values nettes à long terme antérieures

Exemple

La SNC Bihan, passible de l'impôt sur le revenu au titre des BIC, a réalisé pour l'exercice N un bénéfice comptable de 65 000 € comprenant :

- une plus-value nette à court terme de 5 100 € ;
- une plus-value nette à long terme de 7 300 €.

Une moins-value nette à long terme d'un montant de 2 300 € a été constatée au titre de l'exercice N – 1.

Calculer le résultat fiscal pour l'exercice N sachant que l'entreprise désire étaler la plus-value nette à court terme sur 3 ans et l'impôt relatif à la plus-value nette à long terme.

Calcul du résultat fiscal de l'exercice N

Résultat comptable :		65 000 €
2/3 de 5 100 € pour la PVNCT à déduire :	–	3 400 €
7 300 € de PVNLT à déduire :	–	7 300 €
Résultat fiscal de l'exercice N		54 300 €

Les 2/3 de la PVNCT, soit 3 400 €, seront réintégrés sur les 2 exercices suivants à raison de 1 700 € au résultat comptable N + 1 et 1 700 € au résultat comptable N + 2.

Calcul de l'impôt relatif à la plus-value nette à long terme

La plus-value nette à long terme est imposée au taux de 16 % après imputation de la moins-value nette à long terme de l'exercice N – 1, soit : $(7\,300 - 2\,300) \times 16\% = 800\,€$

5 Les plus ou moins-values sur les titres détenus en portefeuille

La réglementation concerne :

- les plus ou moins-values de cession des titres ;
- les dépréciations des titres.

Elle varie selon que l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

La plus ou moins-value se calcule, en principe, de la manière suivante :

$$\text{Prix de cession} - \text{Valeur fiscale (valeur d'origine)}$$

Toutefois, pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, en cas de **cession de titres de participation**, la valeur fiscale est égale au coût d'acquisition (frais d'acquisition inclus) **déduction** faite des amortissements pratiqués sur les frais d'acquisition. La plus-value est donc déterminée à partir de la **valeur nette fiscale**.

Le traitement fiscal des plus ou moins-values sur cession de titres détenus en portefeuille nécessite, au préalable, de définir les titres de participation.

A – Définition des titres de participation

La définition des titres de participation pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu au titre des *BIC* et pour celles soumises à l'*impôt sur les sociétés* est identique.

Du point de vue fiscal, constituent des titres de participation :

- les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable ;
- les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat (OPA) ou d'échange (OPE) par l'entreprise qui en est l'initiatrice lorsque ces titres sont inscrits dans un compte spécial ;
- les titres ouvrant droit au régime des sociétés-mères lorsqu'ils sont inscrits en comptabilité au compte des titres de participation ou a une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.

Les titres qui ne sont pas des titres de participation constituent des *titres de placement*.

B – Les catégories des titres de participation pour les sociétés et les EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés

Pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, les titres de participation doivent être classés en *deux catégories* :

Catégories	Titres concernés
Première catégorie de titres de participation	<p>Il s'agit des titres de participation :</p> <ul style="list-style-type: none"> – revêtant ce caractère sur le plan comptable ; – acquis (actions) en exécution d'une OPA ou OPE ; – ouvrant droit au régime des sociétés-mères. <p>Ces titres bénéficient d'une <i>exonération</i>, sous réserve d'une quote-part de frais et charges de 12 % calculée sur le montant brut des plus-values de cession imposée au taux normal pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012.</p>
Deuxième catégorie de titres de participation	<p>Il s'agit des titres de participation détenus dans des sociétés à prépondérance immobilière (SPI). Ils sont eux-mêmes divisés en deux catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>les titres de SPI non cotées</i> exclus du régime des plus ou moins-values à long terme et donc soumis au régime de droit commun, taux d'imposition à 33,33 % ; – <i>les titres de SPI cotées</i> maintenus dans le régime des plus ou moins-values à long terme.

C – Le régime fiscal des cessions de titres pour les entreprises relevant de l'IR

Il est résumé dans le tableau suivant :

Éléments	Règles fiscales
Nature des titres cédés soumis au régime des plus ou moins-values	Ensemble des titres faisant partie de l' <i>actif immobilisé d'un point de vue fiscal</i> : – titres en portefeuille depuis au moins 2 ans ; – titres en portefeuille depuis moins de 2 ans, si des titres de même nature sont détenus depuis au moins 2 ans.
Évaluation de la valeur d'origine des titres cédés	Si des titres de même nature sont acquis en plusieurs lots à des dates différentes : méthode Premier entré/Premier sorti (PEPS). Pour les titres de participation, choix possible pour la méthode PEPS ou la méthode du Coût moyen pondéré.
Régime fiscal des plus ou moins-values de cession	Titres acquis depuis <i>moins de 2 ans</i> : <i>plus ou moins-value à court terme</i> Titres acquis depuis <i>plus de 2 ans</i> : <i>plus ou moins-value à long terme</i>

D – Le régime fiscal des cessions de titres de participation des sociétés et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés

1) Le régime général

Rappelons que l'opération de rachat de titres par une société entraîne pour l'associé ou l'actionnaire, personne morale soumise à l'IS, la constatation d'une plus ou moins-value professionnelle imposée selon le régime fiscal des cessions de titres.

Le régime général est résumé ci-dessous :

Éléments	Règles fiscales
Nature des titres cédés soumis au régime des plus ou moins-values	Titres de participation des deux catégories. Certaines parts ou actions de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque détenues depuis au moins 5 ans.
Évaluation de la valeur d'origine des titres cédés	Si des titres de même nature sont acquis en plusieurs lots à des dates différentes : méthode Premier entré/Premier sorti (PEPS). <i>Pour les titres de participation</i> , choix possible pour la méthode PEPS ou la méthode du Coût moyen pondéré, à condition que cette dernière soit utilisée en comptabilité, n'entraîne pas la création ou l'augmentation d'une moins-value à court terme, soit utilisée de façon irrévocable pour toute la ligne de titres et que la cession ne porte pas sur la totalité d'une ligne de participation.
Régime fiscal des plus ou moins-values de cession	<i>Titres acquis depuis moins de 2 ans</i> : plus ou moins-value à <i>court terme</i> (donc régime de droit commun). <i>Titres acquis depuis plus de 2 ans</i> : plus ou moins-value à <i>long terme sauf</i> pour les cessions de titres de SPI <i>non cotées</i> .

Les taux d'imposition des plus-values à long terme pour les titres de participation sont les suivants :

Taux	Titres de participation
0 %	Pour les titres de participation de la première catégorie (sauf une quote-part de frais et charges de 12 % calculée sur la plus-value brute et imposée au taux normal)
19 %	Pour les titres de participation de la seconde catégorie (SPI) cotés

Pour certaines parts ou actions de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque détenues depuis au moins 5 ans, le taux d'imposition des plus-values à long terme est de **15 %**.

Lorsque l'entreprise constate *une moins-value nette à long terme* relevant des taux à 19 % ou à 15 %, cette dernière s'impute indistinctement sur les plus-values nettes à long terme relevant des taux à 19 % ou à 15 % des 10 exercices suivants. En revanche, la moins-value nette à long terme relevant du taux 0 % est non imputable sur les plus-values nettes à long terme ultérieures.

2) Le régime particulier pour les sociétés liées

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2012, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre cédant et cessionnaire, la déduction de la moins-value réalisée lors de la cession de titres de participation (autres que les sociétés à prépondérance immobilière non cotées) détenus depuis moins de deux ans fait l'objet d'un report de déduction.

Ce dispositif a pour conséquence de placer la moins-value sous le régime du long terme, au taux de 0 % ou de 19 % au terme du délai de deux ans.

E – Le régime fiscal des dépréciations de titres

1) Pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

Quelle que soit la durée de détention des titres :

- *les dotations* aux dépréciations des titres sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme ;
- *les reprises* sont soumises au régime fiscal des plus-values à long terme.

2) Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

Les dotations et les reprises relatives aux titres de participation relevant des taux 0 % ou 19 %, ainsi que celles des fonds communs de placement à risques et des sociétés de capital-risque de ces mêmes titres, sont soumises respectivement *au régime fiscal des moins-values et des plus-values à long terme*. Toutefois, en pratique, les plus ou moins-values à long terme relevant du taux 0 % *sont exonérées ou non déductibles*.

Les dotations et les reprises relatives aux titres de participation de *SPI non cotées* relèvent des *moins-values et des plus-values à court terme soumises au taux de droit commun*.

3) Restriction

Il existe une *restriction* pour les titres de participation, tant pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu que pour celles soumises à l'impôt sur les sociétés. En effet, la déduction des dépréciations est limitée aux *moins-values latentes nettes* constatées sur ces titres.

$$\text{Moins-values latentes nettes} = \text{Montant des dépréciations des titres de participation} - \text{Plus-values latentes des titres de participation}$$

$$\text{Dotations aux dépréciations non déductibles} = \text{Plus-values latentes}$$

Les dépréciations non déductibles viendront en *déduction* des premières reprises sur dépréciation des titres de participation.

Toutefois, pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, ce dispositif ne s'applique qu'aux seuls titres de participation de seconde catégorie ; mais il est nécessaire de distinguer les titres de participation de SPI cotées de celles non cotées. En effet :

- *pour les SPI cotées*, la limitation concerne les dépréciations soumises au régime du long terme ;
- *pour les SPI non cotées*, la limitation concerne les dépréciations soumises au régime de droit commun.

6 Le régime fiscal des parts ou actions d'OPCVM détenues par les sociétés et les EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés

Les titres d'OPCVM (Organismes de placement collectif en valeurs mobilières) sont :

- des parts de fonds communs de placement ;
- des actions de SICAV ;
- des parts ou des actions d'OPCVM étrangers.

Pour chaque exercice, la société doit *intégrer*, de manière extra-comptable, dans le calcul du résultat fiscal, le montant net des *écarts positifs ou négatifs* constatés entre les valeurs liquidatives des titres à la clôture et les valeurs liquidatives à l'ouverture de l'exercice ou à la date d'acquisition.

Les dotations aux dépréciations constituées sont à *réintégrer* et les *reprises* sur dépréciations effectuées sont à *déduire*.

Les cessions de parts ou d'actions d'OPCVM sont *exclues* du régime des plus ou moins-values. Les résultats de cession sont corrigés des écarts constatés et sont *imposés* au taux normal.

7 Le régime des plus ou moins-values sur les produits de la propriété industrielle

Le régime des plus-values à long terme applicable aux produits des droits de la propriété industrielle est étendu aux sous-concessions des droits, sous conditions, et aux perfectionnements apportés aux brevets. Les modalités d'imposition sont résumées ci-dessous :

Éléments	Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu	Sociétés et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés
Événements concernés	Plus-value de cession et résultat net de la concession. Résultat net de la sous-concession lorsque le sous-concédant est le premier à bénéficier à ce titre du régime des plus-values à long terme. Ainsi le bénéfice des plus-values à long terme est limité à une seule entreprise, concédant ou sous-concédant. Résultat net de la sous-concession lorsque le brevet a fait l'objet d'un perfectionnement mais uniquement sur la part du résultat net correspondant aux perfectionnements.	
Régime fiscal	<i>Plus-value à long terme taxée à 16 %</i> y compris pour les amortissements pratiqués en cas de cession	<i>Plus-value à long terme taxée à 15 %</i> y compris pour les amortissements pratiqués en cas de cession
Conditions	Les droits de propriété doivent constituer des éléments de l'actif immobilisé. Le délai de détention des droits acquis à titre onéreux doit être <i>de 2 ans au moins</i> . <i>Pour les cessions, aucun lien de dépendance entre l'entreprise</i> cédante et l'entreprise cessionnaire ne doit exister. Cette condition est supprimée pour les concessions et sous-concessions (sauf si l'opération est fictive).	

Précisons que *les redevances versées* par le sous-concédant au concédant sont *imputées sur le résultat net* de la sous-concession perçu imposable au taux réduit. Autrement dit, le taux réduit ne s'applique que sur la valeur ajoutée apportée par le sous-concédant.

À NOTER • Lorsque la cession d'un brevet dégage une moins-value, cette dernière est toujours qualifiée à court terme.

8 Le régime des indemnités d'assurance ou d'expropriation

Les indemnités versées en compensation de la perte ou de l'expropriation d'éléments amortissables de l'actif immobilisé sont *assimilées à un prix de cession* pouvant générer une plus ou moins-value professionnelle.

La qualification de cette plus ou moins-value dépend du régime d'imposition de l'entreprise (BIC, IS). Pour les entreprises soumises à *l'impôt sur les sociétés*, il s'agit toujours d'une *plus-value nette à court terme* mais c'est la seule qui peut bénéficier d'un *étalement*.

Éléments	Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu	Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés
Événements concernés	Perception d'une indemnité d'assurance ou d'expropriation sur des biens amortissables.	Perception d'une indemnité d'assurance ou d'expropriation sur des biens amortissables.
Régime fiscal	<p>Plus-value nette à court terme : Étalement sur option de l'imposition à partir de l'exercice suivant pour une durée égale à celle de l'amortissement pratiqué, plafonnée à 15 ans. Montant de l'étalement plafonné à la plus-value nette à court terme globale de l'exercice.</p> <p>Plus-value nette à long terme : Paiement de l'imposition différée de 2 ans, sur option.</p>	<p>Plus-value nette à court terme : Étalement sur option de l'imposition à partir de l'exercice suivant pour une durée égale à celle de l'amortissement pratiqué, plafonnée à 15 ans. Montant de l'étalement plafonné à la plus-value nette à court terme globale de l'exercice.</p> <p>Une provision pour impôt, non déductible, doit être constituée.</p>

Exemple

La société Sivex a réalisé pour l'exercice N + 3 un résultat comptable de 505 000 €. Il comprend des plus ou moins-values professionnelles à l'issue des opérations suivantes :

- cessions d'immobilisations corporelles ayant généré :
 - une plus-value à long terme de 13 500 €
 - une plus-value à court terme de 1 220 €
 - une moins-value à court terme de 305 €
 - cession de titres de participation (pas de prépondérance immobilière) pour un montant de 80 000 € le 1^{er} octobre N + 3. Ils ont été acquis le 1^{er} juillet N pour 60 000 € et ont entraîné 1 500 € de frais d'acquisition ;
 - reprise sur dépréciation de titres de participation (SPI cotées) : 610 € ;
- Aucune plus-value latente n'est constatée sur les titres de participation.
- comptabilisation au 31 décembre N + 3 d'une dotation aux dépréciations des obligations détenues depuis 3 ans, d'un montant de 1 890 € ;
 - perception le 5 décembre N + 3 d'une indemnité d'assurance de 6 100 € à la suite d'une inondation survenue en octobre N + 3 et ayant détruit du mobilier de bureau acquis en janvier N - 2 pour 9 150 € HT. Les amortissements s'élèvent à 4 802 € au jour du sinistre ;
 - perception de 9 450 € de redevances nettes de frais de gestion pour des concessions de brevets à des sociétés.

Déterminer les plus ou moins-values nettes de l'exercice N.

Calculer le bénéfice fiscal en considérant tout d'abord que la société Sivex est soumise à l'impôt sur le revenu, qu'elle n'a pas opté pour l'activation des frais d'acquisition sur titres et qu'elle bénéficie de l'étalement des plus-value à court terme. Puis en prenant l'hypothèse qu'elle est passible de l'impôt sur les sociétés.

Société relevant de l'impôt sur le revenu

Calcul des plus et moins-values nettes

Éléments	Long terme		Court terme	
	+ value	- value	+ value	- value
Cession des immobilisations corporelles	13 500		1 220	305
Cession de titres de participation détenus depuis plus de deux ans (plus-value : 80 000 – 60 000)	20 000			
Reprise sur dépréciation des titres de participation	610			
Dotations pour dépréciation des obligations		1 890		
Indemnité d'assurance*			1 752	
Redevances de concessions	9 450			
	43 560	1 890	2 972	305
Plus-value nette à long terme	41 670			
Plus-value nette à court terme			2 667	

* Valeur nette fiscale : $9\ 150 - 4\ 802 = 4\ 348$ €
 Plus-value court terme : $6\ 100 - 4\ 348 = 1\ 752$ €
 car < aux amortissements pratiqués

Calcul du bénéfice fiscal

La plus-value nette à long terme doit être déduite du résultat comptable pour être imposée à 16 %.

La partie de la plus-value nette à court terme provenant de l'indemnité d'assurance, soit 1 752 €, peut être étalée sur 5 ans (durée des amortissements pratiqués) à partir de l'exercice suivant. Elle doit donc être déduite.

Le solde de la plus-value nette à court terme ($2\ 667 - 1\ 752 = 915$ €) peut être étalé sur 3 ans.

Il faut donc déduire les 2/3 de ce solde :

Bénéfice comptable :	505 000 €
PVNLTL :	- 41 670 €
PVNCT sur indemnité d'assurance :	- 1 752 €
2/3 solde PVNCT : $915 \times 2/3$:	- 610 €
Bénéfice fiscal =	460 968 €

Société relevant de l'impôt sur les sociétés

Rappelons que le classement des titres de participation en deux catégories n'est applicable qu'aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Calcul des plus et moins-values nettes

Les cessions d'immobilisations corporelles et les dotations pour dépréciation des obligations sont hors champ d'application des plus-values à long terme et sont imposables au taux normal.

Éléments	Long terme		Court terme	
	+ value	- value	+ value	- value
Cession de titres de participation de première catégorie (voir détail du calcul page suivante)	19 475			
Reprise sur dépréciation des titres de participation de seconde catégorie (SPI cotées)	610			
Indemnité d'assurance*			1 752	
Redevances de concessions	9 450			
	29 535		1 752	
Plus-value nette à long terme	29 535			
Plus-value nette à court terme			1 752	

* Valeur nette fiscale : $9\,150 - 4\,802 = 4\,348$ €
 Plus-value court terme : $6\,100 - 4\,348 = 1\,752$ €
 car < aux amortissements pratiqués

Calcul du bénéfice fiscal

La plus-value nette à long terme de 29 535 € doit être déduite afin d'être exonérée pour une partie et imposée aux taux réduits pour l'autre partie.

La plus-value nette à court terme relative à l'indemnité d'assurance doit être déduite pour bénéficier de l'étalement sur la durée des amortissements pratiqués.

a) Plus-value à long terme sur les titres de participation de première catégorie

Cette plus-value est exonérée, sauf une quote-part de frais et charges de 12 % de la plus-value brute, imposée au taux normal.

Pour déterminer cette quote-part, il faut d'abord calculer le montant des amortissements cumulés des frais d'acquisition, nécessaire à l'évaluation de la valeur nette fiscale des titres cédés.

– amortissements des frais d'acquisition :

$$\begin{array}{r}
 \text{N} : 1\,500 \times 1/5 \times 6/12 = 150 \\
 \text{N} + 1 : 1\,500 \times 1/5 = 300 \\
 \text{N} + 2 : 1\,500 \times 1/5 = 300 \\
 \text{N} + 3 : 1\,500 \times 1/5 \times 9/12 = \underline{225} \\
 \hline
 975 \text{ €}
 \end{array}$$

– valeur nette fiscale :

$$(60\,000 + 1\,500) - 975 = 60\,525 \text{ €}$$

– plus-value à long terme exonérée :

$$80\,000 - 60\,525 = 19\,475 \text{ €}$$

– quote-part de frais et charges imposable au taux normal :

$$19\,475 \times 12 \% = 2\,337 \text{ €}$$

b) Plus-values à long terme relatives à la reprise sur dépréciation des titres de participation de seconde catégorie (SPI cotées) et aux redevances de concessions

Ces deux plus-values sont imposables respectivement aux taux de 19 % et de 15 %.

c) Plus-value nette à court terme relative à l'indemnité d'assurance

Elle doit être déduite pour bénéficier de l'étalement sur la durée des amortissements pratiqués.

La provision pour impôt, non déductible, comptabilisée au 31 décembre N + 3 pour $(1\,752 \times 33,33\%) = 584 \text{ €}$, doit donc être réintégrée.

d) Bénéfice fiscal

Résultat comptable :		505 000 €
Quote-part de frais et charges	+	2 337 €
Provision pour impôt sur les sociétés :	+	584 €
PVNTL :	-	29 535 €
PVNCT :	-	1 752 €
		<hr/>
Bénéfice fiscal	=	476 634 €

Le calcul et le paiement de l'impôt sur les sociétés (IS)

Chapitre 11

1 Le calcul de l'impôt sur les bénéfices

Les sociétés et EIRL doivent calculer *eux-mêmes* le montant de l'impôt et des contributions additionnelles à l'IS dont ils sont redevables puis verser *spontanément* en *plusieurs échéances* leur montant auprès de la Direction générale des impôts.

A – Les éléments de calcul

L'*impôt brut global* s'obtient, en principe, à partir de *trois éléments* de calcul qui s'ordonnent de la manière suivante :

Impôt	Taux	Base de calcul
Impôt au taux normal légal	33 1/3 %	Bénéfice et plus-value imposables qui ne peuvent bénéficier d'imposition réduite
+ Impôt au taux réduit	15 % ou 19 %	Plus-values nettes à long terme
= Impôt de référence		
+ Contribution sociale	3,30 %	IS de référence – 763 000 €
= Impôt brut		

À NOTER • Les bases de calcul et les montants d'impôts sont arrondis à l'euro le plus proche.

Sont **exonérées** de la contribution sociale, les petites et moyennes entreprises :

- dont le montant de l'impôt sur les sociétés proprement dit est inférieur à 763 000 € ;
- dont le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7 630 000 € ;
- dont le capital est entièrement libéré, détenu de manière continue pendant l'exercice concerné, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou des sociétés satisfaisant les mêmes conditions dont le capital est détenu pour 75 % au moins par des personnes physiques.

B – Le taux réduit d'impôt sur les sociétés pour les PME

Certaines petites et moyennes entreprises, dont l'EIRL, bénéficient d'un **taux réduit** d'impôt sur les sociétés fixé à **15 %** sur une fraction de leur bénéfice.

1) Les personnes concernées

Le taux réduit d'imposition s'applique de **plein droit** à tout redevable de l'impôt sur les sociétés (société soumise à l'impôt sur les sociétés, organisme réalisant des opérations à but lucratif) qui réunit les conditions d'application.

2) Les conditions d'application

Deux conditions doivent être remplies pour bénéficier du taux réduit d'impôt sur les sociétés :

Le chiffre d'affaires hors taxes

Réalisé au cours de l'exercice ou de la période d'imposition ramenée s'il y a lieu à 12 mois, doit être inférieur à 7 630 000 €

Le capital (pour les sociétés)

Doit être entièrement libéré
Doit être détenu en permanence, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou des sociétés satisfaisant les mêmes conditions, dont le capital est détenu pour 75 % au moins par des personnes physiques

Le taux de l'impôt sur les sociétés à 15 % s'applique dans la limite d'un bénéfice imposable de 38 120 € par période de 12 mois.

La fraction du bénéfice **excédant 38 120 €** est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux **normal**.

À NOTER • Les entreprises qui sont exonérées de la contribution sociale remplissent, en principe, les conditions pour bénéficier du taux réduit de 15 %.

Exemple

Une société anonyme, dont le capital est entièrement libéré et détenu à 80 % par des personnes physiques, a réalisé pour l'exercice N :

- un CAHT de 3 100 000 € ;
- un bénéfice imposable de 61 000 € ;
- une PVNLT de 4 600 € imposée au taux réduit de 15 %.

Calculer le montant de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice N.

Détermination de l'impôt sur les sociétés

Impôt au taux réduit :	38 120 x 15 %		5 718 €
Impôt au taux normal :	(61 000 – 38 120) x 33 1/3 %	+	7 626 €
Impôt au taux réduit des PVLN :	4 600 x 15 %	+	690 €
	Montant de l'impôt brut	=	14 034 €

C – L'option pour le régime spécial des sociétés-mères et filiales

Les dividendes perçus sont déduits du bénéfice imposable ; une *quote-part de frais* et charges égale à 5 % des dividendes est *réintégrée*.

L'option pour ce régime procure une *économie d'impôt* au niveau de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale.

Rappelons que depuis le 1^{er} janvier 2015, ce régime ne s'applique plus lorsque les dividendes distribués par la filiale sont déductibles de son résultat.

Exemple

La société Isatis a réalisé un bénéfice comptable de 5 856 000 € qui comprend des dividendes perçus d'une filiale pour un montant de 341 500 €.

Calculer le montant de l'impôt sur les sociétés dans les deux hypothèses suivantes :

- la société Isatis n'a pas opté pour le régime des sociétés-mères et filiales ;
- la société Isatis a opté pour ce régime.

Détermination de l'impôt sur les sociétés

Sans option pour le régime des sociétés-mères

Le bénéfice imposable est de 5 856 000 €.

Impôt sur les sociétés de 33 1/3 % :	5 856 000 x 33 1/3 %		1 952 000 €
Contribution sociale :	(1 952 000 – 763 000) x 3,3 %	+	39 237 €
	Impôt net dû	=	1 991 237 €

Avec option pour le régime des sociétés-mères

Bénéfice comptable :		5 856 000
Dividende de la filiale à déduire :		- 341 500
Quote-part de frais et charges à réintégrer :	341 500 x 5 %	+ 17 075
Bénéfice imposable		= 5 531 575 €
Impôt sur les sociétés de 33 1/3 % :	5 531 575 x 33 1/3 %	1 843 674
Contribution sociale :	(1 843 674 - 763 000) x 3,3 %	+ 35 662
Impôt dû		= 1 879 336 €

On vérifie que l'option pour le régime des sociétés-mères et filiales est plus avantageuse car elle entraîne une diminution de l'impôt sur les sociétés proprement dit et de la contribution sociale.

2 Le paiement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale

Le paiement, *spontané*, de l'impôt dû par les redevables au titre de l'impôt sur les sociétés comporte en principe :

Le paiement de l'impôt sur les sociétés

↓
Versement
de *quatre* acomptes trimestriels
Versement
du *solde* de liquidation

Le paiement de la contribution sociale de 3,30 %

↓
Versement
de *quatre* acomptes trimestriels
Versement
du *solde* de liquidation

À NOTER • Plusieurs créances, dont les crédits d'impôt, peuvent être imputées sur les montants dus.

En outre, selon le cas, les sociétés peuvent être soumises à la contribution exceptionnelle temporaire de 10,7 % et/ou à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, au titre des revenus distribués (voir pages 146 et 147).

Les versements effectués au titre d'un exercice (N) *s'échelonnent* au cours de cet exercice (N) et jusqu'au 15 du cinquième mois ou du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice (N).

Le recouvrement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale à l'impôt sur les sociétés est effectué *auprès du service des impôts des entreprises (SIE)*.

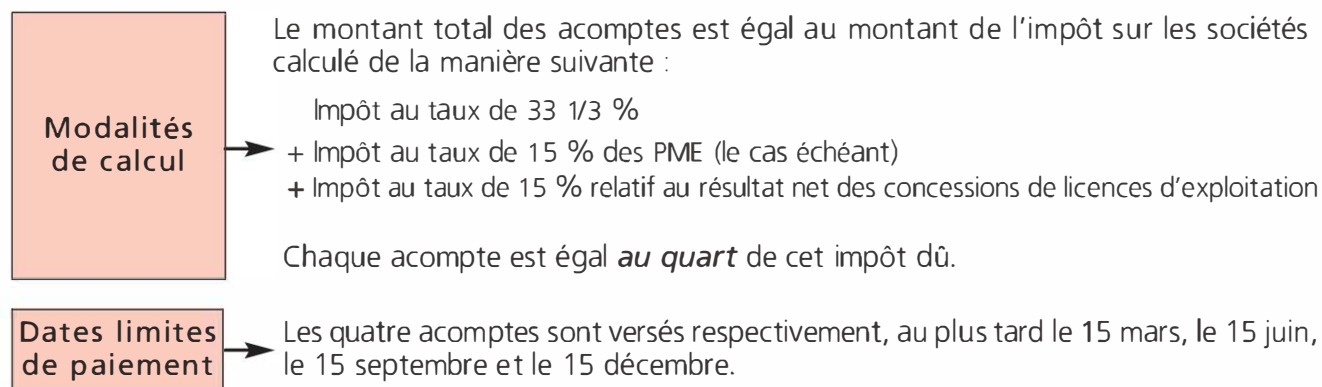
Les sociétés paient l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, la contribution sociale, dus au titre de l'exercice N *sous forme d'acomptes en N et d'un solde en N + 1*. Plusieurs créances peuvent être *imputées* sur les montants dus.

Toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le chiffre d'affaires réalisé, doivent souscrire leur déclaration par *télédéclaration* et procéder aux différents paiements par *téléversement*.

A – Les acomptes

1) Les acomptes de l'impôt sur les sociétés

Pendant l'exercice, *quatre acomptes* provisionnels sont payés à date fixe. Ils sont déterminés par rapport au résultat du dernier exercice clos.



Le premier acompte, payable le 15 mars, est *provisoirement* calculé sur la base de l'impôt calculé sur le *bénéfice fiscal N – 2* car le résultat fiscal N – 1 n'est pas encore connu.

Une *régularisation* est effectuée lors du deuxième acompte, qui est égal à :

$$(2/4 \text{ de l'impôt dû calculé sur le bénéfice fiscal } N - 1) - 1^{\text{er}} \text{ acompte}$$

Les sociétés dont le chiffre d'affaires est au moins égal à 250 M€ et dont le bénéfice estimé de l'exercice en cours a augmenté de façon significative doivent *majorer leur dernier acompte* d'impôt sur les sociétés (soit celui du 15 décembre 2015 dont l'exercice coïncide avec l'année civile) d'après la règle suivante :

Tranches de CA	Montant du dernier acompte
CA compris entre 250 M€ et 1 milliard €	Au moins égal à : 75 % du montant de l'IS estimé – Montant des acomptes versés
CA compris entre 1 et 5 milliards €	Au moins égal à : 85 % du montant de l'IS estimé – Montant des acomptes versés
CA > 5 milliards €	Au moins égal à : 95 % du montant de l'IS estimé – Montant des acomptes versés

Une **majoration de 5 % et un intérêt de retard** sont appliqués, en cas d'erreur d'appréciation, si l'insuffisance de versement est supérieure à la fois :

- à 20 % du montant de l'impôt dû ;
- à 2 ou 8 M€ selon le chiffre d'affaires réalisé.

À NOTER • L'entreprise qui estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice sera égal ou supérieur à l'impôt sur les sociétés dont elle sera redevable au titre de l'exercice concerné pourra se dispenser de nouveaux versements d'acomptes • Les sociétés nouvelles sont dispensées de tout versement d'acompte au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition.

2) Les acomptes de la contribution sociale

Quatre acomptes provisionnels sont payés à date fixe et déterminés par rapport au résultat de l'exercice précédent.

Modalité de calcul

Le total des acomptes est égal à **3,3 %** de l'impôt sur les sociétés proprement dit de l'exercice précédent diminué d'un abattement de 763 000 €. Chaque acompte est égal à **0,825 %** de la base de calcul de la contribution sociale.

Dates limites de paiement

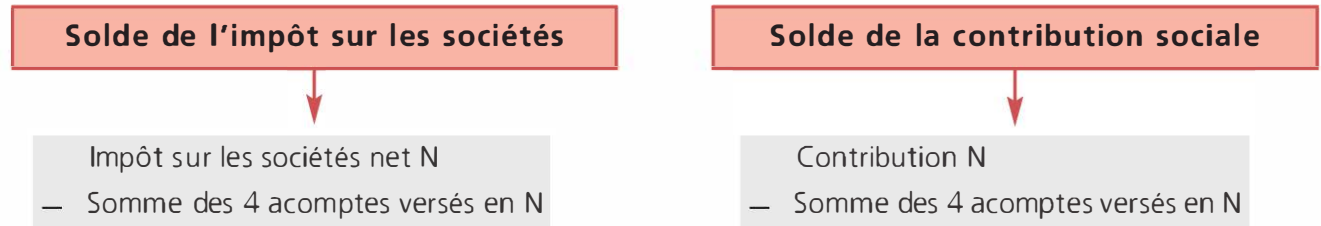
Les quatre acomptes sont versés aux mêmes dates que celles prévues pour les acomptes d'impôt sur les sociétés.

Comme pour l'impôt sur les sociétés, le premier acompte est calculé d'après les éléments connus en N – 2.

À NOTER • Un relevé d'acompte (imprimé 2571) accompagne chaque versement • Lorsque les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû au titre de l'exercice, l'excédent est remboursé d'office dans les 30 jours à compter de la date de dépôt du relevé de solde et de la déclaration du résultat, sous déduction des autres impôts directs éventuellement dus par l'entreprise • Les acomptes ne sont pas exigibles dans les cas suivants : l'exercice de référence est déficitaire, l'impôt est inférieur à 3 000 € et la contribution est inférieure à 15 €.

B – La liquidation de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale

Depuis le 1^{er} janvier 2014, pour les entreprises qui clôturent leur exercice le 31 décembre, l'IS et la contribution sociale, le cas échéant, de l'exercice N sont liquidés au plus tard le 15 mai de l'exercice suivant. Pour les autres entreprises, la liquidation doit être effectuée au plus tard le 15 du 4^e mois qui suit la clôture de l'exercice. Les versements sont accompagnés d'un relevé de solde (imprimé 2572).



Exemple

La société anonyme Hermes a réalisé :

En N – 2

Un CAHT de 9 150 000 €
 Un bénéfice fiscal imposé au taux normal de 665 000 €

En N – 1

Un CAHT de 9 832 000 €
 Un bénéfice fiscal de 722 000 €, imposé au taux normal
 Une PVNLT sur cession de titres de participation (2^e catégorie, SPI cotées) de 6 900 €, imposable au taux de 19 %
 Un résultat net sur concession de brevet de 29 000 €

Calculer les paiements effectués relatifs à l'IS, du 15 mars N au 15 décembre N, sachant que la société ne bénéficie pas du taux réduit des PME et est exonérée de la contribution sociale.

Détermination des paiements relatifs à l'IS du 15 mars N au 15 décembre N

– le 15 mars N : 1^{er} acompte :

1/4 de l'impôt calculé sur le bénéfice fiscal N – 2

1/4 (665 000 x 33 1/3 %) = 55 411 €

– le 1^{er} avril N : liquidation de l'impôt sur les sociétés N – 1 :

IS à 33 1/3 % :	722 000 x 33 1/3 %	240 643
IS sur PVNLT à 15 % :	29 000 x 15 %	+ 4 350
IS sur PVNLT à 19 % :	6 900 x 19 %	+ 1 311
	Impôt dû =	246 304
Acomptes versés en N – 1 :	665 000 x 33 1/3 %	– 221 645
	Solde impôt sur les sociétés à payer =	24 659

- le 15 juin N : 2^e acompte :
 (2/4 de l'impôt calculé sur le bénéfice fiscal N – 1) – 1^{er} acompte
 $2/4 [240\,643 + (29\,000 \times 15\%)] - 55\,411 = 67\,086 \text{ €}$
- le 15 septembre N : 3^e acompte :
 1/4 de l'impôt calculé sur le bénéfice fiscal N – 1
 $1/4 [240\,643 + (29\,000 \times 15\%)] = 61\,248 \text{ €}$
- le 15 décembre N : 4^e acompte :
 1/4 de l'impôt calculé sur le bénéfice fiscal N – 1
 $1/4 [240\,643 + (29\,000 \times 15\%)] = 61\,248 \text{ €}$

3 Les contributions exceptionnelle et additionnelle d'impôt sur les sociétés

A – La contribution exceptionnelle de 10,7 %

Pour les exercices clos à partir du 31 décembre 2013, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés qui réalisent un **CAHT supérieur à 250 M€** sont redevables d'une contribution exceptionnelle temporaire de **10,7 %** (au lieu de 5 %) applicable jusqu'au 30 décembre 2016. Précisons que les PME soumises au taux de 15 % ne sont pas concernées par cette contribution.

La contribution exceptionnelle de 10,7% est calculée sur **l'impôt sur les sociétés dû au taux normal** (33,33 %) et **aux taux réduits des plus-values nettes à long terme** (15 % et 19 %). Elle s'applique donc, en principe, à l'impôt sur les sociétés de référence. Elle est **non déductible** du résultat imposable.

Toutefois, lorsque les sociétés redevables de la contribution exceptionnelle sont soumises à la taxe exceptionnelle de 50 % sur les hautes rémunérations, elles doivent calculer un IS fictif (au taux normal) sans déduction de la taxe sur les hautes rémunérations pour déterminer la contribution exceptionnelle de 10,7 %.

$$\text{IS fictif} = (\text{Bénéfice imposable} + \text{Taxe due sur les hautes rémunérations}) \times 33,33 \%$$

$$\text{Contribution exceptionnelle de 10,7 \%} = \text{IS fictif} \times 10,7 \%$$

Les crédits d'impôt et la créance de report en arrière des déficits **ne sont pas imputables** sur la contribution exceptionnelle.

Un acompte doit être versé lors du paiement du **dernier acompte** d'impôt sur les sociétés. Son montant varie en fonction du chiffre d'affaires réalisé :

Tranches de CA	Montant du versement anticipé
CA compris entre 250 M€ et 1 Md €	75 % du montant de la contribution exceptionnelle estimé au titre du dernier exercice clos
CA > 1 milliard €	95 % du montant de la contribution exceptionnelle estimé au titre du dernier exercice clos

Le *solde* est versé à la date de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Exemple

Au titre de l'exercice N, une société anonyme a réalisé un CAHT de 280 M€. Son bénéfice imposable est de 6 M€. Elle a constaté une plus-value nette à long terme de 260 000 € imposée au taux réduit de 19 %.

Calculer le montant de la contribution exceptionnelle d'impôt sur les sociétés et le montant de l'acompte correspondant.

Détermination de l'impôt sur les sociétés de référence

Impôt au taux normal :	6 M€ x 33 1/3 %	1 999 800 €
Impôt au taux réduit des PVL :	260 000 x 19 %	+ 49 400 €
	Montant de l'impôt de référence	= 2 049 200 €

Calcul de la contribution exceptionnelle : $2\,049\,200 \times 10,7\% = 219\,264\text{ €}$

Calcul de l'acompte : $219\,264 \times 75\% = 164\,448\text{ €}$

B – La contribution additionnelle

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (sauf les PME au sens communautaire et les organismes de placement collectif) sont assujetties à **une contribution de 3 % sur les montants distribués**. Il s'agit notamment des dividendes, des sommes mises à la disposition des associés à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, de certaines dépenses somptuaires non déductibles ainsi que des rémunérations et avantages occultes.

En sont exclues les distributions en actions et les distributions à l'intérieur d'un groupe intégré. Elle est non déductible du résultat imposable.

Cette contribution est payée **spontanément** à l'échéance du premier acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution.

Les crédits d'impôt et la créance née du report en arrière des déficits **ne sont pas imputables** sur cette contribution.

Exemple

Le 20 septembre N, la SA Blaco a distribué un montant global de dividendes de 28 000 € dont la répartition s'effectue de la manière suivante : 12 000 € en actions et le reste en numéraire.

Calculer la contribution additionnelle, indiquer à quelle date elle doit être acquittée et rappeler son régime fiscal.

Calcul de la contribution additionnelle

Les distributions de dividendes payées en actions sont exonérées de contribution.

La base d'imposition de la contribution est donc égale à : $28\,000 - 12\,000 = 16\,000$ €

Le montant de la contribution s'élève à : $16\,000 \times 3\% = 480$ €

Date d'acquittement de la contribution additionnelle

La mise en paiement des dividendes a eu lieu le 20 septembre N. En conséquence, **la contribution doit être payée** à l'échéance du 4^e acompte de l'IS, soit le 15 décembre N.

Régime fiscal

La contribution additionnelle constitue une charge non déductible du résultat imposable. Elle doit être réintégrée.

4 Les crédits d'impôt des entreprises

Les crédits d'impôt des entreprises sont *imputés* sur l'impôt sur les sociétés dû ; l'excédent est le plus souvent remboursable. Dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, ils sont comptabilisés dans un compte de produits. Ces produits **ne sont pas imposables**.

Ces différents crédits d'impôt ont été présentés aux pages 91 et 92.

Les déficits fiscaux (BIC, IS)

Chapitre 12

1 Le report des déficits

Un déficit fiscal représente une *perte fiscale* qui peut être reportée sur des exercices bénéficiaires *ultérieurs ou sur l'exercice bénéficiaire précédent* selon le régime fiscal des entreprises :

Le report en avant des déficits

Applicable *obligatoirement* aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC
Applicable *sur décision* pour les sociétés soumises à l'IS
La perte est imputée sur les exercices ultérieurs

Le report en arrière des déficits

Applicable sur *option* uniquement pour les sociétés et EIRL soumis à l'IS
La perte est imputée sur l'exercice précédent

2 Le report en avant des déficits

A – Les sociétés et EIRL soumis à l'impôt sur les sociétés

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés qui constatent un déficit au cours d'un exercice peuvent le reporter sur les résultats des exercices suivants *de façon illimitée dans le temps*. En revanche, l'imputation de déficits antérieurs sur le bénéfice au titre d'un exercice est *limitée* à un plafond.

Pour les déficits constatés *au titre des exercices clos depuis le 31 décembre 2012*, le plafond est égal à **1 M€ majoré de 50 %** du montant du bénéfice imposable de l'exercice excédant 1M€.

1) La règle générale

Le calcul du montant du déficit imputable plafonné est le suivant :

$$\text{Plafond de déficit imputable} = 1\,000\,000 + [50\% (B - 1\,000\,000)]$$

B = Bénéfice fiscal N + 1 avant imputation des reports déficitaires

La fraction des déficits non imputée, en raison du plafonnement, est imputable sur les exercices suivants, sans limitation de délai et dans le respect des mêmes règles de plafonnement.

L'objectif de la règle du plafonnement est de faire **payer un impôt** sur les sociétés aux entreprises qui réalisent un bénéfice imposable **supérieur à 1 M€**. Leur bénéfice taxable est égal à :

$$(B \times 50\%) - 500\,000 \text{ €} \quad \text{ou} \quad B - \text{Plafond de déficit imputable}$$

Par ailleurs, la part fixe du plafond (1 M€) est majorée, le cas échéant, des abandons de créances consentis à des entreprises en difficulté faisant l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

Exemple

Une SA a réalisé en N un bénéfice fiscal de 2 M€ et a constaté en N – 1 un déficit de 2,5 M€. Calculer le montant du déficit antérieur imputable sur N, le bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N et le montant du déficit reportable à la clôture de l'exercice N.

Déficit antérieur imputable sur N

$$1\,000\,000 + [50\% (2\,000\,000 - 1\,000\,000)] = 1\,500\,000 \text{ €}$$

Bénéfice taxable au titre de l'exercice clos en N

$$(2\,000\,000 \times 50\%) - 500\,000 = 500\,000 \text{ €}$$

ou $2\,000\,000 - 1\,500\,000 = 500\,000 \text{ €}$

Déficit reportable à la clôture de l'exercice en N

$$2\,500\,000 - 1\,500\,000 = 1\,000\,000 \text{ €}$$

À NOTER • Les entreprises qui dégagent, sur un exercice donné, un montant de déficit imputable ou un montant de bénéfice, sur lequel des déficits peuvent être imputés, inférieur à 1 M€ ne sont pas concernées par la règle du plafonnement.

2) Les règles particulières

Pour les PME bénéficiant du taux réduit de 15 % dans la limite de 38 120 €, la règle de plafonnement s'applique avant la détermination de la quote-part de bénéfice soumise au taux réduit.

En cas de constatation, à la clôture du même exercice, **d'un déficit fiscal et d'une plus-value nette à long terme** imposée au taux réduit, la société peut utiliser la PVNLT pour compenser le déficit. Dans ce cas, **la règle du plafonnement ne s'applique pas**.

B – Les associés de sociétés relevant de l'impôt sur le revenu

Les déficits professionnels constatés au titre des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004 sont *imputables en totalité* sur le revenu global des associés.

C – Le traitement fiscal du report en avant des déficits

Il dépend du régime fiscal de l'entreprise (BIC ou IS) :

Entreprises relevant de l'IR	Entreprises soumises à l'IS
Déficit <i>non déductible</i> du résultat fiscal de l'entreprise. La fraction du déficit correspondant aux droits de chaque associé est imputée sur le revenu global de la même année. En cas d'excédent de déficit, il sera reporté successivement sur les 6 années suivantes.	Déficit <i>déductible</i> des résultats fiscaux bénéficiaires des <i>exercices suivants</i> dans le respect, le cas échéant, de la règle de plafonnement.

3 Le report en arrière des déficits

A – Principe

Seules les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent opter pour ce régime.

L'option ne porte que sur le déficit constaté au titre de l'exercice.

Le déficit fiscal d'un exercice est imputé, d'une part *sur le seul bénéfice de l'exercice précédent* imposé au taux normal ou au taux réduit des PME, dans la limite de la fraction non distribuée du bénéfice et, d'autre part, *pour un montant plafonné à 1 M€*.

Le bénéfice d'imputation se détermine de la manière suivante :

$$\text{Bénéfice fiscal N - 1 soumis à l'IS au taux normal ou réduit des PME}^* - \text{Distributions effectuées sur ce même bénéfice} = \text{Bénéfice d'imputation N - 1}$$

* Ayant donné lieu au paiement effectif de l'impôt sur les sociétés

La fraction des déficits non imputée en arrière est reportable sur les exercices suivants de façon illimitée dans le temps et dans le respect des règles de plafonnement.

Lorsqu'un déficit est reporté en arrière sur un bénéfice soumis *en partie au taux réduit de 15 % des PME* et pour partie au taux normal de 33,33 %, ce déficit est imputé en *priorité* sur le bénéfice soumis au taux normal puis sur le bénéfice au taux réduit.

L'option pour le report en arrière doit être effectuée au moment du dépôt de la déclaration de résultat au titre de laquelle le déficit est constaté.

B – La créance sur l'État

Le report en arrière des déficits génère une créance sur l'État.

La créance est égale à l'impôt payé au titre du bénéfice d'imputation. Elle correspond à *l'excédent d'impôt payé antérieurement*. Précisons que les contributions additionnelles à l'IS sont sans incidence sur le montant de la créance.

Elle est plafonnée à (1 M€ x 33,33 %) lorsque le déficit N et le bénéfice d'imputation N – 1 sont tous les deux supérieurs à 1 M€.

Le produit né de la créance n'est pas imposable et doit être déduit de manière extra-comptable.

La créance peut être utilisée pour payer l'impôt sur les sociétés proprement dit (acomptes et solde) pendant les 5 exercices suivants ; au-delà, la créance non utilisée est remboursée.

Exemple

Une SA constate pour l'exercice N un déficit de 2 500 000 €. Elle a dégagé en N – 1 un bénéfice fiscal de 1 850 000 € imposé au taux normal. Ce bénéfice a permis de distribuer 150 000 € de dividendes

Calculer le bénéfice d'imputation, le reliquat de déficit reportable en avant et le montant de la créance sur l'État.

Bénéfice d'imputation

$$1\,850\,000 - 150\,000 = 1\,700\,000 \text{ €}$$

Reliquat de déficit reportable en avant

La société ne peut reporter en arrière que 1M€. De ce fait, le reliquat reportable en avant s'élève à :

$$1\,700\,000 - 1\,000\,000 = 700\,000 \text{ €}$$

Créance sur l'État

La créance sur l'État est plafonnée à :

$$1\,000\,000 \times 33,33 \% = 333\,300 \text{ €}$$

C – La déclaration spécifique au report en arrière des déficits

L'entreprise qui opte pour le report en arrière des déficits doit joindre au relevé de solde de l'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel l'option est exercée une déclaration spécifique (imprimé 2039 SD). Son objet est de déterminer le montant de la créance sur l'État.

PARTIE 3

Les impôts sur le revenu

Les principes généraux de l'impôt sur le revenu

Chapitre 13

1 Définition et caractéristiques

A – Définition

L'article 1 du Code général des impôts donne une définition précise de l'impôt sur le revenu (**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 ».

B – Les caractéristiques de l'impôt sur le revenu

- Impôt direct** → Concerne les personnes *physiques* (individus isolés ou ménages).
- Impôt progressif** → Calculé par *tranches* de revenus, atténué par le quotient familial, c'est un impôt personnalisé.
- Impôt déclaratif** → Établi à partir de la déclaration souscrite *par le contribuable* et éventuellement contrôlée par l'administration.
- Impôt annuel** → Année de référence est l'année *civile*. L'impôt N concerne les revenus N – 1 (impôt 2015 d'après les revenus perçus en 2014).

2 La territorialité

La territorialité de l'impôt sur le revenu est définie dans l'article 4 A du Code général des impôts : « Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française ».

Au regard de l'impôt sur le revenu, la France comprend la France continentale, la Corse, les îles du littoral et les DOM-ROM (Guyane, Guadeloupe, Martinique, Mayotte et la Réunion).

A – Le domicile fiscal

Les personnes françaises ou étrangères sont considérées comme ayant leur domicile fiscal *en France* si elles répondent à l'une des conditions suivantes :

Personnes françaises ou étrangères	Qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal (plus de 183 jours par an)
	Qui exercent en France une activité professionnelle
	Qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques
	Qui sont fonctionnaires ou agents de l'État en service à l'étranger

B – L'origine des revenus

Les personnes françaises ou étrangères, domiciliées *hors de France*, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les cas :

- où elles recueillent des revenus de *source française* ;
- où elles disposent (comme propriétaire ou locataire) *en France* d'une ou plusieurs résidences.

À NOTER • Les salariés d'un employeur établi en France, qui sont envoyés travailler à l'étranger, mais qui possèdent leur domicile fiscal en France sont exonérés dans certains cas (durée du travail supérieure à 183 jours, travail effectué dans des secteurs comme la construction, la prospection..., impôt payé à l'étranger supérieur aux 2/3 de l'impôt qui serait dû en France).

C – Synthèse

L'ensemble des principes territoriaux relatif à l'impôt sur le revenu se résume comme suit :

Domicile fiscal	Revenus	
	Source française	Source étrangère
France	Passibles de l'impôt sur le revenu	Passibles de l'impôt sur le revenu
Hors de France	Passibles de l'impôt sur le revenu	Exclus de l'impôt sur le revenu

Afin d'éviter une double imposition, il existe de nombreuses *conventions fiscales internationales* qui règlent le cas des personnes pouvant être considérées comme fiscalement domiciliées dans deux pays distincts. Par ailleurs, un régime particulier d'exonération, total ou partiel, concerne les impatriés.

3 Les revenus imposables

Le Code général des impôts ne définit pas le revenu imposable ; il prévoit dans son article 12 que « *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* ».

A – Les revenus catégoriels

Au titre de l'impôt sur le revenu de 2014 payé en 2015, il existe **8 catégories** de revenus imposables, soumis au barème progressif de l'IR. Ils sont classés en 3 rubriques d'après leur origine :

Revenus du travail	Ils représentent la rémunération issue d'un travail	Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères (TS)
Revenus du capital	Ils représentent la rémunération du capital investi	Revenus fonciers (RF) Revenus de capitaux mobiliers (RCM) Plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux réalisés par les particuliers depuis le 1 ^{er} janvier 2013, sauf exception (PV)
Revenus mixtes	Ils représentent à la fois la rémunération d'un capital engagé et d'un travail effectif lié à une qualification professionnelle	Bénéfices industriels et commerciaux (BIC) Bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés (BNC) Bénéfices de l'exploitation agricole (BA) Rémunérations de certains dirigeants de sociétés - art. 62 du CGI - (DIR)

Les plus-values de cessions sur biens immobiliers et sur biens meubles constituent une catégorie de revenu soumise à un taux d'imposition forfaitaire.

B – La détermination individuelle des revenus nets catégoriels

Le schéma du principe général de la détermination de chaque revenu net catégoriel soumis au barème progressif de l'IR est le suivant :

Revenu brut de la catégorie	TS, BIC, BNC, BA, RF, RCM, DIR, PV
– Dépenses effectuées	Pour l'acquisition et la conservation du revenu de la catégorie
– Abattement éventuel	Prévu pour la catégorie
– Déficit éventuel catégoriel	Peut se reporter pendant six ans ou plus selon la catégorie
= Revenu net catégoriel	Revenu imposable de la catégorie

C – Le revenu brut global imposable à l'impôt sur le revenu

Le revenu brut global (**RBG**) est égal à :

$$\text{Revenu brut global} = \text{Total des revenus nets catégoriels soumis au barème progressif de l'IR} - \text{Déficits éventuels pouvant être imputés sur le revenu global}$$

4 Le revenu net imposable

Le revenu net imposable (**R**) s'obtient en prenant en compte les éléments suivants :

	Revenu brut global	
–	Charges	Générales <i>déductibles</i> du revenu global (pensions alimentaires...)
–	Abattements	Accordés en vertu de situations particulières (contribuables de plus de 65 ans, invalides...)
=	Revenu net imposable	Global et familial Revenu disponible, perçu ou non

5 Le foyer fiscal

L'article 6 du Code général des impôts indique que « *chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéficiaires et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge...* ».

A – Le contribuable

L'impôt sur le revenu est établi sur l'**ensemble du foyer fiscal**. Par contribuable, on entend :

Le contribuable unique L'homme ou la femme, célibataire, veuf ou divorcé représente un seul foyer fiscal

Le contribuable marié ou pacsé Indépendamment de leur régime matrimonial, les époux sont soumis à une imposition commune (foyer fiscal unique)
Les personnes liées par un pacte civil de solidarité (PACS) font l'objet d'une imposition commune dès l'enregistrement du pacte ; leur situation devient alors identique à celle d'un couple marié

L'année de référence étant l'année civile, il convient de signaler les **événements** affectant la vie du couple lors de l'établissement de la déclaration. Les règles sont les suivantes :

Événement	Déclaration
Mariage ou PACS	Déclaration commune pour les revenus disposés pendant l'année du mariage ou de la conclusion du PACS Option possible, sauf exceptions, pour une déclaration individuelle également pour toute l'année
Divorce ou rupture du PACS	Déclaration individuelle pour les revenus disposés personnellement et la quote-part de revenus communs revenant à chacun l'année du divorce ou de la dissolution du PACS
Décès du conjoint ou du partenaire du PACS	Déclaration commune pour la période antérieure au décès Déclaration individuelle par le conjoint ou le partenaire survivant pour la période postérieure au décès

Les époux font de plein droit l'objet d'une *imposition séparée* :

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

À NOTER • Les personnes vivant en concubinage forment deux foyers fiscaux distincts ; les enfants issus du concubinage peuvent être comptés à la charge de l'un des concubins.

B – Les personnes à charge

Le Code général des impôts distingue :

Les personnes à charge de droit

Rattachées au foyer fiscal sans formalité

Les enfants célibataires mineurs (âgés de moins de 18 ans au 1^{er} janvier 2014).

Les personnes infirmes (autres que le conjoint ou les enfants à charge) titulaires de la carte d'invalidité et vivant au foyer fiscal.

Les personnes à charge par voie de rattachement

Rattachées au foyer fiscal sur option

Les enfants célibataires majeurs, veufs, divorcés, séparés, sans charge de famille.

Les enfants mariés, divorcés, veufs ou séparés en charge de famille.

Ils doivent avoir soit moins de 21 ans sans condition, soit moins de 25 ans en cas de poursuite d'études ou quel que soit leur âge s'ils sont infirmes.

À NOTER • Dans une même famille, il peut exister plusieurs foyers fiscaux.

6 Le quotient familial

A – La situation et les charges de famille à retenir

La date à retenir pour évaluer la situation du contribuable est, en principe, *le 1^{er} janvier de l'année d'imposition*. Toutefois, la situation familiale peut changer en cours d'année :

- en cas de mariage, de PACS, de divorce, de séparation, d'augmentation des charges de famille, c'est la situation au 31 décembre de l'année d'imposition qui est retenue ;
- en cas de décès du conjoint ou du partenaire, d'augmentation des charges de famille, c'est le premier jour d'imposition qui est pris en compte.

B – La détermination du nombre de parts

Le nombre de parts à retenir dans les cas les plus courants est le suivant :

Situation	Conditions d'attribution	Parts
Contribuable marié ou pacsé ou veuf avec enfants à charge	Couple (sans enfant)	2
	Pour chacun des deux premiers enfants à charge	+ 0,5
	Pour chaque enfant à charge, à partir du troisième	+ 1
	Par conjoint invalide	+ 0,5
	Par enfant infirme, titulaire de la carte d'invalidité	+ 0,5
	Par personne invalide, titulaire de la carte d'invalidité, recueillie	+ 1
Contribuable célibataire ou divorcé	Personne seule sans enfant	1
	Personne ayant élevé seule un ou plusieurs enfants pendant au moins 5 ans	+ 0,5
	Personne seule supportant effectivement la charge d'un ou de plusieurs enfants	+ 0,5
	Pour chacun des deux premiers enfants à charge	+ 0,5
	Pour chaque enfant à charge, à partir du troisième	+ 1
	Contribuable invalide	+ 0,5
	Par enfant infirme, titulaire de la carte d'invalidité	+ 0,5
Par personne invalide, titulaire de la carte d'invalidité, recueillie	+ 1	

C – Le principe et le calcul du quotient familial

Le barème de l'impôt sur le revenu est *progressif* et établi pour *une part*. Le quotient familial permet *d'atténuer* l'imposition du foyer fiscal. Cependant, ses effets sont *limités* par l'application du plafonnement qui concerne les contribuables à revenus élevés.

Le quotient familial (**QF**) consiste à *diviser* le revenu net imposable (**R**) du foyer fiscal *par le nombre de parts* (**N**) dépendant de la situation du contribuable ainsi que du nombre de personnes fiscalement à sa charge.

Ce quotient est égal à :

$$\text{QF} = \text{Revenu net imposable} / \text{Nombre de parts}$$

À NOTER • Les parents séparés et imposés distinctement qui se partagent de façon égale la charge de leurs enfants mineurs bénéficient chacun pour moitié du quotient familial résultant de cette charge.

Exemple

- a) M^{me} et M. Lecoq ont 2 enfants
 - b) M^{me} Vozel est veuve avec un enfant
 - c) M^{me} et M. Lu ont 4 enfants. M. Cardon père, titulaire de la CI, demeure à leur domicile
 - d) M^{me} Lacelle est célibataire avec 2 enfants dont elle supporte effectivement la charge
 - e) M. Lucas, divorcé, partage de manière égale la charge de ses 3 enfants avec leur mère
- Déterminer le nombre de parts pour chaque foyer fiscal.*

Foyer fiscal	Calcul des parts	Total
a) Lecoq : marié, 2 enfants	2 + 0,5 + 0,5	3 parts
b) Vozel : veuve, 1 enfant	2 + 0,5	2,5 parts
c) Lu : marié, 4 enfants, père à charge titulaire CI	2 + 0,5 + 0,5 + 1 + 1 + 1	6 parts
d) Lacelle : célibataire, 2 enfants	1 + 0,5 + 0,5 + 0,5	2,5 parts
e) Lucas : divorcé, 3 enfants, garde alternée	1 + 0,25 + 0,25 + 0,5	2 parts

7 L'impôt à payer

Pour le calcul de l'impôt définitif à payer, à partir du revenu net imposable (**R**), il est tenu compte :

- du nombre de parts (**N**) ;
- du quotient familial (**Q = R / N**) ;
- du barème progressif annuel ;
- de corrections à l'impôt issu de ce barème :
 - plafonnement du quotient familial (appliqué aux revenus qui dépassent un certain seuil),
 - réductions d'impôt pratiquées après plafonnement (possession de la CI...),
 - décote,
 - charges ouvrant droit à des réductions d'impôt ou à des crédits d'impôt (cotisation syndicale...),
 - reprises d'impôt et plus-values à taux forfaitaire,
 - imputation des crédits d'impôt,
 - prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine,
 - taxe « *Apparu* » sur les loyers élevés des logements de petite surface.

L'impôt à payer peut être affecté par la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et par le plafonnement des niches fiscales (voir page 205).

8 La déclaration annuelle

Le CGI précise dans son article 170 : « toute personne imposable au dit impôt est tenue de souscrire et de faire parvenir à l'administration une déclaration détaillée de ses revenus et bénéfices et de ses charges de famille ».

A – Les formulaires à utiliser

L'administration met à la disposition des contribuables *deux modèles* de déclaration :

Déclaration normale imprimé 2042 N

Réservée aux salariés, retraités,
aux titulaires de valeurs mobilières
et de revenus nets fonciers

Déclaration complémentaire imprimé 2042 C

Réservée aux titulaires de revenus professionnels
non salariés (BIC, BNC, BA)

À NOTER • Il existe une déclaration simplifiée (imprimé 2042 S) pour les foyers fiscaux qui ne déclarent que des salaires et des pensions de retraite • Un contribuable non imposable doit remplir une déclaration afin d'obtenir son avis de non-imposition.

B – La distribution de la déclaration

L'administration fiscale expédie directement à l'adresse des contribuables qui ont déclaré des revenus *l'année précédente*, soit :

- *une déclaration préremplie, en mai 2015*, mentionnant leurs principaux revenus (salaires, retraites, allocations de chômage, indemnités journalières de maladie) dont les montants ont été transmis à l'administration par les employeurs et les organismes sociaux. Il leur suffira, soit de signer leur déclaration pour accord, soit d'apporter les corrections et les compléments nécessaires et de la renvoyer avant le 31 mai 2015 ;
- *une déclaration préidentifiée* dans tous les autres cas (BIC, BNC, BA...).

Les contribuables doivent vérifier les informations de l'année précédente portées sur la déclaration (état civil, domicile) et les modifier si nécessaire.

Les *télédéclarants* peuvent remplir, consulter, modifier et envoyer leur déclaration par *internet* qui sera, le cas échéant, préremplie. Ils doivent à cet effet obtenir un certificat électronique.

Lorsqu'un contribuable déclare pour la *première fois* des revenus, il doit retirer sa déclaration auprès d'un centre des impôts, d'une mairie, d'une trésorerie ; ou bien encore, la télécharger sur le site : www.impots.gouv.fr.

En outre, les particuliers peuvent demander, sous conditions, à **un tiers de confiance** (notaire, avocat, expert-comptable) de télétransmettre aux services fiscaux leur déclaration de revenus et les annexes.

À NOTER • Les sommes portées sur les déclarations sont arrondies à l'euro le plus proche, toute fraction d'euro égale à 0,50 étant comptée pour 1 euro.

C – L'envoi et la signature de la déclaration

Pour 2015, la déclaration d'impôt sur le revenu 2014 doit être envoyée ou déposée au centre des impôts (CDI) **au plus tard le 31 mai 2015 à minuit**, sauf cas particuliers (contribuables percevant des revenus professionnels, personnes domiciliées hors de France, situation de force majeure...).

La déclaration doit être signée par le contribuable. Pour un couple marié, elle doit l'être par les **deux époux** (cependant la déclaration signée par l'un des conjoints engage le couple).

Les télédéclarants bénéficient d'un **délai supplémentaire** suivant la zone des vacances scolaires dont ils relèvent.

Par ailleurs, dans un objectif de simplification, les contribuables **n'ont plus l'obligation de joindre** à leur déclaration papier ou électronique **les pièces justificatives** pour bénéficier des charges déductibles, des réductions d'impôt ou des crédits d'impôt (à l'exception de la liste des frais réels et des engagements de location dans le cadre d'investissements locatifs défiscalisant).

À NOTER • Le retard ou le défaut de production de déclaration entraîne l'application de pénalités (0,4 % par mois) et d'une majoration de 10 %.

9 Le paiement de l'impôt sur le revenu

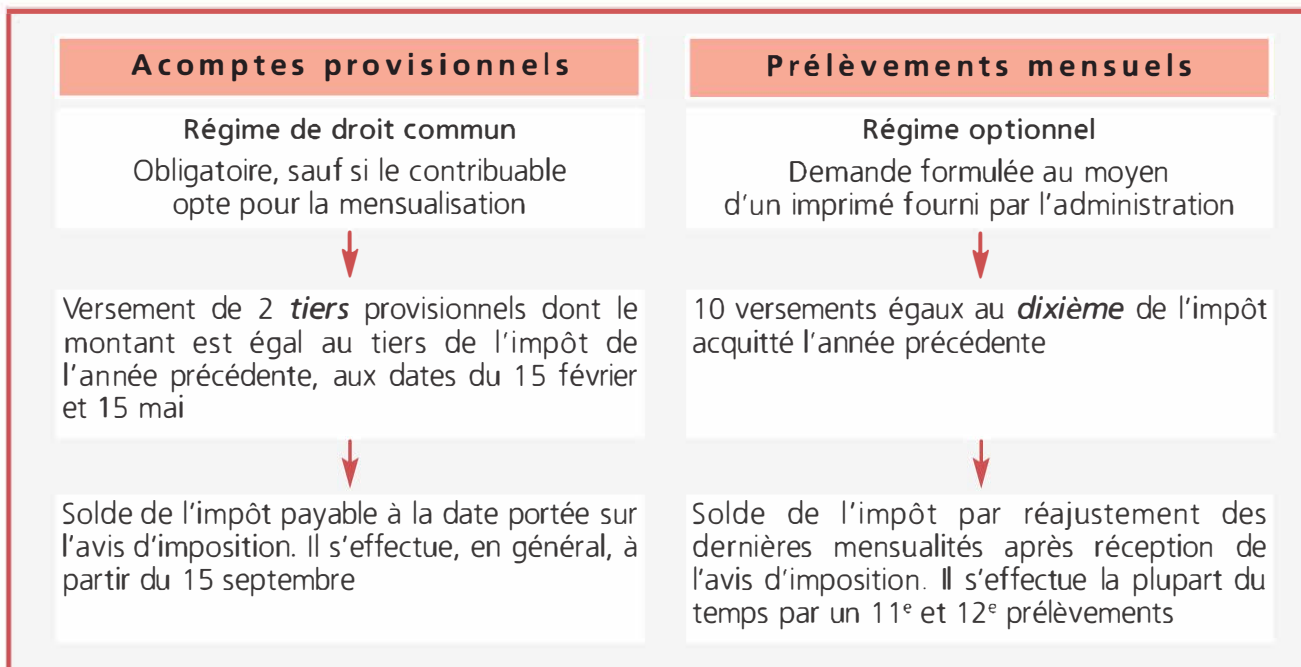
L'impôt sur le revenu est payé **l'année suivant celle de la réalisation des revenus** (par exemple, l'impôt payé en 2015 concerne les revenus de l'année 2014).

La DGFIP adresse, à cet effet, à chaque contribuable un avis d'imposition comportant :

- le détail des revenus ;
- le calcul du revenu brut global et du revenu imposable ;
- l'impôt sur les revenus soumis au barème ;
- le total des réductions ;
- le montant de l'imposition nette à recouvrer (par le Trésor public).

L'impôt sur le revenu est un impôt payé par **voie d'acomptes**.

Il existe deux régimes d'acomptes :



Désormais, les prélèvements sociaux sur certains revenus du patrimoine ainsi que la taxe « Apparu » sur les loyers élevés des logements de petite surface sont acquittés comme l'IR.

Depuis, tout paiement d'impôt sur le revenu (acomptes ou solde) supérieur à 30 000 € doit être payé soit par prélèvement, soit par téléversement.

Depuis 2013, le paiement en espèces est limité à 300 €.

À NOTER • L'avis d'imposition peut être aussi un « *avis de non-imposition* » • Lorsque le montant de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux est inférieur à 61 €, le Trésor public renonce à l'encaisser • Les contribuables qui estiment que leur IR 2015 sera inférieure à 347 € ne sont pas tenus d'acquiescer des acomptes provisionnels.

Les revenus du travail et les revenus mixtes

Chapitre 14

1 Les traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères (TS)

L'article 79 du CGI stipule : « *les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu* ».

A – Définition

1) Les traitements et salaires

On distingue :



À NOTER • Le terme *saire* est aujourd'hui pris dans un sens très large. Il englobe non seulement le salaire proprement dit, mais aussi tous les avantages et les sommes accessoires versés dans le cadre de la relation de travail (pourboires, indemnités, congés payés, gages, soldes, vacances...).

2) Les pensions et rentes viagères

Les termes pensions et rentes viagères désignent :

Les pensions



Revenu périodique perçu au titre :

Des retraites publiques ou privées versées aux contribuables, à compter de leur sortie de la vie active
Des pensions d'invalidité servies par les organismes de Sécurité sociale
Des pensions alimentaires servies par une décision de justice

Les rentes viagères



Revenu périodique qui provient :

D'un acte à titre gratuit (pension alimentaire versée par des parents) ;
D'un acte à titre onéreux (rente perçue en contrepartie de la vente d'un bien) ;
D'un jugement (rente à caractère indemnitaire allouée aux victimes d'accidents).

B – Les revenus imposables

Pour *chaque membre* du foyer fiscal concerné, les revenus imposables suivants sont à déclarer :

<p>Traitements et salaires</p>	<p>Le total des salaires nets imposables de l'année civile de référence. Le salaire imposable est égal à :</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">Salaire net après cotisations + CSG non déductible + CRDS</p> </div> <p>Les avantages en nature fournis par l'employeur : nourriture, logement, disposition d'une voiture pour les besoins personnels... estimés pour leur valeur réelle, constituent des suppléments de salaire Les indemnités journalières de Sécurité sociale Les allocations de chômage Les cotisations patronales de prévoyance complémentaire <i>santé</i> depuis l'IR 2013</p>
<p>Pensions et rentes viagères</p>	<p>Les pensions et rentes viagères à titre gratuit sont imposables Les rentes viagères à titre onéreux sont imposables sur une fraction de leur montant, en fonction de l'âge du crédientier au moment de l'entrée en service de la rente :</p> <ul style="list-style-type: none"> – 70 % s'il a moins de 50 ans ; – 50 % s'il a de 50 à 59 ans ; – 40 % s'il a de 60 à 69 ans ; – 30 % s'il a 70 ans et plus.

Le montant imposable des pensions alimentaires (sur décision de justice définitive avant le 1^{er} janvier 2006) et celui des rentes à titre gratuit sont majorés de 25 %.

À NOTER • Pour connaître le montant des *Traitements et salaires* à déclarer, il suffit de se référer au relevé annuel des salaires délivré par l'employeur • Pour savoir quel est le montant des *Pensions, retraites et rentes* à déclarer, il suffit de se conformer aux indications figurant sur le relevé établi par l'organisme payeur.

C – Les revenus exonérés

Certains éléments perçus sont **exonérés**, totalement ou partiellement, de l'impôt sur le revenu :

<p>Traitements et salaires</p>	<p>La remise gratuite par l'employeur de matériels et de logiciels informatiques totalement amortis, dans la limite de 2 000 €</p> <p>La participation des salariés aux résultats de l'entreprise lorsqu'elle est bloquée pendant 5 ans et, le cas échéant, le supplément de participation dans la limite de 28 161 € en 2014, ainsi que les sommes perçues en cas de déblocage exceptionnel versé en 2014 dans la limite de 20 000 €</p> <p>Les allocations, les indemnités et remboursements de frais (dépenses de déplacement, de repas, de tournée...), à condition qu'elles couvrent des dépenses inhérentes à la profession ou à l'emploi, qu'elles correspondent à de véritables dépenses (sur justificatifs)</p> <p>Les indemnités journalières de maladie professionnelle, pour accident du travail pour 50 % de leur montant et, dans certaines limites, les indemnités de licenciement</p> <p>Les prestations familiales et les prestations sociales</p> <p>Le revenu de solidarité active (RSA)</p> <p>Les salaires des apprentis, dans la limite du montant annuel du SMIC, soit 17 345 € en 2014</p> <p>Les gratifications de stage obligatoire, dans la limite du montant annuel du SMIC, soit 17 345 € en 2014</p> <p>Les salaires versés aux jeunes de moins de 26 ans pour une activité exercée pendant leurs congés scolaires ou universitaires : dans la limite de 3 fois le montant mensuel du SMIC, soit 4 336 € pour 2014</p> <p>Le salaire du conjoint de l'exploitant (BIC, BNC, BA) non adhérent d'un centre de gestion agréé : pour la fraction qui excède 13 800 € (17 500 € en 2016)</p> <p>La participation des employeurs à l'acquisition de titres-restaurant, dans la limite de 5,36 € par titre pour 2014</p> <p>Les sommes reçues au titre de l'intéressement et affectées à un plan d'épargne salariale, dans la limite de 18 774 € pour 2014</p> <p>Les cadeaux offerts par l'employeur à l'occasion de certains événements, lorsque leur montant n'excède pas 156 €</p>
<p>Pensions et rentes viagères</p>	<p>L'allocation aux vieux travailleurs</p> <p>La retraite du combattant</p> <p>Les rentes viagères perçues pour dommages-intérêts</p> <p>Les prestations allouées au titre de l'aide sociale</p>

La majoration de pension en faveur des personnes ayant élevé au moins 3 enfants est imposable depuis l'IR 2013.

D – La détermination du revenu net imposable

1) Les traitements et salaires

Les salariés peuvent *déduire* un montant de frais professionnels. Ils ont le choix entre :

Une déduction forfaitaire

Régime général

Abattement de 10 % du montant des salaires imposables (minimum 426 €, maximum 12 157 € pour chacune des personnes salariées du foyer fiscal).

Pour les chômeurs de longue durée, le minimum de déduction est porté à 936 €.

Le régime des frais réels

Sur option, cela implique :

- **de réintégrer** dans le revenu imposable la totalité des allocations et remboursements de frais ou indemnités forfaitaires qui les couvrent (à l'exception des frais incombant à l'entreprise) ;
- **de conserver** l'ensemble des justificatifs.

En cas de déficit catégoriel, ce dernier est à imputer sur le revenu global.

Les *frais réels* généralement admis portent sur les catégories suivantes :

Transport

Les frais de transport du domicile au lieu de travail peuvent être déduits, dans la mesure où cette distance n'excède pas 40 km (sauf circonstances particulières liées à l'emploi). Ils doivent correspondre à un seul aller-retour quotidien.

Repas

Dans le cas où l'entreprise ne dispose pas de restaurant et lorsque l'éloignement du domicile implique de prendre les repas hors de chez soi, les frais de repas personnels peuvent être déduits dans certaines limites.

Voiture

Les frais résultant de l'utilisation professionnelle des véhicules personnels du salarié (automobiles, vélomoteurs et scooters, motos) peuvent être pris en compte pour leur montant réel (essence, entretien...) ou en utilisant le barème kilométrique établi annuellement par l'Administration. Néanmoins, que le barème kilométrique soit ou non utilisé, le montant des frais déductibles (autres que les frais de péage, de garage, de parking et d'intérêts d'emprunt du véhicule utilisé) est plafonné au montant des frais d'un véhicule d'une puissance de 7 CV en application du barème kilométrique.

Frais divers

Les déductions suivantes peuvent être prises en considération :

- dépenses de taxi, d'hôtel ;
- invitations au restaurant ;
- vêtements nécessaires à l'exercice de la profession ;
- dépenses de formation et intérêts d'emprunts contractés à cette fin ;
- ...

Bureau

Dans le cas où l'employeur ne met pas de bureau à la disposition du contribuable, ce dernier peut déduire une partie des frais liés à son domicile (chauffage, EDF, assurance, impôts locaux...). Le mobilier (montant > 500 €) est amortissable en dix ans. Le matériel informatique est déductible par tiers sur trois ans. Les acquisitions de meubles, matériel et outillage d'une valeur unitaire HT qui n'excède pas 500 € sont déductibles au titre de l'année d'acquisition.

2) Les pensions et rentes viagères

En règle générale, les pensions et rentes viagères bénéficient d'un **abattement de 10 %**. L'abattement s'applique sans tenir compte de l'âge du bénéficiaire et même si le bénéficiaire continue d'exercer une activité professionnelle.

L'abattement est plafonné à 3 707 € avec un minimum de 379 €.

À NOTER • La fraction imposable des *rentes viagères* constituées à titre onéreux ne bénéficie d'aucun abattement ou déduction forfaitaire • Les pensions de retraite payées en capital peuvent faire l'objet d'un prélèvement libératoire de 7,5 %.

3) Le revenu net imposable du foyer fiscal

Il s'obtient par le **cumul des revenus nets**, après abattements, de chacun des membres du foyer fiscal.

Exemple

M. et M^{me} Galibert sont tous les deux salariés :

- Monsieur est anesthésiste, à temps plein, dans une clinique privée ; son salaire annuel net s'élève à 148 500 € ;
- Madame est commerciale et perçoit :
 - une rémunération nette de 37 700 €
 - des allocations pour frais professionnels de 6 800 €
 Elle opte pour le régime des frais réels et ne peut justifier qu'un montant de 5 600 € de frais réels.

Déterminer le revenu net imposable du foyer fiscal.

Détermination de chaque revenu net imposable

Calculs	Monsieur	Madame
Revenu brut	148 500 €	44 500 € ¹
Déduction frais professionnels 10 %	- 12 157 € ²	
Déduction frais réels		- 5 600 €
Revenu net imposable	136 343 €	38 900 €

(1) Total : 37 700 € + 6 800 €

(2) La déduction de 10 % ne peut excéder 12 157 €

Revenu net imposable du foyer fiscal dans la catégorie des traitements et salaires :

$$136\,343 + 38\,900 = 175\,243 \text{ €}$$

2 Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

L'article 34 du CGI stipule « 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 ».

A – Les personnes imposables

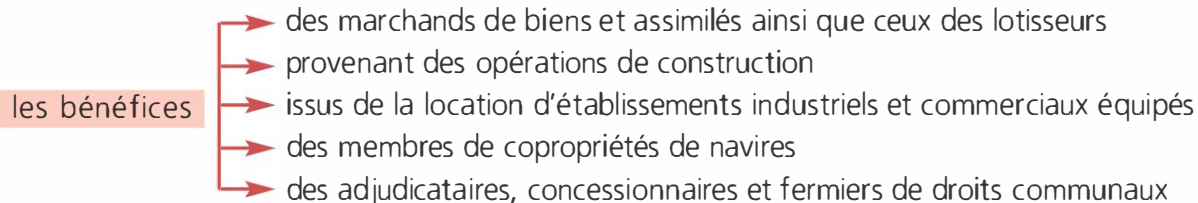
Les personnes imposables sont des personnes **physiques** qui réalisent des **bénéfices**, à titre habituel et pour leur propre compte, provenant d'une activité commerciale, industrielle ou artisanale, soit :

- sous la forme d'une entreprise individuelle ;
- en tant qu'associé d'une société de personnes, relevant de l'impôt sur le revenu, pour sa quote-part de bénéfice, distribué ou non, proportionnellement à ses droits dans la société.

La notion est élargie aux bénéfices réalisés par :

- les concessionnaires de mines ;
- les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières ;
- les titulaires de permis d'exploitation de mines et par les exploitants de mines de pétrole et gaz combustibles.

Le CGI rattache les bénéfices issus de **certaines activités**, réalisés par les personnes physiques, à la catégorie des *Bénéfices industriels et commerciaux*. Citons notamment :



À NOTER • Sous certaines conditions, les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

B – Les revenus imposables

La détermination du bénéfice imposable est différente suivant la **nature du régime** :

Régime du réel (normal ou simplifié)	Le bénéfice net imposable est égal à : <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 2px; display: inline-block; margin: 5px 0;">Produits perçus par l'entreprise – Charges supportées par celle-ci</div> L'application des règles fiscales propres aux produits et aux charges est étudiée dans les chapitres 7, 8, et 9.
---	---

À NOTER • Les contribuables, non-adhérents à un centre de gestion agréé ou qui ne font pas appel aux professionnels de l'expertise comptable bénéficiant d'un visa fiscal, doivent majorer leur bénéfice de 25 % pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Régime des micro-entreprises (micro-BIC)

Le bénéfice net est déterminé par l'Administration. Elle applique au chiffre d'affaires déclaré un abattement forfaitaire fixé :

- à **71 %** pour le chiffre d'affaires correspondant à l'activité de ventes ;
- à **50 %** pour l'activité de prestations de services et de location de locaux d'habitation meublés ;
- avec, dans les deux cas, un abattement minimum de 305 €.

Les plus-values ou moins-values provenant de la cession de biens issus de l'exploitation sont imposées de manière distincte.

Par ailleurs, les contribuables peuvent opter pour le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu dans les conditions énoncées page 89.

À NOTER • En cas d'activité mixte, les abattements sont calculés séparément pour chaque fraction du chiffre d'affaires correspondant aux deux activités exercées.

C – L'imputation des déficits

Le déficit éventuel s'impute en principe sur le **revenu global** réalisé par le contribuable au cours de la même année, sauf pour les activités de location meublée non professionnelle. En cas d'insuffisance de ce revenu, l'excédent de déficit est reporté sur le revenu global des autres années jusqu'à la **sixième incluse**.

D – La déclaration annuelle

Selon la nature du régime auquel ils sont soumis, les contribuables doivent chaque année :

Régime normal	Déclarer les résultats de leur dernier exercice sur les imprimés <i>2031</i> et les annexes <i>2031 bis</i> et <i>2031 ter</i> avant le deuxième jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai ; joindre systématiquement certains documents (tableaux comptables, tableaux fiscaux, annexe comptable...).
Régime simplifié	Déclarer les résultats de leur dernier exercice sur l'imprimé <i>2031</i> avant le deuxième jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai et joindre un bilan et un compte de résultat simplifié.
Régime micro-BIC	Porter directement, le montant brut de leur chiffre d'affaires hors taxes, sur leur déclaration annuelle de revenus <i>2042</i> .

La télédéclaration est obligatoire, pour toutes les entreprises quel que soit leur CAHT, à partir des échéances de mai 2015 pour les exercices clos au 31 décembre 2014.

E – Les mesures temporaires d'exonérations ou d'abattements sur les bénéficiaires

Certaines entreprises bénéficient d'**allègements fiscaux** selon leurs caractéristiques. Sont notamment concernées :

Entreprises nouvelles → Créées en 2014, soumises à un régime réel d'imposition et implantées dans des zones prioritaires d'aménagement du territoire (ZRR, ZAFR, BER) : exonération totale de 2 à 5 ans, puis exonération dégressive de 2 à 5 ans suivant les zones.

Entreprises implantées dans les zones franches urbaines (ZFU) - territoires entrepreneurs	Créées jusqu'au 31 décembre 2020 quel que soit leur régime d'imposition : exonération totale ou plafonnée pendant cinq ans ; puis dégressive en fonction du régime d'exonération de la ZFU.
Très petites entreprises (TPE)	Créées ou reprises dans les ZRR de 2011 à 2015 et employant moins de 10 salariés : exonération totale pendant 5 ans puis partielle pendant 3 ans.
Jeunes entreprises innovantes (JEI)	Créées jusqu'au 31 décembre 2016 : exonération totale d'impôt sur les bénéfices dans la limite de 200 000 € pendant 12 mois ; puis à raison de 50 % au titre de l'exercice suivant. En outre, les jeunes entreprises universitaires (JEU) bénéficient des mêmes avantages fiscaux que les jeunes entreprises innovantes pour les exercices ouverts depuis le 1 ^{er} janvier 2008.
Entreprises créées ou implantées dans les zones de restructuration de la défense (ZRD)	Créées jusqu'au 31 décembre 2019 : exonération totale pendant 5 ans, puis exonération dégressive sur les 5 années suivantes.

3 Les bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés (BNC)

L'article 92 du CGI stipule « *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* ».

A – Les personnes imposables et les revenus

Entrent dans la catégorie dite des *Bénéfices non commerciaux* : les bénéfices, les produits et les profits réalisés par **trois groupes** de contribuables :

Les professions libérales	Ce sont des personnes qui exercent, en toute indépendance, une science ou un art. Citons par exemple : les avocats, les experts-comptables, les médecins, les ingénieurs-conseils, les gardes-malades, les professions paramédicales et les auxiliaires médicaux, les artistes-peintres, les concepteurs de logiciels...
Les charges et offices	Les titulaires de charges et offices, n'ayant pas la qualité de commerçant, sont les officiers publics et ministériels nommés par le garde des Sceaux. On trouve notamment : les notaires, les commissaires-priseurs, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation...

Les autres exploitations lucratives

Les personnes exerçant une profession ou disposant d'une source de profit issu de toutes occupations, exploitations lucratives ne relevant d'aucune autre catégorie de bénéfices ou de revenus. Citons par exemple : les droits d'auteurs, les produits de la sous-location, les produits de la propriété industrielle (brevets, licences, marques...) perçus par les inventeurs...

B – Les revenus imposables

Le bénéfice annuel retenu dans les bases de l'impôt sur le revenu est le **bénéfice net réalisé** au cours de l'année précédente. Il se détermine par le calcul suivant :

$$\begin{array}{r}
 - \text{ Recettes totales encaissées} \\
 - \text{ Dépenses professionnelles payées} \\
 \hline
 = \text{ Bénéfice net réalisé}
 \end{array}$$

À NOTER • Le BNC se calcule sur une année civile, même si le contribuable a choisi un exercice décalé
 • Les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée peuvent opter pour l'imposition du bénéfice d'après les créances acquises et les dépenses engagées.

C – Les régimes d'imposition

Il existe **deux régimes** distincts d'imposition :

Régime de la déclaration contrôlée

Il concerne les contribuables :

- dont les recettes brutes annuelles **excèdent** 32 900 € pour 2014 ;
- ayant **opté** pour ce régime bien qu'ils relèvent du régime spécial déclaratif.

Les contribuables qui ne font pas appel à un centre de gestion agréé ou à un expert-comptable ou à une association de gestion et de comptabilité ayant obtenu un visa fiscal voient leur bénéfice **majoré de 25 %** pour le calcul de l'impôt sur le revenu 2014.

Régime du micro-BNC

Il concerne les contribuables dont les recettes brutes annuelles hors taxes **n'excèdent pas** 32 900 € pour 2014 et qui sont exonérés de la TVA (ou bénéficient de la franchise de TVA).

Leur bénéfice imposable est égal au montant des recettes diminué d'un **abattement forfaitaire de 34 %** avec un minimum de 305 €.

Le contribuable peut opter pour le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu dans les conditions énoncées page 89.

À NOTER • Certaines professions et activités relèvent d'office du régime de la déclaration contrôlée, quel que soit le montant des recettes réalisées ; citons par exemple : les officiers publics ou ministériels, les bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique et qui demandent à être imposés sur un revenu moyen.

D – L'imputation des déficits

Le déficit éventuel s'impute en principe *sur le revenu global* réalisé par le contribuable au cours de la même année. En cas d'insuffisance de ce revenu, l'excédent de déficit est *reporté* sur le revenu global des autres années jusqu'à la *sixième incluse*.

E – La déclaration annuelle

Selon la nature du régime auquel ils sont soumis, les contribuables doivent chaque année :

Régime de la déclaration contrôlée	Régime spécial déclaratif ou micro-BNC
<p>↓</p> <p>Déclarer l'ensemble des recettes et des dépenses sur l'imprimé 2035 et ses annexes 2035 A et 2035 B au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai.</p>	<p>↓</p> <p>Déclarer les recettes annuelles hors taxes sur la déclaration d'ensemble des revenus imposables à l'IR, imprimé 2042. Le bénéfice net est déterminé automatiquement par l'administration.</p>

La télédéclaration est obligatoire à l'égal des BIC.

4 Les bénéfices de l'exploitation agricole (BA)

L'article 63 du CGI précise « *Sont considérés comme bénéfiques de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, [...], soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes* ».

A – Les personnes imposables

Les personnes sont imposables, en *fonction de leur situation*, sur leur :

Résultat	Sont concernés les exploitants individuels : propriétaire exploitant, EIARL, fermier, associé unique (EURL ou EARL) n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés)
Quote-part de résultat	Issue du métayage : métayer et propriétaire Issue de sociétés ou groupements non passibles de l'IS : membres de sociétés de personnes, civiles, de fait, d'indivisions, de GAEC, de GIE, de GFA...

B – Les revenus imposables

Il s'agit de tous les bénéfices tirés :

- de l'exploitation de biens ruraux (culture de légumes, de fleurs, de fruits, de vigne...);
- de l'exploitation de propriétés boisées (même en cas de vente de coupes de bois sur pied);
- de la vente d'herbe sur pied ou de saillies;
- de l'élevage (aviculture, apiculture, ostréiculture, mytiliculture...);

- de l'exploitation de marais salants ;
- de l'obtention de nouvelles variétés végétales ;
- de l'exploitation de champignonnières en galeries souterraines ;
- de la préparation et de l'entraînement des équidés (sauf les spectacles) ;
- de la transformation de produits destinés à l'alimentation humaine ou animale ;
- de la vente de biomasse ou de la production d'énergie.

Les **recettes accessoires** relevant de la catégorie des BIC ou de celle des BNC (tourisme à la ferme par exemple) peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice agricole, soumis au régime du réel, lorsque la moyenne de ces recettes des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice considéré n'excède, ni 30 % de la moyenne des recettes de l'activité agricole, ni 50 000 €.

Les jeunes agriculteurs bénéficient d'un abattement de 50 % sur leur bénéfice à condition qu'ils obtiennent des aides à l'installation ou qu'ils aient souscrits un contrat territorial d'installation. Toutefois, leur bénéfice réalisé au titre de l'exercice, au cours duquel la dotation d'installation est accordée, est **exonéré** de l'impôt sur le revenu en totalité.

À NOTER • Entrent dans la détermination du revenu imposable, les aides accordées aux agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune.

C – Les régimes d'imposition agricole

Il existe **trois régimes** d'imposition. Le tableau ci-dessous résume les différentes situations :

Nature du régime	Moyenne des recettes TTC sur 2 années consécutives
Régime du forfait	moins de 76 300 €
Régime réel simplifié	de 76 300 € à 350 000 €
Régime réel normal	plus de 350 000 €

À NOTER • L'option pour un changement de régime est soumise à des règles particulières.

D – La détermination du revenu imposable

Le calcul du bénéfice imposable diffère suivant la nature du régime fiscal :

Régime du forfait

→

La base de calcul du bénéfice forfaitaire est constituée par un bénéfice unitaire moyen (BUM) à l'hectare déterminé par nature de culture, dans le cadre du département ou de la région agricole d'un même département. Le bénéfice imposable est obtenu par le calcul suivant :

BUM x Superficie de l'exploitation

Régime réel simplifié	→ Le bénéfice est déterminé selon les mêmes règles que pour le régime normal, sous réserve d'un certain nombre de simplification (l'évaluation des stocks obéit à des règles particulières, l'impossibilité de constater des dépréciations et des provisions...).
Régime réel normal	→ Le bénéfice est déterminé selon les règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales, sous réserve de mesures d'adaptation (durée de l'exercice fixée à 12 mois, tenir compte des créances acquises et des dépenses engagées...) <i>Pour l'impôt sur le revenu 2014</i> , la déduction pour investissement et la déduction pour aléas sont limitées à un plafond global de 27 000 € par période de 12 mois quel que soit le montant du bénéfice d'exploitation.

Pour les bénéfices agricoles soumis à un régime réel d'imposition ou au forfait, le bénéfice imposable est **majoré de 25 %** pour l'impôt sur le revenu 2014 si les contribuables ne font pas appel à un centre de gestion agréé ou à un expert-comptable ou à une association de gestion et de comptabilité ayant obtenu un visa fiscal.

E – La déclaration annuelle

Les obligations déclaratives sont différentes suivant la nature du régime :

Régime du forfait	Avant le 1 ^{er} avril : imprimé 2342
Régime réel simplifié	Au plus tard, le deuxième jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai : imprimé 2143
Régime réel normal	Au plus tard, le deuxième jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai : imprimé 2139

F – L'imputation des déficits

Le déficit éventuel s'impute en principe sur le **revenu global**, sauf lorsque les revenus d'autres sources du contribuable excèdent 107 610 €. Dans ce cas, le déficit peut être déduit des bénéfices agricoles des années suivantes jusqu'à la **sixième incluse**.

5 Les rémunérations de certains dirigeants de sociétés (DIR)

L'article 62 du CGI précise « *Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de leurs bénéficiaires s'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés...* ».

A – Les rémunérations des dirigeants

Le tableau ci-contre résume **les différents régimes fiscaux** applicables aux rémunérations des dirigeants de sociétés :

Sociétés	Personnes physiques bénéficiaires	Catégorie d'imposition
Entreprise individuelle	Exploitant	BIC, BNC, BA suivant l'activité
SNC n'ayant pas opté pour l'IS	Associés et gérants	BIC, BNC, BA suivant l'activité
SNC ayant opté pour l'IS	Associés et gérants	art. 62 du CGI
SCS n'ayant pas opté pour l'IS	Gérants commandités	BIC, BNC, BA suivant l'activité
SCS ayant opté pour l'IS	Gérants commandités	art. 62 du CGI
EURL n'ayant pas opté pour l'IS	Gérant	BIC, BNC, BA suivant l'activité
EURL et EURL ayant opté pour l'IS	Gérant ou exploitant	art. 62 du CGI
SARL	– Gérants majoritaires – Gérants minoritaires	art. 62 du CGI TS
SA et SAS	– Président du conseil d'administration, directeur général, directeurs délégués et membres du directoire : • Rémunérations • Jetons de présence spéciaux – Membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance (jetons de présence) – Membres du conseil de surveillance (rémunération pour missions particulières)	TS TS RCM BNC
SCA	– Gérants commandités – Gérants non associés – Membres du conseil de surveillance (rémunération pour missions particulières)	art. 62 du CGI TS BNC

B – Le régime fiscal concernant l'article 62 du CGI

Les rémunérations effectivement perçues dans l'année d'imposition suivent les mêmes règles que celles appliquées pour la catégorie *Traitements et salaires* (choix entre l'abattement de 10 % et les frais réels avec plafonnement des frais de véhicules).

Les revenus du capital

Chapitre 15

1 Les revenus fonciers (RF)

A – Définition

L'article 14 du CGI précise « *sont compris dans la catégorie des revenus fonciers* », passibles de l'impôt sur le revenu, les produits issus de la location des propriétés foncières possédées par les différents membres du foyer fiscal, *sauf si ces revenus doivent être inclus dans les revenus professionnels* (BIC, BNC, BA).

B – Les revenus imposables

Les revenus fonciers sont des *loyers* qui proviennent :

De propriétés bâties louées nues

Constructions fixées au sol à demeure (immeubles, maisons, locaux à usage commercial ou industriel...)

De propriétés non bâties louées nues

Terrains de toute nature (carrières, étangs ou ballastières, salines et marais salants, ardoisières...)

De revenus accessoires

Provenant de la location du droit d'affichage, du droit de chasse ou de pêche...

Exonération

Les locations de logements dont le contribuable se réserve la *jouissance* (appartement, maison, terrain...) à titre d'habitation principale et/ou de résidence secondaire.

Par ailleurs, les contribuables qui possèdent des actions ou des parts de sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés relèvent de la catégorie des *Revenus fonciers* pour la quote-part de résultat leur revenant.

C – La détermination des revenus fonciers

1) Les différents régimes d'imposition

Le contribuable, suivant sa situation, a le choix entre *deux régimes* d'imposition :

Régime réel

Applicable à tous les contribuables ; sauf pour ceux dont les revenus sont **inférieurs à 15 000 €** et pour qui s'applique le régime du microfoncier.

Régime du microfoncier

Applicable aux contribuables dont les revenus bruts annuels perçus par le foyer du contribuable **n'excèdent pas 15 000 €** et qui ne donnent pas en location des biens bénéficiant de certains régimes spéciaux (régimes spéciaux d'amortissement). Ils peuvent opter pour le régime de droit commun.

2) La détermination du revenu imposable

a) Le régime du microfoncier

Concernant le régime du microfoncier, les charges sont **évaluées forfaitairement** par l'Administration fiscale. Un **abattement de 30 %**, représentatif de l'ensemble des charges, est appliqué sur les revenus déclarés afin de déterminer le revenu imposable au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des *Revenus fonciers*. Aucune autre déduction n'est admise.

b) Le régime réel

Les éléments à prendre en considération dans le calcul des revenus fonciers à déclarer sont :

Total du revenu brut foncier encaissé au cours de l'année d'imposition

- Loyers
- Recettes exceptionnelles (pas-de-porte...)
- Dépenses mises par convention à la charge des locataires (taxe foncière...)
- Recettes diverses (location droit d'affichage...)

- Déductions de 10 à 60 % des revenus fonciers

De logements : conventionnés, reloués après vacance, sous dispositif Borloo, dans le cas de mobilité professionnelle...

- Frais déductibles pour leur montant réel

Primes d'assurance, frais de procédure, frais de gestion courante (20 € par local), honoraires liés à la gestion d'immeubles, rémunération des gardiens, dépenses globales d'installation d'une cuisine, équipements en électroménager compris, dans un logement qui en était dépourvu, dépenses de réparation et d'entretien (ravalement, remplacement de la chaudière) destinées à maintenir l'immeuble en état, les intérêts des dettes contractées pour l'acquisition, la construction, la réparation ou la conservation des immeubles...

= Revenu net foncier imposable au titre de l'IR

Un crédit d'impôt est réservé aux bailleurs de logements du secteur privé conventionné qui souscrivent un **contrat d'assurance** contre les impayés de loyer respectant un cahier des charges social. Le crédit d'impôt est égal à 38 % du montant de la prime d'assurance versé au cours de l'année d'imposition. Par contre, le bénéficiaire de ce crédit d'impôt doit renoncer à la déduction de la dite prime d'assurance sur ses revenus fonciers.

De plus, certains dispositifs spéciaux permettent aux propriétaires de déduire de leur revenu foncier un amortissement du coût d'acquisition des logements locatifs (*Périssol, Besson, Robien, Borloo*). Par ailleurs, lorsque le **loyer hors charges d'un micro-logement (surface $\leq 14 \text{ m}^2$) est jugé excessif ($> 41,37 \text{ € le m}^2$ pour 2014)**, le bailleur est redevable d'une taxe dite « *Taxe Appar* » dès lors que le logement est situé dans une grande ville en manque de logements et qu'il constitue la résidence principale du locataire. La taxe **est calculée par les services fiscaux** et acquittée selon les mêmes modalités que l'IR.

À l'impôt sur le revenu proprement dit s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux de 15,5 %.

À NOTER • Depuis 2012, les non-résidents sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus fonciers issus d'immeubles situés en France • Depuis le 1^{er} septembre 2014, une même dépense ne peut pas à la fois bénéficier du crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE) et faire l'objet d'une déduction de charge pour la détermination des revenus fonciers.

D – La déclaration

La déclaration des revenus fonciers diffère suivant la **nature du régime** :

Régime réel	Le détail du calcul du revenu net foncier figure sur l'imprimé 2044 ou le 2044 S, suivant la nature des propriétés louées. Le revenu foncier est ensuite reporté sur la déclaration d'ensemble 2042.
Régime du microfoncier	Pas de déclaration spécifique, les revenus bruts sont portés directement sur la déclaration d'ensemble 2042.

E – L'imputation des déficits

La fraction du déficit résultant des charges, autres que les intérêts d'emprunt, est imputable **sur le revenu global** du contribuable dans la limite de 10 700 € ou 15 300 € si option pour le régime de l'amortissement *Périssol* par an. La fraction supérieure à ce montant et les intérêts d'emprunt sont imputables uniquement sur les revenus fonciers des **10 années suivantes**.

Exemple

Le patrimoine locatif de M. Rob se compose d'un immeuble. Les revenus perçus durant l'année s'élèvent à 42 000 €. Pour la même période, les dépenses suivantes ont été constatées :

– assurance :	490 €
– entretien de l'immeuble :	2 100 €
– remplacement de la chaudière (M. Rob souhaite bénéficier du CITE) :	4 380 €
– taxe foncière :	1 700 €

– frais de gérance :	370 €
– divers frais (correspondance, communications téléphoniques...) :	40 €
– intérêts de l'emprunt relatif à l'acquisition de l'immeuble :	3 000 €
– assurance pour risque de loyer impayé (M. Rob n'opte pas pour le crédit d'impôt) :	455 €

Déterminer le revenu foncier imposable.

Détermination du revenu foncier imposable au titre de l'impôt sur le revenu

- Revenu brut foncier : loyer 42 000 €
- Charges déductibles :

Assurance :	490 €
Entretien :	2 100 €
Taxe foncière :	1 700 €
Frais de gérance :	370 €
Frais de gestion courante* :	20 €
Assurance risque de loyer impayé :	455 €
Intérêts de l'emprunt :	3 000 €
Total	8 135 €

* Les frais de gestion courante sont plafonnés à 20 € par local

- Revenu net foncier : 42 000 – 8 135 = **33 865 €**

La dépense relative à la chaudière *ne peut être déduite du revenu foncier* puisque M. Rob souhaite bénéficier du CITE.

2 Les revenus de capitaux mobiliers (RCM)

A – Définition

Sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers pour l'application de l'impôt sur le revenu, les **produits** issus des **différents placements financiers** réalisés par les contribuables.

B – Les revenus imposables et les exonérations

Il existe **deux natures** de revenu des placements financiers réalisés par des particuliers :

Les produits de placements à revenu variable ou revenus distribués	Nous trouvons notamment :
	– les dividendes des actions et parts sociales de sociétés soumises à l'IS ;
	– les jetons de présence ordinaires ;
	– les intérêts des comptes courants non déductibles ;
	– les dépenses somptuaires ;
	– ...

Les produits de placements à revenu fixe

- Il s'agit notamment **des intérêts et des revenus assimilés** issus :
- des créances, des dépôts... ;
 - des bons de caisse, des billets de trésorerie ;
 - d'obligations et titres d'emprunts négociables ;
 - des comptes d'épargne logement et des plans d'épargne logement de plus de 12 ans ;
 - des cautionnements et des comptes d'associés si les intérêts sont déductibles ;
 - ...

Les principaux revenus **exonérés**, sous certaines conditions, sont :

Exonération

Les intérêts des sommes inscrites sur les livrets A des établissements bancaires, les livrets d'épargne populaire, les livrets de développement durable, les livrets Jeune

Les intérêts et primes versés aux titulaires de compte d'épargne logement (CEL) et plan d'épargne logement (PEL), **sauf pour les plans détenus depuis plus de 12 ans**

Les intérêts des sommes inscrites sur les livrets d'épargne-entreprise pour les livrets ouverts jusqu'au 31 décembre 2013

Les produits perçus dans le cadre d'un plan d'épargne populaire en cas de retrait après 8 ans

Les produits fiscaux perçus dans le cadre d'un plan d'épargne en actions (PEA) en cas de retrait après 5 ans. Depuis le 1^{er} janvier 2014, les contribuables peuvent ouvrir un PEA-PME destiné au financement de PME ou d'entreprises de taille intermédiaire (ETI) dont le régime fiscal est identique au PEA classique.

Ces placements, bien qu'exonérés d'impôt sur le revenu, sont soumis aux prélèvements sociaux, sauf exception (livrets A, livrets Jeune...).

C – L'imposition des revenus

En principe, tous les produits de placement à revenu variable et les produits de placement à revenu fixe non exonérés **sont imposés au barème progressif de l'impôt sur le revenu**, sauf exception (par exemple, les produits d'assurance-vie peuvent être soumis sur option du contribuable à un prélèvement libératoire dont le taux varie en fonction de la durée du contrat).

Un prélèvement obligatoire, à titre d'acompte d'IR, est effectué à la source par l'établissement payeur pour le compte du Trésor public lors du paiement des revenus. Il est calculé sur le montant brut des revenus. Toutefois, certains contribuables peuvent demander à en être dispensés, sous conditions. Puis, le prélèvement obligatoire est **imputé sur le montant de l'IR** dû au titre de l'année de perception des revenus. Par exemple, le prélèvement payé en 2014 est imputable sur l'impôt dû en 2015 au titre des revenus perçus en 2014. En cas d'excédent, ce dernier est restitué.

Au titre de 2014, **les prélèvements sociaux**, calculés sur le montant brut des revenus au taux de 15,5 % sont en principe prélevés à la source en même temps que le prélèvement obligatoire (sauf en cas de dispense de ce dernier). Dans le cas contraire, les prélèvements sociaux figurent sur le même avis que l'IR et sont acquittés par le contribuable avec l'IR selon les mêmes modalités.

Rappelons que depuis le 1^{er} janvier 2014, **le paiement à la source des prélèvements sociaux** est étendu à l'ensemble des revenus distribués et aux revenus fixes payés hors de France.

Précisons que la CSG acquittée au titre des RCM soumis au barème progressif de l'IR est désormais déductible du revenu global à hauteur de 5,1 %.

1) Les produits de placement à revenu variable

Il y a lieu de distinguer deux étapes d'imposition sur deux années :

Année N	
Prélèvement obligatoire de 21 % (sauf dispense)	Calculé sur le montant brut des dividendes et des autres revenus distribués et opéré à la source (les revenus afférents à des titres détenus dans un PEA ou PEA-PME ne sont pas concernés). Contribuable dispensé sur sa demande : – personne seule dont le RFR de l'avant dernière année est < 50 000 € ; – couple dont le RFR de l'avant dernière année est < 75 000 €
Prélèvements sociaux de 15,5 %	Calculés sur le montant brut des revenus distribués et prélevés à la source pour l'ensemble des revenus distribués à partir de 2014.

Année N + 1				
Imposition au barème progressif de l'IR	Deux natures de revenus :			
	<table border="1"> <tbody> <tr> <td>Revenus ouvrant droit à l'abattement de 40 %</td> <td>Il s'agit principalement des dividendes perçus de source française ou européenne. L'abattement est pratiqué sur le montant brut.</td> </tr> <tr> <td>Revenus distribués exclus de l'abattement de 40 %</td> <td>Il s'agit : – des revenus taxés à 100 % (jetons de présence...) ; – des revenus énumérés par la loi et taxés à 125 % (rémunérations et avantages occultes, fractions des rémunérations non déductibles du résultat de la société versante, dépenses et charges somptuaires...).</td> </tr> </tbody> </table>	Revenus ouvrant droit à l'abattement de 40 %	Il s'agit principalement des dividendes perçus de source française ou européenne. L'abattement est pratiqué sur le montant brut.	Revenus distribués exclus de l'abattement de 40 %
Revenus ouvrant droit à l'abattement de 40 %	Il s'agit principalement des dividendes perçus de source française ou européenne. L'abattement est pratiqué sur le montant brut.			
Revenus distribués exclus de l'abattement de 40 %	Il s'agit : – des revenus taxés à 100 % (jetons de présence...) ; – des revenus énumérés par la loi et taxés à 125 % (rémunérations et avantages occultes, fractions des rémunérations non déductibles du résultat de la société versante, dépenses et charges somptuaires...).			

La base d'imposition des revenus distribués **soumis au barème progressif de l'IR** est la suivante :

Revenus bruts éligibles à l'abattement de 40 %
– Abattement de 40 %
+ Revenus bruts perçus exclus de l'abattement de 40 % (majorés de 1,25, le cas échéant)
– Charges déductibles au prorata de chaque type de revenu (frais de garde...)
= Revenu mobilier net

2) Les produits de placement à revenu fixe

Il y a lieu de distinguer deux étapes d'imposition sur deux années :

Année N	
Prélèvement obligatoire de 24 % (sauf dispense)	Calculé sur le montant brut des intérêts ou revenus assimilés et opéré à la source (certaines catégories de produits ne sont pas concernés, comme ceux des contrats d'assurance vie ou d'épargne solidaire). Contribuable dispensé sur sa demande : – <i>personne seule</i> dont le RFR de l'avant dernière année est < 25 000 € ; – <i>couple</i> dont le RFR de l'avant dernière année est < 50 000 €
Prélèvements sociaux de 15,5 %	Calculés sur le montant brut des produits de placement à revenu fixe et prélevés à la source y compris pour ceux payés hors de France à partir de 2014.
Année N + 1	
Imposition au barème progressif de l'IR	Aucun abattement n'est pratiqué. Dérogation à l'imposition au barème progressif de l'IR : si le montant des revenus de cette nature du foyer fiscal < 2 000 €, le contribuable peut opter pour une imposition au taux forfaitaire et libératoire de l'IR de 24 %. Dans ce cas, la CSG n'est pas déductible.

La base d'imposition des produits de placement à revenu fixe *soumis au barème progressif de l'IR* est la suivante :

Revenus perçus
– Charges déductibles (frais de garde...)
= Revenu mobilier net

D – La déclaration

Les revenus de capitaux mobiliers sont à porter *directement* sur la déclaration 2042 N ou 2042 S. Pour les revenus distribués ouvrant droit à l'abattement, le contribuable doit déclarer leur montant brut déduction faite des charges ; c'est l'administration qui calculera l'abattement de 40 %.

E – L'imputation des déficits

Les déficits constatés en 2014 ne peuvent être imputés que sur les revenus de *même nature* des 6 années suivantes.

Exemple

M. Louen a perçu les revenus suivants en 2014 : 8 000 € (montant brut) de dividendes, 1 200 € d'intérêts d'un PEL ouvert depuis 4 ans, 4 000 € d'intérêts d'obligations (frais supportés : 160 €). Par ailleurs, il ne remplit pas les conditions pour être dispensé du prélèvement obligatoire.

Calculer le montant net perçu par M. Louen pour chacun des 3 revenus et le revenu net imposable, dans la catégorie des RCM, au titre de l'IR de 2014, payé en 2015.

Dividendes

- prélèvement obligatoire : $8\,000 \times 21\% = 1\,680 \text{ €}$
- prélèvements sociaux : $8\,000 \times 15,5\% = 1\,240 \text{ €}$
- montant net perçu : $8\,000 - (1\,680 + 1\,240) = 5\,080 \text{ €}$

Intérêts du PEL

Les intérêts d'un PEL détenus depuis moins de 12 ans sont exonérés d'IR donc du prélèvement obligatoire. En revanche, ils sont soumis aux prélèvements sociaux.

- prélèvements sociaux : $1\,200 \times 15,5\% = 186 \text{ €}$
- montant net perçu : $1\,200 - 186 = 1\,014 \text{ €}$

Intérêts des obligations

- prélèvement obligatoire : $4\,000 \times 24\% = 960 \text{ €}$
- prélèvements sociaux : $4\,000 \times 15,5\% = 620 \text{ €}$
- montant net perçu : $4\,000 - (960 + 620) = 2\,420 \text{ €}$

Revenu net imposable

- base d'imposition des dividendes : $8\,000 - (8\,000 \times 40\%) = 4\,800 \text{ €}$
- base d'imposition des obligations : $4\,000 \text{ €}$
- charges déductibles sur intérêts des obligations : 160 €
- déduction de la CSG : $(8\,000 + 4\,000) \times 5,1\% = 612 \text{ €}$
- revenu net imposable : $(4\,800 + 4\,000) - (160 + 612) = 8\,028 \text{ €}$

Les prélèvements obligatoires s'imputeront sur l'impôt dû. En cas d'excédent, ce dernier sera restitué.

3 Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (PV)

A – Définition

Sont considérées comme des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux **les gains réalisés sur les cessions** à titre onéreux de valeurs mobilières et droits sociaux par une personne physique, domiciliée en France, dans le cadre de son patrimoine privé.

De plus, conformément à la deuxième loi de finances rectificative pour 2014, les gains réalisés par les particuliers en 2014 en cas de *rachat par une société de ses propres titres* relève exclusivement du régime des plus-values.

B – Les opérations imposables

Les opérations imposables sont les *transactions boursières*, les *cessions effectuées entre particuliers* (telles que : ventes, apports en société, échanges de titres, partages), et *les gains nets réalisés* à l'occasion du rachat par une société de ses propres titres.

Les titres concernés sont essentiellement :

- les valeurs mobilières (actions, obligations...);
- les droits sociaux cotés ou non cotés : actions ou parts de sociétés, sauf les titres de société à prépondérance immobilière (SPI) non soumises à l'IS ;
- les titres d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ;
- ...

C – Les exonérations

Pour les gains réalisés en 2014, les principales plus-values exonérées d'IR, sous conditions, mais pas des prélèvements sociaux, sont les suivantes :

- cessions de titres d'un PEA après 5 ans de détention ;
- cessions de titres dans le cadre de l'épargne salariale.

D – L'imposition des plus-values

Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux réalisées depuis le 1^{er} janvier 2013 sont imposées *au barème progressif de l'IR*, après application d'un abattement pour durée de détention, sauf exceptions (taux forfaitaire pour la clôture d'un PEA entre la 2^e et la 5^e année...). Elles sont intégrées dans le revenu global et constituent *un nouveau revenu catégoriel*.

1) Le calcul du revenu imposable

a) La plus-value nette globale

La plus-value nette imposable est égale à la *différence* entre :

Prix de cession des titres (net des frais et taxes acquittés par le cédant)
– Prix d'acquisition (+ Frais acquittés par l'acheteur et évalué au CUMP pour des acquisitions à des dates différentes)
= Plus-value imposable

Lorsque le cédant a bénéficié d'une réduction d'IR pour souscription au capital de sociétés, cette dernière doit être déduite du prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value.

Précisons que les moins-values réalisées sur titres *ne sont pas imputables sur le revenu global*. Elles restent imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de l'année d'imposition ou des 10 années suivantes en cas d'excédent.

Plus-value nette globale = Plus-values réalisées – Moins-values constatées

b) Les abattements

Afin de limiter l'imposition des plus-values, ces dernières sont réduites *d'un abattement progressif de droit commun ou renforcé* pour durée de détention des titres ou des droits cédés et en cas de départ d'un dirigeant à la retraite d'un *abattement fixe*.

Abattement de droit commun

Il est applicable à l'ensemble des plus-values nettes réalisées depuis le 1/1/2013 et soumis au barème progressif de l'IR (à l'exception des plus-values relatives aux obligations).

Le taux de l'abattement est le suivant :

- 50 % pour une détention entre 2 ans et moins de 8 ans ;
- 65 % pour une détention d'au moins 8 ans.

Le délai est décompté à partir de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou des droits cédés.

Abattement renforcé

Il est applicable, sous réserve de conditions, aux plus-values nettes réalisées depuis le 1^{er} janvier 2013 soumises au barème progressif de l'IR portant sur des titres de PME créées depuis moins de 10 ans. Depuis le 1^{er} janvier 2014, il est étendu aux plus-values de cession de participation à l'intérieur du groupe familial..

Le taux de l'abattement est le suivant :

- 50 % pour une détention entre 1 an et moins de 4 ans ;
- 65 % pour une détention entre 4 ans et moins de 8 ans ;
- 85 % pour une détention d'au moins 8 ans.

Le délai est décompté à partir de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou des droits cédés.

Abattement fixe pour retraite

Il est applicable, sous conditions, aux dirigeants de PME soumis à l'IS qui partent à la retraite. En revanche, il ne s'applique aux membres du groupe familial ou aux cofondateurs en cas de cession conjointe.

L'abattement est égal à 500 000 €. Le reliquat de plus-value éventuel est diminué de l'abattement renforcé pour durée de détention.

L'abattement concerné est déduit de la plus-value nette globale pour déterminer *la plus-value nette imposable* soumise au barème progressif de l'IR.

Précisons que le montant de la moins-value imputable ou reportable est celui de la moins-value constatée diminué des abattements pour durée de détention.

2) Les prélèvements sociaux

Les prélèvements sociaux au taux de 15,5 % s'appliquent *sur la plus-value nette globale avant abattement* quel qu'il soit. Du fait de l'imposition des plus-values au barème progressif de l'IR, une fraction de la CSG égale à 5,1 % est déductible du revenu global de l'année de son paiement, soit celle qui suit la cession.

À NOTER • Pour les plus-values réalisées par les dirigeants de PME partant à la retraite et bénéficiant de l'abattement fixe de 500 000 €, la déduction de la CSG est limitée au montant imposable après l'abattement fixe.

3) L'exit-tax

Les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal à l'étranger et qui ont résidé au moins 6 ans en France au cours des 10 dernières années sont imposés au titre des plus-values latentes sur valeurs mobilières s'ils détiennent soit une ou plusieurs participations représentant au moins 50 % des bénéfices sociaux d'une société, soit une participation dont la valeur excède 800 000 € dans une ou des sociétés.

Les plus-values latentes sont imposées au barème progressif de l'IR. Elles peuvent bénéficier de l'abattement pour durée de détention quel qu'il soit. Toutefois, des hypothèses de sursis de paiement de l'impôt sont prévues et l'imposition est abandonnée au terme d'une détention des titres de 15 ans à l'étranger.

E – La déclaration

Les contribuables doivent transmettre en même temps que la déclaration de revenus 2042, une déclaration spécifique n° 2074.

Le montant des plus-values imposables est reporté sur la déclaration des revenus.

Exemple

Monsieur Romin a réalisé une plus-value nette de 8 000 € à la suite de la cession le 15 juin 2014 d'actions d'une société existant depuis plus de 15 ans. Les actions ont été acquises le 20 avril 2011.

Calculer le montant de la plus-value nette imposable au barème progressif de l'IR, le montant des prélèvements sociaux et le montant de la CSG déductible du revenu global.

Calcul de la plus-value nette imposable

Durée de détention : 3 ans révolus

Taux d'abattement de droit commun : 50 %

Plus-value nette imposable après abattement : $8\,000 - (8\,000 \times 50\%) = 4\,000$ €

Montant des prélèvements sociaux acquittés en 2015

$$8\,000 \times 15,5 \% = 1\,240 \text{ €}$$

Montant de la CSG déductible du revenu global de 2015

$$8\,000 \times 5,1 \% = 408 \text{ €}$$

4 Les plus-values immobilières**A – Définition**

Sont considérées comme des plus-values immobilières *les gains réalisés sur les cessions à titre onéreux de biens ou de droits immobiliers* par un particulier domicilié en France dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé.

B – Les opérations imposables et les exonérations**1) Les opérations imposables**

Les opérations imposables sont les cessions à titre onéreux (vente, échange) qui concernent essentiellement :

- les biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou les droits réels immobiliers (usufruit) ;
- les titres de sociétés ou de groupements à prépondérance immobilière, non soumis à l'IS.

À NOTER • Certaines opérations n'entrent pas dans le champ d'application de la loi (transmission de propriétés qui résulte de mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès...).

2) Les exonérations

Les principales plus-values exonérées sont les suivantes pour les cessions réalisées en 2014 :

E x o n é r a t i o n

Cession de la résidence principale et de ses dépendances ;
 Cession d'immeubles possédés depuis plus de 22 ans ;
 Cession de biens immobiliers dont le montant n'excède pas 15 000 € par opération ;
 Plus-values résultant d'une expropriation (sous conditions) ;
 Plus-values réalisées par les personnes titulaires d'une pension vieillesse ou de la CI et qui ne sont pas imposables à l'IR ;
 Première cession d'un logement autre que la résidence principale (sous conditions) ;
 Cession de la résidence principale de personnes âgées ou handicapées hébergées dans des établissements spécialisés.

C – L'imposition

Les plus-values immobilières réalisées depuis le 1^{er} janvier 2014 sont imposées au **taux forfaitaire de 19 %, majoré des prélèvements sociaux de 15,5 %**, après application d'un abattement pour durée de détention (différent selon l'impôt dû). Par ailleurs, en fonction de la nature des biens cédés et du montant de la plus-value réalisée, un abattement exceptionnel et une surtaxe peuvent être appliqués. **L'impôt est payé lors de chaque cession.**

1) Le calcul de la plus-value brute

En règle générale, la détermination de la plus-value brute est égale à la différence suivante :

Prix de cession net des frais liés à la vente
–
<ul style="list-style-type: none"> • Prix d'achat • Frais d'acquisition (ou majoration forfaitaire de 7,5 %) • Frais d'acquisition à titre gratuit • Dépenses de travaux ou forfait de 15 % du prix d'acquisition pour les immeubles bâtis détenus depuis plus de 5 ans
=
Plus-value brute réalisée

2) Le calcul de la plus-value imposable

Pour déterminer la plus-value imposable, la plus-value brute des cessions de terrains à bâtir ou des cessions des autres biens et droits immobiliers **est diminuée d'un abattement unique pour durée de détention** dont les taux et les cadences diffèrent selon qu'il s'agisse de l'IR ou des prélèvements sociaux à calculer. Il est donc nécessaire de déterminer la plus-value nette imposable à l'IR et la plus-value nette imposable aux prélèvements sociaux.

a) L'abattement pour durée de détention

Pour les cessions réalisées **depuis le 1^{er} septembre 2014**, l'abattement pour durée de détention applicable pour les cessions de terrains à bâtir est aligné (mêmes taux et mêmes cadences) sur celui applicable depuis le 1^{er} septembre 2013 pour les cessions des autres biens et droits immobiliers. L'abattement aboutit à **une exonération d'IR au-delà de 22 ans et à celle des prélèvements sociaux au-delà de 30 ans de détention**, soit :

Abattement spécifique pour l'IR	Abattement spécifique pour les prélèvements sociaux
Aucun abattement pour les 5 premières années de détention	
<ul style="list-style-type: none"> • 6 % par an entre 6 ans et 21 ans • 4 % au terme de la 22^e année 	<ul style="list-style-type: none"> • 1,65 % par an entre 6 ans et 21 ans • 1,60 % pour la 22^e année • 9 % au-delà de la 22^e année

Pour le calcul de la durée de détention, les délais de possession *sont décomptés par période de 12 mois* depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession.

Plus-value nette imposable à l'IR = Plus-value brute – Abattement spécifique à l'IR

Plus-value nette imposable
aux prélèvements sociaux = Plus-value brute – Abattement spécifique
aux prélèvements sociaux

b) L'abattement exceptionnel pour les terrains à bâtir

Un **abattement exceptionnel de 30 %** s'applique aux plus-values nettes de terrains à bâtir (à l'exclusion des parts de SPI non soumises à l'IS et des cessions à l'intérieur du groupe familial) à condition que la cession soit réalisée **dans les deux ans** (et au plus tard le 31 décembre) **d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1^{er} septembre 2014 et le 31 décembre 2015**. Par exemple, pour une promesse de vente signée le 15 octobre 2014 devant notaire, la vente du terrain à bâtir doit être signée au plus tard le 31 décembre 2016. Cet abattement exceptionnel **permet de réduire** à la fois la plus-value nette imposable à l'IR et celle aux prélèvements sociaux.

À NOTER • Depuis le 1^{er} janvier 2015, l'abattement exceptionnel de 30 % est étendu aux cessions de biens immobiliers bâtis situés dans des zones tendues à condition que l'acquéreur s'engage à démolir les constructions existantes pour reconstruire.

3) La surtaxe

Depuis le 1^{er} janvier 2013, **une surtaxe est applicable sur les plus-values de cession d'immeubles autres que les terrains à bâtir > 50 000 €** Elle est calculée sur le montant de la plus-value nette imposable à l'IR, d'après le barème suivant :

Fraction de la plus-value imposable	Détermination de la taxe
de 50 001 € à 60 000 €	2 % PV – (60 000 – PV) x 1/20
de 60 001 € à 100 000 €	2 % PV
de 100 001 € à 110 000 €	3 % PV – (110 000 – PV) x 1/10
de 110 001 € à 150 000 €	3 % PV
de 150 001 € à 160 000 €	4 % PV – (160 000 – PV) x 15/100
de 160 001 € à 200 000 €	4 % PV
de 200 001 € à 210 000 €	5 % PV – (210 000 – PV) x 20/100
de 210 001 € à 250 000 €	5 % PV
de 250 001 € à 260 000 €	6 % PV – (260 000 – PV) x 25/100
> 260 000 €	6 % PV

À NOTER • La surtaxe ne s'applique pas aux plus-values bénéficiant d'une exonération d'IR.

Exemple

M. Lelay, propriétaire de sa résidence principale, cède sa résidence secondaire le 15 juillet 2015 pour un prix de 300 000 €. Les renseignements suivants sont fournis :

- date et prix d'acquisition : le 2 janvier 2007 pour un prix de : 120 000 €
- facture des travaux effectués en 2007 : 15 000 €
- total des intérêts payés : 25 000 €

Calculer le montant de l'impôt sur la plus-value.

Calcul du prix de revient global

Prix d'acquisition :	120 000 €
Frais forfaitaire de 7,5 % :	+ 9 000 €
Travaux au taux forfaitaire de 15 %* :	+ 18 000 €
Total	= 147 000 €

* Le bien est cédé plus de 5 ans après son acquisition

Détermination de la plus-value brute :

$$300\,000 - 147\,000 = 153\,000 \text{ €}$$

Calcul de la plus-value nette imposable à l'IR

- nombre d'années de détention au-delà de la 5^e : 3 ans
- abattement :

$$153\,000 \times (6\% \times 3) = 27\,540 \text{ €}$$

- plus-value nette imposable :

$$153\,000 - 27\,540 = 125\,460 \text{ €}$$

- impôt sur le revenu :

$$125\,460 \times 19\% = 23\,837,40 \text{ €}$$

Le montant de la plus-value imposable est supérieur à 50 000 €. Elle est donc soumise à la surtaxe. D'après le barème, elle est égale à :

$$125\,460 \times 3\% = 3\,764 \text{ €}$$

Calcul de la plus-value nette imposable aux prélèvements sociaux

- nombre d'années de détention au-delà de la 5^e : 3 ans
- abattement :

$$153\,000 \times (1,65\% \times 3) = 7\,573 \text{ €}$$

- plus-value nette imposable :

$$153\,000 - 7\,573 = 145\,427 \text{ €}$$

- prélèvements sociaux :

$$145\,427 \times 15,5\% = 22\,541 \text{ €}$$

D – Les déclarations

Lors de chaque cession, les plus-values immobilières font l'objet d'une *déclaration spécifique selon la nature de la cession* :

- terrains à bâtir : *imprimé 2048-TAB-SD* ;
- autres immeubles, parts de SPI : *imprimé 2048-IMM-SD*.

Une *déclaration spéciale* est prévue pour la surtaxe.

Le montant imposable des plus-values immobilières doit être reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus.

5 Les plus-values sur biens meubles

A – Les opérations imposables

Sont imposables les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux de biens meubles (bateau de plaisance, chevaux de course, vins...), de droits relatifs à ces biens et, *sur option expresse* du contribuable, les plus-values de cession de bijoux, d'objets d'art, de collection et d'antiquité si leur date et leur prix d'acquisition peuvent être justifiés.

B – Les exonérations

L'exonération porte sur les plus-values de cession :

- de meubles meublants, d'appareils ménagers et de voitures automobiles qui ne constituent pas des objets d'art, de collection ou d'antiquité ;
- de biens meubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 5 000 € ;
- de biens détenus depuis plus de 22 ans.

C – La détermination de la plus-value brute

La plus-value brute est égale à la différence suivante :

Prix de cession du bien
–
Prix d'achat du bien
+ Frais d'acquisition liés à ce bien
+ Frais de restauration ou de remise en état
=
Plus-value brute réalisée

Les *moins-values* réalisées ne sont pas prises en compte.

D – Le calcul de la plus-value imposable et son imposition

Pour les cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2014, la plus-value fait l'objet *d'un abattement de 5 %* pour chaque année de détention au-delà de la deuxième qui aboutit à une exonération d'IR et des prélèvements sociaux après 22 ans de détention.

$$\text{Plus-value imposable} = \text{Plus-value brute} - \text{Abattement pour durée de détention}$$

La plus-value est imposée au taux forfaitaire de **19 %** majoré des prélèvements sociaux de **15,5 %**.

E – La déclaration et le paiement de l'impôt

Les plus-values sur biens meubles non exonérées font l'objet d'une déclaration *2091 lors de chaque cession*.

L'impôt est versé au service des impôts du domicile du cédant ou de l'acquéreur.

F – Les taxes forfaitaires sur les métaux et les objets précieux

Les ventes de métaux précieux (or, argent, platine...) sont imposables et soumises à une *taxe forfaitaire de 10 %*. Cette taxe est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Les ventes d'objets précieux (bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité...) n'excédant pas un montant de 5 000 €, objet par objet, ne sont pas imposables. Dans le cas contraire, ils subissent une *taxe forfaitaire de 6 %*, sauf option pour le régime des plus-values sur biens meubles. Cette taxe est libératoire de l'impôt sur le revenu.

L'ensemble des cessions d'objets d'art et de métaux précieux réalisées en France par des non-résidents est *exonéré* sous certaines conditions.

Le calcul de l'impôt sur le revenu

Chapitre 16

1 Le revenu brut global (RBG)

Le revenu brut global est égal à :

Total des revenus nets catégoriels	TS, BIC, BNC, BA, RF, RCM, DIR, PV
– Déficits globaux des 6 années antérieures	Non encore déduits et en commençant par le plus ancien
=	Revenu brut global (RBG)

À NOTER • En principe, lorsque les déficits sont supérieurs au revenu brut global, l'excédent constaté est reportable sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

2 Le revenu net global (RNG)

Le revenu net global s'obtient en effectuant le calcul suivant :

Revenu brut global	
– Charges à déduire du revenu	
=	Revenu net global (RNG)

Pour la déclaration des revenus 2014, seules les **dépenses effectivement payées** en 2014 sont déductibles. Les **différentes charges à déduire** du revenu sont les suivantes :

Nature de la charge	Évaluation et conditions
CSG déductible	Le montant correspond à 5,1 % des revenus du capital soumis au barème progressif de l'IR.
Pension versée à l'ex-conjoint	Elle est subordonnée à 3 conditions : – caractère de pension alimentaire ; – époux séparés de corps, divorcés ou en instance de divorce ; – versement résultant d'une décision de justice.

Nature de la charge	Évaluation et conditions
Pensions alimentaires versées à des enfants dont le contribuable n'a pas la garde	Elle est déductible, qu'elle ait ou non été fixée par un jugement
Pension versée à des enfants majeurs	Elle est déductible dans la limite de 5 726 € par enfant Si l'enfant est marié ou chargé de famille, et que le contribuable justifie subvenir seul à l'entretien de son foyer, la déduction est portée à 11 452 €
Prestation compensatoire versée à l'ex-conjoint	Elle est déductible si les versements sont échelonnés sur plus de 12 mois tout en n'excédant pas 8 ans.
Frais d'entretien d'un ascendant ou d'un descendant	Dépenses de nourriture et de logement déductibles pour un montant forfaitaire de 3 403 € par personne (6 806 € pour un couple).
Frais d'accueil de personnes âgées de plus de 75 ans	Le contribuable peut déduire, dans la limite de 3 403 €, les avantages en nature consentis à ces personnes (6 806 € pour un couple).
Dédutions diverses	Les réductions suivantes peuvent être déduites : – les cotisations aux assurances personnelles volontaires de Sécurité sociale, aux régimes de retraite supplémentaire ; – les rachats ou rappels de cotisations sociales ; – la fraction des charges foncières relative aux monuments historiques lorsque le propriétaire s'en réserve la jouissance ; – les arrérages d'une rente versée à titre obligatoire.
Autres déductions	Il s'agit notamment : – d'acquisition de parts de copropriété de navires – d'investissement DOM-TOM, sous certaines conditions
Cotisations d'épargne-retraite	Chaque membre du foyer fiscal peut déduire les cotisations ou primes versées sur des PER ou aux régimes de retraite complémentaire des fonctionnaires dans la limite pour 2014 de 10 % des revenus professionnels de l'année 2013 avec un minimum de 3 703 € et un maximum de 29 626 €

Les pensions alimentaires versées sur décision de justice et devenues définitives avant le 1^{er} janvier 2006 sont majorées de 1,25 pour le calcul de l'impôt.

3 Le revenu net imposable (R)

Le revenu net imposable s'obtient en effectuant le calcul suivant :

	Revenu net global
–	Abattements spéciaux
=	Revenu net imposable (R)

Les abattements spéciaux prévus sont :

Bénéficiaires	Évaluation et conditions
Personnes âgées (de plus de 65 ans) ou invalides (titulaires d'une pension ou de la CI)	2 344 € si le revenu net global du foyer fiscal est inférieur à 14 710 € 1 172 € si le revenu est compris entre 14 710 € et 23 700 € Abattement doublé lorsque le conjoint remplit ces mêmes conditions
Enfants mariés, pacsés ou chargés de famille	5 726 € par personne rattachée au foyer fiscal

Exemple

Monsieur Servat marié, deux enfants, vous communique les renseignements suivants :

- salaires et traitements bruts : 28 000 € ;
- revenus fonciers bruts : 5 400 € (option pour le microfoncier) ;
- pension alimentaire annuelle versée à la mère de monsieur Servat, en exécution d'une décision de justice prise en 2005 : 1 920 €.

Déterminer le revenu net imposable.

Détermination du revenu net imposable

Salaires : 28 000 € moins 10 %, soit : 25 200 €

Microfoncier : 5 400 € moins 30 %, soit : 3 780 €

RBG = 25 200 + 3 780 = 28 980 €

RNG = 28 980 - (1 920 x 1,25) = 25 330 €

R = RNG puisque le contribuable ne bénéficie pas d'abattements spéciaux

4 Le calcul de l'impôt (I)

Les différentes étapes de calcul de l'impôt I sont :

① **Déterminer** → le nombre de parts **N** (situation personnelle du contribuable)

② **Calculer** → le quotient familial **QF** correspondant au nombre de parts retenu à l'aide de la formule suivante :

$$QF = \frac{R \text{ (revenu net imposable)}}{N \text{ (nombre de parts)}}$$

③ **Évaluer** → le montant de l'impôt **I** pour une part, à l'aide du barème annuel :

Valeur du quotient R/N	Taux	Montant de l'impôt brut (I)
N'excédant pas 9 690 €	0 %	I = 0
Comprise entre 9 691 € et 26 764 €	14 %	I = (R x 0,14) - (1 356,60 x N)
Comprise entre 26 765 € et 71 754 €	30 %	I = (R x 0,30) - (5 638,84 x N)
Comprise entre 71 755 € et 151 956 €	41 %	I = (R x 0,41) - (13 531,78 x N)
Supérieure à 151 956 €	45 %	I = (R x 0,45) - (19 610,02 x N)

R : revenu imposable et N : nombre de parts

④ **Calculer** → le montant de l'impôt **I** du foyer fiscal à l'aide de la formule :

$$I = \text{Impôt } I \text{ pour une part} \times \text{Nombre de parts } N \text{ du foyer fiscal}$$

À **NOTER** • Le barème progressif de l'IR a été réformé pour les revenus de 2014 (IR payé en 2015) : la première tranche est imposée à 14 % du fait de la suppression de la tranche à 5,5 % et les autres limites des tranches sont revalorisées • Dans le barème annuel, il faut rechercher la ou les tranches dans laquelle est situé le quotient familial **QF** et non pas le revenu net imposable **R** • Les divers montants sont arrondis à l'euro le plus proche.

Exemple

M^{me} et M. Pelt sont mariés, sans enfant. Montant de leur revenu net imposable : 56 600 €.

Calculer le montant de l'impôt **I**.

Nombre de parts : $1 + 1 = 2$ parts

Quotient familial : $56\,600 / 2 = 28\,300$ €

Application du barème pour une part :

N'excédant pas 9 690 €	néant	0
Comprise entre 9 691 € et 26 764 €	17 073 x 14 %	2 390,22
Comprise entre 26 765 € et 28 300 €	1 535 x 30 %	+ 460,50
		<u>= 2 850,72</u>

Montant de l'impôt **I** : $2\,850,72 \times 2 = 5\,701,44$ € soit, après l'arrondi, 5 701 €

5 Le calcul de l'impôt à payer (IP)

Pour déterminer l'impôt à payer **IP**, *diverses corrections, réductions* et *imputations* sont à apporter à l'impôt brut résultant du barème (impôt **I**) :

	Impôt I résultant du barème
-	Plafonnement du quotient familial
-	Réduction d'impôt pratiquée sur l'impôt après plafonnement
-	Décote (le cas échéant)
-	Charges ouvrant droit à des réductions d'impôt
+	Reprises d'impôt
-	Crédits d'impôt
+	Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine
+	Taxe « <i>Apparu</i> » (sur les loyers élevés des logements de petites surfaces)
=	Impôt à payer ou Impôt dû (IP)

L'impôt à payer peut être majoré de la **contribution exceptionnelle temporaire sur les hauts revenus** et de la fraction excédentaire des avantages fiscaux en application du plafonnement des niches fiscales (voir page 207).

A – Le plafonnement du quotient familial

Les effets du quotient familial sont **limités** pour les contribuables dont le revenu dépasse un **certain seuil** (plafonnement du quotient familial).

L'application du quotient familial est **limitée pour chacune des demi-parts** qui s'ajoutent au nombre de parts du contribuable (**2 parts** pour un couple marié ou pacsé, **une part** pour les veufs, célibataires, divorcés ou séparés) selon sa situation personnelle ou familiale. Pour l'impôt sur le revenu 2014, le **plafonnement général** est fixé à :

- 1 508 € pour chaque demi-part qui excède 2 parts ;
- 3 558 € pour les 2 demi-parts correspondant au premier enfant à charge des célibataires, divorcés ou séparés élevant seuls leurs enfants et à 1 508 € pour chacune des demi-parts suivantes.

Le **plafonnement spécifique** est fixé à 901 € pour la demi-part dont bénéficient les personnes seules, sans personne à charge, mais qui ont supporté seules la charge d'au moins un enfant pendant 5 ans dans le passé.

À NOTER • L'allègement d'impôt pour les quarts de parts supplémentaires de quotient familial (en cas de garde partagée des enfants) ne peut excéder la moitié des plafonnements.

Les **étapes de calcul** permettant d'apprécier si le plafonnement est applicable sont :

- ① **Calculer** → L'impôt en fonction du nombre de parts réel du contribuable (I_1)
- ② **Déterminer** → L'impôt (I_2) :
 - **sur 2 parts**, pour un couple marié, pacsé ou veuf avec un ou plusieurs enfants à charge
 - **sur une part**, pour les contribuables veufs sans enfants à charge, célibataires, divorcés ou séparés
- ③ **Effectuer** → La différence entre (I_1) et (I_2)
- ④ **Comparer** → La différence avec la réduction maximale autorisée pour chaque demi-part additionnelle ; en cas de dépassement appliquer cette dernière

Exemple

Mme et M. Vio, mariés, ont 2 enfants à charge. Ils déclarent un **RNI** de 105 000 €.

Déterminer le montant de l'impôt I, après le plafonnement du quotient familial.

Calcul de (I_1) en fonction du nombre de parts réel : 3 parts (2 + 0,5 + 0,5)

– quotient familial : $105\ 000 / 3 = 35\ 000$ €

– application du barème par tranche : 2 390,22 + 2 470,50 = 4 860,50 €

Calcul de l'impôt (I_2) sur 2 parts (couple marié)

– quotient familial : 105 000 / 2 = 52 500 €

– application du barème par tranche : 2 390,22 + 7 720,50 = 10 110,72 €

Application du plafonnement

– différence entre (I_1) et (I_2) : 10 110,72 – 4 860,50 = 5 250,22 €

– réduction maximale correspondant à 2 demi-parts supplémentaires : 1 508 x 2 = 3 016 €
Cette dernière réduction est retenue pour le calcul de l'impôt.

Impôt I après plafonnement : 10 110,72 – 3 016 = 7 094,72 €, après l'arrondi, 7 095 €

B – Les réductions d'impôt pratiquées après plafonnement

Sous certaines conditions, une **réduction complémentaire** égale au maximum à 1 504 € par demi-part plafonnée à 1 508 € est accordée aux contribuables qui sont dans des **situations particulières** (possession de la CI, enfant mineur décédé, enfant invalide...).

La réduction complémentaire pour les **contribuables devenus veufs** avant le 1^{er} janvier 2014 est égale à 1 680 € pour la première demi-part plafonnée à 1 508 €.

C – La décote conjugalisée

Lorsque l'impôt brut (I) sur les revenus 2014 n'excède pas 1 135 € pour les personnes seules ou 1 870 € pour les contribuables soumis à imposition commune, **l'impôt brut est diminué d'une décote** calculée ainsi :

– pour les **célibataires, divorcés ou veufs** :

$$\text{Décote} = 1\,135 \text{ €} - \text{Impôt brut}$$

– pour les **contribuables soumis à une imposition commune** :

$$\text{Décote} = 1\,870 \text{ €} - \text{Impôt brut}$$

Le montant de la décote est déduit de l'impôt (I).

Exemple

Monsieur Dupré constate que son impôt, après application du barème, s'élève à 988 €. *Déterminer le montant de l'impôt à payer.*

$$\text{Décote} : 1\,135 - 988 = 147 \text{ €}$$

$$\text{Impôt à payer} : 988 - 147 = 841 \text{ €}$$

D – Les charges ouvrant droit à des réductions d'impôt

Les charges, payées en 2014, ouvrant droit à des réductions d'impôt *s'imputent directement* sur le montant de l'impôt brut, après déduction de la décote.

Les réductions ou majorations de réductions par enfant à charge sont généralement divisées par deux en cas de garde alternée.

Nous trouvons principalement :

Nature de l'imputation	Évaluation et conditions
Dons effectués à des organismes d'aide aux personnes en difficulté	75 % des sommes versées limitées à 526 € Montant maximal de la réduction : $526 \times 75 \% = 395 \text{ €}$
Sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile	Par des retraités ou des couples mono-actifs ou pour des services au domicile d'un ascendant (bénéficiaire de l'APA) : 50 % des sommes versées limitées à 12 000 € ou 15 000 € s'il s'agit d'un emploi pour la première fois en 2014 Le plafond est majoré de 1 500 € par enfant à charge du foyer fiscal ou par personne âgée de plus de 65 ans au sein du foyer fiscal, dans la limite d'un plafond global de 15 000 € ou 18 000 € (ou 20 000 € si l'un des membres du foyer fiscal est titulaire d'une CI)
Prestation compensatoire en matière de divorce	25 % des sommes versées sous forme de capital dans la limite de 30 500 € lorsque les versements sont effectués sur une période de moins de 12 mois La réduction d'impôt s'applique également sur la valeur des biens ou droits attribués à l'ex-conjoint, au titre de la prestation compensatoire
Souscription de parts de FCPI ou de FIP (fonds d'investissement de proximité)	Pour les souscriptions réalisées en 2014 : 18 % ou 38 % pour les FIP Corse des versements dans la limite de 24 000 € pour les couples et 12 000 € pour les autres cas
Intérêts d'emprunts pour la reprise d'une PME non cotée et soumise à l'impôt sur les sociétés	Pour les emprunts contractés à compter du 5 août 2003 : 25 % des intérêts payés dans la limite annuelle de 20 000 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 40 000 € pour les couples soumis à l'imposition commune
Dépenses liées à la dépendance	25 % des sommes versées limitées à 10 000 € par personne hébergée au sein d'un établissement conventionné ou d'un établissement appliquant la tarification provisoire relative à l'APA
Dons aux associations et dons effectués pour le financement de la vie politique	66 % des versements retenus dans la limite de 20 % du revenu net global. Les dons et cotisations aux partis politiques sont limités annuellement à 15 000 €
Frais de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion agréé	Dans la limite de 915 € Réduction supprimée à compter du 1 ^{er} janvier 2016

Nature de l'imputation	Évaluation et conditions
Enfants à charge ou rattachés au foyer fiscal poursuivant leurs études	61 € par enfant au collège 153 € par enfant au lycée 183 € par enfant dans l'enseignement supérieur
Investissement locatif « Duflot - Pinel »	<p>Dispositif Duflot pour les investissements réalisés jusqu'au 31 août 2014 : 18 % du prix de revient du logement neuf dans les limites de 5 500 € par m² de surface habitable et de 300 000 € par contribuable et pour une même année d'imposition</p> <p>Dispositif Pinel pour les investissements réalisés à partir du 1^{er} septembre 2014 : il est calqué sur celui Duflot avec les aménagements suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le taux de réduction d'impôt dépend de la durée de location choisie : 12 % pour 6 ans à raison de 2 % par an ; 18 % pour 9 ans à raison de 2 % par an ; 21 % pour 12 ans à raison de 2 % par an pendant 9 ans, puis 1 % pendant 3 ans ; - pour les investissements réalisés à partir du 1^{er} janvier 2015, le locataire peut être un ascendant ou un descendant.
Rentes survie et contrat d'épargne handicap	25 % des primes des rentes survie et de la part d'épargne handicap (base de calcul limitée à 1 525 € augmentée de 300 € par enfant à charge)
Souscription au capital de sociétés non cotées (PME) soumises à l'IS	Pour les souscriptions au capital de petites entreprises en phase de développement réalisées en 2014 : 18 % des sommes versées dans la limite de 50 000 € pour les personnes seules et 100 000 € pour les couples
Intérêts des paiements différés des agriculteurs	50 % du montant des intérêts perçus dans la limite annuelle de 5 000 € ou de 10 000 € (couple)
Souscription au capital de SOFICA	30 % de la souscription dans la double limite de 25 % du revenu net global et de 18 000 € pour les sommes versées depuis le 1 ^{er} janvier 2006
Aide aux créateurs et repreneurs d'entreprise (chômeurs ou bénéficiaires de minima sociaux) ou repreneurs sous convention de tutorat	Réduction d'impôt de 1 000 € ou 1 400 € si le bénéficiaire est handicapé ; dans la limite par foyer fiscal de 3 000 €, 4 200 € ou selon le cas

E – Les reprises d'impôt et les plus-values à taux forfaitaire

Il convient d'*ajouter*, éventuellement, à l'impôt :

Nature de la reprise	Évaluation et conditions
Reprises de réductions d'impôt	Dans le cas où le contribuable a bénéficié précédemment de certaines réductions qui sont susceptibles d'être remises en cause
Plus-values à taux forfaitaire	Relatives : – aux plus-values professionnelles à long terme (BIC, BNC, BA) imposées au taux de 16 % ; – par exception, certaines plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux

F – Les crédits d'impôt à imputer

Il s'agit de crédits d'impôt *remboursables* lorsque leur montant est supérieur à celui de l'impôt dû.

Nature du crédit d'impôt	Évaluation et conditions
Cotisations syndicales	66 % des sommes versées limitées à 1 % des salaires et pensions (sauf les salariés aux frais réels)
Frais de garde des enfants à l'extérieur du domicile	50 % des sommes versées limitées à 2 300 € par enfant âgé de moins de 6 ans au 1 ^{er} janvier 2014 ou à 1 150 € en cas de résidence alternée
Assurance contre les impayés de loyer	38 % du montant des primes d'assurance payées par les bailleurs de logements privés conventionnés
Revenus de capitaux mobiliers	Égal au montant du prélèvement obligatoire de 21 % ou 24 % sur les produits de placement à revenu variable ou fixe
Développement durable (au titre des dépenses pour l'amélioration de la qualité environnementale du logement) renommé Transition énergétique	Dépenses pour l'habitation principale payées : Du 1^{er} janvier 2014 au 31 août 2014 , plafonnées à 8 000 € (personne seule), 16 000 € (couple) ; plus 400 € par personne ou enfant à charge. Taux du CI : 15 % dans la cadre d'une action seule, sous conditions de ressources et 25 % dans le cadre d'un bouquet de travaux. Du 1^{er} septembre 2014 au 31 décembre 2014 : taux du CI unique égal à 30 % et non conditionné à un bouquet de travaux.

Nature du crédit d'impôt	Évaluation et conditions
Intérêts des emprunts contractés par les étudiants, âgés de moins de 26 ans, inscrits dans un cycle de l'enseignement supérieur et non rattachés au foyer fiscal de leurs parents pour l'IR 2014	Les étudiants doivent être âgés de 25 ans au plus à la date de souscription du prêt ou de moins de 26 ans au 1 ^{er} janvier de l'année de souscription du prêt. Le crédit d'impôt est égal à 25 % des intérêts versés dans la limite de 1 000 € par an ; il ne peut donc excéder 250 €
Emploi d'un salarié à domicile	50 % des sommes versées par des célibataires, veufs, divorcés, mariés, pacsés, actifs ou chômeurs, dans les mêmes limites et majorations que la réduction d'impôt
Intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale	<p>Pour les offres de prêts émises jusqu'au 1^{er} janvier 2011 : 25 % du montant des intérêts payés au titre de la première annuité de remboursement et 10 % les 4 annuités suivantes ou 40 % pendant sept annuités pour l'acquisition d'un logement neuf labellisé bâtiments basse consommation énergétique (BBC)</p> <p>Limite des intérêts retenus : 3 750 € (personne seule), 7 500 € (couple) et 15 000 € lorsque l'un au moins des membres du foyer fiscal est handicapé, plus 500 € par enfant à charge</p>
Prime pour l'emploi (PPE) Abrogée à compter de l'IR 2015	<p>Les taux sont fixés à 7,7 % et 19,3 % des revenus d'activité, pour l'imposition des revenus de 2014 en tenant compte des limites suivantes :</p> <p>– limite du revenu global du foyer fiscal :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 16 251 € pour la première part de quotient familial d'une personne seule, • 32 498 € pour les deux premières parts de quotient familial d'un couple. <p>Ces limites sont majorées de 4 490 € pour chaque demi-part supplémentaire du quotient familial et de 2 245 € par quart de part supplémentaire</p> <p>– limite des revenus d'activité de chacun des membres du foyer fiscal : revenu compris entre 3 743 € et 17 451 € ou 26 572 € pour les foyers mono-actifs et les personnes élevant seules leurs enfants</p> <p>Le montant de la prime est majoré pour les personnes exerçant une activité à temps partiel. Le montant maximal individuel de la prime est de 961 €</p>
DÉFI-forêt	<p>DÉFI-travaux 18 % ou 25 % (pour les adhérents d'une organisation de producteurs) des dépenses de travaux forestiers dans la limite de 6 250 € pour une personne seule et de 12 500 € pour un couple soumis à imposition commune</p> <p>DÉFI-contrat 18 % ou 25 % (pour les adhérents d'une organisation de producteurs) des dépenses de rémunération des contrats de gestion de bois et forêt d'une surface inférieure à 25 hectares dans la limite de 2 000 € pour une personne seule et de 4 000 € pour un couple soumis à imposition commune</p>

Des crédits d'impôt en faveur des entreprises peuvent s'imputer sur l'impôt sur le revenu (voir pages 91 et 92).

G – La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus

Une contribution exceptionnelle temporaire de 3 % est due en 2015 par les contribuables dont le revenu fiscal de référence (RFR) du foyer fiscal en 2014 excède 250 000 € (500 000 € pour les couples). Le taux est porté à 4 % si le RFR excède 500 000 € (1 M€ pour les couples).

Le revenu fiscal de référence figure sur l'avis d'imposition reçu par le contribuable chaque année. Il est égal au montant net des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente. Ce montant **est majoré** de certains revenus exonérés ou soumis à un prélèvement obligatoire, de certains abattements et charges déductibles du revenu global.

H – Le plafonnement des niches fiscales

Pour l'IR 2014, la **somme des avantages fiscaux** pouvant bénéficier à un même contribuable est **plafonné** à 10 000 €, porté à 18 000 € en présence d'avantages fiscaux relatifs aux investissements outre-mer et aux souscriptions de capital SOFICA.

Les avantages fiscaux qui font l'objet du plafonnement global sont ceux :

- qui ont un **caractère économique** afférent à un investissement du contribuable (souscription au capital de PME...);
- qui ont pour **contrepartie une prestation** dont bénéficie le contribuable (crédit d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants...).

Si le total des avantages fiscaux plafonnables dont bénéficie le contribuable est **inférieur** au montant du plafond, le plafonnement global ne s'applique pas. Dans le cas contraire, la **fraction excédentaire** des avantages fiscaux s'ajoute à l'impôt à payer selon les règles de droit commun (c'est-à-dire tous les avantages fiscaux confondus).

$$\text{Impôt à payer après plafonnement} = \text{Impôt à payer IP} + \text{Fraction excédentaire des avantages fiscaux}$$

Exemple

Vous disposez des informations suivantes relatives à un contribuable pour l'IR 2014 :

- revenu net global imposable : 173 125 €
- impôt à payer tous avantages confondus : 19 190 €
- total des avantages fiscaux plafonnables : 53 560 €

Ce contribuable ne bénéficie d'aucun avantage fiscal susceptible de majorer le plafonnement global des niches fiscales.

Déterminer l'impôt à payer en 2015 après plafonnement.

Le total des avantages fiscaux plafonnables est supérieur au plafond global.

L'excédent s'élève à : $53\,560 - 10\,000 = 43\,560$ €

Impôt à payer après plafonnement : $19\,190 + 43\,560 = 62\,750$ €

Les contributions sociales

Chapitre 17

1 Généralités

Les contributions sociales comprennent :

- la contribution sociale généralisée (CSG) ;
- la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) ;
- le prélèvement social ;
- la contribution additionnelle au prélèvement social de 0,3 % ;
- le prélèvement de solidarité de 2 %.

Ces contributions sociales présentent les caractéristiques suivantes :

- **prélèvements** de nature **fiscale** à finalité sociale ;
- **applicables** sur la **quasi-totalité** des revenus ;
- **prélevées** soit **directement** à la source, soit **acquittées** par le contribuable avec l'IR selon les mêmes modalités. Dans ce cas, ils figurent sur le même avis d'imposition que l'IR.

Leur taux global est de 15,5 %.

2 La nature des revenus

Pour l'application de ces prélèvements sociaux, les revenus perçus par les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu sont classés, d'après **leur nature**, en **4 catégories** :

Les revenus d'activité	Rémunérations et les revenus assimilés des salariés Revenus des employeurs et des travailleurs indépendants professionnels non salariés Revenus imposés au titre des BIC et BNC Revenus des professionnels non salariés agricoles
Les revenus de remplacement	Pensions de retraite et d'invalidité Allocations de chômage Indemnités journalières de Sécurité sociale (IJSS) Prestations familiales...
Les revenus du patrimoine	Revenus fonciers RCM pour lesquels les prélèvements sociaux sont acquittés par le contribuable Fraction des rentes viagères à titre onéreux soumise à l'impôt sur le revenu Plus-values professionnelles à long terme Plus-values sur valeurs mobilières et assimilées...
Les revenus de placement et les revenus de l'épargne	Produits de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise et des plans d'épargne d'entreprise Intérêts des plans d'épargne logement de plus de 10 ans exonérés d'impôt Primes des plans d'épargne logement lors de leur versement Intérêts des plans d'épargne logement soumis à l'IR, depuis 2006. Pour les plans ouverts depuis le 1 ^{er} mars 2011, les intérêts sont soumis aux prélèvements sociaux dès la première année de l'inscription en compte, puis le 31 décembre de chacune des années qui suit celle du premier anniversaire Produits attachés aux contrats d'assurance-vie Plus-values immobilières et sur biens meubles RCM perçus depuis 2013 pour lesquels les prélèvements sociaux sont prélevés à la source...

Précisons que depuis le 1^{er} janvier 2014, le paiement à la source des prélèvements sociaux sur les RCM est étendu à l'ensemble des revenus distribués et aux produits de placement à revenu fixe payés hors de France.

3 La contribution sociale généralisée (CSG)

A – Le principe

La contribution sociale généralisée est une contribution, *permanente*, dite *sociale*. Elle est une source de financement destinée à la Sécurité sociale et plus précisément à la Caisse Nationale d'Allocations Familiales (CNAF), au Fonds de Solidarité Vieillesse (FSV) et aux régimes obligatoires d'assurance-maladie.

B – Les personnes assujetties et les revenus concernés

La contribution sociale généralisée est due par *toutes les personnes physiques* considérées comme fiscalement domiciliées en France. Les **4 catégories** de revenus ci-dessus sont passibles de la CSG ainsi que les **gains de jeux** (jeux de la Française des jeux, PMU, casino...).

Toutefois, en sont **exonérés** principalement :

- les rémunérations d'apprentis ;
- les rémunérations des stagiaires, sous conditions ;
- les indemnités pour frais professionnels (non soumis aux cotisations sociales) ;
- les prestations familiales ;
- les produits des livrets A, des livrets-jeune, des livrets de développement durable et des livrets d'épargne populaire (livret rose).

À NOTER • Les allocataires exonérés de la taxe d'habitation ou de la taxe foncière sont totalement exonérés de la contribution sociale généralisée.

C – Les taux et les modalités de calcul

1) Les revenus d'activité et de remplacement

Les salaires et les allocations chômage bénéficient d'un abattement forfaitaire de 1,75 %, limité à 4 plafonds annuels de la Sécurité sociale. Depuis le 1^{er} janvier 2012, il a été supprimé sur certains éléments de revenu d'activité tels que l'intéressement, la participation aux résultats...

Les taux et les modalités de calcul de la CSG au 1^{er} janvier 2015 sont les suivants :

Nature des revenus	Taux	Assiette
Revenus d'activité	7,50 %	98,25 % du revenu brut*
Revenus de remplacement :		
– allocations chômage	6,20 %**	98,25 % de l'allocation brute
– indemnités journalières de Sécurité sociale (IJSS)	6,20 %	100 % des IJSS brutes
– pensions de retraite, d'invalidité	6,60 %**	100 % du revenu brut
– allocations de préretraite	7,50 %	100 % du revenu brut

* Abattement de 1,75 % : limité à 4 plafonds annuels de la Sécurité sociale et ne s'applique que sur les éléments constitutifs d'un salaire

** ou 3,80 % pour les faibles revenus

À NOTER • Pour les revenus de remplacement versés à partir de 2015, le bénéfice soit du taux réduit de CSG, soit de l'exonération de CSG dépend du revenu fiscal de référence N – 2.

2) Les revenus du capital

Le taux de la contribution sociale généralisée due au titre des revenus du capital est de **8,20 %** :

- sur les revenus du patrimoine ;
- sur les revenus de placement et les revenus de l'épargne, sauf exception.

D – La déductibilité de la contribution sociale généralisée

La CSG n'est déductible que *partiellement* et *seulement* sur certains revenus :

- **pour les revenus d'activité et les revenus de remplacement**, elle est déductible de l'assiette de l'IR à hauteur de **5,10 %** (pour la CSG au taux de 7,50 %), **4,20 %** (pour la CSG au taux de 6,60 %) **ou 3,80 %** (pour la CSG au taux de 6,20 %) ;
- **pour les revenus du patrimoine, de placement et de l'épargne**, imposés à l'IR selon le barème progressif (cas des revenus fonciers, des revenus mobiliers...), elle est déductible à hauteur de **5,1 %** du revenu global imposable de l'année de son paiement. La part de CSG déductible payée en 2015 sur certains revenus du patrimoine de 2014 est déduite du revenu imposable de 2015.

4 La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)

A – Le principe

La contribution au remboursement de la dette sociale sera perçue *jusqu'au remboursement* de la dette sociale. À cet effet, une caisse spéciale a été mise en place : la CADES (Caisse d'amortissement de la dette sociale).

B – Les personnes assujetties et les revenus concernés

La CRDS est due par **toutes les personnes physiques** fiscalement domiciliées en France, même si elles ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu.

L'assiette de la CRDS est encore **plus large** que celle de la contribution sociale généralisée. En effet, sont assujettis à la CRDS les produits de la vente de métaux et d'objets précieux, soumis à la taxe forfaitaire (voir page 192) ainsi que certains revenus exonérés de la contribution sociale généralisée tels que les prestations familiales ou les allocations logement.

À NOTER • Les allocataires exonérés de la taxe d'habitation ou de la taxe foncière sont totalement exonérés de la contribution au remboursement de la dette sociale • Sont exonérés de la contribution au remboursement de la dette sociale : les produits des livrets A, des livrets-jeune, des livrets de développement durable et des livrets d'épargne populaire (livret rose).

C – Les taux et les modalités de calcul

Le taux de la contribution au remboursement de la dette sociale appliqué est de **0,50 %** quelle que soit la nature du revenu.

L'assiette de calcul au 1^{er} janvier 2015 est **identique** à celle de la contribution sociale généralisée, soit **98,25 %** pour les rémunérations considérées comme des salaires et les allocations chômage, **100 %** pour les autres revenus.

Par ailleurs, comme pour la CSG, l'abattement de 1,75 % sur les revenus d'activité est limité à 4 plafonds annuels de la Sécurité sociale.

La contribution au remboursement de la dette sociale **n'est pas déductible** de l'assiette pour l'IR.

À NOTER • Le montant de la contribution au remboursement de la dette sociale peut être réduit pour les mêmes assujettis et dans les mêmes conditions que ceux de la contribution sociale généralisée.

5 Le prélèvement social, sa contribution additionnelle et le prélèvement de solidarité

A – Le principe

Le prélèvement social est une source de financement destinée aux Caisses nationales d'allocations familiales et d'assurance vieillesse.

La contribution additionnelle a été créée par la loi de 2004 sur la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées.

Le prélèvement de solidarité créé par la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2013 est destiné au financement du Fonds national des solidarités actives et du Fonds national d'aide au logement.

B – Les personnes assujetties et les revenus concernés

Toutes les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont assujetties au prélèvement social, à sa contribution additionnelle et au prélèvement de solidarité.

Seuls sont concernés par ces prélèvements :

- les revenus du patrimoine ;
- les revenus de placement ;
- les revenus de l'épargne.

C – Les taux et les modalités de calcul

Leur assiette est identique à celle de la contribution sociale généralisée. Au 1^{er} janvier 2014, les taux sont les suivants :

Nature des prélèvements	Taux
Prélèvement social	4,5 %
Contribution additionnelle	0,3 %
Prélèvement de solidarité	2 %
Taux global	6,8 %

Le prélèvement social, sa contribution additionnelle et le prélèvement de solidarité *ne sont pas déductibles* de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

6 Le seuil de recouvrement des contributions sociales

Les contributions sociales ne sont pas recouvrées lorsque le montant total de l'IR et des prélèvements sociaux est *inférieur à 61 €*.

Cette dispense s'applique uniquement aux revenus dont les contributions sociales sont perçues par voie de rôle (avis d'imposition commun avec l'IR).

À NOTER • Depuis le 1^{er} janvier 2015, les personnes morales (sauf les sociétés coopératives) exerçant une activité économique et ayant réalisé l'année précédente un CAHT supérieur à 3 250 000 € sont assujetties à une contribution de solidarité (C3S) destinée au financement de la protection sociale des non salariés et à une contribution additionnelle à la C3S. Le taux global de 0,16 % s'applique au CAHT de l'année précédente diminué d'un abattement de 3 250 000 €. Ces 2 contributions sont déclarées et payées par voie électronique avant le 15 mai de chaque année. Leur recouvrement est assuré par la Caisse nationale du régime social des indépendants • Il est prévu que la C3S soit supprimée en 2017 avec une disparition progressive à partir de 2016.

PARTIE 4

L'imposition sur le capital

Les droits d'enregistrement

Chapitre 18

1 Les notions générales

A – Les principes

Les droits d'enregistrement sont des *impôts* qui sont :

Exigibles

Lors de l'accomplissement de certains actes ou opérations juridiques :

- ventes de biens immobiliers ;
- donations, partages, successions ;
- constitution de sociétés ;
- baux...

Recouvrés

Lors de la formalité de l'enregistrement des actes ou des opérations juridiques (c'est-à-dire lors de l'accomplissement des formalités).

On distingue **3 types** de formalités qui peuvent donner lieu à des perceptions différentes :

La formalité de l'enregistrement

Formalité d'inscription sur un registre, par un fonctionnaire public, d'un acte juridique (pour ceux qui ne sont pas soumis à la formalité fusionnée) : actes d'huissiers, actes notariés...

La formalité de publicité foncière

Formalité qui a pour but d'informer les tiers sur la transmission ou la constitution de droits réels immobiliers : décisions judiciaires, baux de plus de douze ans...

La formalité fusionnée

Formalité unique, d'enregistrement et de publicité foncière, qui s'applique à la majorité des actes publiés au fichier immobilier : transmission à titre onéreux entre vifs d'immeubles...

Effectuées dans les recettes des impôts

B – L'assiette

La base de perception est constituée par le **prix stipulé dans l'acte** (il correspond à la valeur vénale ou à la valeur sur le marché).

C – Le calcul des droits

Trois catégories de droits sont à distinguer :

Les droits fixes	Ils sont au nombre de quatre : 25 €, 125 €, 375 € ou 500 €
Les droits proportionnels	Ils représentent un pourcentage constant de la valeur des biens concernés
Les droits progressifs	Ils s'appliquent aux fractions successives de la valeur des biens concernés

D – Le paiement

Le paiement de l'impôt est, en règle générale, **préalable** à l'accomplissement des diverses formalités. Ces droits sont à verser auprès du service des impôts ou au conservateur des hypothèques.

2 Les droits de mutation à titre onéreux

Les droits de mutation à titre onéreux concernent les transferts de biens **moyennant une contrepartie**. Ils portent sur les cessions suivantes :

Les cessions d'immeubles

Depuis la réforme de la TVA immobilière, on distingue le régime de droit commun et les régimes de faveur (taux réduit ou droit fixe) applicables selon la qualité de l'acquéreur (assujetti ou non) et son engagement ou non de revendre ou de construire.

L'application du taux normal de 5,09 % reste le principe. Il peut être porté à 5,8 % entre le 1^{er} mars 2014 et le 29 février 2016 sur délibération des conseils généraux.

Le taux réduit de 0,715 % s'applique, **sans engagement pris par l'acquéreur assujetti**, aux cessions de terrains à bâtir et d'immeubles neufs (soumises à la TVA sur le prix total) réalisées par un vendeur assujetti.

Le taux réduit de 0,715 % s'applique, **avec engagement de l'acquéreur assujetti** de revendre dans les 5 ans, aux cessions de terrains à bâtir ou non et d'immeubles neufs ou non réalisées par un vendeur assujetti ou non.

Le droit fixe de 125 € s'applique, avec engagement de l'acquéreur assujetti de construire dans les 4 ans, aux cessions de terrains à bâtir ou non et d'immeubles neufs ou non réalisées par un vendeur assujetti ou non.

À NOTER • Les cessions d'immeubles neufs réalisées par un vendeur non assujetti et qui a acquis le bien en tant qu'immeuble à construire sont désormais exclues du champ d'application de la TVA et sont soumises aux droits d'enregistrement au taux de 5,09 % (ou 5,8 %).

Les cessions de fonds de commerce

Le fonds de commerce comprend :

- les éléments incorporels (clientèle, droit au bail, nom commercial...);
- les éléments corporels (mobilier, matériel, marchandises neuves...).

Le taux applicable est de 3 % sur la fraction supérieure à 23 000 € et n'excédant pas 200 000 €. Il est de 5 % au-delà.

Les cessions de droits sociaux

Pour les cessions enregistrées depuis le 1^{er} janvier 2013, on distingue :

- les cessions de parts sociales (SARL, SNC, sociétés civiles...), autres qu'à prépondérance immobilière qui sont soumises à un taux de 3 % après abattement pour chaque part sociale cédée égal à :

23 000 € / Nombre total de parts de la société

- les cessions de parts sociales à prépondérance immobilière taxées à 5 % ;
- les cessions d'actions cotées (si rédaction d'un acte) et d'actions non cotées, autres qu'à prépondérance immobilière, soumises au taux de 0,1 % depuis le 1^{er} août 2012 ;
- les cessions d'actions non cotées à prépondérance immobilière taxées à 5 %.

À NOTER • En cas de cession en pleine propriété d'une entreprise à ses salariés ou à des membres de la famille du cédant, la fraction de la valeur du fonds de commerce ou de la clientèle inférieure à 300 000 € est exonérée de droits de mutation.

3 Les droits de mutation à titre gratuit

A – Définition

Les droits de mutation à titre gratuit concernent les transferts de biens sans *aucune contrepartie* pour les bénéficiaires. Ils comprennent :

Les droits de succession

Il s'agit de mutations à titre gratuit par *suite de décès*.

Les droits de donation

Il s'agit de mutations à titre gratuit *entre vifs* : le donateur transmet la propriété d'un bien à un donataire sans contrepartie.

En ce qui concerne les dons familiaux, il existe *des exonérations et des allègements significatifs* des droits de succession et de donation actualisés, en principe chaque année. Citons à titre d'exemple :

- *la suppression des droits de succession pour le conjoint ou le partenaire* d'un Pacs survivant du défunt ainsi que pour ses *frères et sœurs mais, sous certaines conditions* ;

- **l'exonération temporaire** du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2015 **des droits de mutation à titre gratuit des donations entre vifs** de terrains à bâtir, sous certaines conditions ;
- **l'exonération des droits de donation** relatifs aux **dons de sommes d'argent**, réalisés en 2014-2015 en pleine propriété, au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière petit-enfant ou à défaut d'un neveu ou d'une nièce, dans la limite de 31 865 € pour 2013-2014 et à la condition que le donateur ait moins de 80 ans et que le donataire soit majeur ;
- un **abattement** de 5 310 € à 100 000 € pour 2015 des droits de mutation à titre gratuit (donation et succession) sur la part de chacun et en fonction du lien de parenté.

Par ailleurs, les tranches du barème des droits de mutation à titre gratuit et les abattements sont, en principe, **actualisés** chaque année en fonction de l'inflation. Cependant elles n'ont pas été actualisées pour 2015.

B – Le calcul des droits de mutation

Le montant des droits à payer est obtenu après application des abattements, du tarif progressif et des réductions de droits.

Les droits de succession

Les héritiers et légataires, non exonérés de droits, sont tenus de souscrire une déclaration détaillée: imprimés 2705 et 2706. La base d'imposition est égale à :

$$\begin{array}{r} \text{Assiette de l'impôt} \\ = \\ \text{Actif brut (valeur vénale réelle)} \\ - \\ \text{Passif successoral (dettes, impôts dus...)} \end{array}$$

Le calcul des droits à payer est effectué pour chaque héritier, sur sa part nette d'abattements :

$$\text{Droits à payer} = (\text{Actif net successoral} - \text{Abattements}) \times \text{Taux applicable}$$

Les taux varient de 5 % à 45 %, en fonction de plusieurs critères (degré de parenté...).

Les droits de donation

La base d'imposition est égale à :

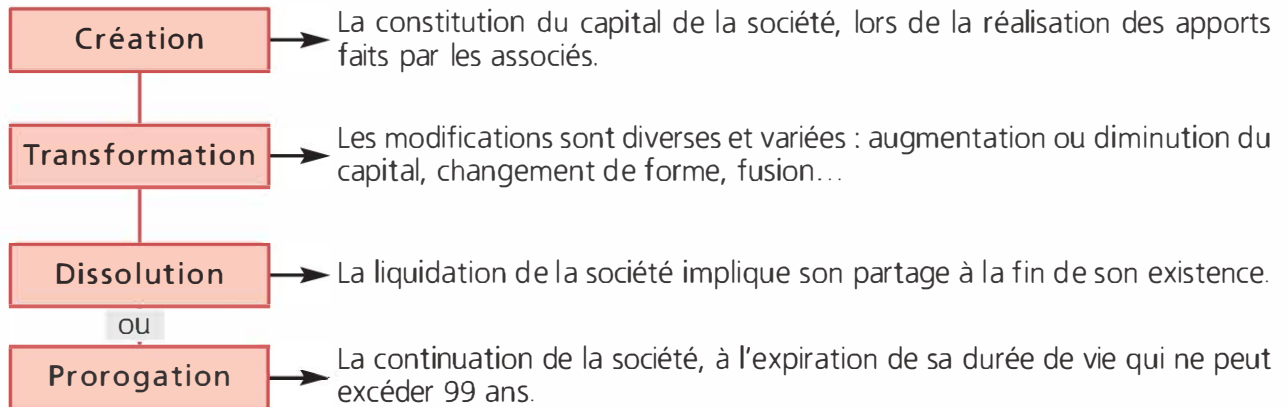
$$\begin{array}{r} \text{Assiette de l'impôt} \\ = \\ \text{Actif brut (valeur vénale réelle)} \\ - \\ \text{Dettes mises à la charge du donataire} \end{array}$$

Les taux varient de 5 % à 45 %, en fonction de plusieurs critères (degré de parenté...). Les donations en pleine propriété, réalisées depuis 2006, bénéficient d'une réduction des droits de 50 % si le donateur a moins de 70 ans et de 30 % s'il a entre 70 et 80 ans.

4 Les droits d'enregistrement relatifs aux sociétés

A – Généralités

Les sociétés sont assujetties à des droits d'enregistrement *tout au long de leur existence* :



Les droits fixes varient en fonction du montant du capital social :

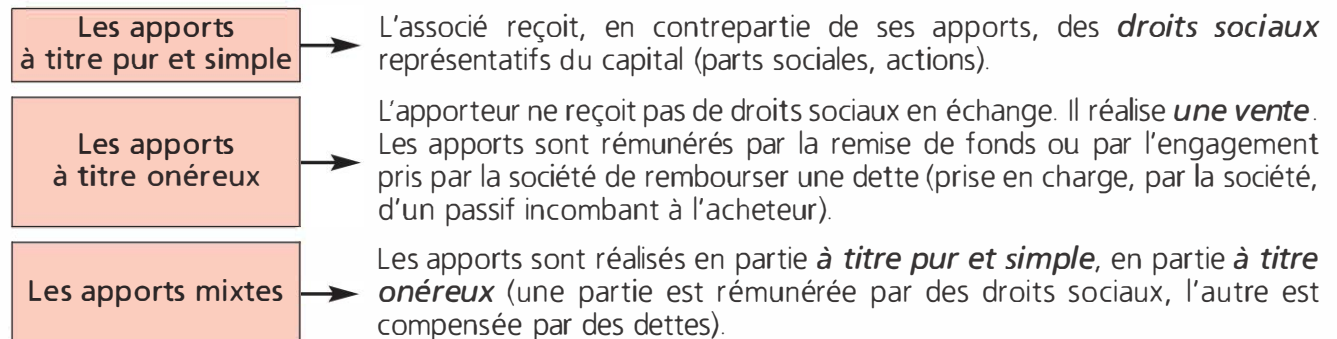
- 25 € droit minimum pour certaines opérations ;
- 125 € pour certaines opérations ;
- 375 € si le capital est inférieur à 225 000 € ;
- 500 € si le capital est égal ou supérieur à 225 000 €

B – Les différents types d'apports

La réalisation des apports effectués par les associés peut être faite :

En numéraire	Apports en espèces
En nature	Apports portant sur des biens mobiliers et/ou immobiliers autres que de l'argent : fonds de commerce, immeubles, mobiliers, matériels, créances, brevets...

En matière fiscale, on distingue **3 catégories** d'apports selon la nature de la rémunération des apports :



C – La constitution des sociétés

Les apports de biens soumis à la TVA (marchandises neuves, terrains à bâtir, immeubles achevés depuis moins de 5 ans) sont exonérés de droits d'enregistrement lors de la constitution de la société.

1) Les apports purs et simples

Les apports purs et simples sont en principe *exonérés* de droits d'enregistrement, sauf cas particuliers prévus par la loi.

Le tableau suivant résume l'ensemble des cas de figure pour les actes passés depuis le 5 août 2008 :

Nature du bien apporté	À une société soumise à l'IS		À une société non soumise à l'IS
	par une société passible de l'IS ¹	par une personne (physique ou morale) non soumise à l'IS ²	
Fonds de commerce (sauf marchandises neuves)	Exonéré	3 % sur la fraction de la valeur > 23 000 € et ≤ 200 000 € 5 % sur la fraction de la valeur > 200 000 €	Exonéré
Clientèle	Exonéré		Exonéré
Droit au bail	Exonéré		Exonéré
Immeubles ou droits immobiliers	Exonérés	5 %	Exonérés
Numéraire	Exonéré	Exonéré	Exonéré
Autres biens que ceux énumérés ci-dessus (créances, VMP...)	Exonérés	Exonérés	Exonérés

(1) Les biens sont soumis au droit de mutation de 3 % ou 5 % s'ils ont bénéficié, lors d'un précédent apport, de l'exonération de droit, du droit fixe ou du droit au taux réduit de 1 %

(2) Exonération si l'apporteur (personne physique) s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport

2) Les apports à titre onéreux

Le tableau ci-dessous résume les différentes possibilités :

Nature du bien apporté	Taxation
Résultant de la prise en charge du passif constaté lors de la mise en société d'une entreprise individuelle ¹	5 % : immeubles et droits immobiliers 3 % : fonds de commerce, clientèle, droit au bail > 23 000 € et ≤ 200 000 € 5 % : fonds de commerce, clientèle, droit au bail > 200 000 €
Immeubles ou droits immobiliers ²	5 %
Autres biens que des immeubles	Droits de mutation ordinaires selon la nature du bien

(1) Exonération si l'apporteur (personne physique) s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport

(2) Sous certaines conditions, les apports portant sur des bois et forêts ou terrains nus destinés à être reboisés sont exonérés

D – Les augmentations de capital

Les apports purs et simples et les apports à titre onéreux dans le cadre d'une augmentation de capital sont soumis au même régime fiscal que ceux réalisés lors de la constitution. Toutefois, l'exonération accordée est remplacée par un droit fixe de 375 €, porté à 500 € si le capital est supérieur ou égal à 225 000 €

À NOTER • L'augmentation de capital, par incorporation de réserves, de bénéfices ou de primes, donne lieu au paiement d'un droit fixe de 375 € ou 500 € • La réduction de capital, justifiée par des pertes, est passible du droit fixe de 125 € Celle non motivée par des pertes est soumise au droit fixe de 375 € ou 500 €

E – La fusion de sociétés

Les droits d'enregistrement sont :

- pour les apports purs et simples : droit fixe de 375 € ou 500 € ;
- pour les apports à titre onéreux :
 - prise en charge du passif de la société absorbée : exonération,
 - autres apports : se référer aux pages 219 et 220 consacrées à la constitution des sociétés.

F – La dissolution de sociétés

Si la société est dissoute *sans aucune transmission* de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, seul un droit fixe de 375 € ou 500 € est perçu.

G – La transformation de sociétés

Dans le cas d'une *modification de la forme juridique* d'une société, un droit fixe de 125 €

Si la transformation entraîne la création d'une nouvelle personne morale, ce sont les droits relatifs à la dissolution et à la constitution des sociétés qui sont applicables.

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

Chapitre 19

1 Le champ d'application

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est *un impôt direct annuel* qui frappe, uniquement, les personnes physiques propriétaires de biens, lorsque leur valeur excède un certain montant.

L'impôt de solidarité sur la fortune a été réformé en 2013 notamment en rétablissant un barème progressif et un plafonnement.

A – Les personnes imposables

Les personnes imposables sont les *personnes physiques* qui sont :

- *domiciliées en France*, quelle que soit leur nationalité, propriétaires de biens situés en France ou hors de France. Toutefois, les personnes physiques qui ont transféré leur domicile fiscal en France à compter du 6 août 2008 et qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des 5 années civiles précédant celle du transfert, ne sont imposables que sur leurs biens situés en France, sous certaines conditions ;
- *domiciliées hors de France* et qui ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France.

À NOTER • Les personnes morales ne sont pas concernées par l'impôt de solidarité sur la fortune, qu'il s'agisse de sociétés, d'associations, de groupements ou de personnes morales de droit public.

B – Le foyer fiscal

L'imposition est établie au niveau du *foyer fiscal* :

- *limité à une seule personne* (célibataire, veuf, divorcé...)

- **composé des époux** (quel que soit le régime matrimonial) ou **d'un couple** en situation de concubinage notoire ou de **partenaires** liés par un pacs et des enfants mineurs dont ils ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

C – Les biens imposables

Il s'agit de l'ensemble :

- des biens immobiliers (immeubles bâtis ou non, immeubles en construction...);
- des biens meubles meublants et des autres meubles corporels (bijoux, voitures, stocks de vins et d'alcools, chevaux, avions...);
- des droits et valeurs (valeurs mobilières cotées ou non cotées, bons du Trésor et autres bons d'épargne...);

appartenant au foyer fiscal **au 1^{er} janvier de l'année**.

L'abattement sur la résidence principale est de 30 %.

D – Les exonérations

Il existe **2 natures d'exonération** :

L'exonération totale	Des biens professionnels, sous certaines conditions (voir <i>infra</i>) Des droits de propriété littéraire et artistique pour les seuls auteurs Des droits de la propriété industrielle Des objets d'antiquité, d'art ou de collection Des rentes, pensions et indemnités De la valeur de capitalisation de certaines rentes viagères Des parts de groupements fonciers ruraux (GFR) Des placements financiers des non-résidents Des titres de PME opérationnelles européennes...
L'exonération partielle	Des bois et les forêts et les parts de groupements forestiers Des biens ruraux loués par un bail à long terme et les parts de groupements fonciers agricoles (GFA) qui ne sont pas qualifiés de biens professionnels, pour 75 % de leur valeur dans la limite de 101 897 € et pour 50 % au-delà Des parts ou actions comprises dans un pacte fiscal, pour 75 % de leur valeur, sous condition d'un engagement collectif de conservation de 2 ans et d'un engagement individuel de 4 ans Des titres de sociétés, pour 75 % de leur valeur, détenus par les salariés et les dirigeants à condition qu'ils exercent leur activité principale dans la dite société et qu'ils conservent les titres pendant six ans, à partir de 2006. Cette exonération est étendue aux retraités...

E – Les biens professionnels

On distingue **4 catégories de biens professionnels** :

Les biens d'une exploitation individuelle	→ Définis comme : « <i>les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par le propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale...</i> ».
Les parts de sociétés relevant de l'IR	→ Lorsque l'associé qui les détient y exerce son activité professionnelle principale. Seule la fraction des parts correspondant aux éléments du patrimoine utilisés pour les besoins de l'activité est considérée comme un bien professionnel.
Les parts ou actions de sociétés soumises à l'IS	→ Sous certaines conditions relatives aux fonctions exercées par le redevable et en fonction du pourcentage de participation qu'il détient correspondant aux éléments du patrimoine utilisés pour les besoins de l'activité.
Les biens ruraux	→ Loués par un bail à long terme et les parts de groupements fonciers agricoles non exploitants, sous trois conditions : durée minimum du bail 18 ans ; bail consenti au conjoint, ascendants, descendants, frères et sœurs du bailleur ou de son conjoint et utilisation du bien par le preneur dans l'exercice de sa profession principale.

2 La base d'imposition

Pour l'assiette de l'impôt sur la fortune, la valeur des biens est déterminée selon les *règles* en vigueur en matière *de mutation par décès*.

Les biens sont évalués, au 1^{er} janvier de chaque année, en fonction du principe de la *valeur vénale*, c'est-à-dire du prix auquel ils auraient pu être normalement négociés sur le marché.

Les dettes grevant les patrimoines, sur justificatif, sont admises en *déduction* à condition qu'elles existent au 1^{er} janvier 2015, que leur montant soit connu lors du dépôt de la déclaration, qu'elles soient à la charge personnelle du contribuable ou des membres du foyer fiscal et *qu'elles soient rattachées aux biens taxables à l'impôt sur la fortune*. Sont notamment déductibles dans le respect de ces conditions :

- les emprunts ;
- les dettes envers les entrepreneurs et les prestataires de services ;
- les dettes fiscales (dont l'impôt sur la fortune lui-même, déterminé de manière provisoire) ;
- ...

En revanche, un emprunt pour acquérir une œuvre d'art n'est pas déductible.

La base imposable correspond au *patrimoine net* suivant :

$$\text{Patrimoine net imposable en N} = \text{Biens imposables en N} - \text{Dettes rattachées aux biens taxables à l'ISF en N (emprunts, dettes fiscales...)}$$

À NOTER • Le contribuable doit dans un premier temps calculer l'ISF théorique, constituant un élément des dettes déductibles, de manière à déterminer la base d'imposition de l'ISF définitif.

3 Le barème progressif

Le seuil d'imposition est fixé à 1 300 000 €. Néanmoins, le calcul de l'impôt s'effectue sur la fraction du patrimoine taxable qui dépasse 800 000 €, d'après le barème suivant :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux
≤ 800 000 €	0 %
> 800 000 € et ≤ 1 300 000 €	0,5 %
> 1 300 000 € et ≤ 2 570 000 €	0,7 %
> 2 570 000 € et ≤ 5 000 000 €	1 %
> 5 000 000 € et ≤ 10 000 000 €	1,25 %
> 10 000 000 €	1,5 %

L'impôt est *calculé* par le *redevable lui-même*. Il est arrondi à l'euro le plus proche.

4 Les réductions pour investissement et pour dons

Au titre de l'ISF dû en 2014, les redevables peuvent imputer **2 réductions** sur le montant de leur impôt sur la fortune :

Réduction
pour
investissement

Elle s'élève à :

- 50 % des versements réalisés pour les souscriptions directes ou indirectes au capital de PME opérationnelles européennes dans la limite de 45 000 € ;
- 50 % des versements réalisés pour les souscriptions de parts de FIP, de FCPI, dans la limite de 18 000 €.

Réduction
pour dons

Au profit d'organismes d'intérêt général et au profit des fondations universitaires et partenariales ; elle est égale à 75 % des dons réalisés, dans la limite de 50 000 €.

À NOTER • Le montant total des réductions pour investissements et pour dons est plafonné, par an, à 45 000 € par contribuable.

Exemple

Madame et Monsieur Le Gall ont à leur charge 2 enfants mineurs et un enfant majeur poursuivant ses études. Ils possèdent un patrimoine évalué à 2 400 000 €. Le montant de leurs emprunts déductibles s'élève à 50 000 € ; ils doivent, d'autre part, à divers entrepreneurs 36 000 €. Ils ne sont pas propriétaires de leur résidence principale.

Déterminer le montant du patrimoine taxable.

Calculer le montant de l'impôt sur la fortune exigible.

Calcul de l'impôt sur la fortune provisoire ou théorique

Base de calcul : $2\,400\,000 - (50\,000 + 36\,000) =$	2 314 000 €
Première tranche :	0 €
Deuxième tranche : $(1\,300\,000 - 800\,000) \times 0,5 \% =$	2 500 €
Troisième tranche : $(2\,314\,000 - 1\,300\,000) \times 0,7 \% =$	7 098 €
ISF théorique : $2\,500 + 7\,098 =$	9 598 €

Montant du patrimoine net taxable

$$2\,314\,000 - 9\,598 = 2\,304\,402 \text{ €}$$

Calcul de l'impôt sur la fortune exigible

Première tranche :	0 €
Deuxième tranche : $(1\,300\,000 - 800\,000) \times 0,5 \% =$	2 500 €
Troisième tranche : $(2\,304\,402 - 1\,300\,000) \times 0,7 \% =$	7 030,81 €
ISF à payer : $2\,500 + 7\,030,81 =$	9 530,81 € soit 9 531 €

5 La décote

Les effets de l'impôt de solidarité sur la fortune peuvent être **atténués** pour les contribuables par une décote. Elle s'applique avant les réductions pour investissement et pour dons.

Son calcul s'effectue de la manière suivante :

$$\text{Décote (D)} \quad \text{Si } P^* \geq 1,3 \text{ M€ et } < 1,4 \text{ M€} \Rightarrow D = 17\,500 - (1,25 \% P)$$

* P = Valeur nette taxable du patrimoine

Exemple

Madame et Monsieur Cariou, mariés, 2 enfants à charge, ont évalué leur patrimoine net taxable à 1 350 000 €.

Calculer le montant de l'impôt sur la fortune à payer en 2015.

Étapes de calcul de l'ISF à payer en 2015

Madame et Monsieur Cariou peuvent bénéficier d'une décote puisque leur patrimoine net taxable est compris entre 1 300 000 € et 1 400 000 €.

– ISF avant décote d'après le barème :

$$2\,500 + (1\,350\,000 - 1\,300\,000) \times 0,7 \% = 2\,850 \text{ €}$$

– montant de la décote :

$$17\,500 - (1\,350\,000 \times 1,25 \%) = 625 \text{ €}$$

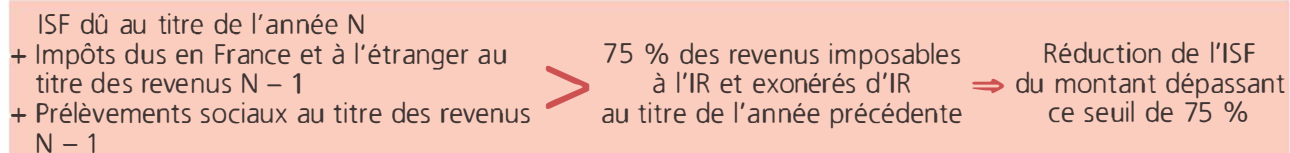
– ISF après décote :

$$2\,850 - 625 = 2\,225 \text{ €}$$

6 Le plafonnement

Un mécanisme de plafonnement est mis en place au taux de 75 %.

Ainsi, le plafonnement permet à un redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune de ne pas consacrer plus de 75 % de ses revenus au paiement de ses impôts. Dans le cas contraire, le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune est réduit de l'excédent constaté :



7 La déclaration et le paiement

Depuis le 1^{er} janvier 2012, les obligations déclaratives et de l'ISF diffèrent selon le montant du patrimoine et la situation du redevable au regard de ses obligations de déclarer ses revenus en France.

Critères	Obligation déclarative et paiement de l'ISF
Valeur nette taxable du patrimoine < 2,57 M€ et Redevable devant déposer en France une déclaration de revenus (domicile fiscal en France ou non résident qui perçoit des revenus de source française)	Dispense de déclaration d'ISF La valeur nette taxable du patrimoine est mentionnée directement sur la déclaration de revenus 2042 souscrite au titre de l'année précédente L'ISF est acquitté en une seule fois, par avis d'imposition distinct de celui de l'IR, soit par prélèvement mensuel sur option
Valeur nette taxable du patrimoine ≥ 2,57 M€ ou Redevable n'étant pas tenu de déposer une déclaration de revenus (non résident qui ne dispose pas de revenus de source française) quelle que soit la valeur nette taxable du patrimoine	Déclaration d'ISF (formulaire 2725) souscrite par le redevable Le paiement de l'ISF est effectué conjointement à la déclaration

PARTIE 5

Les impôts directs locaux

Les impôts fonciers

Chapitre 20

1 Principe

Tout contribuable *propriétaire* d'un *terrain* ou d'une *construction*, situé en France, est soumis à la taxe foncière (ou *impôt foncier*) qui est, suivant le cas :

Une taxe sur les propriétés non bâties

Elle concerne les propriétaires de terrains

Une taxe sur les propriétés bâties

Elle concerne les propriétaires de constructions

La taxe foncière est due par le redevable (propriétaire du bien) au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle est perçue au profit des communes, des établissements publics de coopération intercommunale et des départements.

2 La taxe foncière sur les propriétés non bâties

A – Le champ d'application

Cette taxe s'applique aux *propriétaires* de propriétés non bâties situées en France (carrières, mines, étangs, marais salants...). En sont principalement *exonérés* :

Exonération temporaire

Les terrains nouvellement ensemencés, plantés ou replantés en bois
Les terrains plantés en arbres fruitiers, en cultures fruitières et en vigne
Sur délibération des collectivités territoriales :
– les terrains nouvellement plantés en noyers
– les terrains plantés en arbres truffiers
– les terrains plantés en oliviers
Les terrains agricoles exploités depuis le 1^{er} janvier 2009 selon un mode de production biologique, sous certaines conditions

Exonération permanente	<p>Les propriétés des diverses collectivités publiques dès lors qu'elles sont affectées à un service public ou d'utilité générale et sont improductives de revenus (routes nationales, écoles...)</p> <p>Les propriétés agricoles, pour la part régionale et départementale (terres, prés, vergers, vignes, bois et landes)</p> <p>Les propriétés agricoles, à concurrence de 20 % de la taxe foncière (pour la part communale et intercommunale)</p> <p>Les terrains appartenant à des associations ou à des organismes de jardins familiaux</p> <p>Les terres agricoles situées en Corse</p> <p>Les sols et les terrains passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties</p>
-------------------------------	--

B – La base d'imposition

La base imposable est égale à **80 % de la valeur locative cadastrale**.

Pour les impositions dues au titre de 2015, la valeur locative de certains terrains constructibles dans les communes concernées par la taxe sur les loyers élevés des micro-logements **est majorée de 25 %** de son montant net et d'une valeur forfaitaire de 5 € par m².

C – La déclaration

Les propriétaires doivent déclarer, **dans les 90 jours**, à l'Administration **tous les changements** :

- de consistance (inondation...);
- ou d'affectation (plantation...).

D – Le calcul et le paiement

Le montant s'obtient d'après le calcul suivant :

Base du revenu cadastral retenu x Taux fixé par les collectivités territoriales

La taxe doit être réglée **après réception** de l'avis d'imposition.

Les entreprises doivent **acquitter la taxe par téléversement** si son montant est supérieur à 30 000 €.

À NOTER • Les contribuables peuvent obtenir un dégrèvement à la suite d'événements particuliers (inondations, perte de récolte...) • Sous certaines conditions, les jeunes agriculteurs peuvent être exonérés totalement ou partiellement de cette taxe.

3 La taxe foncière sur les propriétés bâties

A – Le champ d'application

La taxe foncière sur les propriétés bâties s'applique à *tout propriétaire* d'un immeuble bâti, situé en France.

Sont considérés comme immeubles bâtis :

- les constructions (bâtiments, pavillons...);
- les installations commerciales ou industrielles destinées à abriter des personnes, des biens, des marchandises à stocker;
- les ouvrages d'art et les voies de communication;
- les bateaux installés à un point fixe;
- certains terrains cultivés ou non : employés à un usage commercial ou industriel, affectés à la publicité ou utilisés pour édifier des installations industrielles.

En sont *exonérés* notamment :

Exonération temporaire	<p>Les logements neufs, les reconstructions et les additions de constructions ainsi que certains logements acquis à usage locatif, affectés à l'habitation principale</p> <p>Les entreprises nouvelles exonérées d'impôt sur les bénéfices ou créées pour la reprise d'une entreprise en difficulté</p> <p>Les jeunes entreprises innovantes et les jeunes entreprises universitaires</p> <p>Les immeubles situés en ZFU affectés à une activité exercée pour la première fois entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2014</p> <p>À partir de 2015, les commerces de proximité implantés, créés ou étendus dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville : exonération pour une durée de 5 ans</p> <p>Les logements locatifs sociaux si leur construction est financée aux moyens de prêts aidés par l'État</p> <p>Les immeubles situés dans les bassins d'emploi à redynamiser : exonération pour une durée de 5 ans</p> <p>Les locaux meublés de tourisme et les chambres d'hôtes dans les zones de revitalisation rurale (ZRR)</p> <p>Les constructions de logements neufs, à haut niveau de performance énergétique, achevées depuis le 1^{er} janvier 2010</p> <p>Les immeubles situés en zones de restructuration de la défense (ZRD) jusqu'en 2019</p>
Exonération permanente	<p>Les bâtiments ruraux affectés à une activité agricole</p> <p>Les outillages, installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels</p> <p>Les bâtiments appartenant à une collectivité publique</p> <p>Les coopératives agricoles</p> <p>Les groupements d'intérêt économique constitués entre exploitations agricoles</p>

Par ailleurs, les personnes âgées, hébergées en maison de retraite ou dans un établissement de longue durée, sont exonérées de la taxe foncière au titre de leur ancienne habitation principale et sous certaines conditions.

À NOTER • Certains contribuables, âgés ou handicapés, de condition modeste, peuvent être exonérés de la taxe foncière à condition de respecter des plafonds de ressources • Il existe, sous certaines conditions, un dégrèvement spécial de la taxe (vacance ou inexploitation d'un immeuble...).

B – La base d'imposition

La base imposable est égale à **50 % de la valeur locative cadastrale**.

C – La déclaration

Les propriétaires sont tenus de déclarer, **dans les 90 jours**, à l'Administration :

- les constructions nouvelles ;
- les changements de consistance (modification des volumes, surélévation d'un immeuble...) ;
- les changements d'affectation (local commercial transformé en logement ou vice versa...).

D – Le calcul et le paiement

Le montant s'obtient d'après le calcul suivant :

Base du revenu cadastral retenu x Taux fixé par les collectivités territoriales

La taxe doit être réglée, en principe, **après réception** de l'avis d'imposition.

Les modalités de règlement sont identiques à celles relatives à la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Depuis la taxe due au titre de 2012, un plafonnement de cotisation de taxe foncière relative à l'habitation principale égal à 50 % des revenus est appliqué sous conditions.

À NOTER • Pour la taxe due au titre de 2015, **une taxe annuelle additionnelle** à la taxe foncière et à la cotisation foncière des entreprises est instituée en **Île de France** dans le but de financer le développement des infrastructures de transport.

La taxe d'habitation et la contribution à l'audiovisuel public

Chapitre 21

1 La taxe d'habitation

A – Les biens imposables

La taxe d'habitation est due :

- pour les locaux meublés affectés à l'habitation et leurs dépendances immédiates (jardin, parking privatif...)
- pour les locaux meublés occupés par les sociétés, les associations et les organismes privés et non soumis à la contribution économique territoriale ;
- pour les locaux occupés par les collectivités publiques.

En sont **exonérés** :

- les locaux passibles de la contribution économique territoriale ;
- les bâtiments ruraux ;
- les locaux destinés au logement des élèves dans les écoles ou dans les pensionnats ;
- les bureaux des fonctionnaires publics ;
- les locaux occupés par les établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance.

B – Les personnes imposables

Le CGI dans son article 1408 indique que « la taxe est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables » au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

La taxe est donc due par tout locataire, propriétaire ou occupant à titre gratuit.

En sont **exonérés** :

- les habitants reconnus indigents par la commune ;
- les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées ;
- les membres du corps diplomatique et consulaire de nationalité étrangère ;
- les veufs et les veuves non passibles de l'ISF
- les titulaires de l'allocation pour adultes handicapés
- les personnes âgées de plus de 60 ans non passibles de l'ISF
- les infirmes et les invalides
- les personnes âgées, hébergées en maison de retraite ou dans un établissement de longue durée, pour leur ancienne habitation principale et sous certaines conditions.

pour leur résidence principale
et selon leur niveau de ressources

C – La base d'imposition

Elle est constituée par la **valeur locative brute cadastrale** des locaux et de leurs dépendances.

Pour l'habitation principale, le calcul est le suivant :

Valeur locative brute des habitations et de leurs dépendances
– Abattement pour charges de famille
– Autres abattements facultatifs à la base
= Base d'imposition nette ou valeur nette locative

D – L'abattement pour charges de famille

Seuls donnent droit à cet abattement :

- les **enfants** considérés comme étant à la charge de leurs parents pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ;
- les **ascendants** du contribuable ou de son conjoint :
 - âgés de plus de 70 ans ou handicapés,
 - habitant sous leur toit,
 - ayant un revenu inférieur à celui fixé pour l'exonération de la taxe d'habitation.

Les taux sont de 10 % ou 15 % de la valeur locative moyenne des habitations de la collectivité concernée :

10 %	→	Pour chacune des deux premières personnes à charge
15 %	→	Pour chacune des personnes à charge à partir de la troisième

E – Les autres abattements facultatifs à la base

La collectivité intéressée peut instituer *deux abattements* :

Un abattement général à la base

Il est accordé à *tous les contribuables* imposés dans la commune pour leur résidence principale.

Un abattement spécial à la base

Il est réservé aux contribuables qui ont de *faibles ressources* et dont l'habitation principale a une valeur locative inférieure à 130 % de la valeur locative moyenne de la collectivité intéressée.

Le taux de ces abattements est fixé par la collectivité locale concernée ; il varie de 1 % à 15 % maximum de la valeur locative moyenne des habitations de la collectivité concernée.

F – Le calcul de la taxe

Le montant de l'impôt est égal à :

$$\text{Taxe d'habitation} = \left(\text{Valeur nette locative} \times \text{Taux locaux} \right) + \text{Frais de gestion au profit de l'État}$$

À NOTER • Les contribuables peuvent bénéficier d'un dégrèvement de la taxe d'habitation, sous conditions de ressources • Dans les communes classées en zones tendues, le conseil municipal peut dès 2015 majorer de 20 % la part communale de la taxe d'habitation sur les résidences secondaires meublées.

G – Le paiement

Le paiement s'effectue, en principe, *après réception* de l'avis d'imposition adressé au contribuable en une seule fois ; cependant, le contribuable peut opter pour un paiement mensuel.

2 La taxe d'habitation sur les résidences mobiles terrestres

Les propriétaires d'une résidence mobile terrestre *affectée à l'habitation principale* doivent payer une taxe annuelle. La période d'imposition s'étend du 1^{er} octobre N – 1 au 30 septembre N ; par exemple, du 1^{er} octobre 2014 au 30 septembre 2015.

En sont exonérés :

- les résidences mobiles dont la première date de mise en circulation est antérieure de plus de 15 ans ;

- les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées ou de l'allocation aux handicapés ;
- les infirmes et les invalides.

Le montant de la taxe est fixé à 150 € ou à 100 € par résidence mobile et en fonction de la date de la première mise en circulation. Cette taxe fait l'objet d'une déclaration et doit être payée au plus tard le 1^{er} octobre de chaque année.

3 La contribution à l'audiovisuel public

Les personnes physiques *imposables* à la taxe d'habitation pour un local meublé affecté à l'habitation sont *redevables* de la contribution audiovisuel public, *sauf* si elles mentionnent dans leur déclaration des revenus qu'elles *ne détiennent pas* d'appareil récepteur de télévision.

Une *seule* contribution est due pour l'ensemble du foyer fiscal. En sont donc *exonérés* les enfants de moins de 25 ans rattachés au foyer fiscal, même s'ils sont imposés personnellement à la taxe d'habitation.

Son montant est fixé à 136 € pour la métropole et 86 € pour les DOM-ROM. La date limite de paiement de la contribution est *alignée* sur celle de la taxe d'habitation.

Pour l'année 2015, une exonération de la contribution est accordée aux personnes âgées d'au moins 74 ans au 1^{er} janvier 2015 qui ne sont ni passibles de l'ISF, ni imposables à l'IR au titre des revenus de 2014.

Par ailleurs, les personnes résidant en maison de retraite sont exonérées de la contribution au titre de leur ancien domicile sous les mêmes conditions que pour les impôts fonciers.

À NOTER • La contribution à l'audiovisuel public est adossée à la TVA pour les professionnels. Ces derniers calculent la contribution en fonction du nombre de téléviseurs détenus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Le tarif est dégressif en fonction du nombre de téléviseurs.

La contribution économique territoriale

Chapitre 22

1 Présentation

La contribution économique territoriale (CET) est composée de **2 cotisations** perçues au profit des collectivités territoriales :

- la cotisation foncière des entreprises (CFE)
- la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

2 La cotisation foncière des entreprises (CFE)

A – Le champ d'application

Les entreprises concernées sont les **personnes physiques ou morales et les sociétés non dotées de la personnalité morale** (sociétés en participation, sociétés de fait) qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée en France. En sont exonérés principalement :

Exonération permanente	Les exploitants agricoles Les diffuseurs de presse spécialistes (à partir de 2015) Les établissements privés d'enseignement conventionnés Les sociétés coopératives de messagerie de presse Les activités à caractère social Les associations et organismes sans but lucratif Les artisans travaillant seuls ou avec des apprentis, les petits vendeurs à domicile Les activités artistiques et intellectuelles Les activités des collectivités publiques...
Exonération temporaire	Les entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes, les entreprises procédant à la création, à l'extension, à la reconversion d'établissement dans certaines zones du territoire (ZAFR, BER, ZRR...) Les médecins et auxiliaires médicaux Les jeunes avocats Les librairies indépendantes...

B – Les modalités de calcul

Les éléments nécessaires à la détermination de la CFE sont résumés ci-dessous :

Période de référence	Avant-dernière année précédent celle de l'imposition
Calcul de la cotisation	Valeur locative des biens passibles de la taxe foncière Les équipements et biens mobiliers ne sont pas imposables à la CFE
Réductions de la valeur locative	De 30 % pour les établissements industriels dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques De 50 % pour les installations destinées à lutter contre la pollution De 50 % pour les matériels destinés à économiser l'énergie ou à réduire le bruit D'un tiers pour les aéroports
Réductions de la base d'imposition	De 50 % pour l'année d'imposition suivant celle de la création de l'établissement De 75 %, 50 % ou 25 % pour les artisans employant 3 salariés au plus De 75 % pour les patrons bateliers qui travaillent seuls Abattement de 25 % sur les bases imposées en Corse Abattement de 1 600 €, 2 400 € ou 3 200 € pour les diffuseurs de presse non spécialistes, sous conditions
Cotisation minimum	Établie à partir d'une base dont le montant est fixé par le conseil municipal selon un barème qui comprend : – une base minimum « <i>plancher</i> » qui s'élève à 210 € quelle que soit la tranche de CA ou de recettes réalisés au cours de la période de référence – une base minimum « <i>plafond</i> » qui varie de 500 € à 6 500 € en fonction de chacune des 6 tranches de CA ou de recettes réalisés au cours de la période de référence Ce barème est en vigueur pour la CFE due en 2015 pour 2014.

En ce qui concerne la taxe annuelle additionnelle à la cotisation foncière des entreprises et à la taxe foncière en *île de France*, se référer page 236.

C – La déclaration et le paiement

Il n'y a pas de déclaration annuelle à effectuer. Toutefois, une déclaration doit être déposée au plus tard le 31 décembre N pour les établissements créés ou repris au cours de l'année N. De plus, une déclaration doit être déposée en cas de demande d'exonération ou en cas de changement de la surface des biens soumis à la cotisation foncière des entreprises.

La cotisation foncière des entreprises est **payable chaque année avant le 15 décembre**, sous déduction d'un acompte éventuel versé le 15 juin égal à 50 % du montant de la cotisation payé l'année précédente.

Depuis le 1^{er} octobre 2014, toutes les entreprises doivent acquitter la cotisation foncière des entreprises par télèglement, prélèvement mensuel ou à échéance.

Un crédit d'impôt de 750 € applicable pendant 3 ans est accordé aux microentreprises implantées dans les zones de restructuration de la défense (ZRD).

3 La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

A – Le champ d'application

Cette cotisation s'applique aux *mêmes personnes et aux mêmes activités* que celles soumises à la CFE. Cependant, elle n'est due que par les entreprises qui réalisent un CA > 152 500 €

Les activités exonérées de cotisation foncière des entreprises sont également exonérées de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

B – Les modalités de calcul

La valeur ajoutée retenue pour calculer la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises *ne peut excéder* :

- 80 % du chiffre d'affaires pour le contribuable dont le chiffre d'affaires est ≤ 7,6 M€;
- 85 % du chiffre d'affaires si le contribuable réalise un chiffre d'affaires > 7,6 M€

Les éléments nécessaires à la détermination de la CVAE sont résumés ci-dessous :

Période de référence	La CVAE est calculée en fonction du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année civile au titre de laquelle l'imposition est établie
Calcul de la cotisation	Pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires > 50 M€
	Valeur ajoutée (VA) x 1,5 %
	Pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires ≤ 50 M€
	CVAE théorique : (VA x 1,5 %) – Dégrèvement : CVAE théorique – (VA x Taux de dégrèvement variable selon CA) = CVAE après dégrèvement
	Le dégrèvement est majoré de 1 000 € si le chiffre d'affaires est < 2 M€
Cotisation minimale	Les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 € doivent acquitter une cotisation minimale de 250 €

Le calcul du taux de dégrèvement s'effectue de la manière suivante :

Montant du chiffre d'affaires	Taux de dégrèvement
Inférieur à 500 000 €	0
Compris entre 500 000 € et 3 M€	$0,5 \% \times [(CA - 500\ 000) / 2\ 500\ 000]$
Compris entre 3 M€ et 10 M€	$0,5 \% + [0,9 \% \times (CA - 3\ 000\ 000) / 7\ 000\ 000]$
Compris entre 10 M€ et 50 M€	$1,4 \% + [0,1 \% \times (CA - 10\ 000\ 000) / 40\ 000\ 000]$

Exemple

Une société a réalisé un CA de 1 600 000 € et une valeur ajoutée de 1 200 000 €
Calculer le montant de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

CVAE théorique : $1\,200\,000 \times 1,5\% = 18\,000\text{ €}$

Taux de dégrèvement

$$0,5\% \times [(1\,600\,000 - 500\,000) / 2\,500\,000]$$

$$0,5\% \times (1\,100\,000 / 2\,500\,000)$$

$$0,5\% \times 0,44 = 0,22\%$$

Dégrèvement : $18\,000 - (1\,200\,000 \times 0,22\%) = 15\,360\text{ €}$

Majoration du dégrèvement

Le chiffre d'affaires est inférieur à 2 M€ donc le dégrèvement est majoré de 1 000 €

Soit un dégrèvement total de 16 360 €

CVAE après dégrèvement : $18\,000 - 16\,360 = 1\,640\text{ €}$

C – La déclaration et le paiement

La déclaration est à souscrire au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de chaque année.

À partir de l'échéance de mai 2015, toutes les entreprises redevables doivent effectuer leur déclaration en ligne.

Lorsque la CVAE de l'année précédente **excède 3 000 €**, les entreprises doivent verser **2 acomptes**, chacun égal à 50 % de la CVAE et au plus tard le 15 juin et le 15 septembre de l'année d'imposition.

Le paiement du solde est joint si besoin à la déclaration.

Le paiement des acomptes et du solde est effectué obligatoirement par **téléversement**.

4 Le plafonnement de la contribution économique territoriale

Les redevables de la contribution économique territoriale peuvent **bénéficier d'un plafonnement, sur demande**, fixé à 3 % de la valeur ajoutée sauf ceux qui ne sont assujettis qu'à la cotisation minimale de cotisation foncière des entreprises.

Le plafonnement est imputé sur la cotisation foncière des entreprises. La contribution économique territoriale due après imputation dudit plafonnement ne peut pas être inférieure à la cotisation minimum de la cotisation foncière des entreprises.

PARTIE 6

Les autres impositions et l'épargne salariale

Les taxes liées aux salaires

Chapitre 23

1 La taxe sur les salaires

A – Le champ d'application

Le paiement de la taxe sur les salaires dépend de *deux critères* :

Critère de territorialité

Seuls les employeurs domiciliés ou établis en France sont redevables de la taxe sur les salaires.

Critère de l'assujettissement à la TVA

En sont redevables les employeurs :

- non assujettis à la TVA l'année du versement des rémunérations ;
- non assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires (de l'année précédente) ;
- partiellement soumis à la TVA.
Ce sont principalement : les banques, les sociétés d'assurance, les organismes à but non lucratif, les employeurs du secteur médical...

En sont *exonérés* :

- les employeurs dont le CA ou les recettes de l'année civile précédant celle du paiement des salaires n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA ;
- les collectivités locales et leurs groupements, les ambassades et consulats étrangers ;
- les particuliers n'employant qu'un salarié à domicile pour garde d'enfants ou pour services à la personne ;
- les établissements employeurs de l'enseignement supérieur.

B – La base d'imposition

La **base imposable** est alignée sur celle de la contribution sociale généralisée (CSG) applicable aux revenus d'activité sans application de l'abattement de 1,75 %, le cas échéant. Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2014, les gains de levée d'options sur actions ou d'attribution définitive d'actions gratuites sont exclus de la base imposable.

En pratique, elle est égale à :

Rémunérations brutes
 + Contributions patronales de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire
 + Sommes versées au titre de la participation et de l'intéressement

Lorsque l'entreprise est **partiellement soumise à la TVA**, le montant de cette base peut être modifié en appliquant à l'ensemble des rémunérations brutes le rapport suivant :

$$\frac{\text{Chiffre d'affaires N – 1 non soumis à la TVA}}{\text{Chiffre d'affaires N – 1 total}}$$

Certaines sommes sont **exonérées** de la taxe sur les salaires, citons notamment :

- les allocations et remboursements de frais ;
- les contributions patronales au prix des titres-restaurants, aux chèques-vacances et aux frais de transports ;
- les gratifications versées aux stagiaires dans la limite de la franchise de cotisation (gratification minimale égale à 508,20 €) ;
- les prestations familiales légales ;
- les rémunérations versées aux apprentis et aux enseignants des centres de formation d'apprentis ;
- ...

C – Le barème et le calcul de la taxe

Pour les rémunérations versées en 2015, le barème est le suivant :

Fraction de la rémunération brute annuelle par salarié		Taux
Jusqu'à	7 705 €	4,25 %
Au-delà de	7 705 € et jusqu'à 15 385 €	8,50 %
Au-delà de	15 385 € et jusqu'à 151 965 €	13,60 %
Au-delà de	151 965 €	20 %

La taxe sur les salaires est calculée à l'aide d'un taux normal de 4,25 % appliqué sur le montant total des rémunérations concernées puis à l'aide de 3 taux majorés appliqués aux rémunérations individuelles dépassant certains seuils :

Taux majorés

- 4,25 % (8,5 % – 4,25 %) pour la fraction comprise entre 7 705 € et 15 385 €
- 9,35 % (13,6 % – 4,25 %) pour la fraction comprise entre 15 385 € et 151 965 €
- 15,75 % (20 % – 4,25 %) pour la fraction excédant 151 965 €

Les organismes sans but lucratif (associations loi 1901, syndicats professionnels...) bénéficient d'un **abattement** de 20 262 € pour la taxe sur les salaires due au titre des rémunérations versées à depuis le 1^{er} janvier 2015.

Exemple

Le cabinet médical Guillou, non soumis à la TVA, constate les salaires bruts annuels suivants : 18 000 € pour la secrétaire, et 32 000 € pour le médecin.

Calculer le montant de la taxe sur les salaires.

Détermination de la taxe sur les salaires

Taux normal :	$(18\ 000 + 32\ 000) \times 4,25\ %$	=	2 125,00 €
Taux majorés :			
• de 4,25 %	$[(15\ 385 - 7\ 705) + (15\ 385 - 7\ 705)] \times 4,25\ %$	=	652,80 €
• de 9,35 %	$[(18\ 000 - 15\ 385) + (32\ 000 - 15\ 385)] \times 9,35\ %$	=	1 798,00 €
			Total = 4 575,80 €

À NOTER • La taxe sur les salaires n'est pas due lorsque son montant annuel n'excède pas 1 200 € pour les rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 2014 • Dans le cas où son montant est compris entre 1 200 € et 2 040 €, il est appliqué une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant.

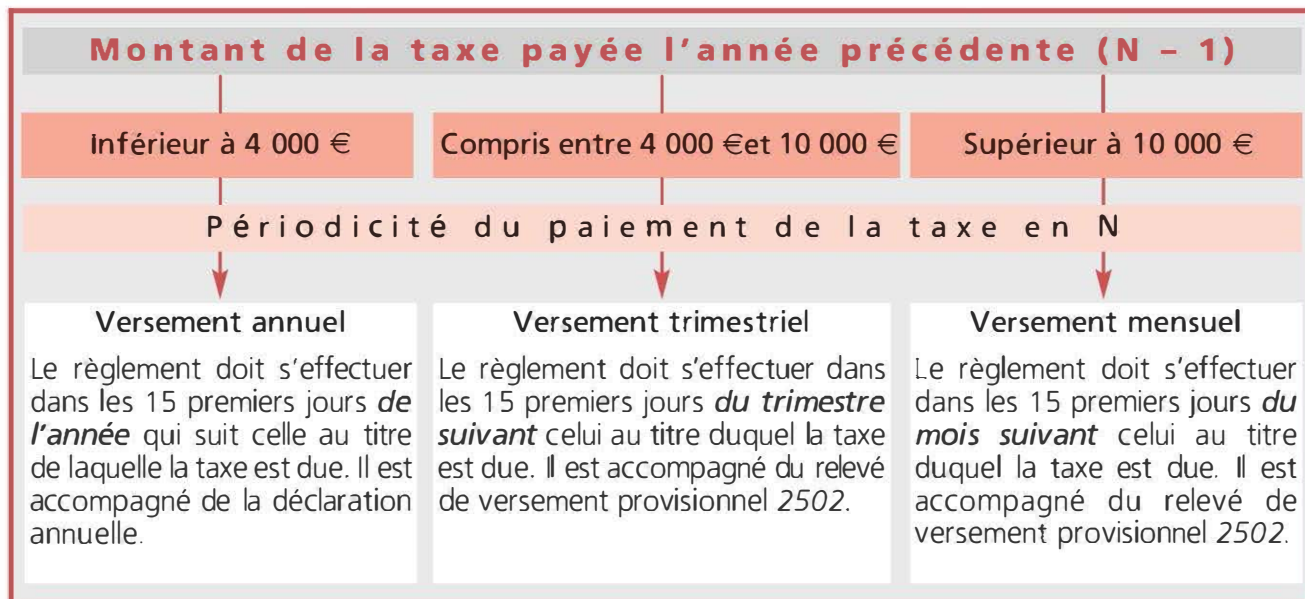
D – La déclaration

L'entreprise doit effectuer sa déclaration annuelle sur l'imprimé 2502 qui est à souscrire au plus tard le **15 janvier** de chaque année, auprès du service des impôts.

La télédéclaration est obligatoire pour les entreprises relevant de l'IS, sans condition de seuil.

E – Le paiement

La taxe sur les salaires de l'exercice doit être versée **spontanément** par l'entreprise redevable. La date limite de paiement de la taxe **diffère** selon le montant de la taxe sur les salaires acquittée l'année précédente ; par exemple, la périodicité du paiement de la taxe en 2015 est fonction du montant payé en 2014.



Le téléversement est obligatoire pour toutes les entreprises pour la taxe payée en 2016 sur les rémunérations versées à partir de 2015.

2 La taxe d'apprentissage

La taxe d'apprentissage contribue au financement de *l'enseignement technologique et professionnel*.

A – Le champ d'application

Sont redevables de la taxe d'apprentissage et de la contribution :

Les entreprises	Les sociétés et autres personnes morales
Exerçant une activité commerciale, industrielle ou artisanale	Passibles de l'impôt sur les sociétés

En sont *exonérées* :

- les petites entreprises occupant un ou plusieurs apprentis et dont la masse salariale n'excède pas 6 fois le SMIC annuel ;
- les sociétés et les personnes morales, quelles que soient leur forme, ayant pour objet exclusif l'enseignement.

B – La base d'imposition et le taux d'application

La taxe d'apprentissage et ses contributions sont calculées sur la masse salariale de l'année précédente.

1) L'assiette et le taux de la taxe d'apprentissage

La base de calcul est identique à celle des cotisations de Sécurité sociale. Toutefois est retranchée de cette base soit la totalité des rémunérations versées aux apprentis pour les entreprises de moins de 11 salariés, soit seulement une partie égale à 11 % du SMIC pour les entreprises de 11 salariés ou plus. À partir de la collecte 2015 de la taxe (rémunérations versées en 2014), le taux de la taxe d'apprentissage est *fusionné* avec celui de la contribution au développement de l'apprentissage pour former un taux unique de **0,68 %** (Alsace-Moselle : 0,44 %).

2) La contribution supplémentaire à l'apprentissage

Les redevables de la taxe d'apprentissage doivent s'acquitter également *d'une contribution supplémentaire* dont les caractéristiques sont résumées ci-dessous, pour la collecte 2015 :

Éléments	Contribution supplémentaire à l'apprentissage	
Champ d'application	Les entreprises d'au moins 250 salariés si le nombre moyen de salariés en contrat de professionnalisation ou d'apprentissage représente moins de 4 % (5 % collecte 2016) de l'effectif annuel moyen (quota d'alternants).	
Taux	Les taux sont modulés selon le quota d'alternants :	
	Quota	Taux CSA
	< 1 %	0,4 % 0,6 % (entreprises > 2 000 salariés)
	≥ 1 % et < 3 %	0,1 %
	≥ 3 % et < 4 %	0,05 %
Alsace-Moselle : taux = 52 % des taux normaux		

C – La répartition de la taxe d'apprentissage

La répartition de la taxe d'apprentissage a été *réformée* par la loi de finances rectificative du 8 juillet 2014. La réforme s'applique à partir de la collecte 2015 de la taxe. Il y a lieu de distinguer 3 éléments :

- **une fraction régionale égale à 5,10 %** de la taxe qui doit être reversée avant le 30 avril au Trésor public par l'intermédiaire des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage (OCTA) ;
 - **le quota d'apprentissage égal à 26 %** de la taxe et destiné aux centres de formation d'apprentis (CFA) et aux sections d'apprentissage ;
 - **le hors-quota égal à 23 %** de la taxe et qui correspond à des dépenses en faveur des formations technologiques et professionnelles dispensées hors du cadre de l'apprentissage.
- Les sommes sont versées à des organismes collecteurs chargés de financer ensuite les établissements concernés.

D – La déclaration et le paiement

Les déclarations sont intégrées dans la *DADS-U*.

Le redevable s'acquitte de la taxe d'apprentissage et de la contribution supplémentaire par des versements obligatoires et/ou libératoires auprès d'organismes collecteurs avant le 1^{er} mars de l'année suivant le versement des salaires. En cas d'insuffisance de versements, le solde, assorti des majorations prévues, est payé au service des impôts des entreprises au plus tard le 30 avril de l'année suivant le versement des rémunérations, accompagné du bordereau 2485.

3 La contribution à la formation professionnelle continue

Les entreprises doivent contribuer au financement de la formation professionnelle continue. Par ailleurs, il est mis en place depuis janvier 2015 le *compte personnel de formation* (CPF) qui remplace le droit individuel à la formation (DIF).

Le compte personnel de formation est attaché à toute personne engagée dans la vie active (salarié, demandeur d'emploi...) et jusqu'à la retraite.

A – Le champ d'application

Toutes les entreprises domiciliées en France doivent consacrer chaque année à la formation professionnelle continue du personnel des sommes représentant un pourcentage des salaires payés par elles pendant la même année, quels que soient leur activité, leur forme juridique, leur mode d'imposition et leur effectif. En sont *exonérés* l'État et les collectivités locales.

À NOTER • Les membres des professions non salariées doivent participer au financement de leur formation par le financement d'une contribution à l'URSSAF ou au RSI.

B – La base d'imposition et les taux pour la collecte 2015

La base de calcul est *identique* à celle des cotisations de Sécurité sociale. Le taux applicable est fonction de l'effectif de l'entreprise :

Moins de 10 salariés	De 10 à moins de 20 salariés	20 salariés et plus
0,55 %	1,05 %	1,60 %

Lorsqu'une entreprise dépasse le seuil de 10 ou 20 salariés, elle bénéficie d'*un dispositif de lissage* pour atteindre le taux normal au bout de 6 ou 7 ans.

À NOTER • Les entreprises occupant un ou plusieurs salariés sous contrat à durée déterminée doivent verser une contribution égale à 1 % du montant des salaires payés à ces salariés • L'entreprise de travail temporaire est soumise à un taux de participation de 1,35 % pour un effectif de 10 à moins de 20 salariés et de 2 % pour un effectif de 20 salariés et plus.

C – Les taux pour la collecte 2016

La loi sur la formation professionnelle, l'emploi et la démocratie sociale du 5 mars 2014 prévoit à partir de la collecte 2016 se rapportant aux rémunérations de 2015 :

- une contribution unique de **0,55 %** pour les entreprises de moins de 10 salariés ;
- une contribution unique de **1 %** pour celles de 10 salariés et plus.

L'entreprise continuera de bénéficier d'un dispositif de lissage, le cas échéant.

Toutefois, le taux de 1 % peut être réduit à 0,80 % si l'employeur finance à hauteur de 0,20 % le compte personnel de formation (CPF) dans le cadre d'un accord collectif d'une durée de 3 ans.

D – Les dépenses libératoires

Pour la collecte 2015, les entreprises peuvent effectuer des dépenses obligatoires ou facultatives qui leur permettent de bénéficier d'une **exonération** partielle de la participation-formation continue, telles que les actions de formation des salariés de l'entreprise.

À compter de 2016, le système des dépenses libératoire est supprimé.

E – La déclaration et le paiement

1) La déclaration

Actuellement, les modalités diffèrent selon l'effectif :

- **pour les entreprises de moins de 10 salariés** : la déclaration est intégrée à la *DADS-U* ;
- **pour les entreprises de 10 salariés et plus** : souscription de la déclaration 2483, à déposer, au plus tard, le 5 mai de chaque année.

À compter de 2016, **la déclaration fiscale est supprimée**. Les employeurs doivent informer l'administration sur les modalités d'accès des salariés à la formation professionnelle en présentant les documents demandés.

2) Le paiement

Pour la collecte 2015, le redevable s'acquitte de la participation par des versements obligatoires et/ou libératoires selon l'effectif auprès d'organismes collecteurs avant le 1^{er} mars de chaque année. En cas d'insuffisance de versements, le solde, assorti des majorations prévues, est versé :

- au service des impôts des entreprises au plus tard le 30 avril de l'année suivant le versement des rémunérations, accompagné du bordereau 2485 **pour les entreprises de moins de 10 salariés** ;
- en même temps que le dépôt de la déclaration 2483 **pour les entreprises de 10 salariés et plus**.

À partir de la collecte 2016, la totalité de la contribution doit être reversée obligatoirement à un organisme paritaire collecteur agréé (OPCA).

4 La participation à l'effort de construction

A – Le champ d'application

Toutes les entreprises domiciliées en France occupant *au minimum 20 salariés* (50 pour les employeurs agricoles), quels que soient :

- leur activité ;
- leur forme juridique ;
- leur régime d'imposition,

doivent investir annuellement un pourcentage de la masse salariale dans la construction de logements.

En sont *exonérés* :

- l'État ;
- les collectivités locales.

B – La base d'imposition et le taux d'application

La base de calcul est *identique* à celle des cotisations de Sécurité sociale. Le taux applicable est fixé à **0,45 %** des salaires versés au cours de l'année civile écoulée.

C – Les investissements

Les entreprises disposent d'un délai d'un an pour effectuer les investissements. Ainsi, l'investissement à effectuer avant le 31 décembre 2015 est calculé sur les salaires payés en 2014. Il peut revêtir deux formes :

- versement de subventions à des organismes collecteurs ;
- réalisation d'investissements directs en faveur des salariés (prêts à taux réduit aux salariés ou construction de logements locatifs, sous conditions).

L'excédent est reportable sur les investissements N + 1. En revanche, si l'investissement est insuffisant, l'entreprise est redevable d'une cotisation de 2 % calculée d'après la formule suivante :

$$2 \% \times \text{Montant de la participation non investi} \times 1\,000 / 4,5$$

D – La déclaration

Depuis 2014, la déclaration est intégrée dans la *DADS-U*.

Les taxes sur les véhicules

Chapitre 24

1 Présentation

Les véhicules achetés ou loués par les entreprises subissent une fiscalité particulière.

Depuis le 1^{er} octobre 2010, les véhicules de tourisme classés dans la catégorie *N1* (type 4 x 4 par exemple) sont intégrés dans le champ des voitures particulières (VP) afin de les soumettre aux différentes taxes sur les voitures particulières (VP).

2 La taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)

A – Le champ d'application

Toutes les sociétés (personnes morales) sont passibles de cette taxe, quels que soient :

- leur nature d'activité ;
- leur forme juridique ;
- leur mode d'imposition,

lorsqu'elles *possèdent* des voitures particulières immatriculées en France, *ou qu'elles utilisent* des voitures particulières (VP) en France, entre le 1^{er} octobre 2014 et le 30 septembre 2015, quel que soit l'État dans lequel sont immatriculés ces véhicules.

Rappelons que les véhicules possédés ou loués *par les salariés ou les dirigeants* d'une société, pour lesquels la société rembourse les frais kilométriques pour au moins 15 000 kilomètres durant la période d'imposition sont soumis à la TVS, sous certaines conditions.

En sont **exonérées** les personnes morales qui n'ont pas pour but la recherche d'un bénéfice ; citons notamment :

- les associations régies par la loi 1901 ;
- les organismes sans but lucratif non constitués sous la forme d'une société (syndicats...).

Les sociétés doivent donc **déclarer** la possession ou l'utilisation de voitures particulières (VP), entre le 1^{er} octobre 2014 et le 30 septembre 2015.

En sont **exclus** notamment :

- les voitures particulières destinées à la vente ;
- les voitures particulières destinées à la location ;
- les voitures particulières louées pour une durée inférieure à 30 jours ;
- les véhicules utilitaires ;
- les voitures destinées à l'exécution d'un service de transport du public ;
- les voitures de démonstration ;
- les voitures particulières destinées exclusivement à l'enseignement de la conduite automobile.

B – Le montant de la taxe

La taxe est calculée par **trimestre civil** d'après le nombre de véhicules possédés ou utilisés au premier jour de chaque trimestre.

Il existe **2 tarifs annuels** fixés :

- soit en fonction de l'**émission de CO₂**, pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire, mis en circulation à compter du 1^{er} juin 2004 et possédés ou utilisés par la société **à partir de 2006**. Le tarif s'applique dès 50g/km de CO₂. Il varie de 2 € à 27 € par gramme de CO₂ ;
- soit en fonction de la **puissance fiscale**, pour les véhicules ayant ou non fait l'objet d'une réception communautaire, mis en circulation pour la première fois avant le 1^{er} juin 2004 et possédés ou utilisés par la société **avant le 1^{er} janvier 2006**. Le tarif s'applique dès 3 CV de puissance fiscale, il varie de 750 € à 4 500 €.

Le montant de la taxe ainsi déterminé est majoré d'un tarif de la composante « *air* » qui varie en fonction du type de carburant (essence ou diesel) et de l'année de mise en service du véhicule. Le montant supplémentaire se situe entre 20 € et 600 €.

C – La déclaration et le paiement

L'entreprise doit effectuer sa déclaration sur l'imprimé 2855 qui est à souscrire, le **30 novembre** au plus tard.

La déclaration doit être **accompagnée** de son règlement.

3 La taxe à l'essieu

A – Le champ d'application

Toutes les entreprises qui possèdent des véhicules de transport de marchandises d'un poids autorisé égal ou *supérieur à douze tonnes* sont assujetties à la taxe à l'essieu.

En sont *exonérés* :

- les véhicules agricoles et forestiers ;
- les véhicules de travaux publics non immatriculés, ainsi que les véhicules de transport intérieur sur les chantiers ou dans les entreprises ;
- les véhicules militaires (y compris les véhicules des pompiers) ;
- les véhicules destinés à la vente ou effectuant des essais.

B – La déclaration

Les entreprises doivent effectuer cette déclaration, *avant* la mise en circulation des véhicules porteurs ou remorques, auprès du bureau des douanes compétent pour le département où se situe son siège social.

C – Le montant et le paiement

Les tarifs trimestriels de la taxe à l'essieu diffèrent selon le poids total (en tonne) autorisé en charge et selon le système de suspension des essieux moteurs. Les règlements sont effectués par l'entreprise chaque trimestre d'après le *barème* en vigueur en début d'année civile.

Le paiement de la taxe doit être effectué obligatoirement par téléversement lorsque son montant est au moins égal à 5 000 €.

4 Les taxes sur les voitures particulières les plus polluantes

A – La taxe sur les voitures les plus polluantes

Cette taxe appelée *surtaxe CO₂ concerne les voitures particulières d'occasion* à forte émission de CO₂ mises en circulation depuis le 1^{er} juin 2004.

Il existe deux tarifs :

- *pour les voitures particulières faisant l'objet d'une réception communautaire*, le tarif est de 2 euros par gramme de CO₂ émis par kilomètre à partir de 200 grammes et à 4 € au-delà de 250 grammes ;
- *pour les autres voitures particulières*, le tarif est forfaitaire : 100 € pour une puissance fiscale comprise entre 10 CV et 14 CV ; 300 € pour une puissance fiscale égale ou supérieure à 15 CV.

B – La taxe Écopastille ou malus

Il existe une **taxe additionnelle** à la taxe sur les certificats d'immatriculation pour les **voitures neuves fortement émettrices de CO₂** acquises à partir du 1^{er} janvier 2008. Elle s'applique dans les conditions suivantes à partir du 1^{er} janvier 2014 :

- pour les voitures particulières ayant fait l'objet d'une réception communautaire, le tarif est fixé en fonction de l'émission de CO₂, dès 130 g/km de CO₂. Il varie de 150 € à 8 000 € ;
- pour les autres voitures, le tarif est fixé en fonction de la puissance fiscale dès 6 CV de puissance fiscale. Il varie de 1 500 € à 8 000 €.

Cette taxe **ne peut pas se cumuler** avec la **surtaxe CO₂**.

Un abattement est prévu pour les véhicules utilisés par les familles nombreuses et les handicapés ainsi que pour les véhicules fonctionnant au superéthanol E85, sous certaines conditions.

Par ailleurs, il existe **une taxe additionnelle annuelle à la taxe sur les conventions d'assurance** de 160 € pour les véhicules, immatriculés pour la première fois en France ou à l'étranger depuis le 1^{er} janvier 2009, qui émettent plus de 191 g de CO₂ par kilomètre.

Les sociétés soumises à la TVS en sont exonérées.

L'épargne salariale

Chapitre 25

1 La participation des salariés aux résultats de l'entreprise

A – Le champ d'application

La participation est **obligatoire** dans toutes les entreprises employant au moins 50 salariés (quelles que soient la nature de leur activité et de leur forme juridique) ou dans les entreprises constituant une unité économique et sociale d'au moins 50 salariés. Elle est **facultative** pour toutes les autres.

Les entreprises concernées doivent constituer chaque année une **réserve spéciale** de participation (**RSP**).

Un **accord de participation** doit être conclu entre l'entreprise et les représentants des salariés.

Par ailleurs, la participation est ouverte **aux dirigeants** (chef d'entreprise, président, directeur général, membres du directoire, gérant) ainsi qu'au conjoint collaborateur ou conjoint associé selon deux dispositifs d'après l'effectif de l'entreprise (moins de 50 salariés et entre 1 et 250 salariés).

B – La réserve spéciale de participation

1) La formule légale

Le montant de la participation, dans le régime de droit commun, est calculé **après** la détermination du résultat fiscal, d'après la formule légale :

$$RSP = 1/2 (\text{Bénéfice net} - 5 \% \text{ Capitaux propres}) \times \text{Salaires} / \text{Valeur ajoutée}$$

La composition des différents éléments entrant dans cette formule est la suivante :

Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

Le bénéfice net fiscal est égal à :

- Bénéfices exonérés (entreprises nouvelles, JEI, entreprises implantées en ZFU...)
- Bénéfice fiscal imposable au taux normal 33,33 %
- Bénéfice fiscal imposable au taux de 15 % pour les PME
 - Imputation de déficits*
 - Impôt sur les sociétés correspondant avant imputation des crédits d'impôt

Bénéfice net fiscal

Les contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés ne sont pas prises en considération dans le calcul du bénéfice fiscal.

Entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés

Le calcul du bénéfice fiscal peut tenir compte de la rémunération normale du chef d'entreprise et des déficits antérieurs imputés sur d'autres revenus. L'impôt à prendre en considération se calcule en appliquant au bénéfice imposable le taux moyen d'imposition à l'IR (sans qu'il soit supérieur au taux normal d'IS). Les bénéfices exonérés sont également pris en compte.

Ils s'évaluent *avant affectation des résultats* et sont composés des postes suivants :

Capitaux propres

- Capital social appelé (ou personnel)
- + Primes liées au capital
- + Écarts de réévaluation (sauf réserve spéciale de réévaluation de 1976)
- + Réserves
- ± Report à nouveau
- + Provisions réglementées (sauf amortissements dérogatoires et provision spéciale de réévaluation)
- + Provisions pour risques et charges non déductibles fiscalement (sauf dotations de l'exercice)

Salaires

Ils correspondent aux rémunérations assujetties aux cotisations de Sécurité sociale.

Valeur ajoutée

Elle correspond à la somme des postes suivants :

- Charges de personnel (salaires et charges afférentes)
- + Impôts et taxes (hors TVA et impôt sur les sociétés)
- + Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (Charges d'exploitation)
- + Charges financières
- ± Résultat courant avant impôts (la perte est soustractive)

* Depuis le 21 septembre 2011, la totalité des déficits antérieurs peut être déduite sans limitation dans le temps mais dans la limite du montant annuel plafonné à 1 M€, majoré de 50 % du bénéfice imposable excédent ce seuil

2) La formule conventionnelle

La RSP peut être calculée à partir d'une formule *conventionnelle mais sous deux conditions* :

- le montant de la réserve doit être *au moins équivalent* à celui qui aurait été obtenu en appliquant la formule légale ;
- le montant de la réserve ainsi calculé *ne doit pas être supérieur* à la moitié du bénéfice net comptable ou, au choix, à l'un des 3 plafonds suivants :
 - bénéfice net comptable avant le forfait social diminué de 5 % des capitaux propres ;
 - bénéfice net fiscal diminué de 5 % des capitaux propres ;
 - moitié du bénéfice net fiscal avant le forfait social.

Cette deuxième condition permet à l'entreprise comme aux salariés de bénéficier des *avantages fiscaux et sociaux* attachés au régime de la participation (exonération de cotisations sociales, exonération d'IR...).

3) Le forfait social et son impact sur le montant de la participation

Le forfait social, au taux de 20 %, sur la participation est une charge déductible du résultat de l'exercice au titre duquel les droits des bénéficiaires sont nés. En conséquence, cette charge doit être prise en compte dans le calcul de la réserve de participation avec un bénéfice net fiscal égal à :

$$\text{Bénéfice net fiscal} = (\text{Bénéfice fiscal} - \text{Forfait social}) \times 66 \frac{2}{3} \%$$

4) La disponibilité des fonds

En principe, la participation est bloquée pour **5 ans** sauf en cas de déblocage anticipé prévu par la loi (mariage, divorce, décès...). Toutefois, les droits attribués au titre des exercices clos après le 4 décembre 2008 peuvent être *versés immédiatement* aux salariés sur leur demande. Néanmoins, les sommes déjà bloquées restent indisponibles.

À NOTER • Du 1^{er} juillet au 31 décembre 2013, les salariés ont pu demander un déblocage exceptionnel des fonds en une seule fois (plafonné à 20 000 € net des prélèvements sociaux) pour financer des biens de consommation ou des prestations de services.

C – La fin de la provision pour investissement

Auparavant, la provision pour investissement (PPI) concernait les entreprises ayant adopté un calcul de la participation plus avantageux que le droit commun ou celles qui appliquaient volontairement un accord de participation.

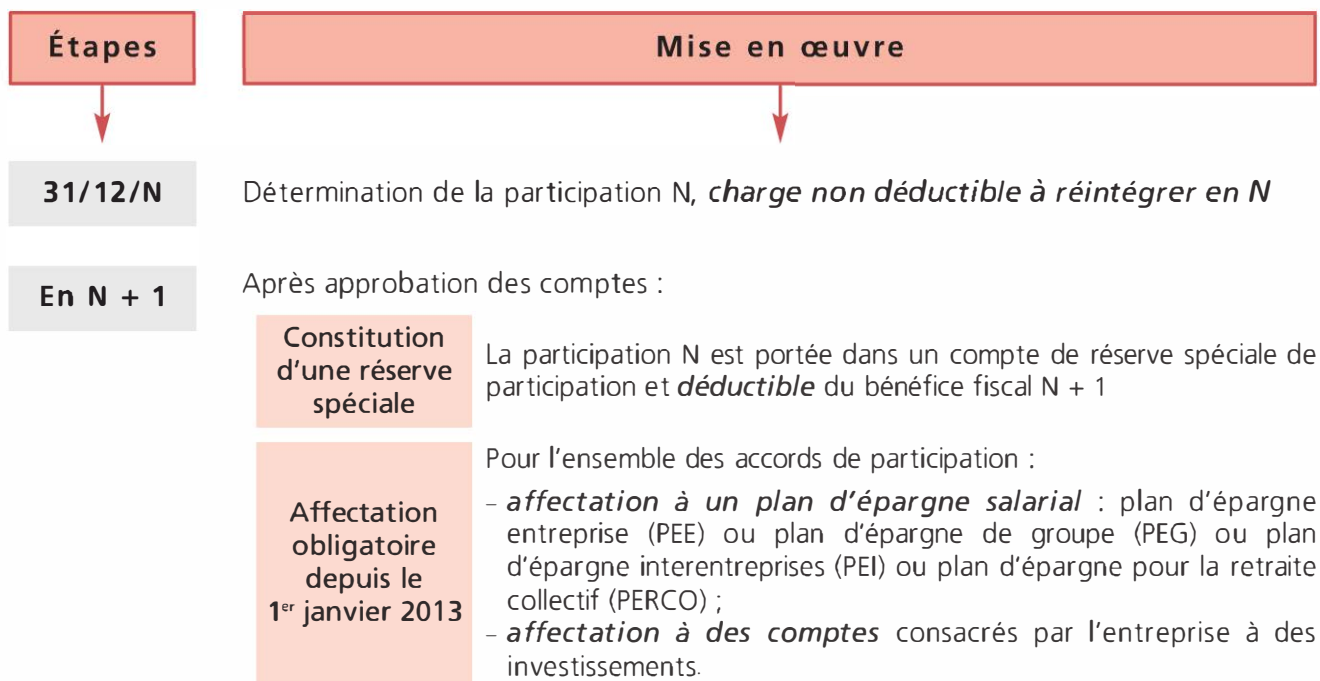
La deuxième loi de finances rectificative pour 2012 **a supprimé** la faculté pour les entreprises de doter, *en franchise d'impôt*, une PPI au titre des exercices clos **à partir du 17 août 2012**. Néanmoins, les provisions déjà constituées à l'ouverture du premier exercice clos à partir du

17 août 2012 sont utilisées conformément aux règles applicables avant l'entrée en vigueur de la loi, qu'il convient de rappeler succinctement : la PPI constituée doit être utilisée à l'acquisition ou à la création d'immobilisations dans un délai de deux ans suivant la fin de l'exercice à la clôture duquel elle a été constituée. Dans ce cas, la provision est maintenue au bilan jusqu'au versement des droits aux salariés puis soldée.

Si l'entreprise respecte cette règle, elle bénéficie de l'avantage fiscal (provision définitivement exonérée d'IS ou d'IR). *Dans le cas contraire*, à la fin du délai de deux ans et au plus tard le 31 décembre 2014, la provision constituée est **soldée et réintégrée** totalement ou partiellement au bénéfice imposable de l'exercice.

D – Les étapes de mise en œuvre de l'accord de participation

Les différentes étapes se résument comme suit :



Les entreprises qui ont mis en place un PERCO peuvent affecter par défaut dans celui-ci la moitié de la quote-part de réserve spéciale de participation revenant à chaque salarié et calculée selon la formule légale.

E – Les incidences fiscales

Les conséquences fiscales de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise sont :

Pour les salariés

En principe, toutes les sommes revenant aux salariés sont **exonérées** de l'IR dans la limite de 28 161 € pour les sommes perçues en 2014, à la condition qu'elles restent bloquées pendant 5 ans, selon le régime de droit commun. Des cas de **déblocage anticipé** sont prévus par la loi (mariage, décès...) pour lesquels l'exonération est maintenue. En revanche, le salarié est soumis à la CSG et à la CRDS sur 100 % des sommes perçues.

Les revenus issus de la participation suivent le même régime fiscal et sont assujettis aux prélèvements sociaux au taux de 15,5 %.

En cas de **versement immédiat**, les sommes perçues et non versées sur un plan d'épargne salariale constituent un complément de rémunération **imposable** à l'IR et soumis à la CSG et à la CRDS. Toutefois, le déblocage exceptionnel des fonds, versé en 2014 (plafonné à 20 000 € net des prélèvements sociaux) à la demande du salarié, entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre 2013, est exonéré d'IR.

Pour les entreprises

La participation est **déductible** du bénéfice fiscal de l'exercice au cours duquel elle est approuvée par l'assemblée générale ordinaire.

Exemple

La société Calvez emploie 180 salariés. Elle a signé, pour la première fois, avec les représentants de ses salariés un accord dérogatoire portant la participation pour l'année N à 25 000 €. Vous disposez des renseignements suivants :

Bénéfice comptable avant impôt sur les sociétés (dont 8 000 € de PVL et 6 000 € de charges non déductibles. Taux d'impôt sur les sociétés : 33 1/3 %) :	250 000
Capital :	600 000
Réserves :	80 000
Report à nouveau :	400
Provisions réglementées (dont 12 000 € d'amortissements dérogatoires) :	25 000
Provisions pour risques et charges non déductibles (dont 2 000 € dotées cette année) :	8 000
Charges de personnel (dont 263 000 € de salaires bruts) :	381 350
Résultat courant avant impôts :	380 000
Impôts, taxes et versements assimilés :	18 500
Charges financières :	98 000
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – charges d'exploitation :	124 000

Calculer la participation d'après la formule légale.

Calcul de la participation d'après la formule légale avec prise en compte du forfait social

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer les éléments suivants :

– bénéfice net fiscal avant le forfait social :

Bénéfice comptable avant impôt sur les sociétés :		250 000
– PVLT :	–	8 000
+ Charges non déductibles :	+	6 000
Résultat fiscal :	=	<u>248 000</u>
– Impôt sur les sociétés : 248 000 x 33 1/3 % :	–	82 658
Bénéfice net fiscal avant forfait social (F) =		<u>165 342</u>

– capitaux propres :

Capital :		600 000
+ Réserves :	+	80 000
+ Report à nouveau :	+	400
+ Provisions réglementées (25 000 – 12 000) :	+	13 000
+ Provisions pour risques et charges (8 000 – 2 000) :	+	6 000
Capitaux propres =		<u>699 400</u>

– salaires bruts : 263 000 €

– valeur ajoutée :

Résultat courant avant impôt :		380 000
+ Charges de personnel :	+	381 350
+ Impôts et taxes :	+	18 500
+ Charges financières :	+	98 000
+ Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges d'exploitation :	+	124 000
Valeur ajoutée =		<u>1 001 850</u>

– réserve spéciale de participation : en appliquant la formule légale et en tenant compte du forfait social (F), la réserve spéciale de participation (RSP) s'élève à :

$$F = 20 \% RSP \Rightarrow RSP = 5 F$$

$$5 F = 1/2 [(165 342 - 2/3 F) - (5 \% \times 699 400)] (236 000 / 1 001 850)$$

$$5 F = 1/2 [(165 342 - 2/3 F) - 34 970] 0,236$$

$$5 F = 15 383,9 - 0,079 F$$

$$F = 15 383,9 / 5,079 = 3 028,92$$

$$RSP = 3 028,92 \times 5 = 15 144,6 \text{ €}$$

Lorsque l'entreprise applique un taux unique d'IS à 33 1/3 %, la réserve spéciale de participation avec prise en compte du forfait social à 20 % peut être déterminée de la manière suivante :

$$RSP = \frac{RSP \text{ (sans prise en compte du forfait social)}}{[1 + (TF \times 1/3 \times \text{Salaires} / \text{Valeur ajoutée})]}$$

TF = Taux du forfait social

2 L'intéressement

A – Le champ d'application

L'intéressement est un régime *facultatif* qui a pour objectif *d'associer* financièrement et collectivement les salariés aux résultats de l'entreprise.

L'accord d'entreprise peut être conclu dans toute entreprise pour une durée de *trois ans*. Dans les entreprises de *1 à 250 salariés*, il peut être ouvert au chef d'entreprise et à son conjoint ayant le statut de collaborateur ou de conjoint associé, ainsi qu'aux président, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire.

B – Le montant de l'intéressement

L'accord d'intéressement peut prévoir un intéressement aux *résultats* ou à l'accroissement de la *productivité* ou tout autre mode de rémunération collective permettant de réaliser l'intéressement des bénéficiaires à l'entreprise. Son montant doit résulter d'une formule de calcul liée aux résultats ou aux performances de l'entreprise au cours de la période considérée et dont les éléments sont objectivement mesurables (indicateurs de gestion).

La répartition de l'intéressement entre les salariés s'effectue *uniformément* en fonction du salaire, de la rémunération, du revenu ou de la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice.

Le *plafond annuel* de l'intéressement est égal à :

20 % du total des salaires bruts
+ Rémunération annuelle ou Revenu professionnel des dirigeants imposé à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente (le cas échéant)

C – Les incidences fiscales

Pour l'entreprise

Les sommes versées aux bénéficiaires sont *déductibles* du bénéfice imposable lorsque les sommes destinées aux *salariés* au titre d'un exercice sont versées au cours de l'exercice suivant. En outre, l'intéressement versé aux *dirigeants* et aux conjoints de PME soumises à l'IR est *déductible* du bénéfice imposable sous réserve d'un reversement sur un plan d'épargne salarial (PEE, PEI, PERCO).

Pour les bénéficiaires

Les sommes perçues au titre d'un exercice sont, dans la plupart des cas, *soumises à l'IR, à la CSG et à la CRDS* sur 100 % des sommes perçues. En cas d'affectation de ces sommes à un plan d'épargne salariale (PEE, PEI, PERCO), elles sont *exonérées* d'IR dans la limite de 50 % du plafond annuel de la Sécurité sociale (18 774 € en 2014 ; 19 020 € pour 2015).

D – Le crédit d'impôt intéressement

Les entreprises soumises à *un régime réel d'imposition* (impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu) qui, soit concluent un premier accord d'intéressement, soit augmentent les avantages pour les salariés dans le cadre de l'accord existant bénéficient d'un crédit d'impôt, calculé selon deux modalités en fonction de l'effectif et des périodes concernées.

La loi de finances pour 2011 a réservé le bénéfice de ce crédit d'impôt aux seules entreprises employant habituellement *moins de 50 salariés*, a porté le taux du crédit d'impôt à **30 %** au lieu de 20 % et a modifié les modalités de calcul du crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt est égal :

- à 30 % des primes dues au titre de l'exercice pour tout nouvel accord ;
- à 30 % de la hausse des primes d'un exercice à l'autre et d'un accord à l'autre.

De plus, le crédit d'impôt est limité à 200 000 €.

Toutefois, conformément à la loi de finances rectificative du 29 juillet 2011, ce nouveau dispositif ne s'applique qu'aux primes dues en application d'accords conclus ou renouvelés à partir du 1^{er} janvier 2011. En conséquence, l'ancien dispositif demeure applicable aux entreprises employant plus de 49 salariés et moins de 250 salariés pour les primes dues en application d'accords conclus ou renouvelés avant le 1^{er} janvier 2011.

3 Le supplément de participation ou d'intéressement (dividende du travail)

Les dirigeants peuvent décider de verser aux salariés *un supplément de réserve spéciale de participation ou un supplément d'intéressement* au titre de l'exercice clos avec les *mêmes droits fiscaux* que ceux au titre de la participation ou de l'intéressement dans la limite globale pour chaque salarié de 75 % du plafond annuel de la Sécurité sociale pour la participation et de 50 % de ce même plafond pour l'intéressement.

4 La contribution patronale forfait social

Le forfait social applicable depuis le 1^{er} janvier 2009 aux sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement et aux abondements de l'employeur aux plans d'épargne salariale, est **de 20 %**. Cette contribution est *versée aux URSSAF* (Union de recouvrement des cotisations de Sécurité sociale et d'allocations familiales).

À NOTER • Le projet de loi pour la croissance et l'activité qui vise à favoriser la croissance, l'investissement et l'emploi prévoit notamment une réforme de l'épargne salariale.



Bibliographie

Ouvrages

- BAUDU (A.), *Droit fiscal 2014/2015*, Gualino éditeur, coll. « Mémentos LMD »
- COLLET (M.), *Droit fiscal*, PUF, coll. « Thémis droit », 2015
- COZIAN (M.), DEBOISSY (F.), *Précis de fiscalité des entreprises 2014-2015*, LexisNexis, coll. « Précis Fiscal »
- DEBAS (O.), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Lextenso éditions, coll. « Cours », 2014
- GRANDGUILLOT (B. et F.), *Fiscal 2015*, Gualino éditeur, coll. « En poche »
- GRANDGUILLOT (B. et F.), *Comptable 2014/2015*, Gualino éditeur, coll. « En poche »
- GRANDGUILLOT (B. et F.), *L'essentiel du Droit fiscal 2015*, Gualino éditeur, coll. « Carrés Rouge »
- GRANDGUILLOT (B. et F.), *Comptabilité générale 2014/2015*, Gualino éditeur, coll. « Les Zoom's »
- GRANDGUILLOT (B. et F.), *L'essentiel du droit des sociétés 2015*, Gualino éditeur, coll. « Carrés Rouge »
- LEFÈBVRE (F.), *Mémento fiscal 2015*, Francis Lefèbvre
- DE LA VILLEGUÉRIN (Y.), *Dictionnaire Fiscal*, Groupe Revue fiduciaire, 2014

Revues

La revue fiduciaire, Groupe Revue fiduciaire

Revue de droit fiscal, Juris Classeur

Bulletin fiscal, Francis Lefèbvre

Sites Internet

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts :

<http://www.bofip.impots.gouv.fr>

Portail de l'Économie et des Finances :

<http://www.budget.gouv.fr>

Ministère de l'Économie et des Finances :

<http://www.economie.gouv.fr>

Site officiel de l'administration française :

<http://www.service-public.fr>

Portail revue fiduciaire :

<http://www.grouperf.com>

Revue internet de la fiscalité :

<http://www.fiscalonline.com>

Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables :

<http://www.experts-comptables.fr>

Portail de l'Union européenne :

<http://www.europa.eu>

Index

A

Abattement :
 centre de gestion agréé, 89
 pensions et retraites, 169 et s.
 plus-values professionnelles, 121
 traitements et salaires, 168 et s.
Amendes et pénalités, 97
Amortissement :
 charge, 106
 dégressif, 102
 dérogatoire, 103
 différé, 106
 exceptionnel, 105
 linéaire, 102
 suramortissement, 106
Apport :
 à titre onéreux, 219 et s.
 en société, 219
 mixte, 219
 pur et simple, 220
 soumis à la TVA, 219
Associés (rémunération), 176 et s.
Avantages en nature, 166

B

BA, 174 et s.
BIC, 82 et s., 169 et s.
BNC, 172 et s.
Biens professionnels, 226
Brevets, redevances, 134

C

Centre de gestion agréé, 89

Cessions :
 de brevets, 134
 de titres (MV, PV), 129
 d'immobilisations (MV, PV), 124 et s.
 d'immobilisations (TVA), 68 et s.
Charges d'exploitation, 94 et s.
Charges exceptionnelles, 97 et s.
Charges financières, 96
Charges somptuaires, 94
Composants, 104
Comptes-courants d'associés, 97
Concessions de brevets, 134
Conjoints (rémunération), 96
Contribution à la formation professionnelle continue,
 252 et s.
Contribution à l'audiovisuel public, 238
Contribution économique territoriale :
 cotisation foncière des entreprises, 239
 cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, 240
 dégrèvements, 241
Contributions sociales :
 contribution sociale de solidarité des sociétés, 142 et s.
 CRDS, 212 et s.
 CSG, 210 et s.
 prélèvement de solidarité, 213 et s.
 prélèvement social, 213
 seuil de recouvrement, 214
Créance sur report en arrière (IS), 152
Crédit d'impôt, 91, 203 et s.
Crédit-bail (redevance), 95

D

Déclaration contrôlée, 176
Déclaration européenne des services, 46

Déduction forfaitaire, 168
 Déficits, 149, 171, 174, 176, 181

Dépréciations :

- dépréciation, 106 et s.
- dépréciation pour créances, 109 et s.
- dépréciation pour immobilisations, 109 et s.
- dépréciation pour stocks, 109 et s.
- dépréciation pour titres, 110 et s.

Dirigeants (rémunération), 176 et s.

Dividendes, 115, 183

Domicile fiscal, 156

Donation, 217

Dons, 97

Dotations :

- aux amortissements, 106
- aux dépréciations, 109
- aux provisions, 110

Droit à restitution, 164

Droits (d'enregistrement) :

- calcul, 216
- de mutation, 216 et s.
- principe, 215

E

Entreprises nouvelles (avantages), 90 et s.

Exercice comptable, 93

Exploitant (BIC), 96

Exit-tax, 189

Expropriation (indemnités), 138

F

Filiale, 141

Fonds de commerce, 218

Forfait social, 262

Frais professionnels, 168

G

Gain de change, 115

Gérants (Rémunération), 176 et s.

I

Impôt :

- Administration fiscale, 27

assiette, 27

champ d'application, 26

classification, 25 et s.

Code général des impôts, 24

définition, 23

direct, 27

DGE, 27, 28

DGFIP, 27

exigibilité, 28

fait générateur, 28

indirect, 27

jurisprudence,

loi de finances, 25

sur la consommation, 27

sur le capital, 28

sur les revenus, 27

technique, 28

Impôt de solidarité sur la fortune :

barème, 228

déclarations, 230

décote, 229

exonérations, 226

foyer fiscal, 223

paiement, 230

plafonnement, 230

réductions, 228

Impôts directs locaux :

taxe d'habitation, 235 et s.

taxe foncière sur les propriétés bâties, 234 et s.

taxe foncière sur les propriétés non bâties, 233 et s.

Impôt sur le revenu :

acomptes, 163

Apparu, 161

barème, 201

calcul, 199 et s.

contribution sur les hauts revenus, 207 et s.

charges déductible, 197 et s.

déclaration, 161

décote conjugalisée, 202

exonérations, 100

foyer fiscal, 158

paiement, 163

part, 160

plafonnement du quotient familial, 201

prélèvement libératoire, 89

quotient familial, 159

revenus catégoriels, 157 et s.

revenu imposable, 156
 territorialité, 155
 tiers provisionnel, 163
 Impôt sur les sociétés :
 acompte, 143 et s.
 cadeaux, 94
 champ d'application, 82
 charges déductibles, 93 et s.
 définition, 84
 exonérations, 90
 liquidation, 146
 paiement, 142 et s.
 produits imposables, 114 et s.
 régimes d'imposition, 87 et s.
 taux, 139 et s.
 télédéclaration, 89
 territorialité, 85

Intéressement des salariés, 263

Intérêts, 97

Intérêts courus, 97

Inventaire extra-comptable, 177

J

Jetons de présence, 96

L

Location (BIC, IS), 95

M

Micro-entreprises, 88 et s.

Moins-values :

moins-values à CT, 126 et s.

moins-values à LT, 126 et s.

O

OPVCM, 133

P

Participation :

à l'effort de construction, 253 et s.

des salariés, 257 et s.

Pénalités, 97

Pensions, 169

Personnes à charge, 159

Perte de change, 97

Petit matériel, 94

Plan d'épargne d'entreprise (PEE), 262

Plus-values :

exonérations, 121 et s.

plus-values à CT, 126 et s.

plus-values à LT, 126 et s.

plus-values des particuliers, 186 et s.

plus-values immobilières, 190 et s.

plus-values professionnelles, 121

plus-values sur bien meubles, 194 et s.

Produits, 114 et s.

Produits de placement, 184

Produits d'exploitation, 114

Produits exceptionnels, 116

Produits financiers, 115

Provisions :

provisions pour hausse des prix, 106

provisions pour investissements, 106, 257

provisions pour perte de change, 106

provisions pour risques et charges, 108, 110

provisions réglementées, 108, 110

R

Réception (frais de), 52, 95

Redevances, 95

Régime fiscal des ± values, 121

Rentes, 169

Report de déficits, 149, 151

Reprises sur dépréciation, 115, 116

Reprises sur provisions, 115, 116

Réserve :

spéciale de participation, 259

Résultat fiscal :

calcul, 86

déclaration, 88

Revenus :

revenu imposable, 156

revenus catégoriels, 157

revenus fonciers, 179 et s.

revenus mobiliers, 182 et s.

S

Salaires, 96

- Sinistre (indemnisation), 138
- Société :
- mères et filiales, 141
 - nouvelles (IS), 90 et s.
- Somptuaires (dépenses), 94
- Stocks, 133 et s.
- Subvention (étalement), 116
- Succession, 216
- Taxe à l'essieu, 255
- Taxe d'apprentissage, 250 et s.
- Taxe d'habitation, 237 et s.
- Taxe foncière, 233 et s.
- Taxe sur la valeur ajoutée :
- acompte, 76
 - acquisitions intracommunautaires, 34, 51
 - assujettis, 31, 39, 58 et s.
 - assujettis partiels, 60 et s.
 - base d'imposition, 48 et s.
 - cadeaux, 34
 - champ d'application, 32 et s.
 - coefficient de déduction, 61 et s.
 - collectée, 47 et s.
 - complément de déduction, 66
 - crédit de TVA, 72
 - débit, 52
 - déclarations, 74 et s.
 - déductible, 57 et s.
 - définition, 31
 - droit à déduction, 60 et s.
 - exigibilité, 45, 50
 - exportations, 35
 - fait générateur, 50
 - franchise en base, 55
 - importation, 33, 34
 - livraisons à soi-même, 33, 51 et s.
 - livraisons de biens, 41, 49, 51 et s.
 - livraisons intracommunautaires, 35, 41
 - obligations des assujettis, 53 et s.
 - opérations exonérées, 34
 - opérations imposables par nature, 32
 - opérations imposables par disposition de la loi, 33 et s.
 - opérations imposées sur option, 34
 - paiement, 75 et s.
 - paiement « *d'après les débits* », 52
 - prestataires de services, 42, 50
 - redevables partiels, 60
 - régimes d'imposition, 73, 74, 76
 - régularisations annuelles, 67
 - régularisations globales, 68 et s.
 - reversement, 66
 - taux, 47
 - télédéclaration, 75
 - territorialité, 39 et s.
- Taxe sur les salaires, 247 et s.
- Taxes sur les véhicules de sociétés, 255 et s.
- Taxe sur voitures les plus polluantes, 257
- Titres de participation, 130
- Valeurs :
- actuelles, 108
 - mobilières, 182 et s.
- Variation de stocks, 117

Achévé d'imprimer par France Quercy, 46090 Mercuès
 N° d'impression : 50160 - Dépôt légal : février 2015



Imprimé en France

LES ZOOM'S

LA FISCALITÉ FRANÇAISE 2015

L'ensemble des connaissances nécessaires à la compréhension de la **fiscalité française en vigueur en 2015** est présenté, dans cet ouvrage, de façon claire, illustrée de nombreux exemples et structurée en six grandes parties, après une introduction à la fiscalité française :

- **La taxe sur la valeur ajoutée** : principes, champ d'application, territorialité, TVA collectée, TVA déductible, régimes d'imposition à la TVA.
- **L'imposition des résultats de l'entreprise (BIC – IS)** : principes généraux, déductibilité des charges, imposition des produits et des stocks, plus et moins-values professionnelles, calcul et paiement de l'IS, déficits fiscaux.
- **Les Impôts sur le revenu** : principes généraux, revenus du travail et revenus mixtes, revenus du capital, calcul de l'IR, contributions sociales.
- **L'imposition sur le capital** : droits d'enregistrement, impôt de solidarité sur la fortune.
- **Les Impôts directs locaux** : impôts fonciers, taxe d'habitation, CET.
- **Les autres impositions et l'épargne salariale** : taxes liées aux salaires, taxes sur les véhicules, l'épargne salariale.

Ce livre tient compte des plus récentes modifications législatives et réglementaires (loi de finances pour 2015, loi de finances rectificative pour 2014, loi de financement de la Sécurité sociale pour 2015...). Il fournit, en outre, **toutes les sommes, tous les barèmes et tous les seuils qu'il faut connaître en fiscalité.**

Il s'adresse à tous les étudiants des filières de l'enseignement supérieur de gestion et de l'enseignement juridique. **C'est l'outil de travail pour apprendre et maîtriser les règles du droit fiscal en 2015.**

*Béatrice et Francis
Grandguillot*

*sont professeurs de
comptabilité et de gestion
dans plusieurs établissements
d'enseignement supérieur.
Ils sont également auteurs de
nombreux ouvrages dans ces
matières.*



Prix : 19,50 €
ISBN 978-2-297-04813-2
www.lextenso-editions.fr

Gualino

lextenso éditions

Réussir
mon cursus

