Emmanuel Disle
Emmanuelle Rascol
Jacques Saraf

CGO

Gestion fiscale

Tome 1

2004-2005

DUNOD

Digitized by the Internet Archive
in 2022 with funding from
Kahle/Austin Foundation

https://archive.org/details/gestionfiscaleto0000disl

Emmanuel Disle
Agrégé d'économie et de gestion
Professeur de droit fiscal

Emmanuelle Rascol
Professeur de droit fiscal

Jacques Saraf
Agrégé d'économie et de gestion

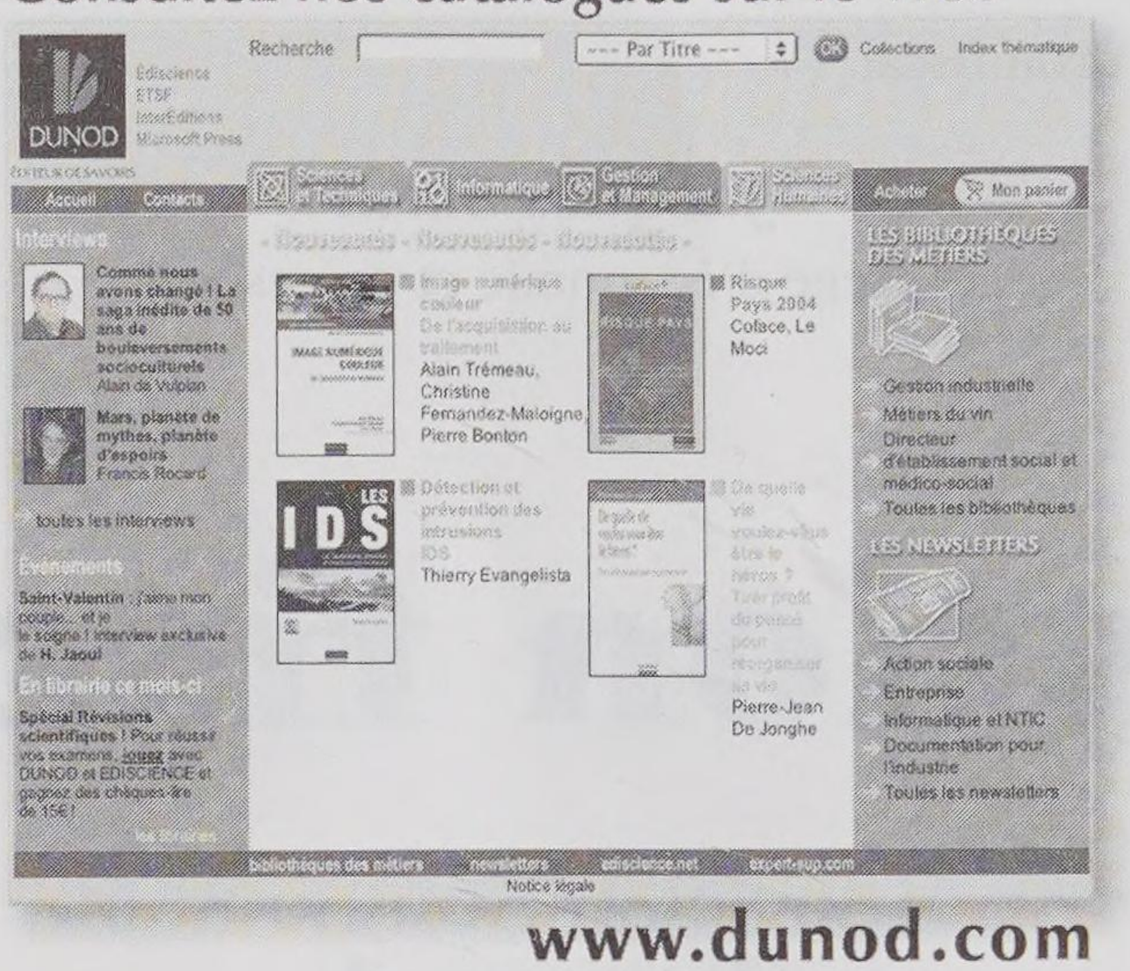
Gestion fiscale

Tome 1

2004-2005

DUNOD

Consultez nos catalogues sur le Web



www.dunod.com

E. Disle, J. Saraf, *Droit fiscal*, DECF n° 1, Manuel et Application, coll. « Expert Sup », 2004/2005.
E. Disle, J. Saraf, *Droit fiscal*, DECF n° 1, Corrigés du manuel, coll. « Expert Sup », 2004/2005.
E. Disle, J. Saraf, *Droit fiscal*, DECF n° 1, Nouvelles annales, coll. « Expert Sup », 2004.
E. Disle, J. Saraf, *Fiscalité pratique*, coll. « Express », 2004.

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.
Le Code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.
Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

© Dunod, Paris, 2004

ISBN 2 10 007444 X

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).
Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

AVANT-PROPOS

Gestion fiscale est un ouvrage destiné aux étudiants préparant les diplômes supérieurs professionnels de la comptabilité et, notamment, le diplôme du BTS comptabilité et gestion des organisations, dont il respecte le référentiel et les programmes.

En particulier, ce manuel est conforme aux compétences et aux connaissances associées au processus 3 « Gestion fiscale et relations avec l'administration des impôts ».

La démarche proposée par les auteurs articule l'acquisition des connaissances fondamentales en droit fiscal avec les compétences pratiques nécessaires pour gérer les obligations fiscales de l'entreprise en situation professionnelle.

Les thèmes sont traités :

- par la présentation des ressources nécessaires (principes fiscaux, méthodes, obligations…) exposées de façon structurée, claire et concise ;
- par une mise en contexte professionnel qui expose un problème concret à résoudre ;
- par l'utilisation de ces ressources pour la résolution du cas pratique.

Ce dispositif est complété en fin de chapitre par de nombreux exercices de difficulté progressive permettant la vérification des compétences **(dans leur trois dimensions, techniques, organisationnelles et de communication)** et la préparation à l'examen.

Une préparation particulière à la rédaction des documents fiscaux est proposée à partir de situations réelles sur les formulaires les plus récents.

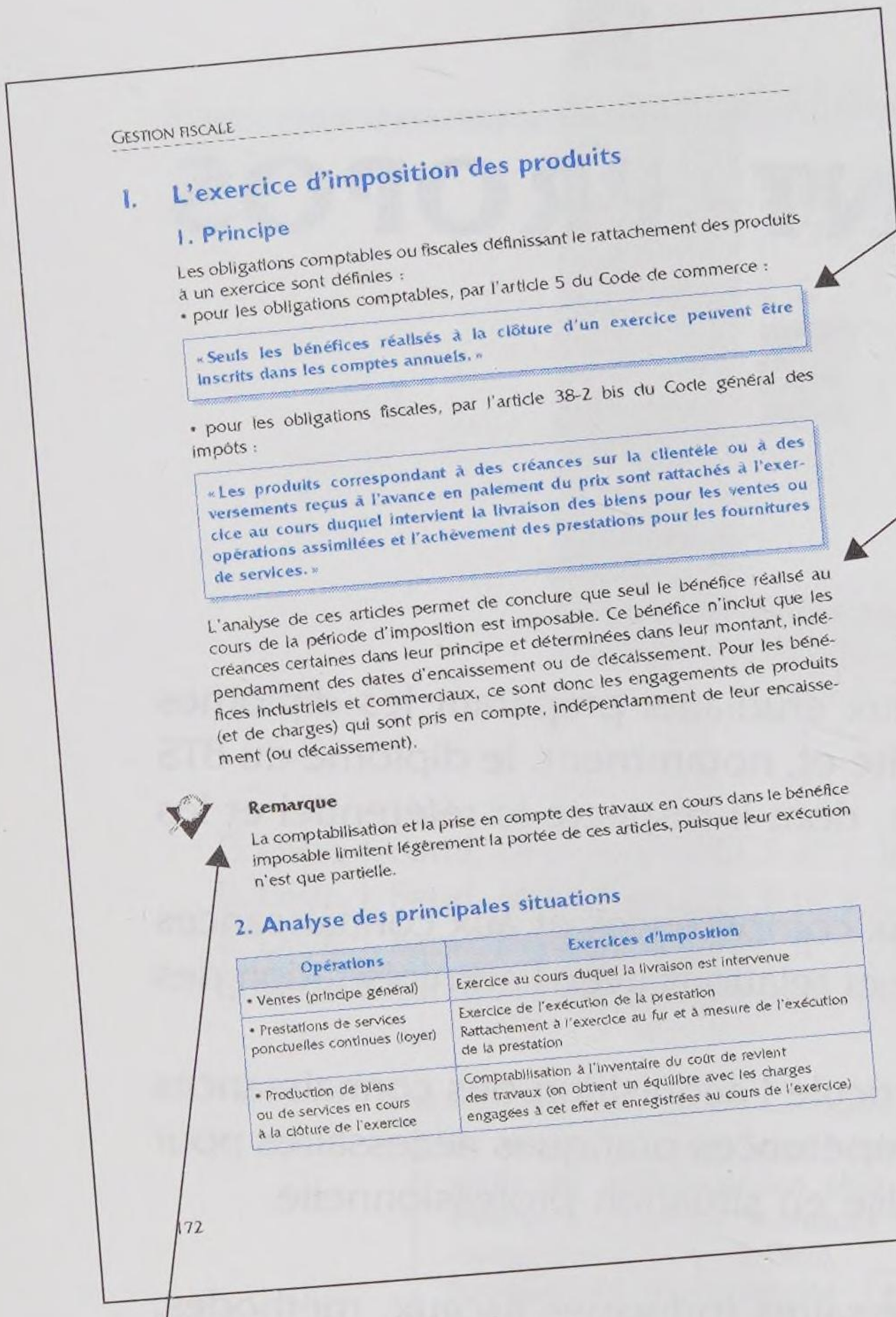
Cet ouvrage est donc conçu comme un instrument de travail autonome pour les étudiants et comme un support pédagogique efficace pour les professeurs.

Les auteurs remercient toutes les personnes qui voudront bien leur adresser suggestions, remarques et critiques leur permettant d'améliorer ainsi la qualité de cet ouvrage.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

PRÉSENTATION

Cet ouvrage aborde les thèmes inscrits au
pratique professionnelle. Il conduit à la résolution de



GESTION FISCALE

I. L'exercice d'imposition des produits

1. Principe

Les obligations comptables ou fiscales définissant le rattachement des produits à un exercice sont définies :

• pour les obligations comptables, par l'article 5 du Code de commerce :

« Seuls les bénéfices réalisés à la clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. »

• pour les obligations fiscales, par l'article 38-2 bis du Code général des impôts :

« Les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. »

L'analyse de ces articles permet de conclure que seul le bénéfice réalisé au cours de la période d'imposition est imposable. Ce bénéfice n'inclut que les créances certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, indépendamment des dates d'encaissement ou de décaissement. Pour les bénéfices industriels et commerciaux, ce sont donc les engagements de produits (et de charges) qui sont pris en compte, indépendamment de leur encaissement (ou décaissement).

Remarque

La comptabilisation et la prise en compte des travaux en cours dans le bénéfice imposable limitent légèrement la portée de ces articles, puisque leur exécution n'est que partielle.

2. Analyse des principales situations

Opérations	Exercices d'imposition
• Ventes (principe général)	Exercice au cours duquel la livraison est intervenue
• Prestations de services ponctuelles continues (loyer)	Exercice de l'exécution de la prestation Rattachement à l'exercice au fur et à mesure de l'exécution de la prestation
• Production de biens ou de services en cours à la clôture de l'exercice	Comptabilisation à l'inventaire du coût de revient des travaux (on obtient un équilibre avec les charges engagées à cet effet et enregistrées au cours de l'exercice)

172

Les encadrés en couleur mettent l'accent sur les définitions, les textes de loi ou de référence, les formules ou les principes.

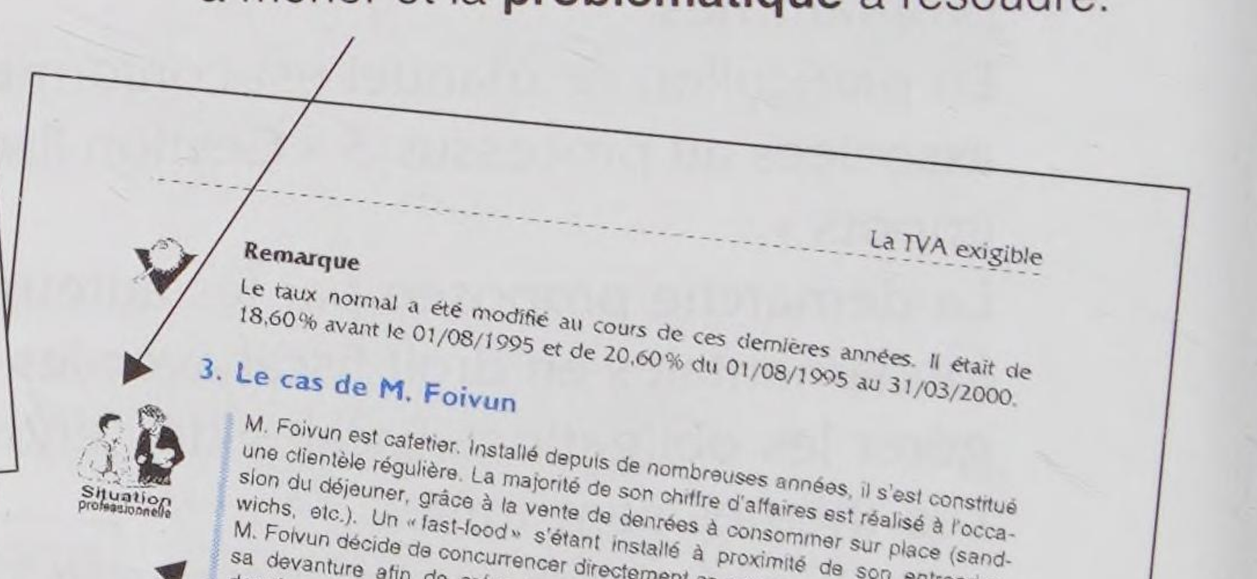
Le cours

Les connaissances à acquérir sont présentées de façon structurée et progressive, illustrées d'**exemples**, de **schémas** et de **tableaux**.

Situation professionnelle

La mise en situation professionnelle

Un cas concret d'entreprise est exposé, où sont définis les objectifs de l'action à mener et la **problématique** à résoudre.



La TVA exigible

Remarque

Le taux normal a été modifié au cours de ces dernières années. Il était de 18,60 % avant le 01/08/1995 et de 20,60 % du 01/08/1995 au 31/03/2000.

3. Le cas de M. Foivun

Situation professionnelle

M. Foivun est cafetier. Installé depuis de nombreuses années, il s'est constitué une clientèle régulière. La majorité de son chiffre d'affaires est réalisé à l'occasion du déjeuner, grâce à la vente de denrées à consommer sur place (sandwichs, etc.). Un « fast-food » s'étant installé à proximité de son entreprise, M. Foivun décide de concurrencer directement ce nouveau venu. Il réaménage sa devanture afin de créer un comptoir de vente de sandwichs et autres denrées alimentaires à l'extérieur de son café.

M. Foivun souhaite avoir quelques éclaircissements au sujet des taux de TVA applicables à certaines opérations :

– ventes de sandwichs et assimilés à des consommateurs sur place ;
– ventes de sandwichs et assimilés à des consommateurs de passage ;
– ventes de boissons faiblement alcoolisées (3°).

M. Foivun vend également des produits de confiserie (bonbons, caramels, chocolats, etc.).

Quels sont les taux de TVA applicables à ces opérations ?

• *Les ventes à consommer sur place sont taxées au taux normal de TVA (quel que soit le taux de TVA des ingrédients composant le produit).*

• *Les ventes sur la voie publique de frites, sandwichs, saucisses chaudes, merguez, etc., sont assimilées à des ventes à emporter. Le taux de TVA qui leur est applicable est le taux réduit (quel que soit le taux de TVA des ingrédients composant le produit).*

• *Les restaurateurs demandent avec insistance une harmonisation de leur taux de TVA (vers le taux réduit), afin de lutter à armes égales avec les établissements de restauration rapide (« fast-food ») qui bénéficient, sous certaines conditions, d'une imposition réduite pour les ventes à emporter réalisées à l'intérieur de leurs établissements.*

• *Les boissons dont le degré d'alcool est supérieur à 1,2 degré sont imposables au taux normal (quelle que soit la forme de la vente).*

• *Pour les ventes des produits de confiserie, le taux normal est applicable ; néanmoins, le chocolat, présenté sous forme de tablettes ou en bâton, n'est pas considéré comme un chocolat « fin » et bénéficie du taux réduit.*

Exercices 1, 2, 3

© Dunod - La photocopie non autorisée est un délit.

67

Les remarques offrent un complément d'information sur des points particuliers du cours.

L'application du cours à la situation professionnelle

Les principes énoncés et analysés dans le cours sont mis en œuvre en réponse aux questions posées par la situation professionnelle.

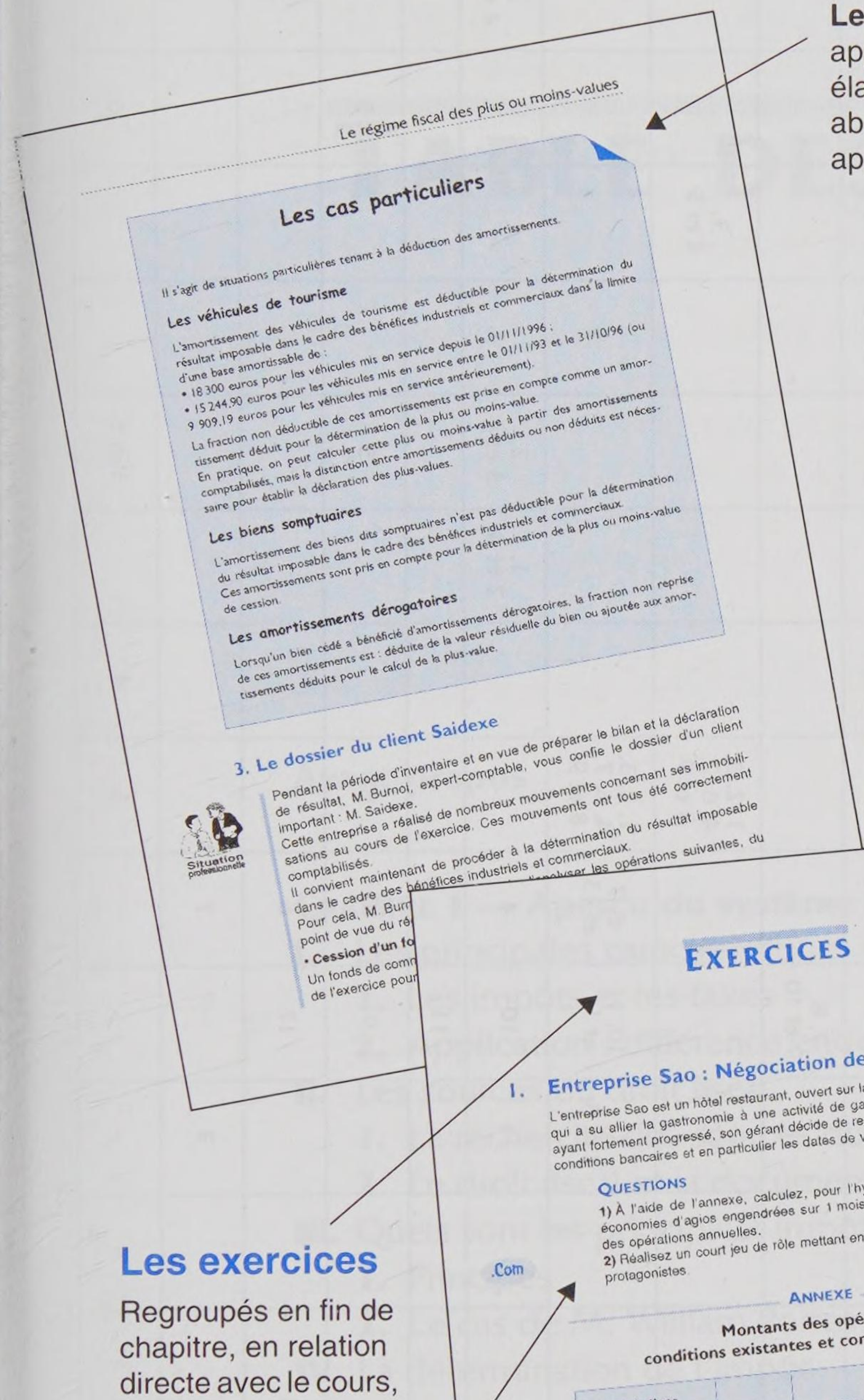
Les renvois aux exercices, situés en fin de paragraphe, permettent la consolidation des connaissances qui viennent d'être étudiées.

DU MANUEL

programme à partir des questions clés de la
cas d'entreprise et propose de nombreux exercices.

Les hors textes proposent un approfondissement ou un élargissement des notions ou thèmes abordés dans le cours ou les applications.

Les documents professionnels offrent les outils indispensables à la résolution des cas d'entreprise.



Les exercices

Regroupés en fin de chapitre, en relation directe avec le cours, ils permettent, l'entraînement aux **techniques professionnelles et à la communication** (rédactions de notes, de rapports, de simulations d'entretiens…).

.Com

Les annexes fournissent des documents, consignes et informations nécessaires à la résolution des problèmes.

Tableau de synthèse du Processus 3

Les numéros figurant dans le tableau suivant renvoient aux exercices qui mettent en application les compétences associées aux processus 3, développées dans les chapitres correspondants.

Compétences \ Chapitres	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Identifier les dispositions fiscales applicables	1	1, 5 et 6	4, 5, 6, 7, 8 et 12	1, 5 et 6	1, 2, 3, 4, 5, 11 et 12		1, 2, 5, 6 et 7	1, 2, 3, 4 et 5	6	1, 2, 3, 4 et 5	1, 2 et 3	1, 2, 3, 4, 5 et 7	1, 2, 3, 4, 5, 6 et 7	
Mettre en place un échéancier des travaux fiscaux	3		3											
Consulter des sources d'informations adaptées	2 et 3	2, 3 et 4		1		5			3 et 4			6		
Déterminer l'assiette des impôts				2, 3 et 4	1, 2, 3, 4 et 5		3, 4 et 7		1, 2, 3 et 4	1, 2, 3, 4 et 5	1, 2, 4 et 5	8	8 et 9	12
Appliquer les règles du fait générateur et de l'exigibilité				7, 8, 9 et 10										
Établir les déclarations fiscales et les relations avec l'administration des impôts			10			1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 et 9					3, 4 et 5			1, 2, 3, 4 et 5
Calculer les impositions dues		2	1, 2 et 3	10, 11 et 12	6, 7 et 13	1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 et 9								
Comptabiliser les impôts et taxes			11	10	4			1, 2 et 4	2, 3 et 4			3	3, 4 et 7	
Détecter les anomalies				11									1	
Simuler les incidences de choix fiscaux				9	10	10			5			5	2	
Organiser la collecte des informations nécessaires				12	6						3			
Mettre en place des procédures de vérification des impositions dues			3		7									
Participer à la rédaction de notes ou de résumés	3	4				5	4		3 et 5			6		

TABLE DES MATIÈRES

Avant-propos V

CHAPITRE 1 — Aperçu du système fiscal français 1

I. Les principales caractéristiques de l'impôt 2

1. Les impôts et les taxes 2

2. Application : différence entre impôts et taxes 3

II. Les sources du droit fiscal 3

1. La recherche des sources du droit fiscal 3

2. Le droit fiscal et la documentation professionnelle 4

III. Quels sont les principaux impôts en France ? 5

1. Principes 5

2. Le cas de M. William Portes 7

IV. La détermination de l'impôt 7

1. La technique fiscale 7

2. Application au cas de l'impôt sur le revenu 10

Exercices 12

CHAPITRE 2 — L'entreprise et l'impôt 15

I. L'imposition des bénéfices des entreprises 16

1. Principes 16

2. Comparaison et conséquences 16

3. La prévision d'imposition des bénéfices de l'entreprise Hattan 17

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

II. Les obligations fiscales et comptables des entreprises 18
1. Principes 18
2. Les différents régimes d'imposition des bénéfices 19
3. Présentation du régime des micro-entreprises 20
4. Le choix d'une forme juridique par M. Hattan 21
5. L'option pour le régime du réel simplifié 21
6. Application à la situation de M. Hattan (suite) 23
7. L'option pour le régime du réel normal 23
8. Application à la situation de M. Hattan (suite) 24
III. L'adhésion à un centre de gestion agréé 24
1. Principes 24
2. Rôle des centres de gestion et conséquences de l'adhésion à un centre 24
3. M. Hattan a-t-il intérêt à adhérer à un CGA ? 25
IV. Les relations de l'entreprise avec l'administration fiscale 27
1. L'organisation de l'administration fiscale 27
2. M. Hattan et l'administration fiscale 28
Exercices 32

CHAPITRE 3 — Mécanisme et champ d'application de la TVA 37
I. La détermination de la TVA 38
1. Principes 38
2. Conséquences 38
3. Application au cas de Mme Féraud 39
II. Comment définir la valeur ajoutée ? 39
1. Les analyses de la valeur ajoutée 39
2. Mme Féraud et la valeur ajoutée 41
III. Le champ d'application de la TVA 42
1. Principes 42
2. Les opérations soumises à la TVA par nature 42
3. Les opérations imposées expressément par la loi 44
4. Les opérations exonérées et éventuellement imposées sur option 46
5. Les franchises de TVA 47
6. Le comptable et les opérations soumises à la TVA 48
IV. La TVA et les opérations réalisées avec l'étranger 50
1. Principes 50
2. Le régime de la suspension de taxe 52
3. M. Panisse et les opérations avec l'étranger 52
Exercices 56

CHAPITRE 4 — La TVA exigible 65
I. Les taux de TVA appliqués en France 66
1. Principe 66
2. Les taux applicables aux principales opérations en France 66
3. Le cas de M. Foivun 67

II. La détermination de la base imposable à la TVA 68
1. Principe 68
2. Éléments compris dans la base d'imposition 68
3. Éléments exclus de la base d'imposition 68
4. Les réductions de prix 69
5. Le cas de M. Théodore 69
III. L'assiette de la TVA dans certains cas particuliers 70
1. Principes 70
2. Le cas du cabinet de M. Trouvers 72
IV. L'exigibilité de la TVA 75
1. Principes 75
2. Conséquences 75
3. Analyse de quelques situations particulières 76
4. Le cas de l'entreprise Gasné 77
V. L'exigibilité de la TVA et les prestations de services 79
1. Principe 79
2. Analyse du principe 79
3. M. Gasné et l'option d'acquitter la TVA d'après les débits 80
VI. Les obligations de facturation et de comptabilisation et la TVA 81
1. Les règles de facturation 81
2. Règles de comptabilisation 83
3. Le cas de M. et Mme Juniou 84
Exercices 85

CHAPITRE 5 — La déductibilitéde la TVA 95
I. Qui peut récupérer la TVA ? 96
1. Principe 96
2. Analyse du principe et conséquences 96
3. Les clients de M. Dumont et la TVA 96
II. Les conditions de déduction de la TVA 97
1. Les conditions de forme 97
2. Conditions de fond 98
3. M. Jean, la TVA et les factures 98
III. Les exclusions du droit à déduction 99
1. Principe 99
2. Analyse du principe et ses conséquences 99
3. M. Lopez et les opérations exclues du droit à déduction 100
IV. Comment contrôler la TVA déductible ? 100
1. La déductibilité de la TVA dépend de plusieurs facteurs 100
2. Contrôle de la TVA et comptabilité 100
V. L'imputation de la TVA déductible 101
1. Principes 101
2. L'imputation 101
3. Le calcul de la TVA due par l'entreprise Salagosse 102

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

VI. Comment récupérer un crédit de TVA ? 103
1. Le crédit de TVA 103
2. L'entreprise Maurin et le crédit de TVA 103
VII. Les cas de reversement de la TVA déduite sur les biens et services 104
1. Principe 104
2. Analyse 104
3. La TVA et les prélèvements sur stocks de M. Dassonville 105
VIII. Les cas de reversement de la TVA déduite sur les immobilisations 105
1. Principe 105
2. Les cessions d'immeubles 105
3. Les cessions de biens mobiliers d'investissement 106
4. Schéma récapitulatif 107
5. M. Dujan et les régularisations de TVA 107
Exercices 110

CHAPITRE 6 — Liquidation, déclaration et paiement de la TVA 117
I. Les règles générales communes à toutes les entreprises 118
1. Principe 118
2. Le mode de paiement 118
3. Les déclarations de TVA de l'entreprise Lebon 118
II. Le régime du réel normal 122
1. Principe 122
2. Analyse et conséquences 122
3. L'entreprise Allier et le régime du réel normal 127
III. Le régime du réel simplifié 132
1. Principe 132
2. Analyse et conséquences 132
3. L'entreprise Roland et le régime du réel simplifié 134
IV. Comment réduire ses acomptes dans le régime du réel simplifié ? 141
1. Principes 141
2. La modulation des acomptes de TVA 141
3. Le remboursement de la TVA sur immobilisations 142
4. M. Juillier et la gestion des acomptes de TVA 142
V. La franchise de TVA 145
1. Principe 145
2. Modalités de fonctionnement 145
3. Le choix de M. Pougui 146
Exercices 147

CHAPITRE 7 — L'imposition des résultats dans l'entreprise individuelle 157
I. Les entreprises qui relèvent du régime des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) 158

1. Principe 158
2. Analyse et conséquences 158
3. Application à des situations professionnelles 159
II. La détermination du bénéfice imposable ? 160
1. Principe 160
2. Analyse et conséquences 161
3. M. Lerie et la détermination de son bénéfice imposable 161
III. Les modalités pratiques de calcul du bénéfice imposable 162
1. Principe 162
2. Analyse et conséquences 162
3. Détermination du bénéfice imposable de M. Nuvir 163
IV. Le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel 164
1. Principe 164
2. Analyse et conséquences 164
3. Le patrimoine de M. Méar 165
V. La période d'imposition des bénéfices 166
1. Principe 166
2. Analyse et conséquences 166
3. Les travaux d'inventaire de M. Putire, expert-comptable 166
VI. L'évaluation des créances et des dettes 167
1. Principe 167
2. Analyse et conséquences 167
3. Créances et dettes en dollar 167
VII. La variation des stocks et la détermination du résultat imposable 169
1. Principe 169
2. Analyse et conséquences 169
3. M. Culoir et son stock de vins 170
VIII. Les modalités d'imputation des déficits 170
1. Principe 170
2. Analyse du principe et conséquences 171
3. La gestion du déficit de M. Journeau 171
Exercices 172

CHAPITRE 8 — Les produits imposables 177
I. L'exercice d'imposition des produits 178
1. Principe 178
2. Analyse des principales situations 178
3. M. Fournier et le rattachement de ses produits à l'exercice 179
II. Les produits d'exploitation imposables 179
1. Définition des produits d'exploitation imposables 179
2. M. Raymond et les produits d'exploitation 180
III. Les produits financiers imposables 181
1. Définition des produits financiers imposables 181
2. Les opérations financières de M. Pinto 182

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

IV. Les produits exceptionnels imposables 183
1. Définition des produits exceptionnels imposables 183
2. L'entreprise Huche et les produits exceptionnels 184
Exercices 186

CHAPITRE 9 — Le champ d'application des plus ou moins-values 191
I. La définition des plus-values 192
1. Principe 192
2. Analyse et conséquences 192
3. M. Loison et les plus-values 192
II. Le calcul des plus ou moins-values 193
1. Principes 193
2. Analyse des principes et de leurs conséquences 193
3. La détermination des plus ou moins-values de l'entreprise Jourdain 194
III. Les éléments d'actif concernés 195
1. Principes 195
2. Examen des principes et de ses conséquences 196
3. Cas particulier 196
4. M. Jubert et le champ d'application des plus ou moins-values 196
5. Les événements générateurs de plus ou moins-values 197
6. Analyse fiscale – principes 197
7. Analyse de diverses opérations de l'entreprise Vounir 197
IV. Les entreprises concernées par les plus ou moins-values 198
1. Principes 198
2. Le cas particulier des petites entreprises 198
3. L'option pour un régime réel d'imposition 198
4. M. Bunoi et l'exonération des plus-values 199
Exercices 200

CHAPITRE 10 — Le régime fiscal des plus ou moins-values 205
I. La qualification fiscale des plus ou moins-values 206
1. Principe 206
2. Analyse et conséquences 206
3. Le dossier du client Saidexe 207
II. Le régime spécifique des titres en portefeuille 211
1. Principe 211
2. Analyse et conséquences 211
3. Le portefeuille de titres de M. Jarneau 212
III. Le cas des produits de la propriété industrielle 214
1. Principe 214
2. Analyse et conséquences 214
3. Le brevet de l'entreprise Jarneau 214
Exercices 216

CHAPITRE 11 — L'imposition et la déclaration des plus ou moins-values 221

I. La détermination des plus ou moins-values nettes 222
1. Principe 222
2. Méthode de détermination des plus ou moins-values nettes 222
3. Détermination des plus ou moins-values nettes de l'entreprise Lorrain 222
II. Les modalités d'imposition des plus ou moins-values nettes 223
1. Régime fiscal de la moins-value nette à court terme 223
2. Régime fiscal de la plus-value nette à court terme 223
3. Régime fiscal de la plus-value nette à long terme 223
4. Régime fiscal de la moins-value nette à long terme 224
5. L'imposition des plus ou moins-values nettes de l'entreprise Marchand 224
III. Les documents relatifs aux plus ou moins-values réalisées au cours de l'exercice 227
1. Les imprimés fiscaux 227
2. Les déclarations fiscales de M. Lefranc 228
Exercices 236

CHAPITRE 12 — Les charges décaissées dans l'entreprise individuelle 241

I. Les conditions de déductibilité des charges 242
1. Conditions de fond 242
2. Conditions de forme 242
3. M. Toyer et les charges déductibles 243
II. Comment distingue-t-on les immobilisations des frais généraux ? 244
1. Principe 244
2. Analyse et conséquences 244
3. Acquisition d'une machine à calculer par M. Bailly 244
III. Les charges déductibles du résultat imposable 245
1. Principe 245
2. Analyse de la déductibilité des charges décaissées 245
3. M. Ganin et la déduction des charges 248
IV. Au titre de quel exercice une charge est-elle déductible ? 250
1. Principe 250
2. Analyse et conséquences 250
3. M. Launi et l'étalement des charges 251
V. La déduction des primes d'assurances 252
1. Principe général 252
2. L'assurance-vie 252
3. M. Miru : guide rouge et chef cuisinier 253

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

VI. Les modalités de déduction des charges de personnel 254
1. Principe 254
2. La rémunération de l'exploitant et de sa famille 255
3. Les charges sociales 255
4. M. Jumet et le salaire de son épouse 256
VII. Les dons 257
1. Principe 257
2. M. Puerra, donateur 259
Exercices 261

CHAPITRE 13 — La déductibilité des amortissements et des provisions 267
I. Le régime fiscal des amortissements 268
1. Principes 268
2. Conséquences 269
3. Les conditions de déduction 270
4. Les modes d'amortissement 271
5. Les propositions d'amortissements du dossier Voltaire 273
II. L'amortissement exceptionnel 275
1. Principes 275
2. Analyse et conséquences 276
3. L'entreprise Trouvex investit dans la recherche scientifique 277
III. Le régime fiscal des provisions 278
1. Principes comptables 278
2. Analyse fiscale et conséquences 279
3. Les provisions à l'inventaire de l'entreprise Geneviève C. 282
Exercices 284

CHAPITRE 14 — Les déclarations des résultats 291
I. Les obligations déclaratives des entreprises soumises au régime du réel normal 292
1. Les documents à établir 292
2. Les déclarations de l'entreprise Cerisier 292
II. Les obligations déclaratives des entreprises soumises au régime du réel simplifié 310
1. Les documents à établir 310
2. Les déclarations de l'entreprise Huchon 310
Exercices 316

Index 325

Chapitre 1

APERÇU DU SYSTÈME FISCAL FRANÇAIS

Le système fiscal français repose sur un ensemble d'impôts dont l'existence et la cohérence relèvent à la fois de raisons historiques et de considérations de politique budgétaire. La question de l'impôt est une question sensible en France mais la légitimité de l'impôt est reconnue, non seulement du fait de son caractère impératif, mais aussi pour ses fonctions sociales et économiques.

Le droit fiscal français prend essentiellement ses sources dans la loi et le règlement, qui intègrent les directives de l'Union européenne, nombreuses dans ce domaine.

L'établissement de l'impôt passe par plusieurs étapes qui permettent de définir les éléments économiques et les personnes concernés, et de préciser les modalités de leur imposition. Ces étapes sont essentielles pour exercer le contrôle du processus d'imposition, en particulier dans l'entreprise.

I. Les principales caractéristiques de l'impôt
II. Les sources du droit fiscal
III. Quels sont les principaux impôts en France ?
IV. La détermination de l'impôt

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

I. Les principales caractéristiques de l'impôt

1. Les impôts et les taxes

1.1. Définition

Les impôts sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique.

1.2. Analyse de la définition de l'impôt

L'impôt est un prélèvement pécuniaire définitif : cela le différencie d'un emprunt.

Il est obligatoire : les contribuables ont l'obligation de payer leurs impôts sous peine des sanctions prévues en cas de retard, de fraude, de dissimulation ou d'omission.

L'impôt ne comporte pas de contrepartie : il n'est pas proportionnel à l'utilisation d'un service public, ni le prix à payer à l'État ou aux collectivités locales (à la différence des participations à une cantine ou des redevances pour le traitement des déchets ménagers, par exemple).

L'impôt n'est pas affecté : la recette fiscale correspondante n'est pas affectée à une dépense particulière de la collectivité qui le perçoit (principe de l'universalité budgétaire).

L'impôt assure la couverture et la répartition des dépenses publiques : les impôts constituent des recettes servant à financer les dépenses de la collectivité publique qui les perçoit (État, région, département, commune).

Remarques

Par nature, l'impôt repose sur le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt. Ce principe, de portée générale, ne s'oppose pas à ce que l'impôt soit différencié en fonction de critères économiques ou sociaux (cas des contribuables disposant de faibles ressources ou des entreprises de petite dimension, par exemple).

L'impôt exprime également l'idée de solidarité et d'égalité des citoyens devant les dépenses publiques, indépendamment des avantages reçus ou des services utilisés.

Le prélèvement fiscal joue un rôle important car il permet à l'État, ou aux collectivités qui le perçoivent, de développer une politique budgétaire par des dépenses et des interventions dans les domaines économique et social (services publics gratuits, aides aux personnes et aux entreprises, etc.).

2. Application : différence entre impôts et taxes

Situation professionnelle

M. Henri Rousso, expert-comptable, reçoit M. Jean-Pierre Dudong, qui débute et effectue un stage d'initiation dans son cabinet.
Après avoir fait un tour d'horizon sur les missions comptables dont il a la charge, M. Rousso aborde avec son stagiaire les questions fiscales et lui demande :

Quelles différences y a-t-il entre un impôt, une taxe, une redevance, une cotisation sociale ?

Qu'appelle-t-on prélèvements obligatoires ?

***Les taxes**, comme les impôts, sont obligatoires, mais elles rémunèrent un service rendu (sans toutefois que la taxe soit proportionnelle à ce service). Cependant, cette différence de principe est contredite par le fait que de nombreux impôts portent des noms de taxes : taxe à la valeur ajoutée, taxe foncière, taxe d'habitation, etc.*
***Les redevances** ne sont payées que par les utilisateurs du service qu'elles financent : la redevance pour l'audiovisuel en est le meilleur exemple.*
***Les cotisations sociales** sont également obligatoires, mais elles financent des dépenses sociales ne relevant pas du budget de l'État, qui sont en fait gérées par des organismes sociaux (URSSAF, par exemple).*
*Les impôts, les taxes et les cotisations sociales forment les **prélèvements obligatoires**.*

II. Les sources du droit fiscal

1. La recherche des sources du droit fiscal

1.1. Principe

Les sources du droit fiscal suivent la hiérarchie générale des sources du droit. Le droit fiscal relève des conventions et traités internationaux, de la loi, du règlement et de la jurisprudence.

1.2. Analyse du principe et de ses conséquences

• Le droit fiscal prend naissance d'abord dans les **conventions et traités internationaux** qui constituent le plus haut niveau dans les sources du droit. Ces conventions ou traités sont signés entre les pays partenaires par le pouvoir politique. Deux cas particuliers sont à noter :

– **les directives européennes**, qui contraignent les États membres de l'Union européenne à introduire dans leurs législations nationales les dispositions relatives à l'harmonisation fiscale entre les pays européens ;

– **les conventions internationales dites « de double imposition »**, qui sont des traités signés par la France avec une centaine de pays, visant à assurer la réciprocité des dispositions fiscales applicables aux ressortissants d'un pays résidant dans un autre pays et à éviter les doubles impositions.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

• **La loi** est la première source du droit fiscal national (l'article 34 de la Constitution précise que : *« la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature »*. Les lois de finances sont votées annuellement par le pouvoir législatif (le Parlement).

• **Les règlements, ainsi que les décrets et les arrêtés,** sont pris par le pouvoir exécutif (les ministres concernés du Gouvernement) pour compléter les lois et les mettre en application. Ils forment la doctrine administrative.

En pratique, les lois, les règlements, les décrets et les arrêtés sont rassemblés dans le Code général des impôts, qui se compose du Code lui-même, des annexes (règlements d'administration publique, décrets en Conseil d'État, décrets et arrêtés) et du livre des procédures fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt).

• **La jurisprudence** se compose de l'ensemble des jugements rendus par les juridictions contentieuses, à l'occasion des contestations que les contribuables font d'une interprétation de la loi par l'administration. Le juge est ainsi conduit à préciser ou à créer les interprétations qu'il convient de donner à la loi en matière fiscale. Ce sont les tribunaux administratifs qui interviennent en matière d'impôts directs et de TVA, alors que les tribunaux de l'ordre judiciaire ont compétence pour les autres contributions indirectes, ainsi qu'en matière de droits d'enregistrement.

2. Le droit fiscal et la documentation professionnelle

Situation professionnelle

M. Rousso poursuit son entretien avec son jeune stagiaire. Il fait le point avec lui sur sa formation juridique de base et sur les particularités du droit fiscal.

« Les impôts sont obligatoires et toutes les personnes physiques, ainsi que les entreprises, ne peuvent y échapper. Or, vous le savez, les taux, les barèmes et de nombreuses dispositions fiscales varient souvent ».

Quels sont les textes qui définissent le droit fiscal et comment les consulter ?

Les textes des lois de finances paraissent dans leur forme définitive au Journal officiel de la République. On peut les consulter; ainsi que l'ensemble du budget de l'État, sur le site Internet du ministère de l'Économie et des Finances :
http://www/minefi.gouv.fr
Les projets de lois de finances, les lois de finances définitives et les lois de finances rectificatives sont présentées et commentées dans la plupart des documentations professionnelles qui peuvent prendre la forme suivante :
– des mémentos : ouvrages effectuant la synthèse des dispositions en vigueur et mises à jour annuellement, généralement au cours du mois de février ;
– des documentations de base, sous la forme d'une collection de volumes comportant des feuillets amovibles et régulièrement actualisés ;
– des documentations d'actualité, qui fournissent et commentent les nouveautés.
Ces documentations sont vendues par la direction générale des Impôts et par des éditeurs spécialisés (éditions Francis Lefèbvre, la Documentation organique, la Revue fiduciaire, les éditions Lamy, etc.).

La plupart des éditeurs spécialisés dans la documentation fiscale, proposent également des versions sur CD-Rom et une consultation en ligne de leur base documentaire. Ces modes de consultation sont extrêmement efficaces dans une utilisation professionnelle, du fait de la présence de liens hypertextes et de moteurs de recherche qui facilitent l'accès à l'information.

III. Quels sont les principaux impôts en France ?

1. Principes

1.1. Analyse économique

On peut classer les impôts selon l'élément économique sur lequel porte la contribution fiscale, c'est-à-dire d'après la nature de la matière imposable.
On distingue :

a) L'imposition des revenus

Pour les personnes physiques, l'impôt sur le revenu concerne le revenu formé par le total des revenus du travail (salaires), du capital (loyers, dividendes…) et des revenus mixtes provenant à la fois du travail et de la propriété de l'entreprise (par exemple, les bénéfices réalisés par un entrepreneur individuel) perçus par le foyer fiscal pendant l'année.
Pour les sociétés, l'impôt sur les sociétés porte sur le revenu constitué par le bénéfice imposable, déterminé à partir du résultat de l'exercice.

b) L'imposition de la dépense

Cette forme d'imposition concerne l'utilisation du revenu. Il s'agit pour l'essentiel de la TVA et des différents droits indirects (taxes sur les tabacs et alcools ou les produits pétroliers).
La TVA est supportée par les consommateurs finals, qui sont généralement les particuliers.
Pour les entreprises, la TVA est en principe neutre, l'entreprise collectant la taxe sur ses clients et la reversant à l'État, sous déduction de la taxe payée en amont sur les achats.

c) L'imposition du capital

L'imposition du capital porte sur la valeur du capital, mais est le plus souvent prélevée sur le revenu de ce capital.
Les particuliers et les entreprises payent l'impôt foncier (sur la valeur des propriétés immobilières) ou les droits d'enregistrement (en cas de mutation de propriété des immeubles, par exemple).
Les particuliers payent les droits de succession ou l'impôt de solidarité sur la fortune, par exemple, sur la valeur de leur patrimoine.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Les entreprises sont soumises à la taxe professionnelle, qui repose sur la valeur des immobilisations, pour l'essentiel.

1.2. Autres classifications

a) Impôts directs – impôts indirects

• Sur le plan économique, l'impôt direct est supporté à titre définitif par celui qui le verse au fisc, alors que l'impôt indirect peut être répercuté sur d'autres contribuables.
L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés sont des impôts directs. La TVA est un impôt indirect.

• Sur le plan technique, l'impôt direct est permanent ; il est déterminé à date fixe. L'impôt indirect est intermittent puisqu'il repose sur l'activité des contribuables. De plus, l'impôt direct est nominatif et perçu par voie de rôle alors que, au contraire, l'impôt indirect est liquidé par le contribuable lui-même.

b) Impôt réel – impôt personnel

• L'impôt réel est déterminé en fonction de la valeur d'un bien, indépendamment de la situation personnelle de son détenteur. C'est le cas de la TVA.

• L'impôt personnel est censé prendre en considération l'ensemble de la situation économique, financière et sociale du contribuable. L'impôt sur le revenu est un impôt à caractère personnel.

c) Impôt de répartition – impôt de quotité

• L'impôt de quotité s'applique à toute la base imposable et comporte un tarif ou un taux connu à l'avance. C'est le cas de l'IR et de l'IS.

• L'impôt de répartition n'est pas connu à l'avance et dépend souvent des conditions économiques. C'est le cas de la taxe d'habitation.

1.3. La classification retenue par les services fiscaux

L'administration des impôts retient pour l'organisation de ses services la distinction suivante :

– la fiscalité personnelle, comprenant l'impôt sur le revenu (sauf les bénéfices industriels et commerciaux) et l'impôt de solidarité sur la fortune ;
– la fiscalité des entreprises, qui recouvre l'impôt sur les sociétés et les bénéfices industriels et commerciaux ;
– les taxes sur le chiffre d'affaires, incluant la TVA et des droits indirects ;
– la fiscalité immobilière ;
– les droits d'enregistrement ;
– les impôts locaux.

2. Le cas de M. William Portes

M. Rousso aimerait mettre en situation son jeune stagiaire M. Jean-Pierre Dudong. Il lui propose le cas suivant :
« M. Dudong, vous recevez la visite au cabinet d'un très jeune homme, M. William Portes, qui après avoir réussi des études dans le domaine informatique, veut s'installer à son compte. Il n'a jamais travaillé auparavant et il vous pose différentes questions concernant l'entreprise commerciale qu'il souhaite créer. Ses principales inquiétudes, concernent les impôts. Il aimerait savoir quels sont les impôts auxquels il devra faire face, aussi bien du point de vue professionnel qu'en tant que particulier ».

Quels sont les principaux impôts dus par les entreprises et par les particuliers ?

M. Dudong peut esquisser les principaux impôts auxquels devra faire face son client, M. William Portes.

1) *En tant que particulier :*
– il paiera l'impôt sur les revenus de toutes origines qu'il aura perçus au cours de l'année ;
– il devra également acquitter la taxe d'habitation sur la valeur du logement qu'il habite, ainsi que la taxe foncière, s'il est propriétaire de ce même logement ;
– il paiera la TVA sur tous les biens achetés et les services consommés.

2) *En tant qu'entrepreneur :*
– dans tous les cas, il devra s'acquitter de la taxe foncière pour les immeubles possédés à titre professionnel, de la taxe professionnelle portant sur la valeur des immobilisations de l'entreprise ;
– la TVA n'est pas à la charge de l'entreprise, mais l'entreprise doit la collecter pour le compte de l'État ;
– s'il exploite son entreprise sous la forme d'entreprise individuelle, il devra faire face à l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux (mais l'impôt est calculé avec les autres revenus, dans le cadre de l'impôt sur le revenu) ;
– s'il exploite son entreprise sous forme de société commerciale, le bénéfice sera soumis à l'impôt sur les sociétés (sauf si la société relève du régime des sociétés non soumises à cet impôt).
De plus, les sociétés sont soumises à diverses contributions : taxe sur les voitures de sociétés, par exemple.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

IV. La détermination de l'impôt

1. La technique fiscale

L'application de l'impôt nécessite de définir :
– son champ d'application ;
– son assiette ;
– l'exigibilité et le fait générateur ;
– le mode de déclaration et de calcul de l'impôt ;
– les modalités du recouvrement.

1.1. Le champ d'application

Le champ d'application d'un impôt définit :

• **les opérations imposables**, c'est-à-dire les actes ou les événements relatifs au revenu, à la dépense ou au capital qui sont soumis à l'impôt. Selon les impôts ou les taxes concernés, la loi définit les opérations imposables par nature, par option ou qui sont exonérées ;

• **les personnes imposables**, c'est-à-dire *qui* est désigné par la loi comme étant le contribuable. Ainsi, lorsqu'une personne ne fait pas partie des personnes imposables désignées pour un impôt donné par la loi, elle n'est pas soumise à cet impôt ;

• **les règles de territorialité** qui précisent le territoire sur lequel s'applique la législation française, ainsi que les règles applicables lorsque interviennent des personnes ou des opérations mettant en jeu des pays étrangers.

1.2. L'assiette de l'impôt

Déterminer l'assiette d'un impôt consiste à cerner la matière imposable et à fixer les règles pour l'évaluer.

• ***La matière imposable*** est l'élément économique qui est à la source de l'impôt (par exemple, le prix en matière de TVA).

• ***L'évaluation*** de la matière imposable permet d'établir sur quelle **base** sera appliqué le tarif de l'impôt (pour la TVA, le prix retenu est le prix net hors taxe, réductions déduites, mais incluant les frais accessoires à la vente).

1.3. L'exigibilité et le fait générateur

• ***L'exigibilité*** est l'événement, l'acte ou la situation qui rend une personne redevable de l'impôt. Par exemple, la TVA est exigible au titre du mois de *la livraison* pour la vente d'un bien.

• ***Le fait générateur*** est la date à laquelle un événement réalise les conditions légales de l'exigibilité de l'impôt. Par exemple, le 31 décembre est, en général, la date qui fixe les revenus qui seront imposables à l'IR au titre de l'année écoulée. Les revenus non disponibles ou non perçus à cette date ne sont pas imposables à l'IR pour l'année.

1.4. Le calcul de l'impôt

• ***L'impôt est liquidé***, c'est-à-dire calculé, à partir de la détermination de la base imposable et à la date d'exigibilité.

• ***La liquidation*** est effectuée :

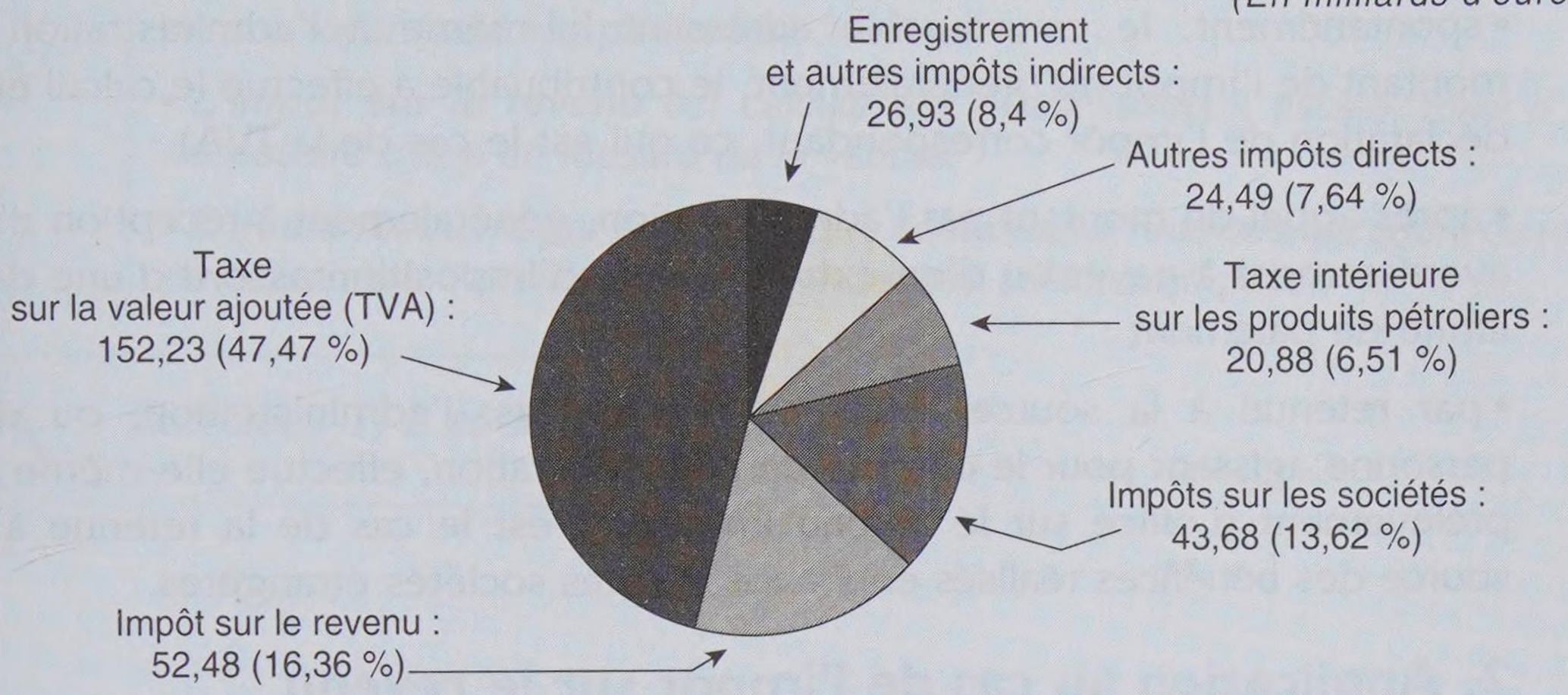
– soit par le contribuable lui-même (TVA ou IS, par exemple) ;

– soit par l'administration (IR, impôts locaux, par exemple).

Recettes fiscales

Répartition (loi de finances pour 2004)

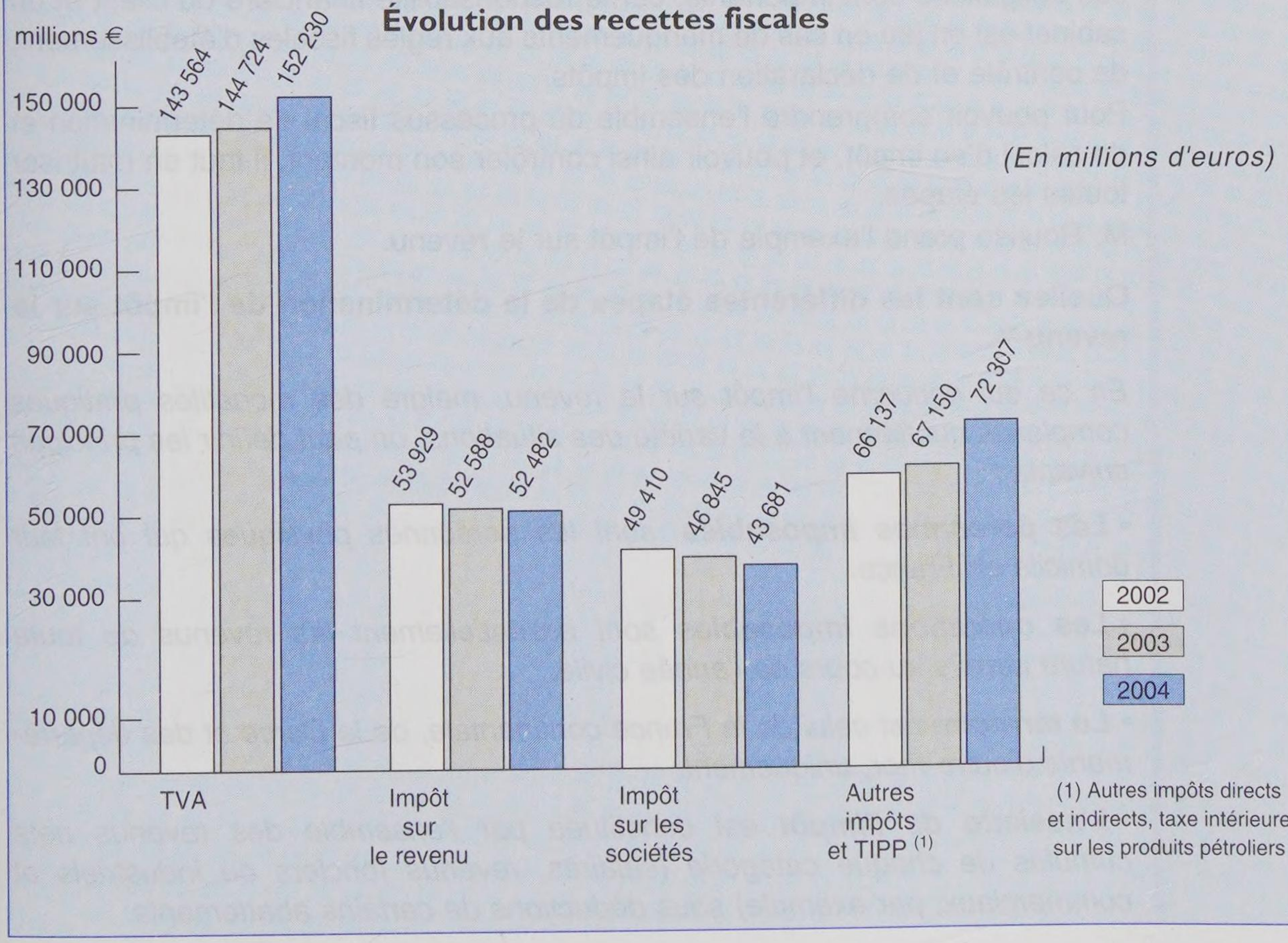
(En milliards d'euros)



Recettes fiscales	**320,701**
Recettes non fiscales	**35,771**
Recettes brutes	**356,472**
Prélèvements, remboursements et dégrèvements	– 61,558
Recettes nettes	**294,914**

Évolution des recettes fiscales

(En millions d'euros)



© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

1.5. Le recouvrement de l'impôt

C'est la phase d'encaissement de l'impôt. L'encaissement peut intervenir de trois façons :

• spontanément, le contribuable adressant lui-même à l'administration le montant de l'impôt dû (généralement, le contribuable a effectué le calcul et la déclaration de l'impôt correspondant, ce qui est le cas de la TVA) ;

• après appel du montant par l'administration, généralement à réception d'un avertissement à payer ou d'un extrait du rôle d'imposition assorti d'une date limite de paiement ;

• par retenue à la source. Dans ce dernier cas, l'administration, ou une personne agissant pour le compte de l'administration, effectue elle-même un prélèvement d'office sur le revenu imposé. C'est le cas de la retenue à la source des bénéfices réalisés en France par des sociétés étrangères.

2. Application au cas de l'impôt sur le revenu

Situation professionnelle

L'expert-comptable, M. Rousso, veut que son stagiaire, M. Jean-Pierre Dudong, soit en mesure de réagir positivement et de prendre les bonnes initiatives en ce qui concerne les obligations fiscales lorsqu'il aura la responsabilité des dossiers des clients.

Pour un cabinet comptable, les enjeux concernant la qualité dans la gestion de ces obligations sont importants, car la responsabilité financière du client et du cabinet est en jeu en cas de manquements aux règles fiscales d'établissement, de contrôle et de déclaration des impôts.

Pour pouvoir comprendre l'ensemble du processus fiscal de détermination et de calcul d'un impôt, et pouvoir ainsi contrôler son montant, il faut en maîtriser toutes les étapes.

M. Rousso prend l'exemple de l'impôt sur le revenu.

Quelles sont les différentes étapes de la détermination de l'impôt sur le revenu ?

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, malgré des modalités pratiques complexes qui tiennent à la variété des situations, on peut définir les principes suivants :

• ***Les personnes imposables*** *sont les personnes physiques qui ont leur domicile en France.*

• ***Les opérations imposables*** *sont essentiellement les revenus de toute nature perçus au cours de l'année civile.*

• ***Le territoire*** *est celui de la France continentale, de la Corse et des départements d'outre-mer, uniquement.*

• ***L'assiette de l'impôt*** *est constituée par l'ensemble des revenus nets cumulés de chaque catégorie (salaires, revenus fonciers ou industriels et commerciaux, par exemple) sous déductions de certains abattements.*

- ***L'exigibilité et le fait générateur*** *sont fixés au 31 décembre pour les revenus perçus au cours de l'année.*
- ***La déclaration des revenus*** *est effectuée par le contribuable au cours du mois de mars suivant, pour l'ensemble des revenus perçus par les membres de son foyer (sauf cas particulier).*
- ***L'impôt sur le revenu*** *est calculé par l'administration fiscale, mais il est nécessaire d'être en mesure de le vérifier.*
- ***L'IR est recouvré*** *par voie de rôle, le contribuable recevant, au cours du mois de septembre, l'avertissement des sommes qu'il aura à payer.*

Exercices 1, 2 et 3

EXERCICES

1. Questions de réflexion

Examinez chacune des assertions suivantes et déterminez, dans une réponse argumentée, les parts de vérité et d'erreurs qu'elles comportent.

1) Le droit fiscal

a) est entièrement codifié dans le Code général des impôts.
b) doit s'adapter obligatoirement à toutes les directives de l'UE.
c) est modifié tous les ans par la loi de finances.
d) est autonome par rapport au droit des affaires et au droit comptable.
e) n'admet, comme sources, ni la coutume, ni les usages.

2) Le champ d'application d'un impôt

a) est composé des revenus, des dépenses et du capital des contribuables.
b) est un ensemble de règles définissant qui est contribuable, ce qui est imposé et à quel taux.
c) est l'ensemble des dispositions légales précisant qui est imposable et à quelle occasion.
d) est défini lorsque l'on connaît toutes les opérations imposables et les opérations exonérées.
e) précise sur quel territoire s'applique un impôt français.

3) La détermination de l'assiette de l'impôt

a) est toujours effectuée par l'administration fiscale.
b) dépend de barèmes identiques pour tous les contribuables.
c) est effectuée par les services comptables de l'entreprise.
d) consiste, pour l'administration fiscale, à évaluer seule ou à faire évaluer la matière imposable.
e) peut conduire l'administration fiscale à taxer d'office le contribuable.

4) La liquidation de l'impôt

a) consiste à supprimer un impôt existant.
b) consiste uniquement à payer ses impôts dans les délais prévus.
c) peut être réalisée, soit par le contribuable, soit par le fisc.
d) prend en considération la situation familiale et sociale du contribuable.
e) peut mettre en œuvre des abattements, des réductions ou des majorations d'impôt.

5) Le recouvrement de l'impôt

a) est effectué par le percepteur.
b) peut, dans certains cas, être réalisé en nature.
c) consiste à récupérer l'impôt déjà versé.
d) peut être réalisé par un prélèvement effectué par une tierce personne.
e) doit être réalisé dans les délais prévus sous peine d'une pénalité de retard de 10 %.

6) L'imposition du revenu

a) ne concerne que les personnes physiques.
b) est toujours un impôt personnel.
c) ne concerne que les salariés.
d) est un impôt local.
e) est réalisée par des impôts directs sur le revenu global.

7) L'imposition de la dépense

a) ne concerne que les personnes physiques.
b) consiste à imposer le revenu au stade de son utilisation.
c) est réalisée par des impôts indirects généraux sur la dépense.
d) est constituée uniquement de la TVA.
e) est une imposition réelle.

8) L'imposition du capital

a) ne concerne que les sociétés.
b) est une imposition réelle.
c) ne concerne que les plus-values et les gains de fortune.
d) ne prend jamais en considération la situation personnelle du contribuable.
e) ne concerne que l'impôt de solidarité sur la fortune.

2. Recherche du champ d'application d'un impôt à l'aide d'une documentation fiscale

Vous êtes stagiaire dans un cabinet comptable. Afin d'aider les collaborateurs du cabinet dans leur travail, l'expert-comptable vous a demandé de préparer des fiches de synthèse sur le champ d'application de certains impôts.

QUESTIONS

1) Recherchez, à l'aide de la documentation fiscale à votre disposition : éditions Francis Lefèbvre ou Lamy, documentation organique, la Revue Fiduciaire, sites Internet (*www.minefi.gouv.fr,* ...), les personnes relevant des différents impôts énoncés ci-dessous :
– la taxe différentielle sur les véhicules (vignette) ;
– la taxe sur les véhicules de tourisme de société ;
– la taxe d'apprentissage.
2) Précisez, parmi ces impôts, ceux qui concernent les entreprises.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

3. Détermination d'un calendrier fiscal

.Com

Vous venez d'être embauché(e) par l'entreprise Barnier frères, dont l'activité principale est de fabriquer et façonner des pièces industrielles. Elle possède aussi une activité de négoce de métaux ferreux. Elle clôt son exercice le 31 décembre de chaque année. Vous avez été recruté(e) en tant que comptable. Votre chef de service, M. Martin, vous demande de rédiger un rapport précisant les dates de liquidation (calcul et/ou déclaration) et de recouvrement (acomptes et/ou paiements) pour chacun des impôts suivants :

– la taxe différentielle sur les véhicules (vignette) ;
– la taxe sur les véhicules de tourisme de sociétés ;
– la taxe d'apprentissage.

Vous pouvez faire des propositions sur la manière de gérer ces échéances fiscales.

QUESTIONS

1) Préparez la note de service (n° 126/2000) prévenant vos collègues du service comptable de vos attributions.

2) Présentez les rapports qui vous sont demandés par le chef de service.

Conseils pour la rédaction

La note (de service, pour transmettre un ordre ; d'information, pour diffuser une information) : il s'agit d'un document émanant d'un supérieur hiérarchique, qui sert à faire une communication courte écrite aux personnes concernées. Le style est concis, précis et impératif.

Le rapport : il s'agit d'un document rédigé par un subalterne à la demande d'un responsable. Ce document vise à étudier un problème ou une situation et à proposer, le cas échéant, des solutions possibles. Il comprend une introduction (faits ou instructions à l'origine du rapport), une analyse des faits (causes, contraintes), une étude des conséquences, des propositions d'actions le cas échéant.

Chapitre 2

L'ENTREPRISE ET L'IMPÔT

Les entreprises, en tant qu'acteurs économiques, réalisent des bénéfices qui sont soumis à l'impôt, selon des modalités qui dépendent de leur statut juridique. Elles participent également à la collecte de la TVA et acquittent différents impôts (impôts locaux, taxe sur les salaires, etc.).
En fonction de leur activité et des choix qui s'offrent à elles, leurs obligations comptables et fiscales peuvent revêtir des modalités différentes, qui dépendent de leur régime d'imposition.
L'adhésion à un centre de gestion agréé se révèle être une opportunité souvent intéressante pour de nombreuses entreprises. Les relations qu'elles entretiennent avec les services de l'administration fiscale nécessitent une bonne connaissance de leur organisation.

I. **L'imposition des bénéfices des entreprises**
II. **Les obligations fiscales et comptables des entreprises**
III. **L'adhésion à un centre de gestion agréé**
IV. **Les relations de l'entreprise avec l'administration fiscale**

I. L'imposition des bénéfices des entreprises

1. Principes

· **Dans les entreprises individuelles**, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu (catégorie des bénéfices industriels et commerciaux). C'est l'exploitant qui paie cet impôt en son nom personnel (l'entreprise n'a pas la personnalité juridique, ni la personnalité fiscale).

· **Dans les sociétés commerciales** (SA et SARL essentiellement), les résultats sont généralement soumis à l'impôt sur les sociétés, au taux de 33,1/3 %. C'est la société qui est le redevable de l'IS.

2. Comparaison et conséquences

2.1. Méthode pour la détermination du résultat imposable

La méthode est identique pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et les sociétés soumises à l'IS.

Calcul du résultat comptable

Charges comptabilisées	**Produits comptabilisés**
Résultat comptable	

Détermination du résultat imposable

Résultat comptable	**Produits non imposables déduits**	**Résultat imposable**
Charges non déductibles réintégrées		

L'analyse détaillée des charges non déductibles et des produits non imposables sera effectuée plus loin.

Le bénéfice imposable est constitué du bénéfice comptable, corrigé des charges non déductibles et des produits non imposables.

2.2. Le régime de l'impôt sur le revenu

L'entreprise individuelle n'a pas la personnalité juridique. Elle n'est pas imposée en tant que telle.
Le revenu de l'exploitant individuel est établi en deux temps :
1 – calcul du bénéfice imposable (prélevé ou non) réalisé dans l'entreprise et imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (le revenu n'est pas un salaire).
2 – calcul du revenu imposable global du foyer fiscal de l'exploitant en tenant compte de ses autres revenus et des autres revenus familiaux nets et disponibles de l'année.
L'impôt sur le revenu n'est pas comptabilisé parmi les charges de l'entreprise.
Ce régime concerne toutes les entreprises individuelles (commerciales, industrielles ou artisanales) et les SARL à caractère familial (ainsi que des sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'IS).

2.3. Le régime de l'impôt sur les sociétés

Le bénéfice imposable est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 33,1/3 % (un taux réduit existe pour les petites entreprises et certaines catégories de bénéfices).
L'impôt sur les sociétés est comptabilisé parmi les charges de la société. Le résultat comptable figurant comme solde du compte de résultats est donc un résultat net d'impôt.
Ce résultat net peut être, soit conservé comme réserve ou report à nouveau, soit distribué aux associés. La distribution des bénéfices est définie par la loi et par les statuts de la société.
De plus, chaque associé sera imposé personnellement à l'impôt sur le revenu, sur sa part de bénéfices effectivement reçue.

3. La prévision d'imposition des bénéfices de l'entreprise Hattan

M. Charles Hattan vient consulter M. Henri Rousso, expert-comptable, sur son projet de création d'une marque et de plusieurs lignes de vêtements (jeans, blousons, articles de mode, ect.) destinés à un public de jeunes.
Connaissant bien ce secteur et disposant de fonds qu'il a reçus d'un héritage récent, il envisage de quitter son emploi salarié pour créer son entreprise.
M. Rousso lui pose différentes questions concernant son projet.
M. Hattan lui fait part de son hésitation entre créer une entreprise individuelle ou créer une SARL.
En vérité, il reconnaît mal distinguer les différences, du point de vue fiscal, entre les deux formes juridiques et ne pas cerner avec précision comment sont imposés les résultats dans ces deux cas.
Ses prévisions lui permettent d'envisager les chiffres d'affaires suivants pour les trois prochains exercices :
• 62 900 € la première année ;

• 131 000 € la deuxième année ;
• plus de 245 000 € ensuite, compte tenu de son plan de développement et d'embauche.

Les bénéfices prévus seraient de :
• 16 800 € la première année ;
• 32 000 € la deuxième année.

Les bénéfices réalisés sont-ils imposés de la même façon dans l'entreprise individuelle et dans les sociétés ?

• ***M. Hattan choisit de créer une entreprise sous la forme individuelle.***

Les 16 800 € de bénéfices prévus la première année seront entièrement soumis à l'impôt sur le revenu au nom de M. Hattan, que celui-ci ait choisi de prélever la totalité ou une partie seulement de ce bénéfice.

• ***M. Hattan choisit de créer une société à responsabilité limitée,***

Les hypothèses suivantes sont retenues :
– M. Hattan possède 40 % des parts sociales ;
– Son salaire (non déduit du bénéfice comptable) se monte à 13 000 € ;
– 10 % du bénéfice net comptable est mis en réserve.

Bénéfice imposable : 16 800 € – 13 000 € = 3 800 €
(L'entreprise n'ayant pas procédé à des réintégrations ou déductions extra-comptable, le bénéfice comptable est égal au bénéfice imposable)

Impôt sur les sociétés : 3 800 × 33,1/3 % = 1 266,66 arrondis à 1 267 €

Bénéfice net comptable : 16 800 – 13 000 – 1 267 = 2 533 €
Le bénéfice non distribué (mis en réserve) soit 320 € n'est pas imposable.
M. Hattan devra déclarer les revenus suivants :
– salaires : 13 000 €
– bénéfices distribués : (2 533 – 253,3) × 40 % = 911,88 €
Ces revenus seront soumis à l'impôt sur le revenu selon un barème progressif et en tenant compte de la situation familiale de M. Hattan.

II. Les obligations fiscales et comptables des entreprises

1. Principes

• Lors de la création de l'entreprise, une seule formalité fiscale est exigée : la déclaration d'existence dans les quinze jours qui suivent le début des opérations commerciales.
Cette déclaration est à effectuer auprès du centre de formalités des entreprises ou auprès du service des impôts (taxes sur le chiffre d'affaires).

• Les obligations fiscales périodiques concernent :
– les déclarations mensuelles (ou trimestrielles ou annuelles) des opérations soumises à la TVA, ainsi que les paiements de la taxe correspondante ;
– la déclaration annuelle des résultats, à produire en général avant le premier mai de l'année suivant la clôture de l'exercice (pour un exercice coïncidant avec l'année civile).

• En ce qui concerne la taxe professionnelle, une déclaration doit être souscrite avant le 31 décembre de l'année de la création de l'entreprise. Les entreprises nouvelles peuvent bénéficier de d'exonérations.

2. Les différents régimes d'imposition des bénéfices

2.1. Le champ des différents régimes

Les entreprises relèvent d'un régime d'imposition qui dépend de la nature de leurs activités et du montant du chiffre d'affaires annuel réalisé.

Régime de plein droit / Activités	Régime du réel		Régime des micro-entreprises
	normal	simplifié	
Ventes de marchandises	Chiffre d'affaires supérieur à 763 000 € HT	Chiffre d'affaires compris entre 76 300 € HT et 763 000 € HT	Chiffre d'affaires inférieur ou égal à 76 300 € HT
Prestations de services	Chiffre d'affaires supérieur à 230 000 € HT	Chiffre d'affaires compris entre 27 000 € HT et 230 000 € HT	Chiffre d'affaires inférieur ou égal à 27 000 € HT

Remarques

Le chiffre d'affaires à retenir est celui qui correspond aux opérations réalisées (ou engagées) au cours de l'année, en excluant les opérations à caractère exceptionnel (les cessions d'immobilisations) ou les produits financiers, par exemple.

En matière de TVA, seuls les régimes du réel normal et du réel simplifié existent. Un système d'exonération (la franchise de TVA) permet aux entreprises d'être exonérées de la déclaration et du paiement de la TVA.

Le régime des micro-entreprises ne s'applique qu'aux entreprises individuelles pour l'imposition des bénéfices (les sociétés en sont exclues).

Certaines activités en sont exclues : les loueurs de matériels, les marchands de biens, les opérations sur les marchés financiers, par exemple. Dans ces cas, c'est le régime du réel simplifié ou normal qui s'applique.

2.2. Les différentes options

Les entreprises peuvent opter pour le régime correspondant aux chiffres d'affaires supérieurs.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un delit.

Régime de plein droit \ Options pour	Régime du réel		Régime des micro-entreprises
	normal	simplifié	
Régime du réel normal		NON	NON
Régime du réel simplifié	OUI		NON
Régime des micro-entreprises	OUI	OUI	

3. Présentation du régime des micro-entreprises

Ce régime est réservé strictement aux entreprises individuelles bénéficiant de la franchise de TVA (entreprises dispensées de payer la TVA voir chapitre 3).

Certaines entreprises réalisent à la fois des ventes de biens et des prestations de services ; dans ce cas, elles ne pourront bénéficier de ce régime que si le chiffre d'affaires annuel pour l'ensemble de l'activité est égal ou inférieur à 76 300 € HT, sans que l'activité des prestations de services ne puisse dépasser un chiffre d'affaires de 27 000 € HT.

L'avantage principal du régime est constitué par le calcul simplifié du bénéfice imposable. Celui-ci est égal au chiffre d'affaires annuel, diminué d'un abattement dont le taux est fonction de la nature de l'activité.

Activités	Abattements
Ventes de marchandises (ou fournitures de logement)	72 %
Prestations de services	52 %

Les obligations comptables et fiscales du régime des micro-entreprises sont les suivantes :

	Obligations comptables	Obligations fiscales
Au cours de l'exercice	Le montant et l'origine des recettes perçues sont enregistrées chronologiquement sur un livre. L'enregistrement doit être quotidien si le chiffre d'affaires est supérieur à 18 293,88 €	Tenue d'un livre de recettes. Tenue d'un registre des achats. Conservation de l'ensemble des pièces justificatives

☞

☞ **Clôture de l'exercice**	La production d'un bilan et d'un compte de résultat n'est pas exigée. Si le chiffre d'affaires est supérieur à 18 293,88 € l'entreprise doit établir un relevé : – des recettes encaissées et des dépenses payées – des dettes financières – des immobilisations – des stocks évalués de manière simplifiée.	Le chiffre d'affaires est déclaré avec les revenus soumis à l'impôt sur le revenu, accompagné d'un état fournissant les éléments suivants : – montant brut des salaires versés – nombre de salariés – montant des plus ou moins valeurs imposables (voir chapitres 9, 10, 11)

Remarques

Les entreprises soumises au régime des micro-entreprises ou du régime du réel simplifié peuvent bénéficier sur option d'une simplification de leur obligation comptable (voir hors texte page 23).

4. Le choix d'une forme juridique par M. Hattan

Situation professionnelle

M. Hattan indique à M. Rousso que, n'ayant pas contacté de personnes susceptibles de devenir ses associés, il envisage de choisir la forme juridique de l'entreprise individuelle.

Il demande à M. Rousso quelles seront les obligations fiscales et comptables qu'il devra assumer.

Son plan de développement rapide peut-il avoir une influence sur ces obligations ?

M. Hattan envisage de créer une entreprise individuelle, dont l'activité est relative à la vente de marchandises.

Il devra donc effectuer une déclaration d'existence dans les quinze premiers jours suivant le début de son activité.

Son chiffre d'affaires prévisionnel est de 62 900 € pour la première année. Cela lui permet de bénéficier du régime des micro-entreprises.

Dans ce cas, le bénéfice imposable sera de :

62 900 € – 72 % × 62 900 € = 17 612 € qui seront déclarés pour l'imposition des revenus de l'année.

Son chiffre d'affaires étant supérieur à 18 293,88 €, il doit enregistrer les recettes encaissées et les dépenses payées au jour le jour et présenter en fin d'exercice en plus des recettes et des dépenses, des relevés des dettes financières, des immobilisations et des stocks.

Il peut néanmoins décider d'opter pour le régime du réel simplifié.

5. L'option pour le régime du réel simplifié

Les entreprises soumises au régime du réel simplifié bénéficient d'un allégement des formalités, aussi bien pour la TVA que pour la détermination du bénéfice imposable.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Ce régime est ouvert à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, et ne dépend que de la nature de l'activité et du montant du chiffre d'affaires annuel.

Les obligations en matière de TVA seront analysées plus loin (voir chapitre 4). Les obligations en matière d'impôt sur les bénéfices dépendent de la forme juridique de l'entreprise.

• *Les commerçants personnes physiques (exploitants individuels)*

Ces personnes peuvent tenir une comptabilité « simplifiée ». Ce choix leur permet :

Au titre des opérations de l'exercice :

– de limiter leur comptabilité à l'enregistrement des dépenses et des recettes journalières (comptabilité de trésorerie) ;

– de procéder à une centralisation mensuelle des journaux auxiliaires sur le livre journal.

Au titre des opérations de fin d'exercice

– d'enregistrer uniquement en fin d'exercice les créances et les dettes ;

– d'évaluer les stocks de façon simplifié ;

– de ne pas régulariser les charges (autres que les achats) dont la périodicité n'éxcède pas un an ;

– de présenter un bilan et un compte de résultat simplifié.

Remarques

Les commerçants personnes physiques soumis au régime simplifié peuvent, sur option, tenir une comptabilité « super-simplifiée » qui comporte quelques allègements comptables supplémentaires :

– déduction forfaitaire des frais de carburant selon un barème administratif ;

– dispenses de justification des frais accessoires payés en espèces, dans la limite de 1/1000 du chiffre d'affaires, est un minimum de 150 € ;

– dispense de bilan si le chiffre d'affaires est inférieur à 153 000 € pour les ventes de marchandises ou 54 000 € pour les prestations de services.

L'option pour une comptabilité super simplifiée est exercée annuellement au titre de chaque exercice. Elle est exprimée sur la déclaration de résultats.

• *Les sociétés de personnes et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés*

– Ces sociétés doivent respecter les règles générales du régime du réel normal.

– Elles doivent tenir une comptabilité d'engagement complète et présenter un bilan et un compte de résultat.

– Les documents de déclaration du résultat sont simplifiés (voir chapitre 14).

Simplification des obligations comptables des commerçants

• Les personnes physiques relevant du régime du réel simplifié ou du régime des micro-entreprises peuvent sur option :

– Procéder à l'enregistrement comptable des encaissements et des paiements en retenant la date de l'opération figurant sur le relevé qui leur est adressé par leur banque ;

– Enregistrer forfaitairement les frais relatifs au carburant consommés lors des déplacements professionnels ;

– Être dispensés de l'obligation de produire les justifications des frais généraux accessoires.

• Les personnes physiques relevant du régime du réel simplifié sont autorisées à ne centraliser les écritures portées sur les journaux et les livres auxiliaires sur le livre-journal et le grand-livre que tous les trois mois.

6. Application à la situation de M. Hattan (suite)

Le bénéfice prévisionnel envisagé par M. Hattan pour la première année d'exploitation est de 16 800 €.
S'il choisit le régime des micro-entreprises, il sera imposé sur une base supérieure, puisque nous avons vu précédemment que le bénéfice s'élèverait dans ce cas à 17 612 €.
Malgré des obligations comptables et fiscales un peu plus complexes, il est évident que l'option pour le régime simplifié est intéressante pour l'imposition du bénéfice.
En matière de TVA, l'option pour le régime du réel simplifié ne fait pas perdre l'avantage de la franchise de TVA si le chiffre d'affaires de l'entreprise reste compris dans les limites du régime des micro-entreprises.
De toutes façons, l'évolution prévue de son chiffre d'affaires le conduirait à passer au régime du réel simplifié dès la deuxième année.

Peut-il envisager de se placer d'emblée sous le régime du réel normal ?

7. L'option pour le régime du réel normal

Ce régime est ouvert à toutes les entreprises, quels que soient leur forme juridique et le montant de leur chiffre d'affaires.
En matière de TVA, les entreprises doivent produire chaque mois une déclaration indiquant pour le mois précédent :
– d'une part, le montant des opérations réalisées et des opérations taxables ;
– d'autre part, le montant de la TVA exigible (sous déduction de la TVA déductible).
Le paiement de la TVA est joint à la déclaration.
Les obligations en matière de TVA seront analysées plus en détail au chapitre 4.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

En matière d'imposition des bénéfices, les entreprises doivent :
– tenir une comptabilité complète et régulière permettant de justifier l'exactitude des résultats déclarés et présenter, à l'appui de leur déclaration fiscale, un bilan et un compte de résultat conformes aux prescriptions du Code de commerce, du Plan comptable général, du Code général des impôts et des règlements du comité de la réglementation comptable ;
– déclarer chaque année les résultats de leur dernier exercice (imprimé 2031 et ses annexes) et joindre à leur déclaration des renseignements d'ordre comptable (bilan, compte de résultat, tableaux des immobilisations, des provisions, des amortissements, des créances et des dettes à la clôture de l'exercice, ainsi que des extraits de l'annexe comptable).

8. Application à la situation de M. Hattan (suite)

M. Hattan a le droit de se placer sous le régime du réel normal.
Cependant, compte tenu de son chiffre d'affaires et des évolutions prévues, le régime du réel normal ne lui apportera aucun avantage et le contraindra à des formalités plus importantes dont le coût n'est pas négligeable.

Il a donc intérêt à rester sous le régime du réel simplifié.

Exercices 1, 2, 3 et 4

III. L'adhésion à un centre de gestion agréé

1. Principes

Les centres de gestion agréés sont des associations qui apportent une aide technique et une assistance aux entreprises dans le domaine comptable et fiscal et en matière de gestion.
Ces centres sont créés par des experts-comptables, des chambres de commerce ou des organisations professionnelles. Des agents de l'administration des impôts apportent leur assistance et surveillent ces centres.
Des avantages fiscaux (essentiellement un abattement sur le bénéfice imposable) sont accordés sous certaines conditions aux adhérents des centres de gestion agréés.

2. Rôle des centres de gestion et conséquences de l'adhésion à un centre

2.1. Le rôle des centres de gestion

Ils apportent aux entreprises soumises à un régime réel d'imposition une assistance en matière de gestion :

– en leur remettant dans les 6 mois suivant la clôture de l'exercice un **dossier de gestion** faisant le point sur la situation économique et financière de l'entreprise ;
– en établissant, à leur demande, les déclarations fiscales ;
– en tenant et présentant les comptabilités de certains de leurs adhérents (sous certaines conditions).

Ils assurent une mission de surveillance : respect des engagements, sincérité des résultats.
Ils contribuent à des actions de formation de leurs adhérents (comptabilité et fiscalité).

2.2. Les obligations des adhérents

L'adhésion est ouverte à toutes les entreprises commerciales, industrielles, artisanales et agricoles, créées sous la forme individuelle ou sous la forme de société, y compris aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.
Les adhérents s'engagent à fournir tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère. Les documents comptables doivent être visés par un expert-comptable. Un compte de résultat et un bilan sont communiqués au centre pour l'établissement du dossier de gestion. Les adhérents doivent accepter les règlements par chèque à leur ordre et le signaler à leur clientèle.

2.3. Les avantages fiscaux liés à l'adhésion

Quatre avantages sont octroyés aux entreprises adhérentes à un centre de gestion agréé :
1 – Un abattement de 20 % du bénéfice imposable est accordé aux adhérents relevant de l'impôt sur le revenu, dans la limite du plafond de bénéfice de 115 900 € pour l'année 2003.
2 – Pour les entreprises individuelles, le salaire du conjoint peut être déduit dans la limite de 36 fois le SMIC mensuel.
3 – Le nouvel adhérent à un centre de gestion agréé a la possibilité de régulariser sa situation fiscale sans majorations fiscales sur le rappel d'impôt éventuel, en cas d'inexactitude ou d'omission dans ses déclarations précédentes.
4 – Les frais d'adhésion et de tenue de comptabilité ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu, plafonnée à 915 € si le chiffre d'affaires reste inférieur aux limites du régime des micro-entreprises, en cas d'option pour le régime simplifié.

3. M. Hattan a-t-il intérêt à adhérer à un CGA ?

Situation professionnelle

Dans son cabinet d'expertise comptable, M. Henri Rousso est fréquemment confronté à des demandes d'explications et de renseignements de la part de ses clients concernant les centres de gestion agréés, et cela quel que soit leur régime d'imposition.

Faut-il adhérer à un tel centre ? Quels sont les avantages que l'on peut attendre d'une telle adhésion ?
Y a-t-il des conditions pour adhérer ? À quelles obligations est-on alors soumis ?
M. Charles Hattan aborde ces questions avec son expert-comptable.

M. Hattan peut-il adhérer à un centre de gestion agréé compte tenu de son projet de création d'entreprise ? Quels en seraient alors les avantages ?

M. Hattan peut adhérer à un centre de gestion agréé et bénéficier ainsi des avantages liés à l'adhésion en matière d'aide technique et d'assistance.
Son statut d'entrepreneur individuel lui ouvre l'accès à l'abattement prévu sur le bénéfice imposable.
Son chiffre d'affaires prévisionnel le place dans la catégorie des entreprises pouvant bénéficier du régime des micro-entreprises.
Cependant, une délicate question se pose à lui : celle d'opter ou non pour le régime du réel simplifié.
• S'il n'opte pas pour le réel simplifié, le régime des entreprises lui permet de bénéficier de l'abattement forfaitaire de 72 % sur le chiffre d'affaires. Son bénéfice imposable sera alors de 17 612 €.
Mais le bénéfice prévisionnel de cette première année d'activité est estimé à 16 800 €. Il risque donc de devoir payer un impôt sur un bénéfice ainsi calculé, alors que son bénéfice réel risque d'être moindre.
Relevant du régime des micro-entreprises, il ne peut pas bénéficier de l'abattement de 20 % réservé aux adhérents des centres de gestion agréés soumis à un régime réel d'imposition.
• S'il opte pour le régime simplifié, il peut alors bénéficier de l'abattement de 20 %.
De plus, il n'a plus à craindre de payer un impôt sur le bénéfice, évalué à 17 612 €, puisque la détermination du bénéfice imposable sera réelle. Enfin, il pourra également profiter de la réduction d'impôt de 915 €, correspondant aux frais d'adhésion et de tenue de comptabilité, puisque son chiffre d'affaires est inférieur aux limites du régime des micro-entreprises.
Le choix est délicat et dépend de l'estimation faite par M. Hattan.
Il faut noter qu'une option pour le régime simplifié entraîne un engagement pour 2 ans minimum dans ce régime.

Exercice 5

IV. Les relations de l'entreprise avec l'administration fiscale

1. L'organisation de l'administration fiscale

1.1. Principe

Toute l'administration fiscale est organisée en France selon le principe général de séparation de l'ordonnateur et du comptable.
Dans le domaine fiscal, ce principe consiste à distinguer les services chargés du recouvrement des impôts de ceux chargés de leur établissement, de leur calcul et de leur contrôle.

1.2. Conséquences

a) L'administration fiscale est déconcentrée et organisée selon trois niveaux :

• *Le niveau national*

Il est représenté par le ministère de l'Économie, des Finances et du Budget, qui comprend :
– la direction générale des Impôts ;
– la direction de la Comptabilité publique (le Trésor public) ;
– la direction des Douanes et des Droits indirects.

• *Le niveau régional et départemental*

Il comporte des subdivisions analogues à celles de l'échelon national.

• *Le niveau local*

Il est constitué par :
– les centres des impôts ;
– les trésoreries (recettes et perceptions).

b) Les centres des impôts

Ils sont chargés de l'assiette et du contrôle :
– des impôts directs (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, impôts locaux) ;
– des taxes sur le chiffre d'affaires (TVA) ;
– des droits d'enregistrement.

Ce sont les centres des impôts qui reçoivent les déclarations correspondantes ; ils effectuent les contrôles dans des inspections spécialisées (fiscalité personnelle, fiscalité des entreprises, fiscalité immobilière, etc.).
Ils émettent les avis d'imposition (extraits des rôles d'imposition) pour les impôts directs, autrement dit, ils adressent aux contribuables un avis leur indi-

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

quant les impôts directs qu'ils doivent payer, les dates limites de paiement et les coordonnées de l'établissement auprès duquel le versement doit être effectué (qui est forcément une trésorerie).
Ils traitent toutes les questions et les réclamations relatives à l'établissement de l'impôt : assiette, taux, opérations imposables, etc.

c) Les trésoreries (ou recettes)

Ce sont des services dépendant du Trésor public.
Autrefois appelés percepteurs, les trésoriers sont chargés d'exécuter les titres de recettes (les avis d'imposition) qu'ont établis les centres des impôts.
Ils ne traitent que des questions relatives au paiement des impôts : délais, encaissement, difficultés de paiement, par exemple.
Les comptables du Trésor sont chargés essentiellement du recouvrement :
– de l'impôt sur le revenu, de la CSG et de la CRDS ;
– des impôts directs locaux (taxe d'habitation, taxes foncières, taxe professionnelle) ;
– de l'impôt sur les sociétés.

d) Les exceptions

Comme tout bon principe, la séparation des fonctions n'échappe pas aux exceptions. En effet, la direction générale des Impôts dispose également de comptables chargés de la perception :
– des taxes sur le chiffre d'affaires ;
– des droits d'enregistrement et de timbre, de l'impôt de solidarité sur la fortune, par exemple.

La logique suivie est que ces impôts sont acquittés spontanément par les contribuables, qui en effectuent simultanément le calcul, la déclaration et le paiement.

Remarque

Les grandes entreprises (personnes physiques ou morales dont le CA ou le total de l'actif brut est supérieur ou égal à 600 millions d'euros) dépendent de la direction des grandes entreprises. Cette direction à compétence nationale est chargée de la détermination de l'assiette, du recouvrement et du contrôle des principaux impôts des grandes entreprises. Ces entreprises disposent donc d'un interlocuteur unique au sein du ministère de l'Économie des Finances et du Budget.

2. M. Hattan et l'administration fiscale

Situation professionnelle

Pour M. Hattan, comme pour de nombreuses personnes, l'administration fiscale paraît complexe et peu « lisible ».
Il fait part à son expert-comptable, M. Rousso, des questions qu'il se pose :
– à qui faut-il adresser les différentes déclarations ?

– à qui doit-on payer les différents impôts et, en particulier, l'impôt sur le revenu, la taxe professionnelle et la TVA ?

Quelle est l'organisation de l'administration fiscale et quelles sont ses missions ?

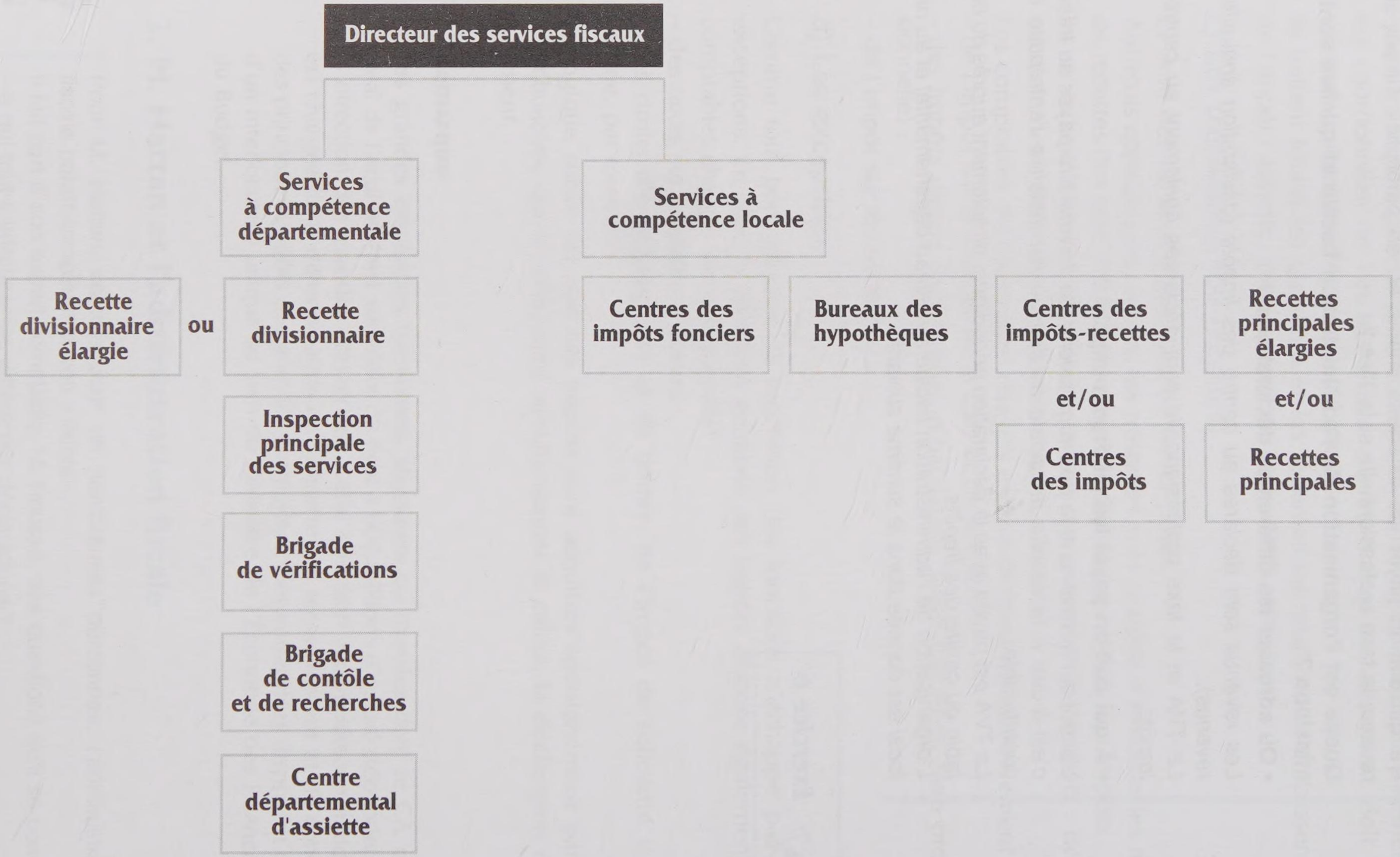
• Où adresser les différentes déclarations ?

Les revenus sont déclarés au centre des impôts (déclaration annuelle des revenus).
La TVA et la taxe professionnelle sont déclarées également au centre des impôts.

• À qui doit-on payer les différents impôts ?

L'impôt sur le revenu et la taxe professionnelle doivent être payés au trésorier, c'est-à-dire à la recette principale du lieu où est installée l'entreprise ou le contribuable.
La TVA est payée avec la déclaration périodique, directement auprès du comptable du centre des impôts.
L'organisation de l'administration fiscale au niveau départemental et au niveau local est donnée dans le schéma suivant.

Exercice 6


Directeur des services fiscaux
Services à compétence départementale
Services à compétence locale
Recette divisionnaire élargie
ou
Recette divisionnaire
Centres des impôts fonciers
Bureaux des hypothèques
Centres des impôts-recettes
Recettes principales élargies
et/ou
et/ou
Inspection principale des services
Brigade de vérifications
Brigade de contôle et de recherches
Centre départemental d'assiette
Centres des impôts
Recettes principales

▶ Direction des services fiscaux

Elle a sous son autorité l'ensemble des services du département.

▶ Services à compétence départementale

Recette divisionnaire des impôts

Elle centralise la comptabilité de toutes les recettes dont elle coordonne l'action.
Elle apporte son aide et son assistance aux receveurs principaux en matière d'action en recouvrement. Elle a les mêmes attributions que la recette principale pour la circonscription du centre des impôts du chef-lieu de département.

Centre départemental d'assiette

Il confectionne les rôles en matière d'impôts directs, répartit les bulletins de recoupement, gère la taxe sur les salaires et aide à la décision de collectivités locales.

Brigade de contrôle et de recherches

Elle est chargée notamment:
- de la recherche de renseignements ;
- d'opérations de recoupements et de divers contrôles matériels.

Brigade de vérification

Elle est chargée de mener les opérations de contrôle fiscal externe du département.

▶ Services à compétence locale

Centres des impôts fonciers

Les services des 313 centres :
- assurent la gestion du cadastre et du domaine ;
- établissent le plan cadastral ;
- fixent les valeurs locatives pour les taxes foncières et la taxe d'habitation ;
- participent à la gestion du domaine de l'État et au contrôle des opérations immobilières des collectivités publiques.

Bureaux des hypothèques

Au nombre de 354, ils ont des attributions :
- civiles : publications des actes ayant trait à des immeubles, délivrance des renseignements les concernant ;
- fiscales : recouvrement de la taxe de publicité foncière notamment.

Centres des impôts

787 centres des impôts sont chargés de l'assiette et du contrôle :
- des impôts directs ;
- des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- des droits d'enregistrement.

Ces services :
- centralisent la documentation relative à chaque contribuable dans un dossier unique ;
- constituent l'interlocuteur des contribuables pour toutes leurs obligations fiscales ;
- se composent de différents secteurs et inspections spécialisées qui gèrent les impôts directs (impôt sur le revenu et impôts locaux), la fiscalité des entreprises, la fiscalité personnelle, la fiscalité patrimoniale.

Recettes principales

628 recettes sont chargées du recouvrement :
- des impôts indirects (TVA) ;
- des droits d'enregistrement
- de la vignette automobile ;
- de certains impôts directs.

Centres des impôts-recettes

67 recettes locales assurent le recouvrement et la gestion de certains droits d'enregistrement.

Source : Rapport annuel de performance de la DGI, ministère de l'Économie et des Finances, Bercy 2002

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

EXERCICES

1. Questions de réflexion sur l'imposition des bénéfices

Examinez chacune des assertions suivantes et déterminez, dans une réponse argumentée, les parts de vérité ou d'erreurs qu'elles comportent.

1) L'impôt sur les bénéfices

a) est un impôt direct.
b) ne concerne que les sociétés.
c) est liquidé trimestriellement.
d) est un impôt sur le capital.
e) est un impôt de quotité.

2) Les régimes d'imposition des bénéfices

a) sont choisis par l'entreprise.
b) sont au nombre de deux : IR-BIC et IS.
c) dépendent du statut juridique de l'entreprise.
d) déterminent la façon de liquider l'impôt.
e) sont aussi fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise.

3) Le régime des BIC

a) concerne exclusivement les entreprises individuelles exerçant une activité de nature industrielle ou commerciale.
b) concerne exclusivement les entreprises individuelles exerçant une activité de service.
c) prévoit que l'entreprise est redevable de l'impôt sur les bénéfices.
d) est une des catégories de l'IR.
e) demande la liquidation de l'impôt par le contribuable lui-même.

4) La détermination de l'assiette de l'impôt

a) se fait à partir du résultat comptable corrigé de réintégrations et de déductions.
b) est effectuée par l'administration fiscale.
c) consiste en la détermination du résultat fiscal.
d) se fait sous la forme d'une évaluation réelle.
e) ne peut être réalisée que par un expert-comptable.

5) Dans les sociétés soumises à l'IS

a) le comptable déclare et liquide l'impôt.
b) le calcul de l'impôt se fait avec un taux progressif.
c) il n'y a que des sociétés commerciales.

d) l'impôt sur les bénéfices n'est pas enregistré de façon comptable.

e) on paye moins d'impôt sur les bénéfices.

6) Les régimes de déclaration des entreprises relevant des BIC

a) sont fonction du bénéfice annuel réalisé.

b) fixent les obligations fiscales des entreprises en matière de tenue de comptes, déclaration, liquidation et recouvrement de l'impôt.

c) sont au nombre de deux : réel normal, réel simplifié.

d) ont des limites d'application fixées par le CGI (Code général des impôts).

e) peuvent permettre à une entreprise relevant du réel normal d'opter pour le réel simplifié.

2. La SARL DFS : les différences de régime d'imposition des bénéfices

La SARL DFS est une société dirigée par un père et son fils, qui détiennent respectivement 50 % du capital social. Cette fonderie, fondée par le père, a connu une forte expansion depuis l'arrivée du fils qui a orienté l'activité de l'entreprise vers la production d'aciers spéciaux. La société est pour l'instant soumise à l'IS et les cogérants viennent de découvrir qu'ils pouvaient opter pour une imposition à l'IR dans la catégorie BIC. Ils souhaitent donc mener une réflexion sur l'opportunité de cette option.

Les travaux d'inventaire ont permis de calculer un résultat comptable et fiscal de 12 880 €.

Renseignements divers :

M. Latour père est marié et son épouse est femme au foyer. Ils constituent un foyer fiscal qui comprend deux parts.

M. Latour fils est célibataire et il constitue un foyer fiscal qui comprend une part.

Les prélèvements respectifs en guise de rémunération annuelle sont :

– de 18 000 € pour M. Latour père ;

– et de 12 000 € pour M. Latour fils.

QUESTIONS

1) Calculez l'impôt sur les sociétés dont la SARL est redevable (taux : 33,1/3 %) et son bénéfice net comptable.

2) À partir de la base documentaire dont vous disposez (Lefebvre ou Lamy fiscal, Documentation organique, Revue fiduciaire), retrouvez les conditions d'option d'une SARL pour l'impôt sur le revenu dans la catégorie BIC.

3) Dans ce cas, déterminez le résultat fiscal de la SARL.

4) Le résultat imposable à l'impôt sur le revenu de chaque associé sera donc :

– pour M. Latour père : (12 880 × 0,5) + 18 000 = 24 440 €

– pour M. Latour fils : (12 880 × 0,5) + 12 000 = 18 440 €

Le foyer fiscal constitué par M. Latour père et son épouse représente deux parts, alors que M. Latour fils représente une seule part.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Si l'on pose R = somme des revenus en francs que chaque foyer fiscal doit déclarer (arrondie à l'euro le plus proche) et N = nombre de parts du foyer fiscal, calculez l'impôt dont est redevable chaque foyer fiscal, à l'aide de la formule qui vous est donnée ci-dessous.
Latour père et mère : impôt = (R × 0,1914) – (1 322,92 × N)
M. Latour fils : impôt = (R × 0,2826) – (2 688,39 × N).

3. Entreprise Dutour : régime des micro-entreprises

M. Dutour a longtemps travaillé comme commercial dans une entreprise de fabrication de meubles anciens. À l'occasion d'un plan social, il décide de quitter l'entreprise et, avec son indemnité de licenciement, de créer une entreprise de négoce et de réparation de meubles anciens. Il dispose pour cela de l'appui d'un ancien collègue contremaître, lui aussi licencié, qui a accepté d'être embauché et d'entamer une nouvelle carrière dans son entreprise. Un peu perdu dans les méandres de la création d'entreprise, il s'adresse à un ami expert-comptable, qui accepte de l'aider en confiant le dossier à l'un de ses collaborateurs, vous, en l'occurrence. Le compte de résultat prévisionnel mis au point prévoit un chiffre d'affaires global de 50 000 € HT dont 10 000 € HT pour l'activité de réparation.

QUESTIONS

1) M. Dutour souhaite connaître les obligations comptables prévues par le Code de commerce. L'expert-comptable vous a demandé de retrouver les articles qui concernent ce sujet et de surligner les éléments qui concernent M. Dutour (il est aussi possible de consulter le site Internet : www.legifrance.org).
2) D'après les données fournies, précisez le régime de déclaration qui concernera l'entreprise Dutour. Justifiez votre réponse. Quelles sont alors les obligations prévues d'un point de vue fiscal ?

4. Cabinet Experfin : contraintes liées aux obligations fiscales et comptables

.Com

Vous êtes collaborateur au cabinet Experfin. Votre client, Réparvite (personne physique), dont l'activité est la réparation automobile, va bientôt être soumis au régime du réel normal, compte tenu de l'augmentation importante de son chiffre d'affaires. Il vous demande de répondre, par courrier, sur le contenu des modifications de ses obligations fiscales (TVA et impôt sur les bénéfices) et comptables, notamment sur le passage d'une comptabilité de trésorerie à une comptabilité d'engagement.

Conseils pour la rédaction du courrier

Commencez en précisant l'émetteur et le destinataire (ne pas oublier son titre).
Rappelez les références du dossier si elles existent, l'objet de la lettre.
La partie rédigée commence par une formule d'appel (Madame, Monsieur le Maire, ...).
Utilisez un paragraphe par idée.
N'oubliez pas la formule de politesse.

Plan-type : introduction, exposé des faits, conclusion , formule de politesse, signature (le nom du rédacteur est précisé en toutes lettres).

Nom, adresse
de l'entreprise émettrice

Nom, adresse
du destinataire

Objet, références :

Date

Texte

5. Questions de réflexion sur les centres de gestion agréés

À l'aide d'une documentation fiscale professionnelle ou en recherchant sur Internet, examinez chacune des affirmations suivantes et indiquez, pour chacune d'elles, la part de vérité et d'erreur qu'elle comporte.

1) Les centres de gestion agréés

a) peuvent toujours tenir la comptabilité de leurs adhérents.
b) réalisent diverses études commerciales et stratégiques pour leurs adhérents.
c) assistent leurs adhérents pour remplir les déclarations fiscales.
d) représentent les adhérents dans les négociations avec certaines administrations.
e) sont contrôlés par un ou plusieurs agents des impôts.

2) Les centres de gestion agréés sont créés

a) sous la forme de sociétés commerciales.
b) à l'initiative de l'administration fiscale.
c) sans but lucratif.
d) avec l'agrément de l'administration fiscale.
e) pour aider l'administration fiscale à dévoiler les fraudes fiscales.

3) Les entreprises adhérentes

a) peuvent obtenir un abattement sur le bénéfice imposable si elles sont soumises à l'IR.
b) peuvent éviter les contrôles fiscaux.
c) peuvent déduire de façon plus avantageuses certaines charges.
d) ne sont plus assujetties à la TVA.
e) sont essentiellement de petite taille.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

4) L'adhésion à un centre de gestion agréé

a) est limitée à une certaine catégorie d'entreprises.
b) est toujours avantageuse pour un entrepreneur individuel.
c) ne concerne que les entreprises soumises au régime des micro-entreprises.
d) peut aussi profiter aux entreprises soumises à l'IS.
e) est soumise à l'aval de l'administration fiscale.

5) Les adhérents à un centre de gestion agréé

a) doivent avoir obligatoirement un expert-comptable.
b) ont des obligations en matière d'information comptable.
c) doivent accepter toute forme de mode de paiement.
d) ne peuvent pas adhérer au régime du réel normal.
e) peuvent être exclus en cas de non-respect de leurs obligations.

6) Peuvent adhérer à un centre de gestion agréé

a) un médecin.
b) une société de transport routier.
c) un notaire.
d) un plombier.
e) un coiffeur.

6. SARL Lartizan : compétences et attributions des services fiscaux

M. Lartizan vient de s'installer à son compte. La création de son entreprise lui a permis de prendre contact avec les différents services administratifs : chambre des métiers, URSSAF, centre des impôts, etc.
M. Lartizan, gérant d'une SARL, est très soucieux de ne pas commettre d'erreurs dans ses relations avec les services fiscaux et il aimerait savoir quel est le service auquel il doit s'adresser, dans les situations énumérées ci-dessous.

QUESTIONS

Déterminez le service compétent pour chacune des situations suivantes :
1) Envoi de la déclaration annuelle des résultats de l'entreprise.
2) Envoi de la déclaration annuelle de ses revenus.
3) Paiement de la taxe sur les véhicules de société pour un véhicule qu'il vient d'acquérir au mois de janvier.
4) Demande de renseignements sur la taxe professionnelle.
5) Paiement de l'impôt foncier et de la taxe d'habitation.
6) Paiement de l'acompte de l'impôt sur le revenu.
7) Déclaration mensuelle de la TVA.
8) Paiement de la TVA.
9) Réclamation concernant une erreur d'imposition à la TVA.
10) Réclamation concernant une erreur dans le rôle d'imposition à la taxe d'habitation.
11) Demande de délais de paiement pour le solde de l'impôt sur le revenu.
12) Demande de délais de paiement pour la TVA.

Chapitre 3

Mécanisme et champ d'application de la TVA

La TVA est un impôt sur la consommation, payé en principe par le consommateur final, mais collecté par les entreprises. Son assiette générale est constituée par le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises à l'occasion de la vente de biens ou de prestations de services. Chaque entreprise est, en principe, redevable de la TVA calculée sur la valeur ajoutée qu'elle a produite. En pratique, la TVA s'applique aux opérations commerciales réalisées par les entreprises. Les dispositions qui définissent le champ d'application de la TVA précisent les opérations imposables. Certaines opérations relevant des échanges avec les pays étrangers sont également soumises à la TVA et relèvent de l'application des règles de territorialité.

I. La détermination de la TVA
II. Comment définir la valeur ajoutée ?
III. Le champ d'application de la TVA
IV. La TVA et les opérations réalisées avec l'étranger

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

I. La détermination de la TVA

1. Principes

Les entreprises qui réalisent des opérations soumises à la TVA doivent :
– appliquer la TVA sur le prix de vente hors taxe des opérations réalisées, en utilisant le taux fixé par la loi ;
– facturer et encaisser le prix de vente, taxe comprise, à ses clients ;
– reverser la taxe ainsi collectée au Trésor public, déduction faite de la TVA que l'entreprise a déjà versée à ses fournisseurs à l'occasion de ses achats.

2. Conséquences

2.1. Détermination de la TVA à payer

Ventes hors taxe	Achats hors taxe	
TVA collectée	TVA déductible	TVA à payer

TVA à payer = TVA collectée – TVA déductible
sur les ventes sur les achats

Remarque

La TVA ne s'applique pas sur la production réalisée mais non vendue.

2.2. La charge de la TVA

La TVA est donc payée par l'acheteur final. L'entreprise ne subit pas elle-même le poids de la taxe, puisqu'elle peut déduire la TVA qu'elle a payée à ses fournisseurs.
La TVA n'est donc pas à la charge de l'entreprise (sauf cas particuliers de TVA non déductible).
Cependant, l'entreprise doit remplir un certain nombre d'obligations comptables et fiscales liées à la TVA. Elle doit :
– faire figurer la taxe sur ses factures de ventes ;
– tenir une comptabilité ;
– établir les déclarations de TVA.
Il en résulte pour l'entreprise un coût de fonctionnement, lié à la gestion de la TVA.

3. Application au cas de Mme Féraud

Mme Féraud vient de débuter une activité de fabrication et de commercialisation de jouets en bois.
Ses prévisions pour le mois d'octobre, premier mois de son activité, sont les suivantes :
– production vendue : 30 000 € ;
– production stockée : 500 € ;
– achats consommés de bois : 7 000 € ;
– achats consommés de peintures et de fournitures : 2 400 € ;
– achats de services extérieurs (énergie, téléphone, etc.) : 600 € ;
– frais généraux (impôts, charges financières, etc.) : 2 000 € ;
– salaires et charges sociales : 14 000 €.
Ces prévisions ne tiennent pas compte de la TVA qui est supposée s'appliquer au taux unique de 19,60 %. Les achats et les ventes sont réalisés au comptant.

Déterminer la TVA dont M^me^ Féraud est redevable pour cette période.

Mme Féraud doit, pour déterminer la TVA due pour cette période :
• facturer la TVA sur ses ventes, soit :
TVA collectée = 19,60 % (30 000 €) = 5 880 €
• calculer la TVA déductible pour cette période, c'est-à-dire la TVA qu'elle a payée sur ses achats auprès de ses fournisseurs, soit :
TVA déductible = 19,60 % (7 000 € + 2 400 € + 600 €) = 1 960 €
• déduire la TVA déductible de la TVA collectée, soit :
TVA due au Trésor = 5 880 € – 1 960 € = 3 920 €
C'est cette dernière somme que l'entreprise devra reverser aux services fiscaux. La TVA ne s'applique pas aux autres charges, en particulier aux salaires, aux cotisations sociales, aux impôts et aux charges financières.

II. Comment définir la valeur ajoutée ?

1. Les analyses de la valeur ajoutée

1.1. L'approche économique de la valeur ajoutée

La valeur ajoutée est une notion économique qui permet de mesurer la richesse créée par l'entreprise grâce à son activité.
Elle est définie par l'INSEE comme :

« La différence entre la valeur des biens et des services produits par une entreprise et celle des biens et des services utilisés pour la production, c'est-à-dire les consommations intermédiaires ».

Valeur ajoutée économique	=	Valeur de la production	–	Valeur des consommations intermédiaires

© DUNOD – La photocopie non autorisée est un délit.

La valeur ajoutée permet de rémunérer tous les acteurs intervenant dans la production :
– les salariés (par les salaires et les cotisations sociales) ;
– les prêteurs de capitaux (par les intérêts versés) ;
– les administrations (par les impôts) ;
– les propriétaires de l'entreprise (par les bénéfices).

1.2. L'approche comptable de la valeur ajoutée

La définition comptable de la valeur ajoutée est proche de la définition économique. Elle repose sur la différence entre la production réalisée (vendue, stockée ou immobilisée) à laquelle s'ajoute la marge commerciale réalisée, d'une part, et les consommations en provenance des tiers, d'autre part.

Valeur ajoutée	=	**Production vendue, stockée et immobilisée**	+	**Marge commerciale**	–	**Consommations en provenance des tiers**

C'est à partir de cette définition que se calcule théoriquement la valeur ajoutée servant de base à la TVA.

Remarques

Les consommations en provenance des tiers correspondent en comptabilité aux achats et aux autres charges externes (comptes n° 60, 61 et 62).
La production est enregistrée en comptabilité dans les comptes n° 70, 71 et 72.
La TVA s'applique aux différents éléments du calcul, ce qui permet de retrouver la TVA due.
Une différence importante existe cependant : la TVA collectée ne porte pas sur la production stockée, la TVA n'étant exigible que sur les ventes réalisées (voir l'exigibilité plus loin).

La neutralité de la TVA par rapport aux circuits commerciaux

• Considérons, dans un circuit simplifié de distribution comportant quatre niveaux d'intermédiaires, un lot de matériel électronique avec l'indication des prix d'achat et de vente à chaque stade.
• La TVA s'applique au taux de 19,6 %.

Intermédiaires	Achats HT	Ventes HT	TVA déductible	TVA collectée	TVA due
Fabricant (1)		10 000		1 960	1 960
Grossiste	10 000	14 000	1 960	2 744	784
Semi-grossiste	14 000	20 000	2 744	3 920	1 176
Détaillant	20 000	28 000	3 920	5 488	1 568

(1) On suppose pour simplifier que le fabricant ne dispose pas de TVA déductible.

• Le client final paiera donc un prix TTC de 28 000 + 5 488 = 33 488 €.
• Le Trésor aura donc perçu, au total, une TVA égale à :
1 960 + 784 + 1 176 + 1 568 = 5 488 €.
Ce montant correspond bien à la taxe sur la valeur ajoutée de l'ensemble du circuit de distribution, soit 28 000 × 19,6 % = 5 488 €.
• Supposons maintenant que le détaillant ait la possibilité d'effectuer son achat directement auprès du fabricant mais, bien sûr, à des conditions économiques identiques à celles du grossiste. Par hypothèse, la vente s'effectuera néanmoins au prix de 28 000 € hors taxe.
• La chaîne économique s'établit alors comme suit :

Intermédiaires	Achats HT	Ventes HT	TVA déductible	TVA collectée	TVA due
Fabricant		10 000		1 960	1 960
Détaillant	10 000	28 000	1 960	5 488	3 258

• À conditions économiques identiques, on vérifie donc que la longueur du circuit de distribution n'influe pas sur le montant de la TVA perçue par le fisc et s'élève également à 5 488 €.

2. Mme Féraud et la valeur ajoutée

Situation professionnelle

Mme Féraud fait observer que la TVA lui paraît être en liaison étroite avec sa comptabilité, le livre des achats et le livre des ventes lui permettant, si elle prend soin de considérer les opérations relatives à une même période, de calculer la TVA qu'elle devra payer par différence entre la TVA collectée et la TVA déductible.
La taxe porte sur la valeur ajoutée. Faut-il alors chercher à calculer la valeur ajoutée produite par l'entreprise tous les mois, ne serait-ce que pour opérer un contrôle ?

Comment calculer la valeur ajoutée ?

La valeur ajoutée produite par l'entreprise est-elle effectivement la base de calcul de la taxe ?

Pour Mme Féraud, la valeur ajoutée comptable s'établit à :

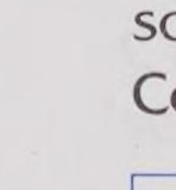
Achats consommés de bois :	7 000 €
Achats consommés de peintures et de fournitures :	2 400 €
Achats de services extérieurs (énergie, téléphone, etc.) :	600 €
Total :	10 000 €

Valeur ajoutée :
30 500 € – 10 000 € = 20 500 €

Production vendue :	30 000 €
Production stockée :	500 €
Total :	30 500 €

Cette base, bien que théoriquement définie pour la détermination de la TVA, ne peut pas être retenue en pratique (ne serait-ce que du fait de la non prise en compte de la production stockée).

En pratique, la TVA doit être calculée à partir des documents comptables (livres de ventes et d'achats). Elle est établie et déclarée pour une période donnée (le mois, le trimestre ou l'année).

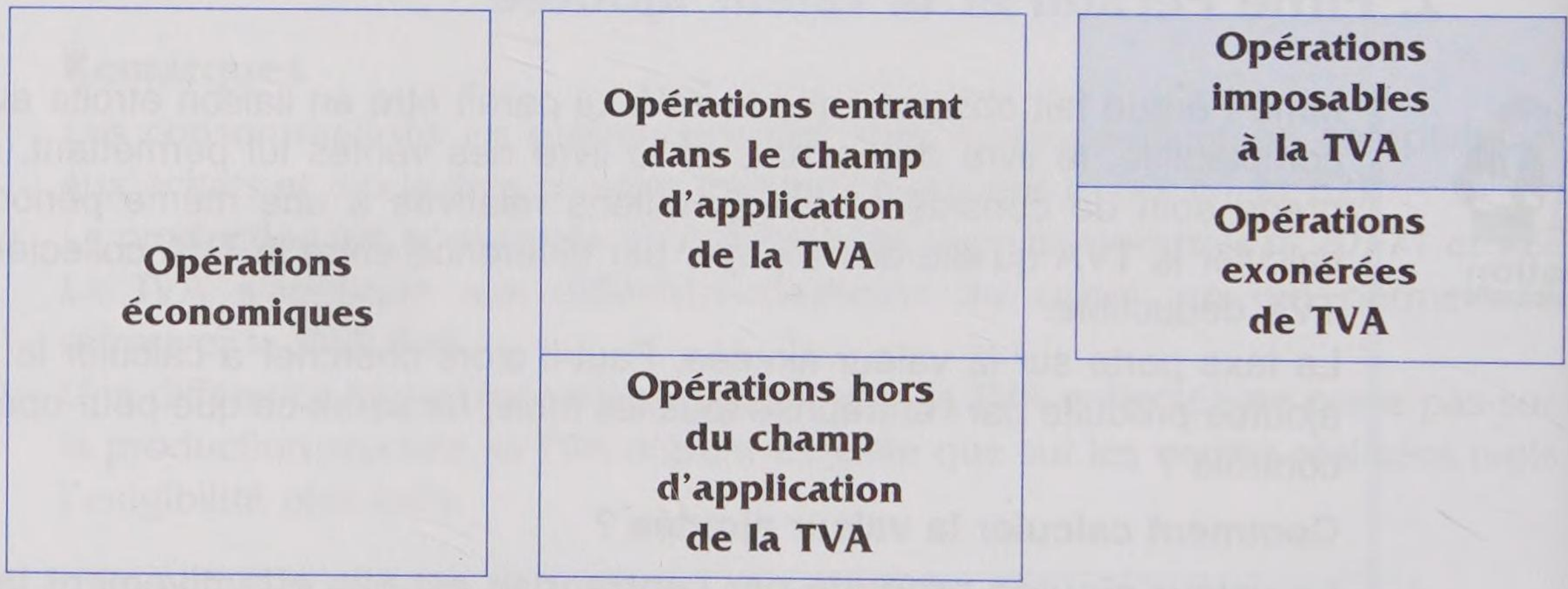


Exercices 1, 2 et 3

III. Le champ d'application de la TVA

1. Principes

La plupart des opérations économiques et commerciales sont aujourd'hui soumises à la TVA.
On dit qu'elles entrent dans le champ d'application de la TVA.
Cependant, certaines opérations économiques n'entrent pas dans son champ d'application ; d'autres opérations, bien qu'entrant dans le champ de la TVA, sont exclues de son application : elles sont exonérées.
Ces principes sont résumés dans le schéma ci-dessous :



L'imposition d'une opération à la TVA résulte :
– soit de la nature de l'opération ;
– soit d'une disposition de la loi ;
– soit d'une option effectuée par l'entreprise ou l'assujetti (pour certaines opérations exonérées).

2. Les opérations soumises à la TVA par nature

2.1. Principe

La TVA s'applique aux opérations dont la nature réunit les trois critères suivants :
– livraisons de biens corporels et prestations de services ;
– activité économique effectuée à titre onéreux ;
– effectuées par un assujetti.

2.2. Analyse des trois critères

• Premier critère : livraisons de biens meubles corporels et prestations de services

• Premier critère : livraisons de biens meubles corporels et prestations de services

– livraisons de biens meubles : la livraison est l'acte qui opère le transfert de propriété : remise du bien, délivrance ou apport en société. Certaines opérations sont assimilées à des livraisons de biens, on trouve notamment la fourniture d'énergie (électricité, gaz, chaleur) ;

– prestations de services : tout ce qui n'est pas livraison de biens meubles est assimilable à une prestations de service. On trouve à titre d'exemples, les locations, les transports, les réparations, les études et conseils, la cession ou la concession de brevets ou de droits incorporels et les travaux à façon.

Remarque

Les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés (machines, matériels…) sont soumises à TVA sur le prix de cession, si la TVA a été déduite lors de l'acquisition de ces biens.

• Deuxième critère : activité économique à titre onéreux

Les activités économiques comprennent les activités de producteur, de commerçant ou de prestataires de services.

Les opérations réalisées ne sont taxables que s'il existe une contrepartie directe (financière ou en nature) en relation avec le bien ou le service procuré au client. Il n'est pas nécessaire qu'un bénéfice ait été réalisé, ni que le bien soit neuf.

De plus, pour que l'opération entre dans le champ d'application de la TVA, il doit exister un lien direct entre celui qui fournit la prestation de service et le bénéficiaire.

Ce lien direct est caractérisé :

– par l'engagement de fournir un service déterminé au bénéficiaire (le service est individualisé).

– par l'existence d'une relation entre le service rendu et le prix demandé.

Si le lien direct n'existe pas les opérations sont situées hors du champ d'application de la TVA et n'ont pas à être soumises à TVA. On trouve notamment ; les subventions accordées par les collectivités publiques qui ne rémunèrent pas un service nettement individualisé.

A contrario les subventions suivantes sont soumises à TVA.

– les subventions obtenues en contrepartie d'une opération imposable.

– les subventions qui constituent le complément direct du prix d'une opération imposable.

• Troisième critère : qualité d'assujetti

Est assujettie la personne morale ou la personne physique qui réalise ces opérations. Elle doit agir de manière indépendante, et non dans le cadre d'un contrat de travail.

3. Les opérations imposées expressément par la loi

La TVA s'applique aussi à des opérations qui, par nature, n'auraient pas été imposables mais que le Code général des impôts énumère de façon explicite. Il faut essentiellement retenir les trois cas suivants :

3.1. Les importations et les acquisitions intracommunautaires

Afin d'éviter toute distorsion au niveau concurrentiel avec les produits nationaux, les importations (terme que l'on réserve en fiscalité aux biens provenant d'un pays hors Union européenne) ou les acquisitions intracommunautaires, pour celles en provenance d'un pays membre de l'Union européenne, sont toujours soumises à la TVA française (sauf certaines opérations particulières).

3.2. Certaines ventes d'immeubles

Certaines ventes d'immeubles sont soumises à TVA. Il s'agit principalement des ventes d'immeubles en état de futur achèvement ou, s'ils sont vendus après achèvement, à la double condition que la vente intervienne dans les 5 ans de l'achèvement et que la vente n'ait pas été précédée d'une autre mutation à titre onéreux postérieure à l'achèvement.

Les livraisons à soi-même

• Qu'est ce qu'une livraison à soi-même ?

Il s'agit des cas où l'entreprise immobilise, consomme ou attribue à son personnel, à ses dirigeants ou à des tiers, des biens ou des services destinés à l'activité de l'entreprise ou qu'elle a produits et qui auraient pu être vendus.

• Pourquoi imposer les livraisons à soi-même ?

Soumettre ces opérations à la TVA permet de respecter le principe de neutralité fiscale afin que l'entreprise ne tire pas avantage de cette opération par rapport à un approvisionnement à un fournisseur extérieur à l'entreprise.
Néanmoins l'imposition n'est pas automatique, il convient de distinguer deux types de livraisons à soi-même :
– l'autofabrication : qui correspond à l'affectation de biens ou de services aux besoins de l'entreprise ;

– l'autoconsommation : cette situation correspond à l'affectation de biens ou de services à des besoins autre que ceux de l'entreprise.

• Biens ou services produits par l'entreprise pour ses propres besoins (autofabrication)

La distinction suivante doit être effectuée :

– *Production d'une immobilisation corporelle*

Dans le cas de la production d'une immobilisation corporelle (immeuble ou bien mobilier d'investissement). La TVA est exigible lors de la mise en service de l'immobilisation, cette disposition n'a généralement pas d'incidence financière puisque la TVA ainsi collectée deviendra également déductible (voir chapitre 5). Néanmoins, cette imposition peut avoir des conséquences lors d'une cession ultérieure (reversement de TVA, voir chapitre 5).

Exemple

L'entreprise Mulier est spécialisée dans la conception de meuble de rangement. Elle a besoin d'une machine à découper le bois. Deux solutions s'offrent à elle :
– fabriquer cette machine en interne (coût de revient : 10 000 €) ;
– acquérir cette machine à l'extérieur (prix d'achat 10 000 € HT).
• Première hypothèse : L'entreprise collectera la TVA sur le coût de revient de cette immobilisation.
Soit une TVA collectée de : 10 000 × 19,60 % = 1 960 €.
• Seconde hypothèse : L'entreprise règlera à son fournisseur 11 960 €, dont 1 960 € de TVA.
La TVA est déductible (chapitre 5), la neutralité fiscale est parfaitement respectée.

– *Prélèvement sur les stocks*

En ce qui concerne les stocks, la livraison à soi-même n'est soumise à TVA que si le bien est exclu du droit à déduction.

Exemple

M. Jalet est producteur, il fabrique des scooters. Il en prélève un de son stock afin de le confier à son coursier pour ses déplacements. Le coût de revient de ce véhicule, destiné normalement à la vente est de 1 200 € HT.
Le scooter constitue une immobilisation pour l'entreprise, ce type de livraison à soi-même est toujours imposable.
En conséquence de quoi, l'entreprise Jalet doit collecter 235,20 € de TVA (1 200 × 19,60 %).
La TVA sur les véhicules de transport n'étant pas déductible, M. Jalet ne récupèrera pas cette TVA (voir chapitre 5).

– *Prestations de services*

Les prestations de service utilisées pour les besoins de l'entreprise ne sont pas imposables au titre des livraisons à soi-même.

Exemple

L'entreprise Hector a mis au point un logiciel pour présenter à ses clients leur projet d'aménagement en trois dimensions.

Cette mise au point n'entraîne pas d'imposition à la TVA. La comptabilisation éventuelle en immobilisation de ce logiciel ne remet pas en cause cette exonération.

• Biens ou services affectés aux besoins des dirigeants, du personnel ou des tiers (autoconsommation)

En général, il s'agit d'une attribution gratuite de biens achetés ou fabriqués par l'entreprise, ou encore de services gratuits rendus par l'entreprise. Ces livraisons sont soumises à la TVA (à condition que la TVA sur les éléments achetés ou utilisés pour fabriquer ces biens ait été déductible).

Remarque

Les prélèvements effectués normalement par le chef d'une entreprise individuelle ne sont pas considérés comme une livraison à soi-même. La TVA déduite sur ces biens est régularisée en fin d'année.

Exemple

L'entreprise Loupier possède une camionnette et une voiture de type break destinées au transport de diverses marchandises. La camionnette a été prêtée à un salarié pour un déménagement personnel. M. Loupier utilise fréquemment la voiture pour aller chercher ses enfants à l'école.
L'utilisation de la camionnette par le salarié de l'entreprise pour son déménagement personnel est imposable, l'entreprise ayant récupéré la TVA lors de l'acquisition de cette camionnette.
L'utilisation de la voiture de l'entreprise par M. Loupier pour des besoins personnels n'est pas imposable à la TVA, l'acquisition de la voiture de tourisme (les voitures break sont assimilés à des voitures de tourisme) n'ayant pas permis une récupération de la taxe.

Exercice 4

4. Les opérations exonérées et éventuellement imposées sur option

Certaines opérations, qui entrent par nature dans le champ d'application de la TVA, en sont exonérées en vertu d'une disposition légale spécifique.

L'exonération a les conséquences suivantes :

– la TVA n'est pas collectée sur l'opération ;

– la TVA payée sur les achats de biens et de services concernant cette opération perd le droit à déduction.

Certaines opérations exonérées peuvent, sur option, être néanmoins soumises à la TVA afin de retrouver ce droit à déduction.

Les principales exonérations figurent dans le tableau suivant :

Exonérations de la TVA	Options possibles
I. Exonération des opérations d'exportation et assimilées	
Exportations hors pays de l'Union européenne	non
Exportation vers des pays de l'Union européenne	non
II. Exonérations visant à modérer le coût de certaines activités	
Activités médicales et paramédicales	non
Activités d'enseignement	non
Services à caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus par les associations (sauf services à caractère commercial)	non
Services publics	non
III. Exonérations d'activités soumises à d'autres impositions	
Opérations d'assurances ou de Bourse	non
Ventes d'immeubles ou de fonds de commerce soumises aux droits d'enregistrement	non
IV. Exonérations diverses	
Activités bancaires	
Intérêts, agios, escomptes, prêts, cessions de créances	non
Commissions sur effets, sur tenue de compte, affacturage	oui
Locations d'immeubles	
À usage d'habitation	non
Terrains agricoles	non
Locaux nus à usage professionnels	oui

Intérêt de l'option : l'option, quand elle est possible, entraîne l'obligation de facturer la TVA. En contrepartie, elle permet de récupérer la TVA sur les achats correspondants à ces opérations. De plus, l'assujettissement à la TVA permet d'être dispensé de la taxe sur les salaires.
L'option est exercée pour une période de 5 ans et renouvelable.

Exercice 5

5. Les franchises de TVA

La franchise de TVA n'est pas une exonération. Les opérations réalisées sont théoriquement imposables, mais, sous certaines conditions, les entreprises sont dispensées de payer la TVA.
Les prestations de services des avocats, des auteurs des œuvres de l'esprit et des artistes sont imposées à la TVA mais bénéficient d'une franchise lorsque leur chiffre d'affaires annuel est inférieur à 37 400 €.
La franchise en base permet également aux entreprises d'être dispensées du paiement de la TVA, à condition que leur chiffre d'affaires n'excède pas :
– 76 300 € pour les entreprises commerciales de vente ;
– 27 000 € pour les entreprises de prestation de services.
Dans ce cas, les entreprises ne facturent pas la TVA mais font figurer sur les factures la mention : « TVA non applicable, article 293-B du CGI ».

6. Le comptable et les opérations soumises à la TVA

Situation professionnelle

M. Stéphane Fenouil est le jeune comptable unique d'une petite PME qui fabrique et commercialise des équipements pour le secteur du chauffage industriel, et réalise en France des installations pour ces équipements.

Au cours du mois de décembre, plusieurs opérations réalisées par l'entreprise conduisent le comptable à s'interroger sur leur nature et sur l'application éventuelle de la TVA.

1) Des circulateurs ont été fabriqués par l'usine de production et transportés par le camion de l'entreprise vers le magasin d'exposition. La fiche de suivi analytique de l'opération fait état d'un coût de production de ces produits s'élevant à 3 000 € et d'un coût du transport de 200 €.

2) Une entreprise spécialisée est intéressée par les déchets de production et est venue chercher un lot important à l'usine. Elle a versé un chèque de 500 €. Seul le chèque a été comptabilisé.

3) Une autre entreprise a proposé d'acheter une machine usagée, entièrement amortie, au prix de 700 €.

4) Une commission exceptionnelle de 1 000 € doit être versée à un représentant salarié de l'entreprise pour son intervention dans un projet d'équipement pour un client. Il n'est habituellement chargé que de la distribution des produits de l'entreprise.

5) Un cadre a bénéficié d'un prêt de l'entreprise pour l'aider dans un projet d'acquisition immobilière. Il faut établir le décompte d'intérêts qu'il nous doit pour la période, soit 570 €.

6) Des emballages ont été déposés et laissés chez des clients à l'occasion de livraisons. Ces emballages sont prêtés et n'ont pas figuré sur les factures de vente. En cas de non-retour, ils seraient facturés 300 €.

7) À l'occasion des fêtes de fin d'année, l'entreprise a offert à trois de ses principaux clients des pendules de bureau d'une marque réputée. Ces cadeaux ont été adressés par la poste avec un carton de vœux. Prix d'achat des trois pendules : 1 800 €. Seuls les achats correspondants ont été comptabilisés.

8) L'entreprise a réalisé elle-même l'installation du chauffage de ses locaux industriels. Les achats correspondants aux éléments de cette installation ont un coût de 5 000 €. Le coût de revient total de l'installation s'élève à 8 000 €. L'opération n'a pas été comptabilisée.

9) Un logiciel a été mis au point par un technicien du service des études. On estime le coût de la mise au point à 1 500 €. L'opération n'a pas été comptabilisée.

10) L'avocat a adressé sa facture d'honoraires pour une intervention dans un dossier de contentieux. La facture de 1 100 € ne porte pas mention de la TVA.

Ces opérations sont-elles soumises à la TVA ?

L'expert-comptable reprend les opérations qui lui ont été présentées et donne les indications suivantes :

1) La livraison de produits finis

Elle est interne à l'entreprise et n'entraîne pas de transfert de propriété. Il n'y a donc pas livraison au sens fiscal du terme. Cette opération n'est donc pas soumise à la TVA.

Le transport correspondant n'est pas une prestation de services réalisée à titre onéreux et ne comprend pas de contrepartie puisqu'elle a été réalisée par le véhicule de l'entreprise. Elle n'est pas non plus soumise à la TVA.

2) Les déchets

Ils sont vendus et ont été délivrés, puisque l'entreprise est venue en prendre livraison. Il s'agit bien d'une opération économique réalisée par un assujetti et effectuée à titre onéreux. Elle est soumise à la TVA bien que ce soit une opération occasionnelle. Une facture doit être établie.

3) La cession d'une machine usagée

Elle réunit les conditions pour être soumise à la TVA : c'est une livraison de bien réalisée à titre onéreux par un assujetti. Une facture doit être établie avec la TVA.

4) La commission

Même à caractère exceptionnel, elle a le caractère d'un salaire. Le représentant n'a pas agit de manière indépendante mais dans le cadre d'un contrat de travail. La commission n'est pas soumise à la TVA. Si l'intervention avait été réalisée par un intermédiaire indépendant (entreprise ou profession libérale), l'opération serait soumise à l'impôt.

5) *Il s'agit, pour l'entreprise, de la rémunération d'une créance non commerciale. Les intérêts correspondants ne sont pas soumis à la TVA.*

6) Les emballages prêtés

Ils ont été effectivement livrés, mais l'opération n'est pas effectuée à titre onéreux et le transfert de propriété n'a pas eu lieu. Le prêt n'est donc pas soumis à la TVA. En cas de non-retour, il faut considérer que les emballages sont vendus et doivent être facturés au client. Il s'agit alors d'une vente soumise à la TVA.

7) Les cadeaux

Ils ne constituent pas une opération onéreuse. Leur expédition aux clients n'est pas soumise à la TVA. On verra plus loin que la TVA payée lors de l'achat de ces cadeaux ne peut pas être déduite.

8) L'installation

Elle correspond à une livraison à soi-même d'un bien utilisé pour les besoins de l'entreprise. L'opération est donc soumise à la TVA, qui devra être comptabilisée en TVA collectée avec l'enregistrement de la production immobilisée.

9) La mise au point d'un logiciel

Même s'il est comptabilisé en immobilisation, il n'entraîne pas une imposition à la TVA, l'opération étant assimilée à une prestation de services destinée aux besoins de l'entreprise.

10) L'avocat

Si l'avocat bénéficie de la franchise de TVA propre à sa profession, il ne s'agit pas d'un oubli. La facture est conforme au droit et doit être enregistrée sans TVA.

Exercices 6 et 7

IV. La TVA et les opérations réalisées avec l'étranger

1. Principes

L'application de la TVA dépend du lieu où l'opération taxable a été effectuée.
On distingue trois régimes :

1.1. Le régime intérieur

• Il concerne les opérations effectuées et imposables sur le territoire français.
Le territoire français (au sens fiscal) comprend :
– la France continentale et la Corse, ainsi que les eaux territoriales et le plateau continental ;
– la principauté de Monaco.

Remarques

La Guyane et les territoires d'outre-mer (Polynésie, Nouvelle-Calédonie et Saint-Pierre-et-Miquelon), ainsi que Mayotte et Andorre, ne sont pas concernés par la TVA.
La Martinique, la Guadeloupe et la Réunion constituent des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine, aux pays de l'Union européenne et à la Guyane (toutefois, la Guadeloupe et la Martinique ne sont pas des territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre).

• Les règles qui s'appliquent au régime intérieur diffèrent selon qu'il s'agit de livraisons de biens ou de prestations de services.
Les livraisons de biens sont imposées à la TVA française lorsqu'elles sont effectuées sur le territoire français.
Les prestations de services sont, en principe, imposées à la TVA française si le prestataire de services est établi sur le territoire français (il a en France le siège de son activité ou un établissement stable ou sa résidence habituelle).

1.2. Le régime extérieur

Ce régime concerne les opérations réalisées avec des pays non membres de l'Union européenne.
Pour les échanges concernant la France et un pays situé en dehors de l'Union européenne :

Les exportations sont exonérées de la TVA.
Les importations sont imposées à la TVA en France.

Remarques

Les exportateurs conservent leur droit de déduire la TVA sur les achats concernant les biens exportés.
Ils peuvent, sous certaines conditions, s'approvisionner en suspension de taxe (c'est-à-dire sans acquitter la TVA) pour les biens qu'ils exportent.

1.3. Le régime intracommunautaire

Ce régime concerne les opérations réalisées avec des pays de l'Union européenne.

Le territoire de l'Union européenne comprend au 01/01/04 quinze pays membres : Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Espagne, Finlande, France, Grèce, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni et Suède, à compter du 01/05/04 dix pays intègrent l'espace européen ; Chypre, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Malte, Pologne, République tchèque, Slovaquie, Slovénie.

Tous les pays de l'Union européenne appliquent le système de la TVA, mais selon le taux qui leur est propre.

Les taux de TVA dans l'Union européenne

Pays	Taux réduits	Taux normal
Allemagne	7 %	16 %
Autriche	10 %	20 %
Belgique	6 %, 12 %	21 %
Danemark	–	25 %
Espagne	4 %, 7 %	16 %
Finlande	8 %, 17 %	22 %
France	2,1 %, 5,5 %	19,6 %
Grèce	4 %, 8 %	18 %
Irlande	4,3 %, 13,5 %	21 %
Italie	4 %, 10 %,	20 %
Luxembourg	3 %, 6 %	15 %
Pays-Bas	6 %	19 %
Portugal	5 %, 12 %	19 %
Royaume-Uni	5 %	17,5 %
Suède	6 %, 12 %	25 %
Chypre	5 %	15 %
Estonie	5 %	18 %
Hongrie	12 %	25 %
Lettonie	9 %	18 %
Lituanie	5 %, 9 %	18 %
Malte	5 %	15 %
Pologne	7 %,	22 %
République tchèque	5 %	22 %
Slovaquie		19 %
Slovénie	8,5 %	20 %

Les règles qui s'appliquent aux livraisons de biens dans le régime intracommunautaire dépendent de la nature de l'opération et de l'identification des opérateurs.

En principe :

• **Les livraisons intracommunautaires** (assimilées à une exportation vers un pays de l'UE) entre opérateurs ayant communiqué leur numéro d'identification

à la TVA, sont exonérées de la TVA en France (elles sont taxées dans le pays de destination).

• **Les acquisitions intracommunautaires** (assimilées à des importations en provenance d'un pays de l'UE) entre opérateurs ayant communiqué leur numéro d'identification à la TVA, sont imposées à la TVA en France (elles sont exonérées de la TVA dans le pays de départ).

Lorsque le client européen n'est pas identifié à la TVA (ou s'il n'a pas communiqué son numéro d'identification à l'entreprise française), la livraison intracommunautaire devient taxable en France.

Lorsque l'entreprise française n'a pas communiqué son numéro d'identification à son fournisseur européen, l'acquisition intracommunautaire a été réciproquement taxée dans le pays de départ. Elle n'est plus imposable à la TVA en France.

Remarques

Le numéro d'identification est constitué par deux lettres indiquant le pays d'origine (FR pour la France) suivies de deux chiffres servant de clé de vérification et du numéro SIREN de l'entreprise.

Les numéros d'identification du vendeur et de l'acquéreur doivent figurer sur la facture.

Lorsque la livraison est réalisée par l'importateur, c'est l'importateur qui devient redevable de la TVA sur l'importation taxable.

2. Le régime de la suspension de taxe

Les entreprises exportatrices ou effectuant des livraisons intracommunautaires, dégagent le plus souvent un crédit de TVA (leurs ventes ne sont pas soumises à la TVA – on dit qu'elles sont soumises à la TVA au taux 0 – alors qu'elles bénéficient de la TVA déductible sur leurs achats).

Pour ne pas devoir attendre la fin de chaque trimestre pour se faire rembourser ces crédits, elles sont autorisées à s'approvisionner en suspension de taxe auprès de leurs fournisseurs (c'est-à-dire sans payer de TVA sur leurs achats).

3. M. Panisse et les opérations avec l'étranger

Situation professionnelle

M. Panisse est grossiste en matériel industriel. Il vend des vannes et des dispositifs de sécurité concernant les canalisations industrielles.

Toute son activité était réalisée jusqu'alors sur le seul territoire français.

Les offres de plusieurs fournisseurs étrangers et les opportunités qui s'offrent à lui dans le domaine de l'exportation l'ont conduit à réaliser ses premières opérations à l'international.

Concernant l'application de la TVA il souhaite avoir votre avis sur les opérations suivantes (indiquées ici hors TVA) :

1) Expédition de 40 vannes en Tunisie : 8 000 €.

2) Achats de 60 mélangeurs à un fournisseur hollandais : 15 000 €.

3) Vente à un client situé en Martinique d'un ensemble spécial de régulation : 2 500 €.

4) Un client suédois est passé à l'occasion d'un voyage en France prendre livraison directement à l'entrepôt de Marseille d'un appareil de contrôle de pression. Prix : 5 000 €.
5) On a livré pour 3 000 € de matériel à un nouveau client espagnol. Malgré les relances, ce client n'a pas communiqué son numéro d'identification à la TVA. Valeur de la transaction : 11 000 €.

Ces opérations doivent-elles être soumises à la TVA en France ? Quelles sont les formalités que doit accomplir M. Panisse concernant l'échange de biens ?

- ***Les opérations soumises ou non à la TVA en France***

__1)__ L'expédition de 40 vannes en Tunisie est une exportation vers un pays extérieur à l'Union européenne. Les exportations ne sont pas imposables à la TVA en France.
__2)__ L'achat de mélangeurs à un fournisseur hollandais est une acquisition intracommunautaire. L'opération est donc taxable à la TVA en France (sous réserve que l'entreprise Panisse ait communiqué son numéro d'identification au fournisseur hollandais).
__3)__ Les échanges vers la Martinique sont assimilés à des exportations. Ces opérations sont donc exonérées (ou plus précisément soumises « au taux zéro ») de la TVA.
__4)__ Le client a pris livraison de l'appareil à Marseille. La livraison a eu lieu sur le territoire français. Elle est donc soumise à la TVA. En revanche, la TVA ayant été acquittée en France, le client suédois, de retour dans son pays, ne subira pas la TVA suédoise au titre de l'acquisition intracommunautaire.
__5)__ Il s'agit d'une livraison intracommunautaire. Cependant, le numéro d'identification du client n'étant pas connu, cette livraison sera taxée en France à la TVA française, qui doit figurer sur la facture et être payée par le client. Celui-ci n'aura plus à payer la TVA en Espagne.

- ***Formalités que doit accomplir M. Panisse concernant l'échange de biens***

Les entreprises qui réalisent des opérations intracommunautaires doivent établir un document d'échange de bien (DEB). Le type de déclaration à établir dépend du montant des introductions ou expéditions réalisées au cours de l'année civile précédente.
Il existe deux types de déclaration :
– la déclaration détaillée ;
– la déclaration simplifiée.
Les modèles de ce document (voir pages suivantes) sont téléchargeables sur le site du ministère des Finances à l'adresse :
http://www.minefi.gouv.fr
Les déclarations peuvent être transmises électroniquement à l'administration fiscale.

Exercices 8, 9, 10, 11 et 12

cerfa
N° 30-2943
0000000 1/1

MINISTÈRE DU BUDGET
Direction générale des Douanes
et Droits indirects

DÉCLARATION D'ÉCHANGES DE BIENS ENTRE ÉTATS MEMBRES DE LA C.E.E.

A. Période
Année
Mois

B. Flux
Introduction ☐
Expédition ☐

C. Niveau d'obligation ☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4

D. Redevable de l'information

FR | | | Numéro d'identification

Raison sociale :

Adresse :

Numéro du tiers déclarant

Personne à contacter :

Téléphone : Télécopie :

Date, nom et signature :

E. Service

(réservé à l'administration)

Nombre de pages : page n° Référence interne : (facultative)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
n° ligne	nomenclature de produit	pays dest. prov.	valeur fiscale (en francs)	regime	valeur statistique (en francs)	masse nette	unités supplementaires	nature transaction	conditions livraison	mode transport	depar-tement	pays d'origine	n° d'identification de l'acquereur C.E.E.

cerfa N° 10539*02

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

DÉCLARATION SIMPLIFIÉE D'ÉCHANGES DE BIENS ENTRE ÉTATS MEMBRES DE LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE

Direction générale des Douanes et Droits indirects

A. Période	Année 2005	B. Flux	Introduction ☐	C. Niveau d'obligation	☒ 3
	Mois mai		Expédition ☑		☐ 4

D. Redevable de l'information

Numéro d'identification TVA : FR 99 999999999

Raison sociale : Ets Dimitri

Rue :

Code postal et ville : ORLEANS

Personne à contacter : M. Dimitri

Téléphone :

Télécopie :

Messagerie électronique

Date, nom et signature :

E. Service

(réserve à l'administration)

1 N° ligne	2 Nomenclature de produit	3 Pays dest. prov.	4 Valeur fiscale (en euros)	5 Régime	6 N° d'identification de l'acquéreur C.E.
1	96036010	IT	28500	21	IT 99 999999999
2	96036010	DE	200000	21	DE 99 999999999
3	96036010	NL	28750	21	NL 99 999999999

DEB-S

EXERCICES

1. Valeur ajoutée : approche économique et comptable

Le schéma ci-dessous présente une filière de vente d'un produit, qui va du producteur au consommateur final, en passant par le grossiste et le détaillant (TVA au taux de 19,60 %). Vous disposez, pour chaque entreprise, d'un récapitulatif des principales charges et produits du mois de mars (on considérera que l'ensemble des règlements se font comptant).

Producteur		→	Grossiste		→	Détaillant		→	Consommateur
Charges HT :	**Produits :**		**Charges HT :**	**Produits :**		**Charges HT :**	**Produits :**		→ **final**
matières 20 000	CA HT : 80 000		marchandises 31 000	CA HT : 98 000		marchandises 17 000	CA HT : 72 000		
approvisionnements 3 000			approvisionnements 2 000			approvisionnements 1 500			
services extérieurs 9 000			services extérieurs 14 000			services extérieurs 6 500			
salaires 19 000			salaires 23 000			salaires 17 000			

QUESTIONS

1) Calculez la valeur ajoutée de chaque entreprise.
2) Calculez la TVA à payer par chaque entreprise par la méthode économique et comptable.
3) Calculez la situation de trésorerie de chaque entreprise dans le cas où elles ne sont pas redevables de la TVA et dans le cas où elles le sont. Qu'en déduisez-vous ?

2. Entreprise Pierrot : valeur ajoutée et détermination de la TVA

L'entreprise Pierrot a comptabilisé, au cours du mois d'octobre, les opérations suivantes :
– production vendue : 100 000 €
– achats de matières premières : 25 000 €
– achats de fournitures diverses : 10 000 €
– loyers et charges locatives : 6 000 €
– publicité et publications : 2 000 €

– autres services extérieurs : 5 000 €
– salaires et charges sociales : 28 000 €
– impôts et taxes : 6 000 €

On sait, par ailleurs, que le stock de matières premières a augmenté de 3 000 € au cours de ce mois et que la charge résultant de l'usure des équipements peut être estimée à 15 000 €.
Les valeurs indiquées n'incluent pas la TVA lorsque celle-ci s'applique.

QUESTIONS

1) Calculez la valeur ajoutée relative aux opérations d'octobre.
2) Calculez la TVA due par l'entreprise au titre du mois d'octobre (taux unique à 19,60 %). Vérifiez ce calcul à partir de la valeur ajoutée calculée précédemment. Que remarquez-vous ?
NB : les loyers portant sur la location de locaux professionnels non équipés ne sont pas soumis à TVA.
3) On suppose que tout est soumis à 19,60 %, hormis les achats de matières premières qui sont à 5,5 %. Quelle est la taxe due par l'entreprise ?
4) Peut-on toujours parler de neutralité de la TVA par rapport à l'entreprise ?

3. Entreprise Roublot : calcul de la TVA à partir de données comptables

Comptable dans l'entreprise Roublot, qui fait du commerce de gros en matériel électrique, vous devez calculer la TVA du mois d'octobre. Il vous faut retrouver les informations nécessaires (CA HT, achats HT…) à l'établissement de la déclaration. Pour cela, vous avez édité les journaux auxiliaires pour la période donnée. En effet, les écritures avaient été enregistrées dans un logiciel comptable et vous avez obtenu les données suivantes :

Extrait du journal des ventes

	22/09/N		
411.CEG	Client Cégélec	251 877,60	
707	Ventes de marchandises		210 600,00
44571	TVA collectée		41 277,60
	Facture n°…		
	29/09/N		
411.DUB	Client Dubet	59 800	
707	Ventes de marchandises		50 000
44571	TVA collectée		9 800
	Facture n°…		
	03/10/N		
411.LOG	Client Logarou	29 900	
707	Ventes de marchandises		25 000
44571	TVA collectée		4 900
	Facture n°…		

	08/10/N		
411.PAU	Client Pauliat	37 076	
707	Ventes de marchandises		31 000
44571	TVA collectée		6 076
	Facture n°…		
	16/10/N		
411.CLA	Client Claudel	12 058	
707	Ventes de marchandises		10 500
44571	TVA collectée		2 058
	Facture n°…		
	20/10/N		
411.PAR	Client Paridec	105 248	
707	Ventes de marchandises		88 000
44571	TVA collectée		17 248
	Facture n°…		
	29/10/N		
411.ROD	Client Rodin	120 796	
707	Ventes de marchandises		101 000
44571	TVA collectée		19 796
	Facture n°…		
	02/11/N		
411.CEG	Client Cégélec	117 208	
707	Ventes de marchandises		98 000
44571	TVA collectée		19 208
	Facture n°…		

Extrait du journal des achats

	28/09/N		
607	Achats de marchandises	76 500	
44566	TVA déductible	14 994	
401.SAG	Fournisseur Sagem		91 494
	Facture n°…		
	01/10/N		
607	Achats de marchandises	18 800	
44566	TVA déductible	3 684,80	
401.SOG	Fournisseur Sogam		22 484,80
	Facture n°…		
	06/10/N		
623	Publicité	14 950	
401.BDD	Fournisseur BDDP		14 950
	Facture n°…		
	15/10/N		
607	Achats de marchandises	44 000	
44566	TVA déductible	8 624	
401.SAG	Fournisseur Sagem		52 624
	Facture n°…		

	24/10/N		
606	Achats non stockés	7 500	
44566	TVA déductible	1 470	
401.CRO	Fournisseur Croizic		8 970
	Facture n°…		
	02/11/N		
607	Achats de marchandises	92 000	
44566	TVA déductible	18 032	
401.SOG	Fournisseur Sogam		110 032
	Facture n°…		

Extrait du journal des opérations diverses

	18/10/N		
2154	Installation technique, matériel et outillage industriel	320 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations	62 720	
404.MEC	Fournisseur d'immobilisations Mecanec		382 720
	Facture n°…		

QUESTIONS

1) Une erreur de comptabilisation s'est glissée dans l'écriture du 6/10/N du journal des achats, procédez à la correction nécessaire.
2) Calculez la TVA due au mois d'octobre.
3) À quelle date ce travail est-il effectué ?
4) Existe-t-il un moyen de vérification des calculs ?

4. Entreprise Louviot : livraison à soi-même

M. Louviot est fabricant de meubles et notamment de meubles de bureau. Pendant le mois de décembre, le comptable de l'entreprise n'a pas su traiter quelques opérations. Étant adhérent à un centre de gestion dont vous êtes un des salariés, il vous consulte pour connaître leur traitement vis-à-vis de l'imposition à la TVA.

1) Construction, par les salariés de l'entreprise, d'un entrepôt destiné à stocker le bois.
Le coût de revient de cette réalisation se décompose de la manière suivante :
– matières premières : 8 500 € ;
– main-d'œuvre : 12 400 €.

2) À l'occasion des fêtes de Noël, les salariés de l'entreprise ont réalisé, sur leur temps de travail, des petits jouets destinés aux enfants du personnel. Le coût de revient de chaque jouet est estimé à 35 €. 16 jouets ont été réalisés et offerts.

3) Un des salariés de M. Louviot a fabriqué une machine à découper le bois.
Le coût de revient de cette machine se décompose ainsi :
– matières premières : 580 € ;
– main-d'œuvre : 430 €.

4) M. Louviot a prélevé sur son stock trois tables en bois :
– la première est destinée à son usage personnel ;
– la deuxième servira à l'atelier ;
– la troisième est offerte à un ami de M. Louviot.

QUESTION

Indiquez si ces opérations sont imposables à la TVA et pourquoi.

5. Opérations entrant par nature dans le champ d'application de la TVA et exonérations

Lors d'un entretien d'embauche dans un cabinet comptable, votre futur employeur souhaite évaluer vos connaissances fiscales. Il vous soumet les problèmes suivants :

1) Cession par une entreprise d'une machine.
2) Location par une entreprise d'un appartement à un particulier.
3) Vente de 15 000 litres de fuel livrés en citerne. La citerne a été prêtée contre une caution de 1 000 €.
4) Un particulier a revendu son ordinateur à son voisin.
5) Le serveur d'une terrasse de café a reçu à titre personnel 150 € de pourboires durant le mois.
6) Un plombier facture la réparation d'un évier.
7) Revente de bouchons plastique par une association de paralysés pour financer l'achat de fauteuils roulants.
8) Un notaire perçoit des honoraires pour la rédaction d'un contrat de société.
9) Ventes de noix par un distributeur grenoblois à une entreprise sud-africaine.
10) Une société de transports routiers facture la livraison de fret à son client (en France).
11) Un hypermarché facture et encaisse la vente d'un téléviseur.
12) Honoraires d'avocat.
13) Vente d'un entrepôt acquis il y a 22 ans.
14) Prime d'assurance multirisque pour une entreprise.
15) Honoraires d'une infirmière.
16) Prestation de service liée à l'organisation d'un cycle de formation (organisme privé à but lucratif) auprès de salariés d'une entreprise.
17) Location d'un entrepôt vide.
18) Intérêts et commission fixe sur escompte d'un effet de commerce.

QUESTION

Analysez ces opérations et précisez si elles sont imposables à la TVA. Justifiez vos réponses.

6. Synthèse

Expert-comptable stagiaire dans un cabinet de 15 salariés, vous devez résoudre quelques problèmes que vos collaborateurs n'ont pas su régler. Ils concernent principalement l'imposition ou non de quelques opérations réalisées sur le territoire national.

1) Opérations d'assurance.
2) Honoraires d'experts-comptables.

3) Honoraires d'un médecin conventionné par la Sécurité sociale.
4) Honoraires d'un vétérinaire.
5) Intérêts sur prêts bancaires.
6) Salaire d'un professeur de lycée.
7) Location de coffres-forts à une banque.
8) Location d'un appartement vide à usage d'habitation.
9) Location d'un entrepôt vide.
10) Location d'un entrepôt aménagé.
11) Location d'un véhicule utilitaire.
12) Location d'ordinateur.
13) Vente de marchandises à perte.
14) Construction par l'entreprise d'un entrepôt pour elle-même.
15) Vente d'une sculpture par un particulier à un autre particulier.
16) Fourniture d'électricité.
17) Note de restaurant correspondant à l'invitation de clients par une entreprise.
18) Cadeau offert à un fournisseur.
19) Insertions publicitaires dans un journal d'annonces locales.
20) Intérêts sur un prêt accordé à un salarié.

QUESTION

Indiquez si ces opérations sont imposables à la TVA. Justifiez vos réponses.

7. Synthèse

Vous êtes expert-comptable stagiaire dans un cabinet d'expertise comptable. Le responsable de cette entreprise vous charge de vérifier certains dossiers et de vous assurer que l'activité des clients concernés ou que les opérations effectuées entrent dans le champ d'application de la TVA.

1) L'entreprise Midinet est spécialisée dans le nettoyage d'immeubles industriels.
2) M. Dubois vend des médicaments.
3) La SA Clairvoi vend du matériel d'optique.
4) Les salariés de la SARL Barton ont fabriqué une nouvelle machine-outil.
5) L'entreprise Campbell cède un immeuble acquis sur plan il y a 3 ans.
6) La SA Barber, fabricant de parfums, offre des cadeaux au personnel prélevés sur les stocks de l'entreprise.
7) La SA Meunier construit un immeuble d'habitation pour le compte d'une société de location.
8) La SARL Locapar loue des appartement meublés.
9) La société Maïsadour vend des céréales.
10) M. Cuisseau est masseur kinésithérapeute.
11) M. Lapince, garagiste, a du réparer une panne sur son véhicule de dépannage.
12) La société d'assurance AVA vient de verser une indemnité d'assurance à un client dont un entrepôt vient d'être détruit par un incendie.
13) Formation en italien commercial, 600 euros pour 30 séances auprès d'un organisme privé.
14) La société Avas loue des voitures de tourisme.
15) Un commercial, salarié de l'entreprise Barber, vient de recevoir une commission exceptionnelle suite à une vente importante.

16) La banque Credicor vient de prélever des intérêts sur découvert.
17) M. Laloi, huissier de justice, vient d'encaisser des honoraires suite à une mise en demeure.
18) La SA Clairvoi cède un de ses camions de livraison.

QUESTION

Analysez ces opérations, précisez si elles sont imposables à la TVA et justifiez vos réponses.

8. Entreprise Duron : territorialité de la TVA

L'entreprise Duron est une entreprise de négoce de textile. Les documents comptables concernant les opérations avec l'étranger sont envoyés au service international chargé du suivi de ces opérations.

Pour la semaine qui vient de s'écouler, les documents concernant les opérations suivantes ont été adressés au service international.
1) Livraison de marchandises à un client belge.
2) Achat et livraison de diverses marchandises à un fournisseur américain.
3) Livraison de marchandises à un client français.
4) Livraison de marchandises à un client anglais (il n'a pas transmis son numéro intracommunautaire).
5) Livraison de marchandises à un client russe.
6) Acquisition d'une immobilisation à un fournisseur italien.
7) Achat de produits auprès d'un fournisseur grec.
8) Livraison de marchandises à un client japonais.
9) Livraison à un client français résidant en Guyane.
10) Acquisition de diverses marchandises auprès d'un fournisseur espagnol, ce dernier n'a pas tenu compte de votre numéro d'identification.

Tous les clients sont identifiés, sauf mention contraire dans l'énoncé.

QUESTION

Analysez ces opérations en les qualifiant (opérations nationales, exportations, importations, livraisons et acquisitions intracommunautaires) et donnez leur statut vis-à-vis de la TVA française.

9. Entreprise Polge : territorialité de la TVA

L'entreprise Polge est spécialisée dans la vente en gros de matériel informatique. Au cours du mois de mai, elle a réalisé les opérations suivantes :

• Achats de marchandises à divers fournisseurs
1) À un fournisseur japonais.
2) À un fournisseur allemand (le numéro d'identification intracommunautaire de l'entreprise Polge a été communiqué).
3) À un fournisseur français.
4) À un fournisseur anglais (ce fournisseur a traité l'achat sans tenir compte de la communication du numéro d'identification intracommunautaire).

• **Ventes de marchandises à divers clients**
1) À une entreprise distributrice installée en Guadeloupe.
2) À une entreprise distributrice installée en Espagne (le numéro d'identification intracommunautaire de cette entreprise a été communiqué).
3) À un ami italien de M. Polge de passage en France (il s'agit d'un ordinateur réservé à son usage personnel).
4) À une entreprise finlandaise (le numéro d'identification intracommunautaire de cette entreprise n'a pas été communiqué).
5) À un distributeur français installé à Paris.

Question

Indiquez, dans une réponse argumentée, si ces opérations sont soumises à la TVA française.

10. Entreprise Dimitri : déclaration d'échange de biens

Vous êtes responsable de la comptabilité client dans l'entreprise Dimitri (numéro d'identification : FR 99 999999999), installée à Orléans et qui travaille essentiellement avec l'étranger. Elle importe des bois précieux d'Afrique afin de les transformer en meubles de salon et salle à manger. Votre travail consiste à assurer l'enregistrement comptable des ventes et le suivi des encaissements des clients.
À la fin de chaque mois, vous devez transmettre au chef comptable les renseignements lui permettant de remplir les obligations fiscales de l'entreprise vis-à-vis de la TVA. Durant le mois de mai, les opérations suivantes ont été réalisées :

01/05 : Livraison et facturation de 20 meubles en ébène en Italie : 28 500 €.
(N° d'identification client : IT 99 999999999).
05/05 : Livraison et facturation à un client japonais de 8 meubles précieux : 11 500 €.
12/05 : Livraison et facturation de 100 meubles en teck vers l'Allemagne : 200 000 €.
(N° d'identification client : DE 99 999999999).
18/05 : Livraison et facturation de 50 meubles en ébène vers les Pays-Bas : 28 750 €.
(N° d'identification client : NL 99 999999999).
29/05 : Livraison et facturation de 30 meubles marquetés en France : 22 420 €.
(N° d'identification client : FR 99 888888888).

Questions

1) Classez les opérations en exportations, livraisons intracommunautaires et opérations nationales et précisez leur statut vis-à-vis de la TVA.
2) Préparez la déclaration simplifiée d'échange de biens.

Renseignements complémentaires

• Le numéro nomenclature produit pour cette activité est 94036010.
• Le code pays est le même que les deux lettres qui débutent le numéro d'identification.
• Extrait de la table des codes « régime » :

21	Livraison exonérée
22	Transfert taxable dans l'État membre d'arrivée
25	Régularisation commerciale entraînant une minoration de valeur (rabais, remise…)

11. Société Mourenx : territorialité de la TVA et comptabilité

La société Gaston Mourenx est productrice de vin de Bordeaux. Ses ventes s'effectuent au taux de 19,6 %. Elle réalise une partie de son chiffre d'affaires avec l'étranger. Les opérations internationales sont traitées par le comptable en fin de mois, et supervisées par l'expert-comptable de l'entreprise.
Au cours du mois de février, les opérations avec l'étranger ont été les suivantes :

02/02 : Livraison et facturation de 70 caisses de 12 bouteilles du millésime 1995 au Japon : 18 120 € HT.
20/02 : Acquisition d'un tracteur en Espagne (il a été livré et facturé) : 12 520 € HT.
28/02 : Livraison et facturation de 50 caisses de 12 bouteilles du millésime 1992 en Allemagne : 16 995 € HT.

QUESTION

Comptabiliser ces différentes opérations.

12. Jardins de Provence : préparation des déclarations

Vous êtes comptable dans l'entreprise « Jardins de Provence » dont l'activité est la fabrication de produits aromatiques alimentaires, des épices à l'huile d'olive.
L'entreprise est soumise au régime du réel normal.
Au début de chaque mois, vous préparez la déclaration de TVA de la période précédente. D'après le journal des ventes et les factures que vous avez classées chronologiquement, vous avez déjà pu établir les données suivantes pour le mois de mai :

1) Livraison et facturation de produits finis en France : 36 120 € HT.
2) Livraison et facturation de produits finis en Allemagne : 8 960 € HT.
3) Livraison et facturation de produits finis en Belgique : 5 630 € HT.
4) Livraison et facturation de produits finis aux États-Unis : 7 890 € HT.
5) Location d'un silo à grain équipé : 1 000 € HT.
6) Location d'un appartement à usage d'habitation meublé (inscrit au bilan) : 600 € HT.
7) Cession d'une machine agricole à un négociant en biens d'occasion : 520 € HT.
8) Acquisition, en Italie, d'une nouvelle machine agricole : 1 120 € HT.
9) Cession d'un hangar agricole construit il y a 8 ans : 86 000 € HT.
10) Mise en service d'un nouveau hangar construit par les salariés. Coût de production : 56 200 € HT.

Tous les numéros d'identification intracommunautaires ont été normalement transmis.

QUESTIONS

1) Classez ces opérations en fonction des catégories suivantes :
– ventes et prestations de service imposables ;
– autres opérations imposables ;
– acquisitions intracommunautaires ;
– exportations, autres opérations non imposables ;
– livraisons intracommunautaires.
2) Déterminez les opérations imposables à la TVA pour le mois de mai.

Chapitre 4

LA TVA EXIGIBLE

La TVA collectée est calculée par l'entreprise qui a réalisé l'opération imposable. Après avoir vérifié que l'opération concernée entre dans le champ d'application de la TVA (chapitre 3), il faut définir l'assiette de la taxe, c'est-à-dire la base imposable à la TVA, pour appliquer le taux approprié.
La date à laquelle la TVA devient exigible et doit être effectivement reversée au Trésor dépend de la nature de l'opération réalisée. Les entreprises qui réalisent à la fois des ventes de biens et des prestations de services peuvent faire coïncider les dates d'exigibilité sur autorisation.
Des règles précises de facturation et de comptabilisation s'imposent aux entreprises. Ces règles ont une double finalité au regard de la TVA : elles définissent les modalités d'application des obligations fiscales et constituent le cadre dans lequel s'exerce le contrôle de l'administration.

I. Les taux de TVA appliqués en France
II. La détermination de la base imposable à la TVA
III. L'assiette de la TVA dans certains cas particuliers
IV. L'exigibilité de la TVA
V. L'exigibilité de la TVA et les prestations de services
VI. Les obligations de facturation et de comptabilisation et la TVA

I. Les taux de TVA appliqués en France

1. Principe

L'harmonisation des taux au sein de l'Union européenne oblige l'État français à rapprocher ses propres taux de ceux préconisés par Bruxelles, c'est-à-dire un taux normal de 15 % au minimum et un taux réduit de 5,50 % au minimum. Des mesures transitoires permettent aux États membres d'utiliser des taux différents.

En France, le principe retenu est simple : le taux normal de 19,60 % est applicable à toutes les opérations (sauf dispositions particulières conduisant à appliquer un taux spécifique).

2. Les taux applicables aux principales opérations en France

Taux en vigueur	Opérations
Taux normal 19,60 % (à compter du 01/04/2000)	Toutes les opérations ne relevant pas d'un autre taux. Les prestations de services. Les travaux immobiliers. La plupart des produits énergétiques. Les ventes de boissons alcoolisées, de confiserie et de chocolats «fins» ainsi que les ventes à consommer sur place.
Taux réduit 5,5 %	Les produits alimentaires et les ventes de boissons non alcoolisées. Les produits d'origine agricole, de la pêche… sans transformation, ainsi que les engrais et les produits destinés à l'alimentation animale. Les livres, sauf les annuaires, tarifs, barèmes, publications à caractère pornographique ou incitant à la violence. Les médicaments non remboursés par la Sécurité sociale. Les transports de voyageurs, le logement en hôtels. La plupart des spectacles culturels ou de loisirs et les musées. Les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de 2 ans. Les opérations de collecte et de tris sélectifs des ordures ménagères.
Cas particuliers **Taux de 2,1 %** **Taux de 9,5 %**	 Les quotidiens de presse, publications hebdomadaires à caractère politique. Les médicaments remboursés par la Sécurité sociale. Ce taux constitue le taux réduit en Corse et dans les départements d'Outre-mer. Valeur du taux normal dans les DOM.

Remarque

Le taux normal a été modifié au cours de ces dernières années. Il était de 18,60 % avant le 01/08/1995 et de 20,60 % du 01/08/1995 au 31/03/2000.

3. Le cas de M. Foivun

M. Foivun est cafetier. Installé depuis de nombreuses années, il s'est constitué une clientèle régulière. La majorité de son chiffre d'affaires est réalisé à l'occasion du déjeuner, grâce à la vente de denrées à consommer sur place (sandwichs, etc.). Un « fast-food » s'étant installé à proximité de son entreprise, M. Foivun décide de concurrencer directement ce nouveau venu. Il réaménage sa devanture afin de créer un comptoir de vente de sandwichs et autres denrées alimentaires à l'extérieur de son café.

M. Foivun souhaite avoir quelques éclaircissements au sujet des taux de TVA applicables à certaines opérations :

– ventes de sandwichs et assimilés à des consommateurs sur place ;

– ventes de sandwichs et assimilés à des consommateurs de passage ;

– ventes de boissons faiblement alcoolisées (3°).

M. Foivun vend également des produits de confiserie (bonbons, caramels, chocolats, etc.).

Quels sont les taux de TVA applicables à ces opérations ?

• *Les ventes à consommer sur place sont taxées au taux normal de TVA (quel que soit le taux de TVA des ingrédients composant le produit).*

• *Les ventes sur la voie publique de frites, sandwichs, saucisses chaudes, merguez, etc., sont assimilées à des ventes à emporter. Le taux de TVA qui leur est applicable est le taux réduit (quel que soit le taux de TVA des ingrédients composant le produit).*

• *Les restaurateurs demandent avec insistance une harmonisation de leur taux de TVA (vers le taux réduit), afin de lutter à armes égales avec les établissements de restauration rapide (« fast-food ») qui bénéficient, sous certaines conditions, d'une imposition réduite pour les ventes à emporter réalisées à l'intérieur de leurs établissements.*

• *Les boissons dont le degré d'alcool est supérieur à 1,2 degré sont imposables au taux normal (quelle que soit la forme de la vente).*

• *Pour les ventes des produits de confiserie, le taux normal est applicable ; néanmoins, le chocolat, présenté sous forme de tablettes ou en bâton, n'est pas considéré comme un chocolat «fin» et bénéficie du taux réduit.*

Exercice 1

II. La détermination de la base imposable à la TVA

1. Principe

L'article 266-1-a du CGI définit les règles générales d'assiette de la TVA :

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

Base imposable = prix net total hors TVA

2. Éléments compris dans la base d'imposition

Sont compris dans la base imposable :
– le prix de vente hors TVA ;
– les compléments de prix : par exemple, les majorations pour faible facture, les délais rapides d'exécution ;
– les frais accessoires à la vente : par exemple, les commissions, les frais d'emballages, de transport, de cautionnement, d'assurances, etc., demandés aux clients en sus de la livraison ou de la prestation fournie ;
– les impôts et les taxes qui se rattachent à l'opération : par exemple, les droits de douane, les taxes parafiscales ou spéciales (textiles, horlogerie, édition, etc.), taxe sur les produits pétroliers ou la taxe locale d'équipement pour les constructions d'immeubles.

Remarque

Les frais de transport sont exclus de la base imposable si :
– la vente est réalisée aux « conditions départ » ;
– fait l'objet d'une facturation séparée.
Le transport est alors taxé à 19,60 %.

3. Éléments exclus de la base d'imposition

Ne sont pas compris dans la base imposable :
– la TVA elle-même ;
– les frais à la charge du client, relatifs à un contrat indépendant de la vente et réglés directement par ses soins (les intérêts versés à un organisme de crédit, par exemple) ;

– les frais et taxes que le fournisseur a avancés pour le compte de son client et auquel il en réclame le montant exact (droit de timbre d'une carte grise pour une vente d'un véhicule que le vendeur se charge d'immatriculer, par exemple) ;
– les intérêts moratoires acquittés par un client qui n'a pas réglé à la date prévue initialement.

4. Les réductions de prix

Il s'agit des rabais, remises, ristournes et escomptes.
Si ces réductions figurent sur la facture d'origine, elles entraînent une diminution de la base imposable : la TVA est calculée après la déduction des réductions, sur le « net hors taxes ».
Dans le cas où ces réductions sont accordées après facturation, ou bien si elles ne sont pas connues lors de l'établissement de la facture (cas de l'escompte conditionnel ou des ristournes périodiques), elles doivent être établies sur une facture d'avoir ou sur un document rectificatif.
Ce document doit indiquer le montant hors TVA de la réduction accordée, ainsi que la TVA correspondante.

Remarque

Les entreprises peuvent accorder à leurs clients des réductions « nettes de taxes ». Dans ce cas, la mention « net de taxes » doit figurer sur la facture. La TVA figurant sur la facture initiale ne doit pas être modifiée.

5. Le cas de M. Théodore

M. Théodore est vendeur de voitures dans un garage du centre de Paris. Un client vient prendre livraison d'un véhicule neuf. Après examen du dossier, il s'aperçoit que la facture n'a pas été établie. Le comptable étant parti, M. Théodore prépare cette facture en fonction des éléments figurant dans le dossier.
Prix catalogue du véhicule : 19 000 € HT.
Remise : 6 % sur le prix catalogue.
Frais d'aménagements spéciaux : 2 000 € HT.
Carte grise : 240 €.
Frais d'immatriculation : 20 €.

Pour achever d'établir la facture, M. Théodore se demande sur quels éléments la TVA doit s'appliquer.

Présentation synthétique de la facture

Prix catalogue	*19 000,00 €*
Remise 6 % sur prix catalogue	*1 140,00 €*
Net hors taxe	*17 860,00 €*
Frais d'aménagements spéciaux	*2 000,00 €*
Frais d'immatriculation	*20,00 €*
Total hors taxe	*19 880,00 €*

TVA à 19,60 %	*3 896,48 €*
Carte grise	*240,00 €*
Net à payer	*24 016,48 €*

Seule la carte grise n'est pas soumise à TVA, car il s'agit uniquement d'un remboursement exact du client à son fournisseur portant sur une somme que ce dernier a avancée pour son compte.

Exercices 2 et 3

III. L'assiette de la TVA dans certains cas particuliers

Seuls seront envisagés ici les cas particuliers suivants : importations et acquisitions intracommunautaires, livraisons à soi-même, immobilisations, emballages, prestations d'intermédiaires, échanges, indemnités, subventions.

1. Principes

Le tableau ci-dessous précise la base d'imposition à la TVA qui s'applique à certaines opérations particulières (attention, certaines opérations ne sont pas toujours soumises à la TVA, voir chapitre 3).

Opérations	Base d'imposition
· Importations	Valeur déclarée en douane.
· Acquisitions intracommunautaires	Même détermination qu'en régime intérieur (voir tableau grisé hors-texte).
· Livraisons à soi-même	Coût de revient des produits fabriqués ou coût d'achat des produits prélevés.
· Biens mobiliers d'investissement	Prix de cession.
· Immeubles	Prix de cession, si soumis à TVA (voir chapitre 3 paragraphe III).
· Emballages perdus	Ces emballages sont vendus avec la marchandise. Si l'emballage et le contenu sont soumis à des taux différents, c'est le taux correspondant à l'élément dont la valeur est la plus élevée qui s'applique à l'ensemble (les produits alimentaires font exception et restent imposés au taux réduit).
· Emballages consignés	La consignation est un prêt non soumis à TVA. Si l'emballage est restitué : – au prix de consignation : aucune TVA ; – à un prix inférieur au prix de consignation, la différence (location) est soumise à TVA (ce cas n'est pas au programme du BTS CGO).

☞

• Vente d'emballage	La non-restitution d'emballages consignés dans les délais en usage dans la profession est considérée comme une vente soumise à la TVA.
• Intermédiaires agissant en leur nom propre (commissionnaire)	Le commissionnaire est traité comme un acheteur et un revendeur, il collecte la TVA sur les marchandises ou services qu'il acquiert et qu'il destine à la revente.
• Intermédiaires agissant au nom d'autrui (courtier)	Montant des sommes perçues par le courtier en contrepartie de l'opération d'entremise.
• Échanges	Valeur des biens reçus en paiement, éventuellement majorée du montant d'une soulte.
• Indemnités	Les indemnités qui ont pour objet principal de réparer un préjudice (indemnités d'assurances, indemnités d'origine délictuelle) ne sont pas imposables car elles ne correspondent pas à la contrepartie d'un service rendu. Les autres indemnités constituant une réelle contrepartie d'une prestation de service nettement individualisée sont imposables, on trouve notamment des indemnités d'origine contractuelle (dépôt de garantie, cautionnement conservés par le créancier, arrhes et acomptes conservés à titre de dédommagement).

Évaluation des importations et des acquisitions intracommunautaires

• Mise en place de la zone euro

On distingue trois groupes de pays :

– Pays de l'Union européenne appartenant à la zone euro

Douze pays de l'Union européenne sur vingt-cinq font partie de la zone euro : Allemagne, Belgique, Espagne, France, Grèce, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal, Autriche et Finlande.

– Pays de l'Union européenne n'appartenant pas à la zone euro

Treize pays sur vingt-cinq conservent leurs devises nationales : Danemark, Royaume-Uni, Suède, Chypre, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Malte, Pologne, République tchèque, Slovaquie et Slovénie.

– Pays hors de l'Union européenne

• Règles applicables avec les pays hors zone euro

Les devises de la zone euro ont disparu à compter du 01 janvier 1999.

En conséquence, les monnaies des pays hors Union européenne (monnaies tierces) et les monnaies des pays de l'Union européenne hors zone euro (monnaies « out ») s'expriment par rapport à l'euro. Les taux de conversion à utiliser comportent obligatoirement six chiffres significatifs. Les sommes converties sont arrondies au cent ou au centime supérieur ou inférieur le plus proche. Si la troisième décimale est égale à 5, l'arrondissement se fait au centime supérieur.

Pour les opérations libellées en devises étrangères, il est fait référence, pendant toute la durée d'un mois donné, aux taux en euro constatés l'avant-dernier mercredi du mois précédent et publiés au Journal officiel.

• Règles applicables avec les pays de la zone euro

La base imposable des acquisitions intracommunautaires est évaluée en euros, monnaie commune à toute la zone euro.

• Exemple

Convertir 15 600 dollars en euros sachant que :
1 euro = 1,104136 dollar.
15 600 $ = 15 600/1,104136= 14 128,694 €, arrondis à 14 128,69 €.

2. Le cas du cabinet de M. Trouvers

Situation professionnelle

M. Trouvers dirige un important cabinet d'expertise comptable. Afin d'améliorer la qualité du traitement des dossiers de ses clients, il décide de créer un petit service juridique pour la TVA. Ce service est chargé de répondre aux questions posées par les gestionnaires des dossiers clients sur des problèmes spécifiques liés au traitement de la TVA.
Les premiers dossiers sont adressés à cette nouvelle entité avec des questions précises portant sur des cas particuliers figurant dans des dossiers clients.

• Dossier n° 1452 – Entreprise Jitoux – Gestionnaire du dossier : M. Nurer

Cessions réalisées au cours de l'année

– Un immeuble acquis le 01/05/N – 22 pour 70 000 €. Prix de cession : 950 000 €.
– Un ordinateur acquis le 15/07/N – 2 pour 8 000 €. Prix de cession : 2 000 €.
– Une voiture de tourisme acquise 26 000 € TTC le 01/02/N – 1. Prix de cession : 15 000 €.
Sauf indication contraire, toutes les sommes sont données HT.

Mémo
Mon client a cédé diverses immobilisations au cours de l'exercice. J'aimerais connaître le régime fiscal de ces cessions au regard de la TVA.
Cordialement, Nurer

• Dossier n° 422 – Entreprise Lumier – Gestionnaire du dossier : M. Louis

M. Lumier est chocolatier.
À l'occasion des fêtes de Noël, il a fait confectionner par ses salariés 20 pères Noël en chocolat, de 75 cm de hauteur, destinés à être offerts aux familles de tout son personnel.
Le coût de revient de ces friandises est estimé à 12 € l'unité.
Deux salariés ont consacré un mois de leur temps de travail à fabriquer une nouvelle machine destinée à traiter le chocolat dans des conditions optimales de température.
M. Lumier a récupéré la TVA sur le matériel utilisé pour la fabrication de ce nouvel outil.
Matières premières : 1 400 € HT.
Main-d'œuvre : 4 200 €.

Mémo
M. Lumier a réalisé quelques opérations dont j'ignore le traitement fiscal au regard de la TVA.
Une réponse rapide de votre part m'obligerait, car ce dossier a pris du retard.
Salutations, Louis

• Dossier n° 45 – Entreprise Vilin – Gestionnaire du dossier : M. Meunier

Question de M. Vilin :
« J'ai consigné à un de mes clients 10 boîtes isothermes à 15 € l'unité. Ce client m'a informé qu'il désirait en garder la moitié. Je suis prêt à donner une suite favorable à cette demande. Je voudrais que vous m'indiquiez les éventuelles incidences comptables et fiscales de cette opération. »

Mémo
M. Vilin me pose une question concernant les emballages.
Pouvez-vous me fournir des éléments de réponse ?
Merci, Meunier

• Dossier n° 1300 – Entreprise Burer – Gestionnaire du dossier : M. René

NOTE
L'entreprise Burer a acquis au cours de ce mois une camionnette au prix de 32 000 € HT.
L'ancienne camionnette de la société a été reprise pour un montant de 14 000 € HT.
Pouvez-vous m'indiquer le traitement de TVA applicable à cette double opération ?
Salutations distinguées, René

• Dossier n° 321 – Entreprise Kaolin – Gestionnaire du dossier : M. Edmond

L'entreprise Kaolin exploite une flotte de onze autobus dans la grande banlieue bordelaise. Le conseil général lui a alloué une subvention pour qu'elle maintienne en service une ligne déficitaire, mais indispensable pour la survie économique de petites communes.

Mémo
Cette subvention est-elle imposable à la TVA ?
Merci de votre réponse,
Edmond

• Dossier n° 653 – SA Pan – Gestionnaire du dossier : M. Niter

La SA PAN sise à Houilles est concessionnaire exclusif d'une grande marque automobile. Elle a perçu de la société dont elle vend les produits une indemnité destinée à la dédommager de ventes qui ont été effectuées dans son secteur géographique sans son intermédiaire.

Mémo
Pouvez-vous m'informer sur le traitement fiscal au regard de la TVA de l'indemnité perçue par mon client ?
Amicalement, Niter

Quelles sont les réponses apportées par le service juridique concernant le traitement fiscal au regard de la TVA de ces différents dossiers ?

• Dossier n° 1452 – Entreprise Jitoux – Gestionnaire du dossier : M. Nurer

Le traitement fiscal, au regard de la TVA, des différentes cessions d'immobilisations est le suivant :

• Immeuble

La cession ayant lieu plus de 5 ans après l'achèvement de l'immeuble, elle n'est pas soumise à TVA.

• Ordinateur

Lors de l'acquisition de l'ordinateur, l'entreprise Jitoux a récupéré la TVA. Il en résulte que la cession est soumise à la TVA sur le prix de cession au taux qui s'applique au bien neuf, quel que soit l'acquéreur de ce bien.
TVA collectée : 2 000 × 19,60 % = 392 €.

• Voiture de tourisme

La déduction de la TVA sur l'acquisition des voitures de tourisme n'est pas autorisée (voir chapitre 5). La cession de ce véhicule est exonérée de TVA.

• Dossier n° 422 – Entreprise Lumier – Gestionnaire du dossier : M. Louis

• Pères Noël

La fabrication de pères Noël en chocolat pour les offrir aux enfants du personnel est assimilable à une autoconsommation.
S'agissant d'une livraison à soi-même destinée aux enfants du personnel, cette opération est imposable à la TVA pour au moins deux raisons :

– la TVA sur les matières premières utilisées dans la fabrication de ces chocolats a été déduite (voir chapitre 5), cette déduction n'a de raison que si l'objet final vendu génère de la TVA collectée.

– le respect d'un principe « d'égalité fiscale » entre les différentes entreprises. On peut imaginer que d'autres entreprises offrent également des friandises aux enfants de leur personnel, mais ne les fabriquant pas, soient dans l'obligation de les acheter pour un montant, TVA comprise.
La TVA collectée au titre de cette fabrication est égale à :
12 × 20 × 19,60 % = 47,04 €.
Cette TVA ne sera pas récupérable par l'entreprise (voir chapitre 5).

• Nouvelle machine

La réalisation d'un nouvel outillage par les salariés est assimilable à une autofabrication.
Il s'agit d'une livraison à soi-même d'un bien mobilier d'investissement destiné à être utilisé pour les besoins de l'entreprise : cette opération est soumise à TVA. Cette TVA est également déductible, les conditions de déductibilité seront présentées au chapitre 5.
Base imposable : 1 400 + 4 200 = 5 600 €.
TVA collectée et déductible : 5 600 × 19,60 % = 1 097,60 €.

• Dossier n° 45 – Entreprise Vilin – Gestionnaire du dossier : M. Meunier

La consignation étant assimilée à un prêt, elle est réalisée hors taxe. Si le client garde les emballages, le prêt se transforme en une vente soumise à TVA. M. Vilin doit établir une facture à son client, du montant de la TVA, soit :
15 × 5 × 19,60 % = 14,70 €.
Afin d'éviter cette situation, les entreprises ont la possibilité de consigner avec TVA les emballages récupérables non identifiables. Si cette solution avait été choisie par l'entreprise Vilin, la TVA aurait été encaissée au moment de la consignation (solution non traitée ici).

• Dossier n° 1300 – Entreprise Burer – Gestionnaire du dossier : M. René

La reprise et l'acquisition des camionnettes s'analysent comme une double vente :
TVA facturée par le garagiste : 32 000 × 19,60 % = 6 872 €.
TVA facturée par l'entreprise Burer : 14 000 × 19,60 % = 2 744 €.

• ***Dossier n° 321 – Entreprise Kaolin – Gestionnaire du dossier : M. Edmond***

La subvention perçue par l'entreprise Kaolin est la contrepartie d'un service rendu à la collectivité, elle peut être considérée comme un complément de recette nécessaire à l'équilibre financier de cette ligne.
Une des deux raisons évoquées ci-dessus est suffisante pour une imposition de cette subvention à la TVA.

• ***Dossier n° 653 – S.A. Pan – Gestionnaire du dossier : M. Niter***

Cette indemnité a pour objet de compenser un préjudice commercial, elle est assimilée à un complément de prix que la SA Pan de Houilles aurait perçu si les transactions en cause avaient été réalisées avec son aide.
En conséquence, cette indemnité est imposable.

Exercices 4 et 5

V. L'exigibilité de la TVA

1. Principes

a) Pour déterminer sa TVA exigible, un assujetti doit analyser les opérations réalisées selon le processus suivant :

– Les opérations concernées entrent-elles dans le champ d'application de la TVA ?
– Si oui, sont-elles imposables (par nature, par disposition de la loi ou sur option) ou exonérées (chapitre 3) ?
– Si elles sont imposables, ces opérations sont-elles réalisées en France ? (règles de territorialité, chapitre 3) ?
– Si elles sont imposables en France, quels sont la base imposable et le taux correspondant ?
– À quelle date la TVA devient-elle exigible par le Trésor ?

La TVA ainsi facturée est collectée lorsque le fait générateur de la TVA a eu lieu et que la date d'exigibilité est atteinte. La date de versement au Trésor dépend de la date d'exigibilité.

b) Le fait générateur est *« le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe »* (CGI). Par exemple, la livraison d'un bien constitue le fait générateur pour les ventes de biens.

c) L'exigibilité est *« le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe »* (CGI).

2. Conséquences

a) Le fait générateur est donc l'événement qui fait apparaître la créance du Trésor.

Le fait générateur est fixé :
– à la date de livraison, pour les ventes de biens ;
– à la date de réalisation, pour les prestations de services.

La détermination précise du fait générateur prend toute son importance en cas de changement de taux de TVA, car le taux applicable sera celui en vigueur à la date du fait générateur et non à la date de l'exigibilité de la taxe.

b) L'exigibilité est la date qui fixe la période au titre de laquelle la TVA collectée est due au Trésor.

L'exigibilité est fixée :
– à la date de livraison (ou de délivrance) pour les ventes de biens ;
– à la date d'encaissement pour les prestations de services.

Il s'ensuit que :
– pour le client : c'est la date à laquelle naît le droit à déduction ;
– pour le Trésor : c'est la date à laquelle il peut exiger le paiement.

Remarque

Il est à noter que le fait générateur et l'exigibilité coïncident dans le cas des livraisons de meubles corporels, mais ils peuvent différer dans le régime des prestations de services. Dans ce cas, la différence entre la date du fait générateur et la date de l'exigibilité prend une importance particulière en cas de modification de législation (variation du taux, en particulier).

3. Analyse de quelques situations particulières

Nature de l'opération	Fait générateur	Exigibilité
Livraison de biens meubles corporels	Date de délivrance du bien	Date de délivrance du bien
Prestations de services et travaux immobiliers	Date d'exécution de la prestation de service	Date d'encaissement du prix (sauf si l'entreprise a opté pour acquitter la TVA d'après les débits)
Importation	Date de dédouanement	Date de dédouanement
Acquisition intracommunautaire	Date de délivrance du bien	– Le 15 du mois suivant celui où est intervenu le fait générateur – Ou à la date de la facture lorsque celle-ci, établie pour le prix total de livraison, est délivrée à l'acquéreur avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.
Livraison à soi-même	Date de première utilisation	Date de première utilisation
Acquisition de terrains à bâtir et vente d'immeubles neufs	Date de rédaction de l'acte notarié	Date de rédaction de l'acte notarié

Conséquences

• **Ventes de biens meubles corporels**

Seule la date de livraison détermine le fait générateur et l'exigibilité de la TVA. Par conséquent :

– les arrhes ou acomptes ne sont pas soumis à TVA ;
– le règlement à crédit n'a aucune incidence sur l'exigibilité de la TVA ;
– une clause de réserve de propriété ne modifie pas la date d'exigibilité ;
– en cas d'affacturage, la TVA est toujours exigible lors de la livraison du bien.

Remarque

Dans un contrat de crédit-bail, la TVA est due pendant la durée du contrat sur le montant des loyers versés. À l'expiration du bail, la TVA est due si l'utilisateur lève l'option d'achat.

• **Prestations de services**

La TVA est exigible à chaque encaissement.

Par encaissement, il faut entendre toutes sommes perçues à l'occasion de l'exécution de la prestation de services (acomptes, avances, règlements pour solde).

L'encaissement est réalisé :

– pour les chèques : par l'encaissement du chèque ; dans la pratique, à la réception du chèque ;
– pour les virements bancaires : à l'inscription au compte du fournisseur ;
– pour les effets de commerce : à l'échéance de l'effet, une remise à l'escompte n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité ;
– pour les règlements par affacturage : au paiement effectif du client entre les mains de la société d'affacturage, les commissions prélevées ne diminuent pas la base imposable.

4. Le cas de l'entreprise Gasné

L'entreprise Gasné est spécialisée dans les travaux de nettoyage industriel. La clientèle habituelle est constituée par des entreprises de la région de Strasbourg. Exceptionnellement, un particulier résidant en Allemagne, dont le loisir préféré est la peinture sur toile, demande un devis pour des travaux de nettoyage d'un local industriel qu'il vient d'acquérir à Strasbourg et qu'il désire utiliser comme atelier, afin d'exercer son passe-temps favori dans des conditions optimales de luminosité.

Le comptable de l'entreprise Gasné réalise un devis qu'il envoie pour acceptation.

Le devis est accepté le 01/03/N. Les travaux débutent le 15/03/N.

La facture est expédiée le 15/04/N.

Devis

Travaux de nettoyage :	4 500 €
TVA à 19,60 % :	882 €
	5 382 €

Conditions de règlement :
- 10 % à la commande ;
- 20 % au début des travaux ;
- 50 % à la fin des travaux à la réception de la facture ;
- 20 % un mois après la fin des travaux.

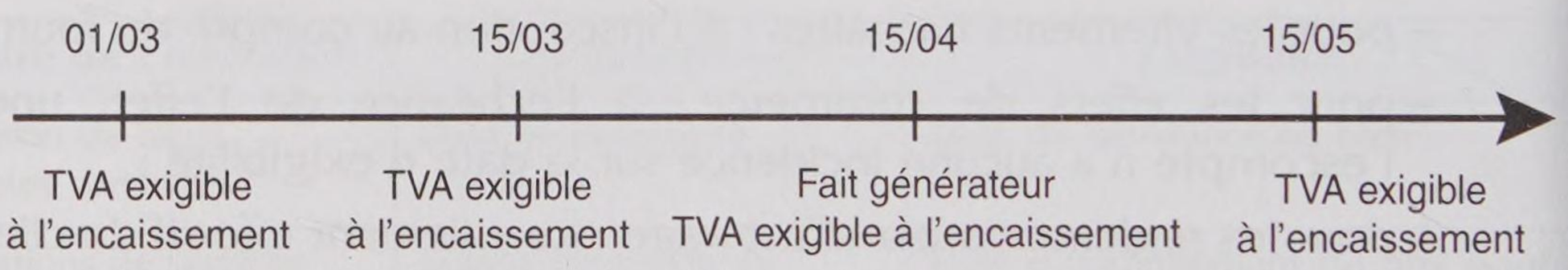
Le client étant un particulier résidant en Allemagne, cette opération est-elle imposable à la TVA ?
Dans l'affirmative quel serait le taux à utiliser ?

Quelles seraient les dates du fait générateur et de l'exigibilité, ainsi que le montant de la TVA due ?
Quelles seraient les conséquences d'une hausse d'un point du taux de TVA le 10/04/N ?

- *Les travaux de nettoyage industriel font partie du champ d'application de la TVA (opérations imposables par nature).*
- *L'immeuble étant situé en France, c'est la TVA française qui s'applique, la résidence et la nationalité du client n'ont aucune incidence.*

Les travaux n'étant pas effectués dans des immeubles à usage d'habitation, le taux de TVA à appliquer est le taux normal.

- ***Détermination des dates du fait générateur et de l'exigibilité***



- ***Calcul du montant de la TVA due***

L'entreprise doit la TVA lors de chaque encaissement :

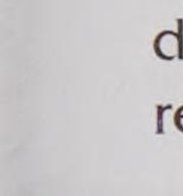
– à la commande le 01/03/N :	*882 € × 10 % =*	*88,20 €*
– au début des travaux le 15/03/N :	*882 € × 20 % =*	*176,40 €*
– à la fin des travaux le 15/04/N :	*882 € × 50 % =*	*441,00 €*
– au paiement du solde le 15/05/N :	*882 € × 20 % =*	*176,40 €*
		882,00 €

- ***Augmentation d'un point de TVA***

La prestation n'est pas achevée le 10/04/N, le taux de TVA à retenir pour cette opération est le taux en vigueur à la date du fait générateur. L'entreprise doit régulariser les versements déjà effectués.
La TVA due au titre de cette opération s'élevant à : 4 500 € × 20,60 % = 927 €
Régularisation de la TVA versée avant le changement de taux :

– TVA versée : 88,20 + 176,40 =	*264,60 €*
– TVA due : 927 × 30 % =	*278,10 €*
– TVA à récupérer auprès du client :	*13,50 €*

– TVA due à la fin des travaux le 15/04/N : 927 × 50 % = 463,50 €
– TVA due lors du dernier règlement le 15/05/N : 927 × 20 % = 185,40 €
Vérification de la TVA collectée : 264,60 + 13,50 + 463,50 + 185,40 = 927 €



Exercices 6 et 7

V. L'exigibilité de la TVA et les prestations de services

1. Principe

Les entreprises qui réalisent à la fois des livraisons de biens et des prestations de services sont confrontées à des difficultés particulières du fait que la date d'exigibilité est différente. Afin d'éviter les difficultés comptables qui en résultent, elles peuvent opter pour un paiement de la TVA d'après les débits.

2. Analyse du principe

2.1. Effets

Si l'option sur les débits est exercée, la TVA devient exigible dès l'inscription de la somme due au compte du client (en pratique, à la date de la facturation). Mais cette option ne doit pas avoir pour effet de retarder le paiement de la TVA. En conséquence, les sommes versées avant l'inscription au compte du client (acomptes, arrhes) restent soumises à la TVA.

2.2. Intérêt de l'option

Les dates d'exigibilité de la TVA lors des livraisons de biens et des prestations de services sont ramenées à la date de la facture (à l'exception des versements anticipés), ce qui simplifie les obligations comptables du fournisseur mais permet également au client de déduire la TVA dès réception de cette facture. En revanche, le fournisseur est conduit à faire l'avance de trésorerie correspondant au montant de la TVA entre le mois de la date de la facture et le mois de l'encaissement.

2.3. Redevables concernés

Il s'agit uniquement des entreprises qui réalisent des opérations pour lesquelles l'exigibilité est constituée par l'encaissement : prestataires de services, entrepreneurs de travaux immobiliers.

2.4. Modalités

L'option est globale : elle est demandée par le contribuable auprès du centre des impôts dont dépend l'entreprise et prend effet à compter du premier jour du mois suivant la demande. L'entreprise doit faire mention de cette option sur ses factures.

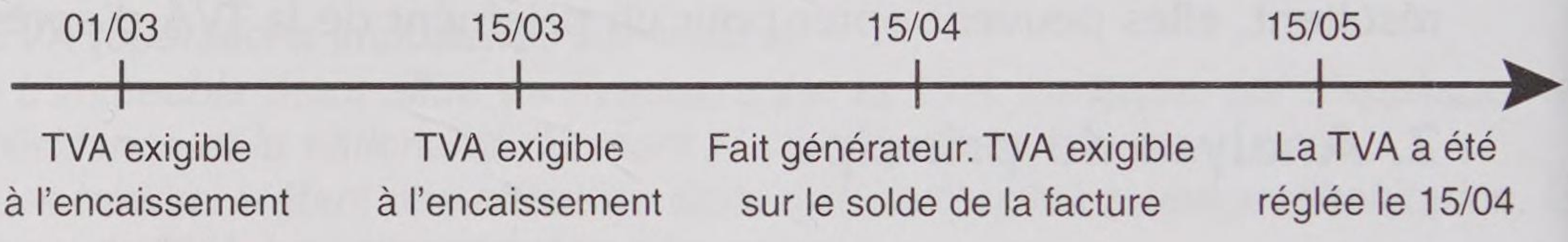
3. M. Gasné et l'option pour acquitter la TVA d'après les débits

Situation professionnelle

Le comptable de l'entreprise Gasné opte pour un paiement de la TVA d'après les débits.

Quelles seraient les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA, en cas d'option ?
Quelle serait alors la TVA due ?

• ***Fait générateur et exigibilité, si l'entreprise a opté pour acquitter la TVA « d'après les débits ».***



• ***Montant de la TVA due***

Même si l'entreprise a opté pour acquitter la TVA « d'après les débits », les versements effectués avant la réception de la facture entraînent l'exigibilité de la TVA, car l'option ne peut pas avoir pour conséquence de retarder le paiement de la TVA.

– à la commande, le 01/03/N :	*882 € × 10 % =*	*88,20 €*
– au début des travaux, le 15/03/N :	*882 € × 20 % =*	*176,40 €*
– à la fin des travaux, le 15/04/N :	*882 € × 70 % =*	*617,40 €*
		882,00 €

Exercices 8 et 9

VI. Les obligations de facturation et de comptabilisation et la TVA

I. Les règles de facturation

1.1. Principes

Tout assujetti, même s'il ne collecte pas la TVA (franchise de base, chapitre 3), doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu (note d'honoraires) pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations.
Les livraisons intracommunautaires, les exportations, les ventes en suspension de taxes donnent également lieu à l'établissement de factures.
L'assujetti doit conserver un double de tous les documents émis.

1.2. Mentions obligatoires devant figurer sur les factures (ou documents en tenant lieu)

a) Mentions d'ordre général

• Date et numéro de la facture.
• Nom du vendeur ou du prestataire et celui du client (ou leur raison sociale, ainsi que leurs adresses respectives ou le lieu de leur siège social).
• Numéro d'identification à la TVA (même si l'entreprise n'effectue pas d'opérations intracommunautaires).
• Référence à un dispositif d'exonération (à titre d'exemple les personnes bénéficiant d'une franchise de base doivent indiquer sur leurs factures la mention « TVA non applicable, article 193 B du CGI »).
• Date de l'opération.
• Quantité, dénomination, prix unitaire hors TVA, des biens délivrés ou des services rendus.
• Taux de TVA applicable à chacun des éléments facturés.
• Rabais, remises ou ristournes dont le principe est acquis et le montant chiffrable lors de l'opération.
• Par taux d'imposition : total hors taxe et taxe correspondante, mentionnés distinctement.
• Date de règlement.

b) Mentions spécifiques à certaines opérations

• *Opérations intracommunautaires*

Chaque entreprise assujettie à la TVA à l'intérieur de l'Union européenne est identifiée par un numéro national spécifique qu'elle doit faire figurer sur ses factures. Ce numéro est constitué par deux lettres indiquant le pays (FR pour

la France), suivies de deux chiffres servant de clé de vérification et du numéro de SIREN de l'entreprise (neuf caractères).
Lors de la réalisation d'opérations intracommunautaires, les numéros d'identification du vendeur (mention obligatoire) et de l'acquéreur doivent figurer sur la facture.
Pour les livraisons et transferts intracommunautaires exonérés, la facture doit porter la mention « *Exonération de TVA, article 262 ter-I du CGI* ».

• *Redevables qui ont opté pour acquitter la TVA d'après les débits*

Les redevables ayant opté pour une taxe sur la valeur ajoutée d'après leurs débits ne sont pas obligés de l'indiquer sur leur facture, mais il est conseillé de le mentionner par une mention adéquate afin que leurs clients puissent exercer leur droit à déduction.

• *Redevables bénéficiant d'une franchise de base*

Les personnes bénéficiant d'une franchise de base doivent indiquer sur leurs factures la mention : « *TVA non applicable, article 293-B du CGI* ».

1.3. Sanctions fiscales

Les omissions ou inexatitudes dans les mentions que doivent comporter les factures sont sanctionnées par une amende de 15 € par mention omise ou manquante.
Les ventes sans factures, les factures de complaisance (identités fictives, prête-nom, etc.), les factures ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle, sont passibles d'une amende de 50 % du montant de la transaction ou de la facture.

La TVA et les affaires impayées ou annulées

• La situation

Dans le cas de la vente de biens ou lorsque la TVA est exigible sur les débits, la TVA est comptabilisée sur les ventes avant d'avoir été encaissée.
L'entreprise peut donc se trouver dans la situation d'avoir payé cette TVA au Trésor et ne pas pouvoir l'encaisser du fait de la défaillance de son client

• La solution

En cas d'affaire annulée ou impayée, le Trésor public restitue la TVA déjà acquittée par l'entreprise et qui ne pourra définitivement pas être encaissée.

• Principe et conditions

L'affaire annulée doit être constatée par une facture rectificative mentionnant l'annulation de la première facture.
L'affaire impayée (en totalité ou en partie) donne lieu à restitution de la TVA si :
– l'irrécouvrabilité de la créance est prouvée (certificat délivré par le mandataire en justice chargé de la liquidation judiciaire, par exemple) ;

– une facture rectificative est adressée au client (double de la facture initiale) et porte la mention : « Facture demeurée impayée pour la somme de … € (hors taxe) et pour la somme de … € (TVA) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 72 CGI) ».

• La restitution de la TVA

Elle est demandée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit l'année où l'impayé a été constaté.
La TVA impayée est imputée sur la TVA collectée de la période.
Un excédent éventuel peut être remboursé.

2. Règles de comptabilisation

2.1. Principe

Les entreprises qui réalisent des opérations soumises à la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de justifier ces opérations.
Cette obligation est de nature fiscale et s'ajoute aux prescriptions générales du Code de commerce.
Les redevables ne tenant pas de comptabilité, doivent tenir un livre aux pages numérotées sur lequel ils inscrivent, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de leurs opérations, en distinguant, au besoin, les opérations taxables de celles qui ne le sont pas.

2.2. Analyse du principe

a) Informations devant figurer dans la comptabilité ou le livre spécial

Les informations devant figurer dans la comptabilité ou le livre spécial doivent permettre au redevable d'établir les différents imprimés de déclaration de la TVA, et à l'administration de contrôler les opérations afférentes à la TVA.
Les différentes mentions obligatoires sont définies à l'article 37 de l'annexe 4 du CGI :

« La comptabilité ou le livre spécial, dont la tenue est prescrite par le 3° de l'article 286 du Code général des impôts, doit notamment faire apparaître d'une façon distincte :
Les opérations non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.
Les opérations faites en suspension de ladite taxe.
Pour chaque acquisition de biens, services et travaux, l'indication de son montant, de la taxe sur la valeur ajoutée correspondante, ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur.
Pour chaque opération ayant donné lieu à l'émission d'une facture ou d'un document en tenant lieu comportant mention de la taxe sur la valeur ajoutée, le montant net de l'opération au taux exigible facturé, ainsi que le nom et l'adresse du client. »

Remarques

Si l'opération est réalisée avec un particulier, le commerçant peut se contenter d'indiquer uniquement le montant TTC.

Les opérations au comptant pour des valeurs inférieures à 75 € TTC peuvent être inscrites globalement en fin de journée si elles peuvent être justifiées (bandes de caisse enregistreuse, fiches de caisse, brouillards…)

b) Ventilation des affaires par taux de TVA

Afin de pouvoir répondre aux obligations déclaratives de la TVA, les redevables sont tenus de répartir les recettes qu'ils réalisent par taux d'imposition.
Cette ventilation peut présenter des difficultés à des entreprises réalisant des ventes au comptant ne donnant pas lieu à une facturation.
Plusieurs méthodes de ventilation de ces recettes sont proposées par l'administration, elles sont basées sur la comptabilisation des achats.

3. Le cas de M. et Mme Juniou

Situation professionnelle

M. Juniou possède un atelier de réparation de téléviseurs. Cet atelier jouxte un petit magasin de vente de matériel vidéo qui est tenu par sa femme.
Cette entreprise est installée depuis de nombreuses années dans un quartier populaire de Paris. M. et Mme Juniou connaissent la plupart de leurs clients.
La commande de matériel ou le dépôt de téléviseurs à réparer s'accompagnent obligatoirement d'un versement à valoir sur le montant définitif à payer.
Ces avances n'ont jamais été enregistrées en comptabilité, elles sont simplement notées sur un cahier destiné à cet usage.

L'organisation de cette entreprise est-elle conforme à la réglementation comptable et fiscale ?

Les avances perçues par l'entreprise Juniou ont un régime fiscal différent selon qu'il s'agit de versements en vue d'un achat ou d'une réparation.
L'acompte versé au titre d'une réparation est soumis à la TVA et doit faire obligatoirement l'objet d'un document faisant apparaître le montant de la TVA.
Cette dernière est exigible à la réception de l'acompte.
Ces avances (soumises ou non à la TVA) doivent obligatoirement être enregistrées en comptabilité.

Exercices 10, 11 et 12

EXERCICES

1. Cabinet Werner : taux de TVA

Vous êtes stagiaire dans le cabinet Werner. Avant de procéder à l'enregistrement de factures, un des collaborateurs vous a demandé de vérifier le taux de TVA applicable aux différentes opérations concernées :

1) Vente de dictionnaires.
2) Vente d'une nuit dans un hôtel 3 étoiles.
3) Réparation d'un véhicule par un garagiste.
4) Vente de médicaments remboursés par la Sécurité sociale.
5) Vente de mazout pour le chauffage.
6) Opération de maintenance informatique.
7) Vente de thon en boîte de conserve.
8) Vente d'un quotidien.
9) Vente d'un scooter.
10) Vente de deux repas au restaurant.
11) Commission d'une agence de voyage pour la vente d'un voyage organisé.
12) Vente d'un hebdomadaire de la presse féminine.
13) Vente de places pour un spectacle à la Comédie Française.

QUESTION

En vous aidant de l'annexe, précisez le taux de TVA applicable à chacune de ces opérations.

ANNEXE

Article 278 bis du CGI

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits suivants :

1° Eau et boissons non alcooliques ;

2° Produits destinés à l'alimentation humaine à l'exception :

a) Des produits de confiserie ;

b) Des chocolats et de tous produits composés comportant du chocolat ou du cacao.

Toutefois le chocolat, le chocolat de ménage, le chocolat de ménage au lait, les fèves de cacao et le beurre de cacao sont admis au taux réduit ;

c) Des margarines et graisses végétales ;

d) Du caviar ;

3° Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation ;

3° bis Produits suivants à usage domestique :

a) bois de chauffage ;

b) produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage ;

c) déchets de bois destinés au chauffage.

4° Aliments simples ou composés utilisés pour la nourriture du bétail, des animaux de basse-cour, des poissons d'élévage destinés à la consommation humaine et des abeilles, ainsi que les produits entrant dans la composition de ces aliments et dont la liste est fixée par arrêté du ministre de l'économie et des finances pris après avis des professions intéressées ;

5° Produits suivants à usage agricole :

a) Amendements calcaires ;

b) Engrais ;

c) Soufre, sulfate de cuivre et grenaille utilisée pour la fabrication du sulfate de cuivre, ainsi que les produits cupriques contenant au minimum 10 % de cuivre ;

d) Produits antiparasitaires, sous réserve qu'ils aient fait l'objet soit d'une homologation, soit d'une autorisation de vente délivrée par le ministre chargé de l'agriculture ;

6° Livres, y compris leur location.

2. TVA et facturation

Un garagiste, chargé de l'entretien du parc automobile de sa ville établit les factures correspondant aux dernières opérations effectuées. Au cours de ce mois la ville a pris livraison de deux véhicules destinés aux services techniques communaux.

• Facture n° 430 du 30 octobre

Entretien d'un véhicule de tourisme (réfection des freins et de l'embrayage) :

– main-d'œuvre	185 €
– pièces détachées	125 €
– petites fournitures	10 €
– lavage	2 €
– carburant	25 € TTC

• Facture n° 431 du 30 octobre

Location d'un véhicule utilitaire :

– location du 15 au 30 octobre, soit 16 jours à 60 €.

Le client a opté pour un supplément forfaitaire pour suppression de franchise, soit 8 euros par jour.

• Facture n° 432 du 30 octobre

Pour livraison le 19 octobre de deux véhicules neufs commandés en septembre :

Éléments de la facture	Mégane	Camion SG3
– Prix catalogue	14 940,00	15 702,25
– Carte grise	137,20	190,56
– Options	487,84	
– Aménagements spéciaux		1 753,16
– Radio stéréo	243,92	243,92
– Forfait mise à disposition	121,96	152,45
– Remise sur prix catalogue et options	5 %	3 %

Ces trois factures sont payées le 15 décembre par mandat administratif. Toutes les valeurs ci-dessus sont indiquées hors TVA, lorsque celle-ci s'applique.

QUESTION

Présentez le calcul de la TVA pour chacune des trois factures.

3. Entreprise Fruidor : port et facturation

L'entreprise Fruidor installée à Rungis est spécialisée dans le négoce de fruits et légumes exotiques. Vous venez de recevoir au service comptable un bon de livraison concernant 2 tonnes de bananes vendues à une centrale d'achat d'un grand réseau commercial. Sur la base des renseignements fournis, vous devez établir la facture destinée au client, la saisir comptablement, la classer dans un échéancier en attendant le règlement.

Prix : 4 000 € HT (taux à 5,5 %).
Port aux conditions départ (le transport est dissocié de la vente, taux à 19,60 %) : 20 € HT.

QUESTIONS

1) Établissez la facture concernant cette vente.
2) Si la vente avait été réalisée aux conditions arrivée, quelle serait la conséquence sur la présentation de la facture ?

4. Société Netinfo : facturation – acompte – reprise

La société Netinfo est spécialisée dans la vente de matériel informatique neuf et d'occasion auprès des entreprises. Vous êtes chargé(e) de récupérer les bons de commande rédigés par les commerciaux afin de préparer la facture, cette dernière étant expédiée au client après la livraison. Un double est conservé, afin de pouvoir procéder à la comptabilisation. Toutes ces opérations relèvent du taux normal de TVA.

Renseignements reçus pour la commande n° 256/001, effectuée par l'entreprise Beauséjour :
– Vente d'un pentium 330 : 2 300 € HT.
– Vente d'un lecteur de DVD-ROM : 250 € HT.
Le commercial a accordé une remise de 5 % sur l'ensemble. Il a aussi consenti à reprendre l'ancien matériel au prix de 200 € HT.
Le client avait versé un acompte de 956,80 €, le reste est réglé à 60 jours fin de mois après la livraison.
Le matériel est livré au client aux conditions arrivée. Frais de port : 20 € HT.

QUESTION

Présentez la facture n° 256/001 liée à cette commande.

5. Société Apur : subventions

La société Apur est une entreprise de transport de personnes installée en Aveyron. Elle assure notamment le transport de collégiens habitant dans des villages isolés, vers l'établissement scolaire le plus proche. La comptabilité est tenue par l'épouse du gérant qui a quelques notions de comptabilité. Son travail est revu par un expert-comptable qui vient sur place. Lors de l'étude des comptes du mois de septembre, l'édition du journal des opérations diverses a montré deux problèmes :

	12/09/N		
512	Banque	21 100	
470	Compte d'attente		21 100
	Subvention du conseil général		
	21/09/N		
512	Banque	50 000	
470	Compte d'attente		50 000
	Subvention du conseil général		

Après avoir interrogé la comptable, il apparaît que la première subvention est perçue mensuellement et vient en complément d'une réduction de prix accordée aux familles des collégiens. La deuxième vient financer partiellement l'acquisition d'un nouvel autobus scolaire.

QUESTION

1) Vérifiez l'imposition à la TVA de ces deux subventions ; justifiez-la.
2) Procédez aux corrections comptables.

6. Entreprise Dufour : exigibilité et opérations internationales

L'entreprise Dufour a pour activité la fabrication de roulements à bille. Elle achète ses matières premières à l'étranger et ses clients sont aussi bien français qu'européens. M. Dufour dispose d'un aide-comptable qui établit les factures, suit les règlements des clients, les paiements aux fournisseurs et enregistre les opérations courantes. Toutefois, les opérations internationales (acquisitions et livraisons intracommunautaires, exportations…) dépassent ses compétences. Elles sont étudiées mensuellement par un collaborateur du cabinet comptable, qui supervise la comptabilité afin de préparer la déclaration de TVA et passer les écritures comptables nécessaires.
Pour le mois de juin, on trouve les documents suivants :
– Bulletin de livraison et facture n° 127/N en date du 6/06/N concernant des achats d'acier en provenance d'Allemagne. Montant : 32 000 € HT.
– Bulletin de livraison n° 128/N en date du 10/06/N concernant des achats d'acier en provenance d'Allemagne. Montant : 15 000 € HT.

– Facture n° V521/N du 21/06/N correspondant à une vente de 20 000 roulements à bille en Espagne. Montant : 17 320 € HT.
– Bulletin de livraison n° 129/N du 28/06/N concernant des pièces détachées en provenance d'Italie. Montant : 8 000 € HT.
– Le 2/07/N réception de la facture n° 128/N correspondant à la livraison du 10/06/N.

QUESTIONS

1) Calculez la TVA exigible liée à ces opérations pour le mois de juin.
2) Enregistrez au journal tous les éléments nécessaires.

7. Entreprise Laurent : fait générateur et exigibilité

L'entreprise Laurent est spécialisée dans la pose et la maintenance de systèmes de sécurité. Elle s'engage à effectuer des travaux auprès de la société Arnoux.
L'entreprise Laurent envoie le 05/08/N à son client le devis suivant :

Entreprise Laurent

Devis

à Entreprise Arnoux

Travaux d'entretien HT :	18 000 €
TVA à 19,60 % :	3 528 €
Total TTC :	21 528 €

Conditions de règlement :
30 % à l'acceptation du devis
70 % un mois après la fin des travaux

Le devis est accepté le 10/08/N.
Les travaux débutent le 01/09/N et sont facturés le 30/09/N à leur réception.
Les règlements ont été effectués comme prévu au devis.

QUESTIONS

1) Passez les écritures comptables en retenant l'hypothèse que l'entreprise n'a pas opté pour acquitter la TVA « d'après les débits ».
2) En supposant qu'à la suite d'une décision gouvernementale, la TVA diminue d'un point au 15/09/N, analysez les conséquences de cette diminution, en supposant que l'entreprise n'a pas opté pour acquitter la TVA « d'après les débits ».

8. Entreprise Laurent : exigibilité (suite)

Reprenez l'énoncé de l'exercice 7 et passez les écritures comptables dans le cas où l'entreprise a opté pour acquitter la TVA « d'après les débits ».

9. Entreprise Laflêche : exigibilité – évaluation option fiscale

M. Laflêche tient un commerce de négoce et de réparation de matériel micro-informatique.
Au cours du mois de novembre, il a réalisé les opérations suivantes :

01/11 : Vente de micro-ordinateurs, valeur : 1 250 € HT, payés au comptant et vente de fournitures diverses au comptant : 120 € HT.

02/11 : Vente de micro-ordinateurs : 1 850 € HT, payables à 60 jours.

03/11 : Réparation d'un matériel : 160 € HT, payables à 30 jours.

05/11 : Vente de matériel informatique à un client belge. Montant : 6 500 € HT, paiement 50 % au comptant et le solde à 60 jours. La facture est jointe à la livraison, le client nous a communiqué son numéro d'identification intracommunautaire.

10/11 : Encaissement d'une facture concernant une vente d'un matériel livré et facturé en octobre. Montant TTC : 2 940 €.

11/11 : Vente d'imprimantes à un client français qui fournit une attestation d'exportation. Montant : 2 400 € HT.

14/11 : Encaissement d'une facture concernant l'entretien du matériel d'une entreprise au mois de juillet. Montant : 480 € HT.

15/11 : Facturation et encaissement d'une réparation au comptant : 120 € HT.

16/11 : Enregistrement des ventes de petites fournitures au comptant pour la quinzaine écoulée. Montant total : 750 € HT.

17/11 : Vente d'un micro-ordinateur, valeur HT : 3 500 €, et reprise de l'ancien matériel du client pour 500 €. Le client verse un acompte de 1 500 € et réglera le solde le mois prochain. Le client est un particulier non assujetti à la TVA.

18/11 : Accord d'un escompte de 25 € HT pour le règlement anticipé du client Tixburo et expédition de la facture d'avoir correspondante. La facture d'origine crrespond à une vente de matériel.

20/11 : Le client Infomor a réglé par anticipation, le mois précédent, sa facture de réparation d'un ordinateur et bénéficie d'un escompte de 31 € HT. Un chèque est immédiatement expédié.

22/11 : M. Laflêche met en service, pour gérer son activité, un ordinateur avec disque dur et imprimante laser qu'il avait en stock. Valeur à l'achat : 4 400 € HT.

25/11 : Acompte d'un montant de 750 € à valoir sur l'acquisition d'un matériel, prévue au début de l'année prochaine, qui s'élèvera à 18 500 € HT.

Les opérations ci-dessus sont soumises au taux normal de la TVA.

QUESTIONS

1) Déterminez la TVA collectée relative aux opérations du mois de novembre.
2) En quoi consiste l'option pour le paiement de la TVA « d'après les débits » ?
3) Si M. Laflêche avait opté pour acquitter la TVA « d'après les débits », quelles seraient les conséquences de cette option sur le calcul de la TVA collectée de novembre ?

10. Entreprise Delfon : synthèse – exigibilité

L'entreprise J. Delfon, installée à Gujan-Mestras, est spécialisée dans la construction et la réparation de bateaux de plaisance. Elle sous-traite la tenue de sa comptabilité au cabinet Delmas. Au début de chaque mois, vous recevez un dossier comprenant l'ensemble des documents comptables du mois. Après la saisie sur un logiciel comptable, vous devez préparer la déclaration de TVA, et déterminer la TVA collectée. Pour le mois de juillet, le dossier comprend les documents suivants :

Delfon

Facture

02/07/N
Doit Arnaud

Moteur 150 CV
Montant HT : 9 800,00 €
TVA 1 920,80 €

11 720,80 €

Règlement 30 jours
Le 01-08-N

Delfon

Facture

11/07/N
Doit Dumont

Réparation d'une coque
Montant HT : 100,00 €
TVA 19,60 €

119,60 €

Règlement comptant en espèces
TVA d'après les débits

Delfon

Facture

28/07/N
Doit Martin

Réparation d'un moteur
Montant HT : 200,00 €
TVA 39,20 €

239,20 €

Règlement sous huitaine
TVA d'après les débits

Remise de chèques 25/07/N

Chèque n° 6691998 : 860 €
(acompte facture de réparation)

Chèque n° 999746 : 6 300 €
(règlement facture de vente)

Chèque n° 798561 : 225 €
(règlement comptant réparation)

29/07/N

Mise en service d'un petit hors-bord fabriqué dans nos ateliers pour les déplacements dans le port.

Matières : 800 €
Main-d'œuvre : 2 200 €

Delfon

Facture

30/07/N
Doit Gonzalez

Moteur 80 CV
Montant HT : 6 800 €

Règlement 30 jours
(le n° intracommunautaire
a été transmis)

QUESTIONS

1) Calculez la TVA exigible du mois de juillet.
2) Enregistrez l'écriture concernant la livraison intracommunautaire.

11. Entreprise Patora : synthèse – TVA collectée

L'entreprise Patora, spécialisée dans la vente de peinture et de matériels pour peintres, effectue également des travaux de peinture et de ravalement. On a reconstitué les opérations d'octobre et de novembre en ressortant des archives les factures de ventes et les règlements concernant cette période. Le calcul concernant le mois d'octobre a fait apparaître une base imposable de 11 225 €.

• Opérations d'octobre

03/10 : Facture n° 1534 relative à la vente de 150 pots de peinture de 50 kg à la société Jater, au prix de 28 € HT pièce.

06/10 : Facturation de la vente d'un échafaudage à la société Durand pour un montant de 3 500 € HT ; acceptation d'une traite au 30/11 à titre de règlement.

10/10 : Facture n° 8690 d'un montant de 8 550 € HT, adressée à la société Fouroux, correspondant à des travaux de réfection de divers bureaux. La société Fouroux avait déjà versé un acompte de 30 % du montant du devis (8 550 € HT) au début des travaux en septembre. Elle verse immédiatement un deuxième acompte de 30 % et versera le solde au 30/11.

18/10 : Facture au garage Moutier concernant la remise en état des bureaux :
– travaux de peinture : 2 350 € HT
– fourniture de moquette : 150 m^2 à 21 € HT le m^2
– pose de la moquette : forfait de 1 800 € HT
Règlement au 15/11.

22/10 : Facture n° 8693 pour la vente de peinture à un artisan : 850 € HT ; règlement sous huitaine.

30/10 : Facture n° 8694 à la société Vélomotos, pour la location d'une décolleuse et d'un échafaudage pendant une semaine ; montant de 110 € HT, réglés immédiatement.

• Opérations de novembre

02/11 : Acompte de 560 € reçu d'un client pour une commande de peinture.

05/11 : Réception d'un règlement de 1 064,44 € TTC du client Nuroi, pour solde de divers travaux effectués dans son entreprise. La facture date de septembre.

10/11 : L'entreprise Patora vient d'achever des travaux de peinture effectués dans un nouveau local qu'elle a loué depuis deux mois. Fournitures (peintures, enduits, papiers peints) : 900 € HT. Ces fournitures ont été prélevées sur le stock. Le travail a été effectué par les ouvriers de l'entreprise et correspond à 1 850 € de main-d'œuvre, charges sociales comprises.

15/11 : Encaissement du règlement de la facture du 18/10 du client Moutier.

17/11 : Facture n° 589712 relative à la vente d'un mélangeur à peinture d'un prix de 1 185 € HT. L'ancien mélangeur du client a été repris pour 185 €. Le client est un particulier non assujetti à la TVA.
Le règlement se fera par quatre traites, la première payable le mois suivant.

20/11 : Facture pour vente de peinture et de papiers peints à un client belge qui a communiqué son numéro d'identification intracommunautaire. Peintures, papiers peints : 12 000 € HT

28/11 : Ventes de peinture et de fournitures de la quinzaine :
– au comptant : 16 500 € HT ;
– à crédit : 11 250 € HT.

30/11 : Réception du règlement correspondant à la facture n° 8690 du 10/10 sur les établissements Fourreaux.

Toutes les opérations sont soumises au taux normal de TVA.

QUESTIONS

1) Vérifiez la déclaration de TVA d'octobre concernant la TVA collectée.
2) Calculez la TVA exigible de novembre.

12. Entreprise Libéron : synthèse – TVA collectée

M. Libéron est compagnon menuisier. Il dirigeait un atelier de restauration de meubles de style. Depuis peu, il s'est lancé dans la fabrication de meubles de valeur. Vous avez été embauché(e) depuis peu pour tenir la comptabilité de l'entreprise et remplir les déclarations fiscales. Les opérations comptables sont saisies sur un logiciel comptable au fur et à mesure de la réception des pièces (factures, chèques, etc.). Elles sont ensuite classées pour assurer le suivi des encaissements et décaissements (pour faciliter ce travail, M. Libéron utilise des journaux et comptes auxiliaires, notamment pour les clients et fournisseurs). Comme au début de chaque mois, vous rassemblez les renseignements nécessaires pour le calcul de la TVA exigible. Les données que vous avez rassemblées concernant le mois de septembre sont les suivantes :

• Ventes de meubles en France : 32 760 € HT.
• Livraison intracommunautaire de meubles : 9 850 € HT.
• Restauration :
– facturation HT : 5 820 € ;
– encaissements TTC : 2 386 €.
• Réception d'une facture concernant une machine en provenance de Belgique : 17 800 € HT (la livraison a eu lieu le même jour).
• Mise en service d'agencement de l'atelier fabriqué par les ouvriers :
– matières : 1 000 € ;
– main-d'œuvre : 1 300 €.

QUESTIONS

1) À partir de quels comptes peut-on retrouver les informations résumées ci-dessus ? Quelle organisation comptable faut-il prévoir ? À quel niveau le travail est-il rendu plus difficile depuis le lancement de l'activité de fabrication ? Quelle solution proposez-vous ?
2) Calculez la TVA exigible du mois de septembre.

Chapitre 5

LA DÉDUCTIBILITÉ DE LA TVA

Analyser la déductibilité de la TVA consiste à s'assurer si la TVA figurant sur les factures provenant des fournisseurs pourra être déduite ou non de la TVA collectée au cours de la même période. Il en résulte pour l'entreprise un ensemble de vérifications de conformité avec la législation et d'opérations fiscales, périodiques pour la plupart. Cette législation peut évoluer d'une année sur l'autre, selon les lois de finances.

Une TVA déjà déduite peut être remise en cause à l'occasion de circonstances précises. Dans ce cas, la totalité ou une partie de cette taxe devra être reversée. En revanche, le mécanisme inverse peut jouer dans certains cas, et conduire l'entreprise à obtenir un complément de déduction.

I. Qui peut récupérer la TVA ?
II. Les conditions de déduction de la TVA
III. Les exclusions du droit à déduction
IV. Comment contrôler la TVA déductible ?
V. L'imputation de la TVA déductible
VI. Comment récupérer un crédit de TVA ?
VII. Les cas de reversement de la TVA déduite sur les biens et services
VIII. Les cas de reversement de la TVA déduite sur les immobilisations

I. Qui peut récupérer la TVA ?

1. Principe

Le principe général de déduction est défini par l'article 271-1 du CGI :

> **« La TVA 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 ».**

2. Analyse du principe et conséquences

La règle générale est donc le droit de déduire de la TVA collectée et exigible, la TVA payée sur les achats correspondants à cette opération.
Mais cette déduction n'est autorisée que si l'opération est soumise à la TVA.
Donc, **la TVA sur les achats n'est déductible que pour les personnes soumises à la TVA, et seulement pour les achats correspondant à des opérations imposables.**
On peut en conclure que seule une entreprise entièrement soumise à la TVA (qui applique la TVA sur la totalité de ses ventes) peut déduire la taxe qu'elle a payée à ses propres fournisseurs (en amont).
Il s'agit d'un principe général qui constitue un véritable droit à déduction.
Le cas des entreprises partiellement soumises à la TVA n'est pas envisagé dans cet ouvrage.

3. Les clients de M. Dumont et la TVA

Situation professionnelle

Divers clients de M. Dumont, expert-comptable, ont acquis du matériel ou des marchandises au cours de ce mois de novembre :
– M. Jean, commerçant, a acheté pour 5 400 € HT de marchandises ;
– M. Pierre, artisan menuisier, a acheté une machine à bois valant 10 000 € HT ;
– M. François est médecin libéral et a acquis du matériel de radiologie valant 60 000 € HT.

Peuvent-ils tous les trois récupérer la TVA payée à leurs fournisseurs ?

M. Jean est commerçant. Par nature (sauf exception), les opérations qu'il réalise sont soumises à la TVA. La TVA sur ses achats pourra donc être déduite de la TVA collectée sur les ventes.
M. Pierre est artisan menuisier. Bien que n'étant pas commerçant, ses opérations sont soumises à la TVA, car il s'agit de ventes ou de prestations de services réalisées à titre onéreux. La TVA sur l'acquisition de sa machine est donc déductible de la TVA qu'il facture au titre des travaux qu'il réalise pour ses clients.
M. François est médecin libéral. À ce titre, il est exonéré de TVA. Ne facturant aucune TVA à ses clients, il ne peut pas déduire la TVA payée sur ses achats et ses acquisitions de matériel.

Conclusion

Les vérifications à effectuer consistent donc à :
– s'assurer que la personne ou l'entreprise concernées sont effectivement assujetties à la TVA ;
– contrôler que les achats correspondent bien à des opérations soumises à la TVA.

Exercice 1

I. Les conditions de déduction de la TVA

Le droit à déduction de la TVA ne peut s'exercer que si certaines conditions sont remplies. Ces conditions visent à empêcher la fraude et à limiter les litiges avec l'administration fiscale.

1. Les conditions de forme

1.1. Principe

La TVA doit figurer sur un document justificatif.

En l'absence de ce document, le droit à déduction de la TVA ne peut pas s'exercer.

Ce document doit être conservé pendant 6 ans pour servir de preuve en cas de litige avec l'administration.

Il s'agit d'une condition de forme qui doit être respectée.

1.2. Analyse du principe et ses conséquences

Le document dépend de la nature des opérations réalisées :

Opérations réalisées	Documents exigés
Achats de biens ou de services Acquisitions d'immobilisations	Facture d'achat ou d'acquisition
Acomptes sur prestation de services	Facture d'acompte
Échanges intracommunautaires	Déclaration des échanges de biens et facture
Importations	Document douanier
Livraison à soi-même	Mention sur la déclaration de TVA

2. Conditions de fond

2.1. Principe

La TVA n'est déductible que si elle porte sur :
– des biens ou des services nécessaires à l'exploitation et engagés dans l'intérêt de l'exploitation ;
– des biens ou des services utilisés au moins pour 10 % de façon professionnelle ;
– des biens ou des services utilisés pour la réalisation d'opérations imposables à la TVA ;
– des biens ou des services dont la déduction n'est pas interdite par une disposition légale (voir page suivante).

2.2. Analyse du principe et ses conséquences

Ces limitations résultent de la volonté d'écarter du droit à déduction la TVA portant sur :
– les dépenses à caractère somptuaire (yachts, par exemple) ou réalisée dans l'intérêt personnel du dirigeant ou de sa famille, ou encore les dépenses d'agrément ;
– les dépenses concernant, en réalité, des achats effectués par des particuliers ;
– les achats concernant des opérations non soumises à la TVA.

3. M. Jean, la TVA et les factures

Situation professionnelle

M. Jean a réuni les factures correspondant à ses achats du mois de novembre. Il manque une facture correspondant à des achats de fournitures de bureau pour 70 € HT.
Par ailleurs, il a également transmis à l'expert-comptable une facture correspondant à des achats de vêtements personnels pour 1 000 € HT.

Peut-il quand même déduire la TVA correspondante ?

L'absence de facture justifiant le paiement de la TVA à son fournisseur va priver M. Jean de la possibilité de récupérer la TVA sur ces 70 € d'achat de fournitures de bureau.
En effet une des conditions de forme n'est pas respectée.
La TVA portant sur l'achat pour 1 000 € de vêtements personnels ne sera pas non plus déductible, la TVA n'étant déductible que pour des achats nécessaires à l'exploitation et engagés dans l'intérêt de cette dernière.

Exercice 2

III. Les exclusions du droit à déduction

1. Principe

Bien que respectant les conditions de déduction (de fond et de forme), certaines opérations subissent une exclusion du droit à déduction de la TVA. Ces mesures dérogatoires sont prévues de façon expresse par la loi.

2. Analyse du principe et ses conséquences

Le tableau suivant dresse la liste de ces exclusions :

Les exclusions du droit à déduction	
1. Les dépenses de logement engagés au profit des dirigeants ou du personnel de l'entreprise :	**Sauf :** – les dépenses relatives à la fourniture gratuite du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de sécurité de gardiennage ou de surveillance ; – les immobilisations qui sont spécialement affectés sur les lieux-mêmes du travail à la satisfaction collective des besoins du personnel : dortoirs d'ateliers ou de chantiers.
2. Les dépenses d'acquisition, d'entretien ou de location de moyens de transport des personnes : – véhicules de tourisme ; – bicyclettes ; – motocyclettes ; – bateaux ; – automobiles break.	**Sauf :** – les entreprises de construction de ces véhicules ; – les camionnettes, les tracteurs ; – les transports publics : taxis, ambulances, bateaux, exploitant d'autocars, d'avions, les sociétés de location de véhicules ; – les véhicules de plus de 9 places assises utilisés par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail ; – les véhicules utilitaires.
3. Cadeaux et libéralités : – tous les cadeaux et services rendus à titre gratuit quels qu'en soient le bénéficiaire et la motivation.	**Sauf :** – les échantillons, les articles de réclame et les spécimens ; – les articles d'une valeur unitaire inférieure à 31 € TTC par an et par bénéficiaire.
4. Certains produits pétroliers : – l'essence ordinaire ou super avec ou sans plomb ; – le gazole, mais la déduction de la TVA est autorisée si le carburant est utilisé pour un véhicule ouvrant droit à déduction et limitée à 80 % pour les autres véhicules ; – les lubrifiants pour les véhicules n'ouvrant pas droit à déduction.	

☞

☞

5. Tous les services relatifs à des biens exclus du droit à déduction,
par exemple les réparations d'une voiture de tourisme.

6. Tous les biens exclus du droit à déduction en matière de bénéfices sont également exclus en matière de TVA (biens somptuaires).

3. M. Lopez et les opérations exclues du droit à déduction

Situation professionnelle

M. Lopez, entrepreneur individuel, a effectué les opérations suivantes :
– acquisition d'un véhicule de tourisme affecté exclusivement aux besoins de l'entreprise ;
– achat de cadeaux destinés à être offerts aux clients pour les fêtes de fin d'année ;
– règlement d'un plein d'essence pour la voiture de l'entreprise ;
– règlement, à un organisme de formation professionnelle, d'un stage de formation pour le comptable de l'entreprise afin qu'il maîtrise parfaitement les problèmes liés à la déductibilité de la TVA.

Ces opérations ouvrent-elles droit à déduction de la TVA ?

Les trois premières opérations réalisées par M. Lopez n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA, car elles entrent dans le cadre des exclusions énoncées dans le tableau précédent.
A contrario, *la TVA correspondant à la facture relative à une formation du personnel de l'entreprise sera déductible. Il s'agit en effet d'une exception, à l'exclusion du droit à déduction de la TVA des dépenses correspondant à des biens et services utilisés par des tiers, des dirigeants ou du personnel de l'entreprise.*

Exercice 3

IV. Comment contrôler la TVA déductible ?

1. La déductibilité de la TVA dépend de plusieurs facteurs

- La TVA doit figurer sur les factures d'achat (condition de forme).
- Les fournisseurs doivent être légalement autorisés à faire figurer la TVA sur les factures qu'ils adressent à leurs clients (les fournisseurs doivent être assujettis).
- La TVA doit être exigible chez le fournisseur pour devenir déductible chez le client.

C'est un premier ensemble de contrôles.

2. Contrôle de la TVA et comptabilité

Le traitement de la TVA déductible est réalisé lors de l'enregistrement comptable des factures reçues.

Les achats de biens et de services, ainsi que les acquisitions d'immobilisations, sont enregistrés pour leurs montants **hors TVA déductible,** la TVA récupérable **immédiatement** (exigibilité de la TVA voir paragraphe 5) par l'entreprise étant enregistrée dans un compte de TVA déductible.
Si cette TVA n'est pas récupérable à la réception de la facture, elle est enregistrée dans le compte 4458 « TVA à régulariser ».

Remarque

La distinction entre biens et services et immobilisations n'est pas toujours évidente, par exemple lorsqu'il s'agit de petit outillage de faible valeur (voir chapitre 12). En pratique, il faut retenir la même distinction qu'en comptabilité. Lorsqu'un petit matériel a été comptabilisé en charges, la TVA correspondante doit être considérée comme déductible sur biens et services

V. L'imputation de la TVA déductible

1. Principes

a) Premier principe

Pour être déductible pour l'entreprise, la TVA doit être exigible chez le fournisseur. La vérification de l'exigibilité chez le fournisseur de la TVA figurant sur les factures d'achat de la période (ou payée sur les services achetés) est effectuée lors des contrôles et ne pose, le plus souvent, aucun problème.

b) Deuxième principe

La taxe déductible est soustraite de la TVA exigible de l'entreprise.

2. L'imputation

La vérification de la période d'imputation de la TVA consiste, pour une période donnée (mois ou trimestre pour les entreprises soumises au régime réel normal), à totaliser la TVA déductible sur :
– les achats de biens et les acquisitions d'immobilisations ;
– les paiements des services.
Enfin, on déduit globalement cette TVA par imputation sur la TVA exigible de la période.
C'est le principe de l'imputation.

La TVA déductible est soustraite de la TVA collectée et exigible de la période.

Remarque

En cas d'omission, la TVA déductible peut être déduite ultérieurement sur les déclarations de TVA, et ce jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivante.

3. Le calcul de la TVA due par l'entreprise Salagosse

Situation professionnelle

L'entreprise Salagosse a comptabilisé, au cours du mois de septembre, les opérations suivantes :

- Ventes hors taxe : 8 000 €.
- Réception de diverses marchandises achetées en France : 3 500 €.
- Réception de marchandises achetées dans les pays de l'Union européenne : 1 000 €.
- Paiement de services HT : 500 €.
- Acquisition d'immobilisations HT : 2 000 €.

L'entreprise est assujettie à la TVA au taux de 19,60 %.

Déterminez la TVA due par l'entreprise pour le mois de septembre.

TVA due au titre du mois de septembre = *TVA collectée sur les ventes du mois de septembre* − *TVA déductible sur : les achats de biens, les paiements de services, les acquisitions d'immobilisations du mois de septembre*

TVA collectée

TVA collectée sur les ventes de septembre :	*8 000 × 19,6 % =*	*1 568 €*
TVA due sur les acquisitions intracommunautaires :	*1 000 × 19,6 % =*	*196 €*
Total TVA collectée :		*1 764 €*

TVA déductible

TVA sur achats de marchandises du mois de septembre :	*3 500 × 19,6 % =*	*686 €*
TVA sur les paiements de services de septembre :	*500 × 19,6 % =*	*98 €*
TVA sur les acquisitions d'immobilisations de septembre :	*2 000 × 19,6 % =*	*392 €*
TVA sur les acquisitions intracommunautaires :	*1 000 × 19,6 % =*	*196 €*
Total TVA déductible de septembre :		*1 392 €*

TVA due au titre du mois de septembre : 1 764 € – 1 372 € = 392 €.

Exercices 4, 5, 6 et 7

VI. Comment récupérer un crédit de TVA ?

1. Le crédit de TVA

Une entreprise se trouve en situation de crédit de TVA lorsque la TVA déductible excède la TVA collectée.
Cette situation peut être occasionnelle ou permanente. Dans ce cas, l'excédent de TVA déductible peut être imputé sur les périodes suivantes (sans limite de délai). Il peut également être remboursé dans les conditions suivantes :

Crédit de taxe	Montant minimum	Périodicité	Date de la demande
Occasionnel	> 150 €	Annuelle	31 décembre
Permanent	> ou = 760 €	Trimestrielle[1]	Fin du trimestre

(1) Dans ce cas, chacune des trois déclarations mensuelles doit laisser apparaître un crédit de taxe. Il s'agit de trimestres civils (par exemple : janvier, février, mars).

2. L'entreprise Maurin et le crédit de TVA

L'extrait de la balance de l'entreprise Maurin au 31 décembre de l'année N présente les soldes des comptes de TVA suivants :

N° de compte	Nom des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
445620	TVA déductible sur immobilisations	7 840	
445660	TVA déductible sur autres biens et services	4 704	
445710	TVA collectée		9 800

M. Maurin peut-il récupérer la TVA qu'il ne pourra pas imputer ?

M. Maurin dégage un crédit de TVA d'un montant de :
9 800 – 7 840 – 4 704 = – 2 744 €.
Ce crédit peut être imputé sur les périodes suivantes.
M. Maurin peut également en demander le remboursement, car ce crédit est dégagé le 31 décembre et est supérieur à 150 €.

Exercice 8

Entreprises exportatrices et assimilées

Les entreprises exportatrices ou qui réalisent des livraisons intracommunautaires (ou des opérations en suspension de taxe) sont le plus souvent en situation de crédit de TVA du fait de l'absence de TVA collectée sur ces opérations.
Afin de ne pas les pénaliser, le fisc rembourse le crédit de TVA dégagé, à concurrence de la TVA calculée fictivement sur les opérations ouvrant droit à restitution réalisées pendant la période (exportations, livraisons intracommunautaires, opérations en suspension de taxe).

Exemple :

Soit une entreprise qui a réalisé les opérations suivantes au titre d'un mois donné (toutes les sommes sont données HT) :
- Achats de marchandises : 105 000 €.
- Ventes en France : 82 000 €.
- Ventes à l'exportation : 70 000 €.
- Ventes dans l'Union européenne : 46 000 €.

TVA déductible : 105 000 × 19,60 % = 20 580 €.
TVA collectée : 82 000 × 19,60 % = 16 072 €.
Crédit de TVA : 20 580 – 16 072 = 4 508 €.
Limite de remboursement immédiat : (70 000 + 46 000) 19,60 % = 22 736 €.
Cette entreprise peut se faire rembourser les 4 508 € immédiatement et se trouve dans la même situation qu'une entreprise ne réalisant pas d'opérations de commerce extérieur.

Exercice 9

VII. Les cas de reversement de la TVA déduite sur les biens et services

1. Principe

La TVA qui a été déduite sur des achats de biens ou de services doit être reversée si ces charges n'ont pas été consacrées à des opérations soumises à la TVA.

2. Analyse

Le principe énoncé s'applique principalement dans les cas suivants :
– prélèvements personnels du chef d'entreprise (la régularisation peut être effectuée dans ce cas de façon globale à la clôture de l'exercice) ;

– livraison gratuite de biens.

En cas de mise au rebut ou de destruction accidentelle ou encore de vol, la TVA initialement déduite n'est pas remise en cause.

3. La TVA et les prélèvements sur stocks de M. Dassonville

M. Dassonville est grossiste dans le domaine alimentaire. Installé dans une région touristique, il approvisionne les hôtels et les campings environnants.
Son activité est saisonnière. Cinq salariés sont embauchés pendant la période touristique. Ces salariés sont nourris gratuitement par M. Dassonville.
Il prélève également sur ses stocks les produits alimentaires nécessaires à la confection des repas pour lui-même et pour sa famille (sa femme et ses deux enfants).

Les prélèvements effectués par M. Dassonville ont-ils une incidence sur le montant de sa TVA exigible ?

Les prélèvements sur stocks effectués par le chef d'entreprise pour ses besoins « normaux » et ceux de sa famille à charge ne sont pas considérés comme des livraisons à soi-même taxables. La dispense d'imposition des prélèvements est compensée par l'obligation de reverser la TVA déduite lors de ces achats.
Ce reversement est réalisé en fin d'année, lors de l'établissement des déclarations annuelles.
La fourniture gratuite des repas aux salariés doit donner lieu au reversement de la TVA comprise dans le coût de revient des repas.

VIII. Les cas de reversement de la TVA déduite sur les immobilisations

1. Principe

Les cessions sont les principaux événements qui peuvent générer une régularisation de TVA (déduction complémentaire ou reversement de TVA). Les régularisations dépendent de la nature du bien cédé.

2. Les cessions d'immeubles

2.1. Conditions

Une entreprise qui cède un immeuble doit effectuer un reversement de TVA si les deux conditions suivantes sont réunies :

– la cession n'est pas soumise à TVA ;

– la cession est intervenue avant le début de la 19e année civile suivant celle de l'achat (9e année pour les immeubles acquis avant le 01/01/1996).

2.2. Montant du reversement

Le reversement est égal à la déduction initiale, diminuée de 1/20e par année civile ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition (1/10e pour les immeubles acquis avant le 01/01/1996).

2.3. Conséquences du reversement

• Pour le vendeur, la TVA reversée majore la valeur d'origine de l'immeuble. Cette majoration a des incidences sur le plan comptable, lors de la détermination de la plus ou moins-value résultant de la cession et également des conséquences fiscales qui seront vues au chapitre 9.

• L'acheteur pourra, s'il est assujetti à la TVA et que l'acquisition constitue pour lui une immobilisation, déduire la TVA reversée par le cédant.

Pour que cette déduction soit réalisable, le vendeur doit délivrer à l'acheteur :

– soit une attestation comportant les indications suivantes : l'identification de l'ancien et du nouveau propriétaire, la description sommaire des biens, la date d'acquisition, la date de transfert, le montant de la taxe calculée ;

– soit une facture comportant, en plus des mentions habituelles, la date de l'acquisition initiale, la date de cession, le montant de la taxe susceptible d'être déduite par le nouveau propriétaire.

3. Les cessions de biens mobiliers d'investissement

3.1. Principes

Si le bien cédé a bénéficié d'une déduction de TVA lors de son acquisition, la cession est soumise à TVA, aucune régularisation de TVA n'est à effectuer. Si la TVA n'a pas été récupérée lors de l'acquisition du bien cédé, la cession n'est pas soumise à TVA. L'entreprise cédante peut néanmoins opter pour une imposition volontaire et bénéficier sous certaines conditions d'une déduction complémentaire.

3.2. Conditions pour bénéficier d'une déduction complémentaire de TVA

Trois conditions doivent être réunies pour qu'une entreprise puisse récupérer une partie de la TVA non déduite lors de l'acquisition :

– la cession doit être soumise à la TVA sur la totalité du prix (option de l'entreprise) ;

– la cession doit intervenir dans le délai de régularisation ;

– la TVA initiale, lors de l'achat, n'a pas pu être déduite (voiture de tourisme, par exemple).

3.3. Délai de régularisation

Le délai de régularisation court jusqu'au début de la 4e année civile suivant celle de l'achat.

3.4. Montant du complément de déduction de TVA

La déduction complémentaire sur les biens mobiliers d'investissement est égale à la TVA initiale que l'entreprise n'a pas récupérée, diminuée de 1/5e par année ou fraction d'année civile écoulée depuis l'acquisition.
La déduction ne peut pas dépasser le montant de la TVA collectée lors de la cession.

Remarque

L'entreprise cessionnaire pourra pratiquer une déduction égale à la TVA collectée lors de la cession.

4. Schéma récapitulatif

(Voir page 109).

5. M. Dujan et les régularisations de TVA

M. Dujan exploite une entreprise individuelle spécialisée dans la maintenance informatique.
Il pense prendre sa retraite dans quelques années et décide de réduire ses activités. Il décide de vendre quelques immobilisations avant de céder définitivement son entreprise. Afin de réaliser ces opérations dans les meilleures conditions, il aimerait connaître les incidences de la TVA sur les cessions qu'il envisage d'effectuer.
La première cession envisagée est un immeuble (inscrit au bilan de son entreprise) acquis le 01/05/2001 en état de futur achèvement, au prix de 1 200 000 € HT. L'entreprise a récupéré, lors de cet achat, 235 200 € de TVA.

M. Dujan voudrait connaître les régularisations éventuelles de TVA si cet immeuble est vendu en 2004 ou en 2007.

M. Dujan doit dans l'immédiat céder un véhicule de tourisme au cours de cet exercice (2004). Ce véhicule a été acquis pour un montant de 8 500 € HT en octobre 2002.
Deux acheteurs sont intéressés, un particulier et un négociant en biens d'occasion.
M. Dujan vend ce véhicule 5 600 €. Le négociant, très intéressé par le véhicule, propose à M. Dujan de soumettre la cession à la TVA.
M. Dujan ne voit pas l'intérêt de soumettre cette cession à TVA.

M. Dujan a-t-il raison ?

• En ce qui concerne l'immeuble

Cession en 2004

L'immeuble a été acquis en l'état de futur achèvement. Il s'agit de la première cession dans les cinq années de l'achèvement. Cette cession est soumise à la TVA sur le prix de vente. En conséquence, aucun reversement de TVA n'est exigible.

Cession en 2007

La cession a lieu plus de cinq années après l'achèvement. Elle n'est pas soumise à la TVA. Cette cession ayant lieu dans le délai de régularisation, un reversement de TVA doit être effectué par M. Dujan.
L'immeuble a été conservé sept années ou fractions d'années.
L'entreprise devra reverser 235 200 × (20 – 7)/20 = 152 880 €.

• En ce qui concerne la voiture

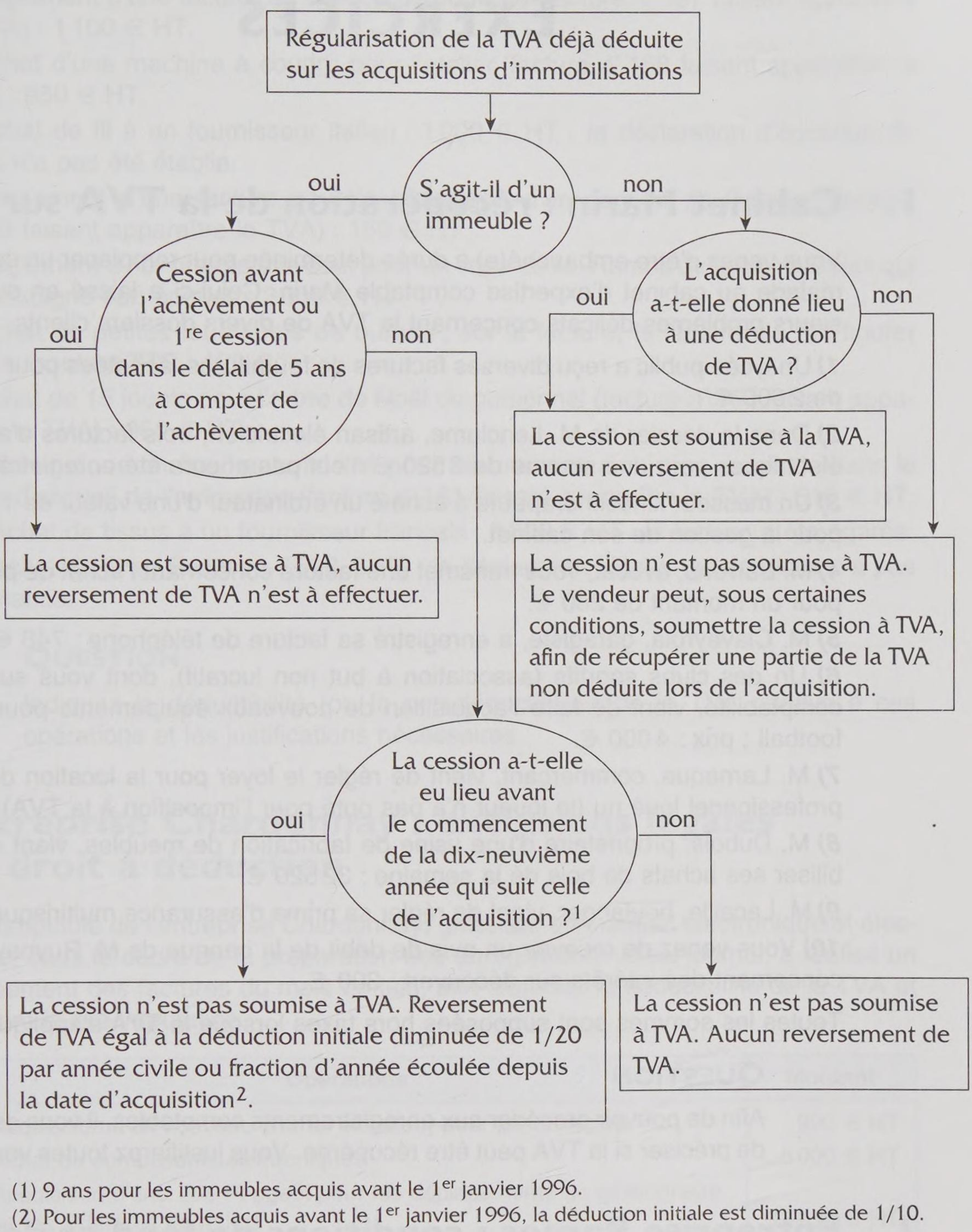
La cession est réalisée auprès d'un particulier

La voiture est un bien mobilier d'investissement. M. Dujan n'a pas récupéré la TVA lors de l'acquisition de ce bien. La cession n'est pas soumise à TVA.
L'acheteur versera 5 600 € à M. Dujan.

La cession est réalisée auprès d'un négociant

M. Dujan peut soumettre volontairement cette cession à TVA.
Cette option peut permettre à M. Dujan de récupérer une partie de la TVA non déduite lors de l'acquisition.
TVA collectée : 5 600 × 19,60 % = 1 097,60 €.
TVA non récupérée lors de l'acquisition : 8 500 × 19,60 % = 1 666 €.
M. Dujan a gardé ce véhicule pendant trois années ou fractions d'années.
Le complément de déduction est égal à 1 666 × (5 – 3)/5 = 666,40 €.
Le complément de déduction étant inférieur à la TVA collectée, il est récupérable dans son intégralité.

Exercices 10, 11, 12 et 13



(1) 9 ans pour les immeubles acquis avant le 1er janvier 1996.

(2) Pour les immeubles acquis avant le 1er janvier 1996, la déduction initiale est diminuée de 1/10.

EXERCICES

1. Cabinet Marin : récupération de la TVA sur achats

Vous venez d'être embauché(e) à durée déterminée pour remplacer un collaborateur malade au cabinet d'expertise comptable Marin. Celui-ci a laissé en suspens plusieurs problèmes délicats concernant la TVA de divers dossiers clients.

1) Un lycée public a reçu diverses factures de fournitures, achetées pour un montant de 2 600 €.

2) Dans le dossier de M. Lenclume, artisan électricien, trois factures d'achat de fils électriques pour une somme de 3 520 € n'ont pas encore été enregistrées.

3) Un masseur kinésithérapeute a acheté un ordinateur d'une valeur de 1 800 € TTC pour la gestion de son cabinet.

4) M. Barreau, avocat, vous transmet une facture concernant l'achat de petit mobilier pour un montant de 280 €.

5) M. Claveyrola, garagiste, a enregistré sa facture de téléphone : 748 €.

6) Un des clubs sportifs (association à but non lucratif), dont vous supervisez la comptabilité, vient de faire l'acquisition de nouveaux équipements pour la section football ; prix : 4 000 €.

7) M. Larnaque, commerçant, vient de régler le loyer pour la location de son local professionnel loué nu (le loueur n'a pas opté pour l'imposition à la TVA) : 2 100 €.

8) M. Dubois, propriétaire d'une usine de fabrication de meubles, vient de comptabiliser ses achats de bois de la semaine : 32 520 €.

9) M. Lacaille, boulanger, vient de régler sa prime d'assurance multirisque : 1 200 €.

10) Vous venez de recevoir un avis de débit de la banque de M. Ruynay, médecin, concernant des intérêts sur découvert : 300 €.

Toutes les sommes sont supposées hors taxes lorsque la TVA s'applique.

QUESTION

Afin de pouvoir procéder aux enregistrements comptables, il vous est demandé de préciser si la TVA peut être récupérée. Vous justifierez toutes vos réponses.

2. Entreprise Ramos : conditions de fond et de forme

Le comptable de l'entreprise individuelle Ramos, spécialisée dans la fabrication de prêt-à-porter, a enregistré les opérations suivantes. L'expert-comptable de l'entreprise, qui supervise son travail, souhaite, avant de remplir la déclaration, vérifier ces opérations, afin de voir si la TVA correspondante est réellement déductible :

1) Achat de tissus à un fournisseur français (facture n° 156 faisant apparaître la TVA) : 5 600 € HT.

2) Règlement d'une facture de traiteur pour fêter la réussite au baccalauréat de la fille de M. Ramos : 800 € HT.

3) Règlement d'une facture à l'agence de publicité (facture n° 157 faisant apparaître la TVA) : 1 100 € HT.

4) Achat d'une machine à coudre pour l'atelier (facture n° 158 faisant apparaître la TVA) : 950 € HT.

5) Achat de fil à un fournisseur italien : 1 000 € HT ; la déclaration d'échange de biens n'a pas été établie.

6) Règlement d'une facture pour la réparation d'un camion de livraison (facture n° 159 faisant apparaître la TVA) : 150 € HT.

7) Règlement d'honoraires d'avocat pour un litige de M. Ramos avec un médecin qui a mal soigné son épouse : 2 000 € HT.

8) Achat de petites fournitures de bureau ; sur la facture, le libraire n'a fait figurer que le montant TTC : 120 €.

9) Achat de 15 jouets pour l'arbre de Noël du personnel (facture n° 160 faisant apparaître la TVA) : 960 € HT.

10) Achat d'une chaîne haute-fidélité pour assurer une ambiance musicale dans le salon d'accueil de l'entreprise (facture n° 161 faisant apparaître la TVA) : 510 € HT.

11) Achat de tissus à un fournisseur français : 8 500 € HT ; la facture a été égarée.

12) Achat de fil en Écosse : 7 690 € HT ; la déclaration d'échange de biens n'a pas été établie.

QUESTION

Indiquez la déductibilité (ou la non-déductibilité) de la TVA relative à ces opérations et les justifications nécessaires.

3. Entreprise Chardonnay : exclusions légales du droit à déduction

Le comptable de l'entreprise Chardonnay, grossiste en matériel électronique et électrique, dans le cadre de la préparation des enregistrements au journal, a réalisé un classement des factures du mois de juin, afin d'étudier la déductibilité de la TVA et de faire la pré-imputation :

Opérations	Montant
1) Acquisition d'un nouveau chariot élévateur pour les entrepôts	990 € HT
2) Achat de composants électroniques	5 000 € HT
3) Acquisition d'une *206* Peugeot pour les déplacements du gestionnaire entre les différents entrepôts	18 630 € HT
4) Règlement d'une facture à l'imprimeur pour la conception du catalogue	1 250 € HT
5) Acquisition, pour le service commercial, d'un véhicule de tourisme fonctionnant au GPL	12 120 € HT
6) Acquisition d'une motocyclette pour assurer certaines livraisons rapides	990 € HT
7) Règlement de la facture du transporteur chargé d'amener le personnel sur le lieu de travail (règlement comptant)	1 470 € HT
8) Achats de chaussures à bouts renforcés destinées à être distribuées gratuitement aux magasiniers	2 740 € HT
9) Achat d'une centaine de briquets destinés à être offerts aux clients	185 € HT

10) Paiement d'une mensualité de crédit-bail d'une voiture Safrane destinée aux déplacements du chef d'entreprise	320 € HT
11) Paiement d'un week-end de chasse en Sologne offert aux clients de l'entreprise les plus importants	1 510 € HT
12) Règlement d'une révision effectuée par le garagiste sur un des véhicules de tourisme	150 € HT
13) Règlement du traiteur pour un banquet offert à tous les clients	1 200 € HT
14) Achat de gazole utilisé pour la *206* Peugeot (véhicule de tourisme)	20 € HT

QUESTION

Indiquez, dans un tableau, la déductibilité (ou la non-déductibilité) de la TVA relative à ces opérations et les justifications nécessaires.

4. Entreprise Holtz : synthèse sur la déductibilité de la TVA

L'entreprise Robert Holtz, située à Gérardmer, est une entreprise qui achète du bois brut pour le découper et le livrer aux menuiseries environnantes. Responsable de la comptabilité fournisseur, vous avez en charge le suivi de l'ensemble des achats, de l'émission du bon de commande au règlement. Vous rentrez de congé et de nombreuses opérations sont restées en suspens. Le chef comptable attend vos indications pour établir la déclaration de TVA du mois de juin :

01/06 : Achats d'une tonne de bois de sapin : 5 600 € HT (TVA TR), règlement par traite 30 jours fin de mois.

04/06 : Réception de la facture France Télécom : 1 300 € HT (TVA TN), règlement par prélèvement automatique dans deux semaines (mention TVA d'après les débits).

07/06 : Règlement comptant du plein d'essence pour une camionnette : 98 € TTC.

09/06 : Acquisition d'une nouvelle scie électrique pour l'atelier : 9 890 € HT (TVA TN).

12/06 : Règlement de la facture EDF (facture du mois précédent) : 3 588 € TTC (TVA : 588 €, mention TVA d'après les débits).

15/06 : Règlement des honoraires de l'expert-comptable : 215 € HT (TVA TN).

19/06 : Réception de la facture de réparation d'une machine : 742 € HT (TVA TN).

22/06 : Règlement de la facture reçue ce jour concernant l'organisation d'une partie de chasse par la SA « Château du bois joli » au profit des meilleurs clients : 2 780 € HT (TVA TN).

27/06 : Achat de revues techniques sur le bois : 15 € HT (TVA TN).

28/06 : Règlement du loyer d'un entrepôt loué nu : 1 800 €.

QUESTION

Calculez la TVA déductible au titre du mois de juin.
NB : TR = taux réduit.
TN = taux normal.

5. Entreprise Tessier : synthèse sur la déductibilité de la TVA

L'entreprise Tessier est spécialisée dans le commerce de gros alimentaire. Un nouvel assistant comptable vient d'être embauché. Sa première tâche a été d'enregistrer les écritures d'achat du mois de septembre. En tant que chef comptable, vous contrôlez son travail en reprenant les factures et en les pointant dans le journal d'achat. Les factures du mois sont les suivantes :

02/09 : Réception de fruits en provenance d'Afrique. La livraison est accompagnée de la facture : 3 250 € HT (la TVA au taux réduit a été réglée ce jour lors du passage en douane).

05/09 : Règlement par chèque d'une facture d'une société de formation professionnelle pour les magasiniers : 1 110 €, dont 108 € de frais de repas.

07/09 : Achat de nouveaux vêtements de travail destinés à être distribués gratuitement au personnel : 800 € HT.

10/09 : Règlement de la facture de réparation du véhicule de tourisme *Laguna* du directeur commercial : 320 €.

16/09 : Règlement par chèque de la facture de location pour une camionnette de livraison : 300 €.

20/09 : Achat de légumes en Espagne pour une valeur de 2 620 € HT. Ils ont été réceptionnés ce jour, mais à la fin du mois la facture n'était toujours pas parvenue.

22/09 : Achat d'une dizaine de disques destinés à être distribués aux clients pour un total de 200 € TTC.

25/09 : Achat de diverses fournitures de bureau : 60 € HT.

28/09 : Réception de la facture de l'entreprise de nettoyage : 1 520 € HT.

30/09 : Acquisition d'un triporteur : 1 300 € TTC et d'un véhicule de tourisme : 28 520 € TTC.

QUESTIONS

1) Vérifiez la déductibilité de la TVA sur chacun des achats.
2) Déterminez la TVA déductible au titre du mois de septembre.

6. Entreprise Courchy : synthèse simple de TVA

Vous êtes comptable de l'entreprise Marc Courchy, fabricant et réparateur de bateaux de plaisance à Arcachon, qui est soumis au régime du réel normal. Afin de faciliter les travaux préparatoires de la déclaration de TVA, vous avez l'habitude de synthétiser les renseignements nécessaires au calcul de la TVA à payer dans un tableau que vous avez vous-même conçu. Après avoir fait les recherches comptables habituelles, les informations du mois de décembre sont les suivantes :

Ventes et encaissements	Facturation HT	Règlement TTC
Ventes de produits finis	170 385	202 240
Prestations de service	45 000	59 412

Achats et décaissements	Facturation HT	Règlement TTC
Achats de matières premières (1)	112 000	114 280
Services extérieurs :		
– factures ne comportant pas la mention TVA acquittée d'après les débits	97 850	105 770
– factures comportant la mention TVA acquittée d'après les débits	49 615	57 330

(1) On signale que des matières premières ont été volées pour une valeur de 100 € HT.

Le taux unique de TVA est de 19,60 %.
L'entreprise a été autorisée à acquitter la TVA d'après les débits.

QUESTIONS

1) Calculez la TVA au titre du mois de décembre. Que signifie le solde calculé ?
2) Quelle vérification rapide est-il possible de faire avec les comptes de TVA en comptabilité ?

7. Entreprise Fournier : imputation – crédit de TVA

L'entreprise Fournier a réalisé les opérations suivantes :

En octobre

- Achats de marchandises : 25 000 € HT.
- Ventes de marchandises : 48 000 € HT.
- Acquisition d'un matériel industriel : 26 000 € HT.

En novembre

- Acquisition d'un micro-ordinateur : 4 500 € HT.
- Achats de marchandises : 22 600 € HT.
- Ventes de marchandises : 38 000 € HT.

Toutes ces opérations sont soumises au taux normal de la TVA.

QUESTION

Calculez la TVA pour les mois d'octobre et de novembre.

8. Entreprise Raveaux : imputation – report de crédit – remboursement de crédit

L'entreprise Raveaux a réalisé, au cours des mois d'octobre, novembre et décembre, les opérations ci-dessous :

	Octobre	Novembre	Décembre
Achats de marchandises :			
– au taux normal	41 000	31 000	32 000
– au taux réduit	15 400	18 000	29 000
Frais généraux :			
– au taux normal	32 000	24 000	41 000
Acquisition d'immobilisations :			
– au taux normal	60 000		
Ventes de marchandises :			
– au taux normal	55 000	80 000	60 000
– au taux réduit	12 000	60 000	40 000

NB : Toutes les opérations sont indiquées hors TVA.

QUESTIONS

1) Liquidez la TVA pour ces trois mois.
2) L'entreprise peut-elle se faire rembourser le crédit de TVA du 31 décembre ? Sur quelle base ?

9. Entreprise Madras : régime du commerce extérieur, évaluation option fiscale

L'entreprise Madras, spécialisée dans la vente de textiles, réalise une partie de son chiffre d'affaires à l'exportation.

Cette entreprise a réalisé les opérations suivantes au cours du mois de septembre :
- Achats (dont 30 % réalisés en suspension de taxe) : 302 000 €.
- Ventes en France : 230 000 €.
- Ventes à l'exportation : 260 580 €.
- Ventes à un pays de l'UE : 100 000 €.
- Acquisition d'une immobilisation : 110 000 €.

Toutes les sommes sont données hors taxes.
La TVA s'applique au taux normal aux diverses opérations imposables.
Les ventes dans l'UE sont réalisées auprès d'assujettis ayant communiqué leur numéro d'identification.

QUESTIONS

1) Calculez le montant de la TVA due au titre du mois de septembre.
2) Sachant que l'entreprise bénéficie du régime des entreprises relevant du commerce extérieur, déterminez le montant de TVA que l'entreprise pourra se faire rembourser.

10. Entreprise Simonot : régularisation de TVA

L'entreprise Simonot acquiert :

- en N – 2 :
– un immeuble pour un prix de 320 000 € HT (TVA 19,60 %) ;
– une voiture particulière d'un montant de 20 000 € HT (TVA 19,60 %).

- en N – 1 :
– un micro-ordinateur d'un montant de 4 500 € HT.

En N, elle revend ces trois immobilisations.

- L'immeuble et le micro-ordinateur sont vendus à une autre entreprise utilisatrice :
– prix de cession de l'immeuble : 280 000 € HT ;
– prix de cession du micro-ordinateur : 3 000 € HT .
- La voiture est vendue à un négociant en biens d'occasion (la vente est soumise à la TVA au taux de 19,60 % sur l'intégralité du prix). Montant : 5 600 € HT.

QUESTION

Calculez les régularisations éventuelles de TVA que devra effectuer l'entreprise pour les cessions qu'elle vient de réaliser.

11. Entreprise Dormoy : régularisations diverses

Vous êtes, au sein du cabinet Dormoy, le collaborateur de l'expert-comptable. Lors de la relecture des dossiers traités par les différents collaborateurs, il a extrait certains éléments qu'il souhaitait vérifier. Par manque de temps, il vous confie cette tâche :

1) Cession d'un immeuble pour 540 000 €, acquis en N – 2 (construit en N – 4) 530 000 € HT (TVA déductible à 19,6 % : 103 880 €).

2) Cession d'une Peugeot *406* pour 15 800 € à une autre entreprise. Elle avait été acquise en N – 3 au prix de 15 800 € TTC.

3) Cession d'un hangar construit par l'entreprise en N – 8 (coût : 31 000 € HT, TVA à 18,6 %), vendu 35 000 €.

4) Cession d'une Peugeot *206* acquise en N – 2 (15 900 € TTC, TVA à 19,6 %), revendue à un négociant en bien d'occasion 10 500 € HT.

5) Cession d'un appartement (inscrit au bilan) acquis en état de futur achèvement en N – 3 pour 210 000 € HT et revendu 190 000 € HT.

6) Cession d'une *Laguna* (véhicule de tourisme), acquise en N – 1, 16 500 € TTC (TVA à 19,60 %), revendue à un négociant en bien d'occasion 8 270 € HT.

QUESTION

Calculez les différentes régularisations nécessaires pour chacun des cas ci-dessus.

12. Entreprise Friédérichi : TVA d'après les débits – calcul TVA due – régularisations diverses

M. Friédérichi a réalisé, courant octobre, les opérations suivantes imposables à la TVA à 19,60 %. Toutes les sommes sont données hors taxes.

1) Ventes de marchandises du mois : 148 000 €.

2) Extrait du journal où sont enregistrées toutes les factures à la réception, quelle que soit la date du règlement :

Octobre

– achats de marchandises : 58 000 € ;

– factures de prestations de services : 12 450 €.

3) Parmi les factures de prestations de services d'octobre figure une facture d'un montant de 2 500 € HT portant la mention « TVA payée d'après les débits ».

4) Toutes les factures sont réglées avec un mois de décalage. L'entreprise a payé, en octobre, 15 600 € HT de factures de prestations de services du mois de septembre, dont une facture d'un montant de 1 200 € HT, qui portait la mention « TVA payée d'après les débits ».

5) Au cours du mois d'octobre, l'entreprise Friédérichi a vendu à un autre utilisateur du matériel informatique pour un montant de 900 € HT. Ce matériel avait été acquis le 15/06/N – 2 pour un montant de 2 600 € HT (TVA : 509,60 €).

6) L'entreprise Friédérichi a acheté ce mois une voiture type break, nécessaire à son exploitation, pour un montant de 21 708 € TTC. Lors de cette acquisition, un break acheté précédemment (courant N – 3, pour un montant de 19 800 € TTC, TVA à 20,6 %) a été repris par le concessionnaire 8 500 € HT.

7) L'entreprise Friédérichi a aussi cédé, ce mois, un immeuble acquis en N – 7 pour un montant de 132 520 € (TVA initialement déduite : 24 890 €).

QUESTION

Calculez la TVA due au titre du mois d'octobre.

Chapitre 6

LIQUIDATION, DÉCLARATION ET PAIEMENT DE LA TVA

Le montant de la TVA dû au titre d'un exercice est similaire, quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise (réel normal ou réel simplifié), mais chacun de ces régimes a des conséquences sur d'autres plans : obligations fiscales, comptabilisation, modalités de déclarations de TVA.
Le régime simplifié offre à l'entreprise un allégement significatif des obligations liquidatives et déclaratives.
Les petites entreprises bénéficient d'une franchise de TVA ; cette exonération de TVA n'est pas forcément intéressante.

I. Les règles générales communes à toutes les entreprises
II. Le régime du réel normal
III. Le régime du réel simplifié
IV. Comment réduire ses acomptes dans le régime du réel simplifié ?
V. La franchise de TVA

I. Les règles générales communes à toutes les entreprises

1. Principe

Le type de déclaration à déposer, ainsi que la périodicité dépendent du régime d'imposition de l'entreprise.
La périodicité est en principe :
– soit mensuelle (régime du réel normal) ;
– soit annuelle (régime du réel simplifié).

2. Le mode de paiement

Les modes de règlement suivants sont acceptés : numéraire, chèque bancaire ou postal, mandat-contributions, mandat-carte, mandat-poste, virement bancaire ou postal.
Les entreprises, dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'excercice précédent est supérieur à 15 000 000 € HT ou qui dépendent de la Direction générale des grandes entreprises, doivent souscrire leur déclatation de TVA par voie électronique et télérègler la TVA due.
Le non respect de l'obligation de télé déclaration ou de télérèglement est sanctionné par une amende de 2 % pour chaque infraction.
Les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est inférieur à 15 000 000 € HT peuvent opter, soit pour la télé déclaration et le télérèglement de leur TVA, soit pour la télé déclaration seule.

Remarque

Les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 760 000 € HT doivent acquitter leur TVA par virement sur le compte du Trésor. L'obligation de télé déclaration et de télérèglement se substitue à l'obligation de virement.

3. Les déclarations de TVA de l'entreprise Lebon

M. Lebon dirige une entreprise de mécanique de précision. Il a entendu parler de nouveaux modes de déclaration et de paiement de TVA.
Il charge son comptable d'effectuer une recherche sur internet afin de lui trouver un document simple lui présentant les nouveaux modes de règlement et de paiement de TVA.

Présenter les résultats de cette recherche.

Le site internet http://www.impots.gouv.fr, fournit une documentation simple et pratique pour comprendre les intérêts et les enjeux des nouveaux modes de déclarations et de paiement de la TVA.

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

TeleTva

SOMMAIRE

- TéléTVA : qu'est-ce que c'est ?
- La téléprocédure, vecteur de modernisation
- La sécurité des échanges : une préoccupation centrale
- Le service TéléTVA
- Les déclarations concernées
- 2 actions préalables simples
- Les acteurs
- Schéma de fonctionnement
- Un dispositif gagnant

LEXIQUE

Téléprocédure : Echange dématérialisé de formalités entre les autorités publiques et leurs partenaires et usagers.

TéléTVA : Téléprocédures appliquées à la TVA - possibilité offerte aux redevables de la TVA de télédéclarer et télépayer cette taxe.

TDFC : Transfert des données fiscales et comptables. - possibilité offerte aux entreprises d'adresser par EDI leurs déclarations professionnelles (IS, BIC, BNC, BA…).

EDI : Echange de données informatisé.

EFI : Echange de formulaires informatisé.

Partenaires EDI : organismes ou entreprises agréés par la DGI pour télétransmettre dans le cadre d'un mandat, les déclarations d'un adhérent à TDFC ou TéléTVA.

➢ TéléTVA : Qu'est-ce que c'est ?

Un seul acte pour deux services

TéléTVA est un ensemble de services permettant **de déclarer et de payer** la TVA grâce à un échange informatique unique avec la DGI.

La déclaration et l'ordre de paiement sont envoyés dans le même message.

En retour, TéléTVA informe de la bonne réception de la déclaration et de la prise en compte du paiement.

Deux modalités

Pour les entreprises, TéléTVA propose un dispositif simple accessible sur l'Internet : **l'échange de formulaires informatisé (EFI)**.

Aux professionnels tels que les cabinets d'expertise comptable ou les partenaires EDI, qui établissent et transmettent un grand nombre de déclarations pour leurs clients, TéléTVA propose **une procédure d'échange de données informatisé (EDI)** analogue à celle qu'ils pratiquent déjà avec TDFC.

➢ La téléprocédure, vecteur de modernisation

Simplifier les procédures administratives et réduire les flux papiers

La politique de modernisation entreprise par la Direction Générale des Impôts depuis plusieurs années passe par une réduction des flux de papier, qui revêt une importance majeure au regard du volume des échanges d'informations entre la DGI et les contribuables.

Les nouvelles technologies de l'information et de la communication permettent aujourd'hui de développer des échanges dématérialisés à grande échelle, les téléprocédures.

TéléTVA s'inscrit dans ces orientations. Elle les met en œuvre dans un domaine où la déclaration est à la fois simple et fréquente.
Elle a vocation à rendre ces échanges plus souples, plus rapides et plus sûrs.

➢ La sécurité des échanges : une préoccupation centrale

Les échanges par l'Internet requièrent des solutions de sécurité adaptées aux réseaux ouverts. A cet égard, TéléTVA met en œuvre le dispositif utilisable pour **toutes les téléprocédures** du ministère destinées aux entreprises.

Les échanges sont signés et chiffrés.

La signature électronique assortie d'un certificat garantit l'authentification des internautes, l'intégrité des messages envoyés, leur non-répudiation par l'émetteur.
Le chiffrement (ou cryptage) garantit la confidentialité des échanges.

Les échanges EDI (TDFC et EDI-TVA) sont sécurisés par l'emploi de réseaux protégés, de messageries spécialisées (TEDECO) et du dispositif de scellement des envois hérité du monde bancaire (protocole EDI).

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

➢ *Le service TéléTVA*

Cette téléprocédure est proposée depuis le 1er mai 2001
aux 3 millions de déclarants émettant 16 millions de déclarations.

Elle permet aux entreprises assujetties à la TVA de remplir leurs obligations déclaratives et de donner l'ordre de paiement en utilisant les techniques modernes d'échanges et les procédures de sécurité adaptées.

Elle est obligatoire pour les redevables dont le chiffre d'affaires ou les recettes réalisés au titre de l'exercice précédent est supérieur à 15 millions d'euros et pour ceux qui relèvent de la Direction des Grandes Entreprises (DGE).

Un service

Modulaire

Les redevables qui souscrivent sur option au service TéléTVA ont deux solutions :

- ***Télédéclaration & Télérèglement :***
Le contribuable opte conjointement aux deux procédures.
- ***Télédéclaration :***
Le contribuable décide de télédéclarer et d'acquitter sa TVA par les moyens de paiement habituels.
Il n'est en revanche pas proposé d'adresser un télérèglement sans télédéclaration.

Souple

La télédéclaration peut-être préparée à l'avance et sauvegardée sous forme de "brouillon".
Le télérèglement peut être partiel et/ou ventilé sur trois comptes.
Les adhérents à TéléTVA peuvent exceptionnellement, en cas de problème (après avis du receveur pour les "obligatoires") :
- déposer une déclaration sur un formulaire "papier",
- payer avec les moyens traditionnels (chèque, virement...).

Adapté aux équipements des usagers

TéléTVA est adapté au niveau d'équipement informatique et l'organisation comptable des usagers :
- la procédure EFI nécessite actuellement un micro-ordinateur de type PC équipé d'un navigateur (Internet explorer 5.5 ou Netscape 4.75).
- les pré-requis techniques pour la procédure EDI sont décrits dans un cahier des charges annuel.

➢ *Les déclarations concernées*

TéléTVA permet aux contribuables dépendant des régimes du réel normal, simplifié d'imposition et simplifié agricole de transmettre leurs déclarations de façon dématérialisée.

Parce qu'elles relèvent d'une procédure contentieuse, les demandes de remboursement de crédit de taxe non imputable sont, dans un premier temps, exclues du champ des téléprocédures.

➢ *Deux actions préalables simples*

Déposer un formulaire de souscription

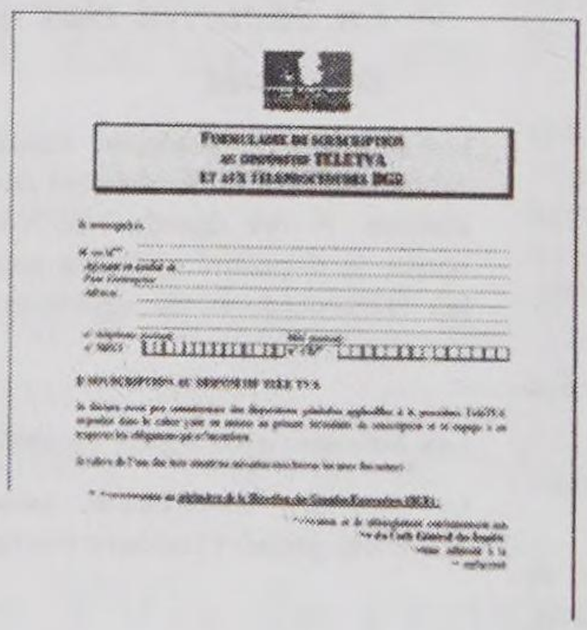
Le formulaire de souscription (1), est disponible sur le site www.impots.gouv.fr, auprès des recettes des impôts ou à l'accueil des centres des impôts.

Il est directement utilisable par ceux qui choisissent la procédure EDI.

Ceux qui choisissent la procédure EFI doivent **obligatoirement le télécharger sur le site TéléTV@** afin d'obtenir un numéro d'abonné (n° de référence EFI).

Le formulaire est ensuite déposé à la recette des impôts (poste comptable pour la DGE) dont dépend le redevable pour le paiement de la TVA.

(1) le formulaire fait partie d'un dossier de souscription qui comprend aussi le cahier des dispositions générales et les formulaires d'adhésion au télérèglement.



Acquérir un certificat numérique (EFI seulement)

Les adhérents à TéléTVA désireux d'utiliser la procédure EFI doivent se procurer, auprès d'une autorité de certification du marché, un certificat numérique référencé par le MINEFI : «ticket unique» d'accès aux téléprocédures. La liste de ces certificats est disponible sur le site MINEFI www.minefi.gouv.fr rubrique "Téléservices-téléprocédures-certification".

Ce certificat, totalement banalisé, peut être utilisé par l'entreprise pour des échanges électroniques avec d'autres partenaires que l'administration.

➢ *Les acteurs*

Le déclarant

Le redevable adhérent transmet, directement ou par l'intermédiaire d'une personne mandatée, la télédéclaration.

L'intermédiation

- *Les partenaires EDI*

Collecteur des déclarations de leurs clients (adhérents à TéléTVA), ces prestataires les télétransmettent à l'administration dans le respect des spécifications techniques énoncées dans un cahier des charges annuel téléchargeable à l'adresse : www.edificas.org

L'entreprise peut directement se faire agréer comme partenaire EDI.

- ***Le portail fiscal*** www.impots.gouv.fr ***(rubrique "e-services").***
Il est le point d'entrée par lequel les adhérents EFI accèdent au site TéléTV@.

La Direction Générale des Impôts (DGI)

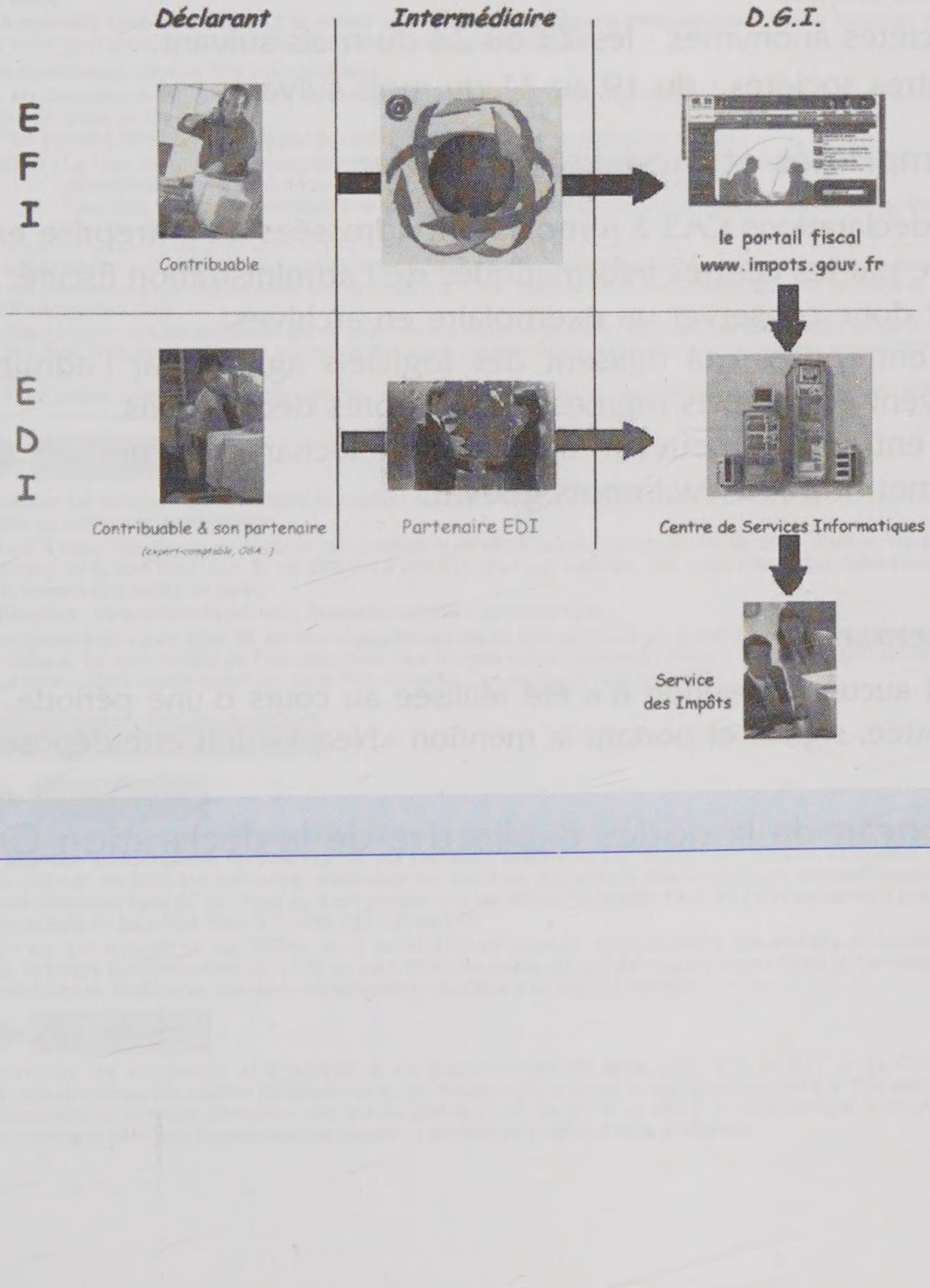
- ***Les recettes des impôts*** (Poste comptable pour la DGE) chargées d'effectuer le recouvrement de la TVA, assurent la prise en compte de la souscription à TéléTVA.

- ***Les directions des services fiscaux (DSF) chef lieu de régions*** assurent l'agrément des partenaires EDI.
- ***Un correspondant téléprocédures*** au sein de chaque DSF renseigne les entreprises et assure le suivi qualité de la procédure sur le terrain.

- ***Un centre de services informatiques*** assure la réception du flux EDI de TéléTVA, l'assistance aux partenaires EDI et les traitements de contrôle des messages.

- ***Les centres des impôts*** restent chargés d'apprécier la conformité aux règles fiscales du contenu des déclarations dématérialisées.

➢ *Schéma de fonctionnement*



II. Le régime du réel normal

1. Principe

Les entreprises doivent établir chaque mois une déclaration de TVA (imprimé CA3). Elles ont la possibilité d'opter pour une déclaration trimestrielle si la TVA due est inférieure à 4 000 €.
Les sommes portées sur la déclaration sont arrondies à l'euro le plus proche, 0,5 € étant compté pour 1 €.
La déclaration CA3 doit être adressée, en un seul exemplaire, accompagnée du versement correspondant (sauf si l'entreprise règle par un virement).

2. Analyse et conséquences

a) Échéancier et dates limites de dépôt des déclarations de TVA

• Entreprises individuelles : entre le 15 et le 19 du mois, suivant un critère alphabétique.
• Sociétés anonymes : les 23 ou 24 du mois suivant.
• Autres sociétés : du 19 au 21 du mois suivant.

b) Imprimés et modalités à utiliser

Les déclarations CA3 à remplir sont adressées à l'entreprise en double exemplaire par les centres informatiques de l'administration fiscale. Le contribuable peut donc conserver un exemplaire en archives.
Les entreprises qui utilisent des logiciels agréés par l'administration fiscale peuvent éditer elles-mêmes leurs propres déclarations.
Les entreprises peuvent également télécharger l'imprimé CA3 sur le site Internet http://www.impots.gouv.fr.

Remarque

Si aucune opération n'a été réalisée au cours d'une période, une déclaration datée, signée et portant la mention « Néant » doit être déposée.

c) Extrait de la notice explicative de la déclaration CA3

IV. DÉCLARATION DES OPÉRATIONS RÉALISÉES ET DÉCOMPTE DE LA TAXE DUE

CADRE A : MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES

Les déclarations CA3 (métropole) et CA3-DOM ont été fusionnées. Désormais, les entreprises utilisent le même formulaire pour déclarer les opérations en France métropolitaine et/ou dans les DOM. Elles ventilent les opérations en fonction du taux applicable. Pour celles qui réalisent des opérations taxables à la fois en Métropole et dans les DOM, se reporter page 5, à la rubrique « Opérations réalisées dans les DOM ».

OPÉRATIONS IMPOSABLES

Ligne 01 :

Inscrire le montant hors TVA de toutes les opérations imposables (ventes de biens meubles ou immeubles, prestations de services, travaux immobiliers, fraction imposable des opérations soumises à la TVA sur la marge – y compris pour les opérations intracommunautaires –, etc.) **qui constituent votre chiffre d'affaires.**

Ligne 02 :

Indiquer le montant hors TVA des opérations imposables particulières **qui ne constituent pas votre chiffre d'affaires courant,** notamment : les cessions d'immobilisations, livraisons à soi-même d'immobilisations, autres livraisons à soi-même ou prestations de services à soi-même imposables en vertu des articles 257-7°, 7° *bis* et 257-8° du CGI, achats à des non-redevables de la TVA pour lesquels la taxe doit être payée par l'acheteur, droits d'auteur soumis à la retenue de TVA, prestations de services désignées aux articles 259 A 3°, 4° *bis*, 5°, 6° et 259 B du CGI rendues par un prestataire étranger et imposables chez le preneur, l'importation d'or sous la forme de matière première ou de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes.

Ligne 03 : *(pour les DOM, cf. III encadré)*

Acquisitions intracommunautaires (cf. *BOI* instruction du 31 juillet 1992. TVA – Régime applicable à compter du 1er janvier 1993).

Le montant total hors taxe sur la valeur ajoutée des acquisitions intracommunautaires taxables doit être mentionné sur cette ligne (pour la définition de cette notion, voir le paragraphe III).

Le cas échéant, devront être individualisées :

– les livraisons de biens expédiés ou transportés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne (CE) et installés ou montés en France ;

– les ventes à distance réalisées par des entreprises étrangères et taxables en France.

NOTA : La taxe due sur les acquisitions intracommunautaires est exigible au plus tard le 15 du mois suivant le fait générateur (qui correspond au transfert de propriété dans la majorité des cas).
Toutefois, l'exigibilité intervient à la date de la facture lorsque celle-ci est établie entre le fait générateur et le 15 du mois qui le suit.

Important : La non-déclaration par un redevable d'une TVA qu'il doit acquitter mais qu'il peut dans le même temps déduire est sanctionnée par une amende fiscale égale à 5 % du montant des droits à déduction non déclarés et déductibles (art. 1788 *septies* du CGI) :

Sont concernées en particulier les acquisitions intracommunautaires de biens, les prestations de services visées à l'article 259 B du CGI, les livraisons à soi-même des biens ouvrant droit à déduction prévues par les articles 257-7° et 8° du même code.

Pour toutes précisions complémentaires, se reporter à l'instruction administrative du 23 juin 1998 (*BOI* 3 A-5-98).

Ligne 3B :

Indiquer les correctifs qui ont affecté le montant du chiffre d'affaires, notamment : les rabais, les factures d'avoir consentis à des clients ou obtenus de fournisseurs.

Il est à noter que l'envoi de factures rectificatives à un client assujetti étranger non établi en France, qui peut obtenir le remboursement de la taxe (CGI, ann. II, art. 242-0M à 242-0T), n'est pas autorisé. Les notes d'avoir, éventuellement adressées à ces clients, doivent être nettes de taxes.

Attention : ne pas faire figurer de « montants négatifs » sur cette ligne.

Le montant qui figure ligne 3B est une régularisation qui ne doit pas conduire à modifier les montants figurant aux autres lignes du cadre A. Le complément de TVA déductible sera compris dans le montant indiqué à la ligne 21 de l'imprimé et individualisé à la rubrique « (dont régularisation sur de la TVA collectée...) » qui figure sous la ligne 21.

OPÉRATIONS NON IMPOSABLES

Ligne 04 :

Indiquer les opérations **constitutives de chiffre d'affaires** (ventes à l'exportation hors CE ou dans un DOM, livraisons de biens expédiés ou transportés hors de France, par l'acheteur établi hors CE ou pour son compte, exonérées en application de l'article 262-I-2° du CGI) qui permettent d'effectuer en franchise des achats, des acquisitions intracommunautaires ou des importations déclarées ligne 07 (cf. page 5). Il est précisé que les acheteurs établis dans les DOM ne peuvent pas bénéficier du régime des achats en franchise visés à l'article 262-I-2° du CGI.

En ce qui concerne les DOM, sont considérées comme exportations les ventes à destination de la métropole, des pays tiers (membres de la CE ou non) ainsi que celles effectuées vers les autres DOM (à l'exception des ventes entre Guadeloupe et Martinique, ces deux départements constituant un marché unique).

Ligne 05 :

Indiquer les livraisons et prestations **en suspension de taxe** (art. 275 et 277 A du CGI) ainsi que les autres opérations non imposables (affaires exonérées, fraction non imposable des opérations dont la TVA est calculée sur la marge, prestations de services désignées aux articles 259 A 3°, 4° *bis*, 5°, 6° et 259 B du CGI rendues à un preneur établi à l'étranger – même si elles sont taxées chez ce dernier –) **constituant votre chiffre d'affaires**.

Ligne 06 : *(pour les DOM, cf. III encadré)*

Livraisons intracommunautaires (cf. *BOI* instruction du 31 juillet 1992. TVA – Régime applicable à compter du 1er janvier 1993 et *BOI* 3 A-3-97 du 28 mars 1997).

Le montant total hors taxe des livraisons de biens intracommunautaires exonérées constituant du chiffre d'affaires (pour la définition de cette notion, voir paragraphe III) doit être mentionné sur cette ligne ainsi que :

– les livraisons de biens installés ou montés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne ;

– les ventes à distance taxables dans le pays d'arrivée.

Ces opérations sont susceptibles d'ouvrir droit à la procédure des achats, acquisitions intracommunautaires ou importations en franchise de taxe.

Ligne 07 :

Indiquer le montant total des achats, acquisitions intracommunautaires ou importations réalisés **en franchise de taxe** (art. 275 du CGI).

Ligne 7B :

Indiquer les correctifs qui ont affecté des opérations non imposables, notamment : les rabais, les factures d'avoir consentis à des clients.

Il est à noter que l'envoi de factures rectificatives à un client assujetti étranger non établi en France, qui peut obtenir le remboursement de la taxe (CGI, ann. II, art. 242-0M à 242-0T), n'est pas autorisé. Les notes d'avoir, éventuellement adressées à ces clients, doivent être nettes de taxes.

Attention : ne pas faire figurer de « montants négatifs » sur cette ligne.

Le montant qui figure ligne 7B est une régularisation qui ne doit pas conduire à modifier les montants figurant aux autres lignes du cadre A.

CADRE B : DÉCOMPTE DE LA TVA À PAYER

Les bases d'imposition et la TVA correspondante sont arrondies à l'euro le plus proche. Les fractions d'euro inférieures à 0,50 sont négligées, celles supérieures ou égales à 0,50 sont comptées pour 1.

TVA BRUTE

Ne jamais indiquer de sommes négatives. Pour la TVA récupérable (opérations résiliées ou impayées) ou acquittée à tort (factures rectificatives ou notes d'avoirs) se reporter à la page 7, ligne 21.

1 OPÉRATIONS RÉALISÉES EN FRANCE CONTINENTALE

Lignes 08 et 09 :

Indiquer, pour chaque taux, la base hors TVA et l'impôt correspondant. Depuis le 1er avril 2000, le taux normal est fixé à 19,6 %.

Ligne 9 B :

Cette ligne ne doit être servie que sur indication de l'administration. Pour toute rectification sur des opérations antérieures, se reporter à la page 7, ligne 21 ou ligne 31.

2 OPÉRATIONS RÉALISÉES DANS LES DOM

Les départements de la Réunion et de la Guyane constituent un territoire d'exportation entre eux et par rapport aux départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

En revanche, les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont plus considérés comme territoires d'exportations l'un par rapport à l'autre. Les échanges sont taxables au taux de 2,10 % (taux réduit) ou 8,5 % (taux normal depuis le 1er avril 2000).

Les entreprises qui réalisent des opérations taxables à la fois en métropole et dans les DOM, peuvent regrouper l'ensemble des opérations sur une seule déclaration, déposée en un lieu unique, ce choix étant irrévocable. Elles n'ont plus à indiquer sur une autre déclaration CA3 surchargée de la mention DOM (ou métropole) la ventilation des opérations qu'elles y ont réalisées, les formulaires ayant été fusionnés. Bien entendu, la solution administrative, consistant à permettre aux entreprises de déposer des déclarations de TVA en métropole et dans les différents départements d'outre-mer, est maintenue (DB 3G 25 nos 5 et 14 à jour au 1er septembre 1998).

Lignes 10 et 11 :

Indiquer, pour chaque taux, la base hors TVA et l'impôt correspondant. Depuis le 1er avril 2000, le taux normal est fixé à 8,5 %.

Ligne 12 :

Cette ligne ne doit être servie que sur indication de l'administration. Pour toute rectification sur des opérations antérieures, se reporter à la page 7, ligne 21 ou ligne 31.

3 OPÉRATIONS IMPOSABLES À UN AUTRE TAUX (MÉTROPOLE ET DOM)

Ligne 13 :

Déclarer le montant total hors TVA des opérations passibles d'anciens taux (notamment les opérations taxables au taux de 20,6 % ou de 9,5 %) et la taxe due correspondante.

Ligne 14 :

Indiquer globalement la base hors TVA et l'impôt dû pour les opérations imposables à un taux particulier, déclarées sur l'annexe 3310 (K) A, cadre A.

Ligne 15 :

Procéder, en arrondissant **à l'euro le plus proche,** les fractions d'euro inférieures à 0,50 étant négligées, celles supérieures ou égales à 0,50 étant comptées pour 1, au reversement de la TVA antérieurement déduite lorsque des régularisations de déductions sont nécessaires, notamment :

– modification du pourcentage de déduction ;
– renonciation à une option ;
– réception de **factures d'avoirs** des fournisseurs ;
– reversement de la taxe déductible en application de l'article 207 *bis* de l'annexe II au CGI ;
– reversement de la taxe déductible résultant des variations du pourcentage de déduction ;
– déductions opérées à tort (y compris celles se rapportant à des acquisitions intracommunautaires).

Dans ce dernier cas, il convient de préciser dans le cadre réservé à la correspondance (ou dans une note annexe) la nature de l'erreur initialement commise, la déclaration entachée de cette erreur et les modalités de calcul de la correction opérée.

Par ailleurs, les entreprises qui ont des secteurs d'activité distincts et choisissent de joindre à leur déclaration CA3 l'annexe n° 3310 *ter,* doivent faire figurer sur cette ligne le montant de leur crédit non restituable afin de faire apparaître ligne 25 le crédit effectivement restituable.

Ligne 17 : *(pour les DOM, cf. III encadré)*

Doit être **impérativement** mentionnée ici la taxe brute correspondant aux acquisitions taxables déclarées ligne 03.

Ligne 18 : *(ne concerne pas les DOM)*

Doit être impérativement mentionnée ici la taxe correspondant aux opérations imposables réalisées à destination de Monaco, c'est-à-dire la taxe qui devrait être acquittée à Monaco si les opérations réalisées en France métropolitaine et à Monaco étaient déclarées dans chacun des deux États.

Remarque : Les assujettis établis ou disposant d'un établissement stable en France, qui réalisent des opérations en France métropolitaine et à Monaco déclarent l'ensemble des opérations réalisées dans chacun des États sur la déclaration de TVA déposée en France métropolitaine. Les entrepreneurs de travaux immobiliers et les établissements bancaires ne sont pas concernés par cette mesure.

TVA DÉDUCTIBLE

Lignes 19 et 20 :

Déterminer les droits à déduction de la période en indiquant la taxe déductible correspondant aux biens et services ouvrant droit à déduction. La TVA déduite au titre de chacune des catégories est arrondie **à l'unité la plus proche.** Les fractions d'euro inférieures à 0,50 sont négligées, celles supérieures ou égales à 0,50 sont comptées pour 1.

La déduction est effectuée sur la déclaration déposée au **titre du mois (ou du trimestre)** au cours duquel est intervenue l'exigibilité de la taxe. Par exemple, cette dernière intervient généralement lors du transfert de propriété lorsqu'il s'agit de l'acquisition sur le marché intérieur d'un bien meuble corporel.

– les **biens constituant des immobilisations** sont les biens acquis ou créés, non pour être vendus, mais pour être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation : terrains, constructions, matériels... ;

– les **autres biens et services** sont, d'une part, les biens qui constituent des valeurs d'exploitation comme les marchandises, les matières premières, les combustibles et, d'autre part, les services comme les prestations d'entretien et de réparation, les locations...

CAS PARTICULIER : Les assujettis partiels sont les personnes qui ne réalisent pas exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et qui relèvent des dispositions de l'article 207 *bis* de l'annexe II au Code général des impôts. Ces personnes doivent, pour l'application des droits à déduction, comptabiliser dans des comptes distincts les opérations hors du champ d'application de la TVA et les opérations situées dans le champ d'application de la taxe.

Cette obligation ne doit pas être confondue avec celle par ailleurs exigée pour les **redevables partiels**, c'est-à-dire les personnes qui ne sont redevables qu'au titre d'une partie de leurs opérations situées dans le champ d'application de la taxe et qui relèvent des dispositions de l'article 213 de l'annexe II au Code général des impôts.

Ces redevables doivent également constituer des secteurs distincts pour l'application du droit à déduction s'ils exercent plusieurs activités placées dans le champ d'application de la taxe, non soumises à des dispositions identiques en matière de TVA. Pour faciliter le calcul des droits à déduction par secteur ainsi constitué, les redevables partiels peuvent joindre à leur déclaration CA3 une annexe 3310 *ter.*

PROPORTION D'UTILISATION : Les assujettis partiels (cf. définition *supra*) doivent, dès la réalisation de leurs dépenses, les affecter à leurs activités hors du champ d'application de la taxe ou à leurs activités situées dans le champ en fonction de leur utilisation. Dans le cas des dépenses de biens et de services qu'ils utilisent concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA, ces assujettis doivent, pour connaître le montant de la TVA qu'ils seront en droit de déduire, déterminer la proportion d'utilisation de ces dépenses aux opérations imposables.

Cette proportion d'utilisation devra être mentionnée pour information dans le cadre réservé à la correspondance ou sur une note annexée à la déclaration.

POURCENTAGE DE DÉDUCTION : par ailleurs, la TVA afférente aux immobilisations utilisées **par les redevables partiels** pour des activités situées dans le champ d'application mais qui n'ouvrent pas toutes droit à déduction, est déductible, sous réserve de la constitution de secteurs distincts d'activités, en fonction du pourcentage général de déduction de l'entreprise. Ce pourcentage est déterminé par le rapport annuel suivant :

$$\frac{\text{Chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations}}{\text{Total du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations situées dans le champ d'application de la TVA + l'ensemble des subventions perçues qui ne sont pas dissociables des opérations situées dans le champ d'application de la TVA}}$$

Le pourcentage général de déduction ainsi calculé doit être inscrit dans le cadre spécifique prévu au verso de la déclaration CA3.

Pour toutes précisions complémentaires, se reporter à l'instruction administrative du 8 septembre 1994 (*BOI* n° spécial 3 CA-94), n^{os} 78 et suivants, et n^{os} 127 et suivants.

Ligne 21 :

Doit être indiqué ici le complément de la taxe déductible, notamment :

– la taxe dont la déduction a été omise sur les déclarations déposées depuis le 1er janvier de la deuxième année précédant celle du dépôt de la déclaration ;

– le complément de déduction résultant des variations du pourcentage de déduction ;

– les transferts de droits à déduction reçus ;

– le complément de déduction qui résulte de l'application de l'article 207 *bis* de l'annexe II au CGI ;

– la taxe acquittée à tort au titre d'opérations non imposables ou d'opérations facturées à un taux supérieur au taux légalement exigible (l'envoi d'une facture rectificative est également exigé) ;

– la taxe acquittée par les entreprises soumises au paiement de la TVA d'après les encaissements et correspondant à des chèques non provisionnés ;

– la taxe acquittée à l'occasion de ventes ou services définitivement impayés, résiliés, annulés ;

La récupération de cette taxe est subordonnée à la justification de la rectification préalable de la facture initiale.

En ce qui concerne les opérations impayées (y compris en cas de liquidation judiciaire), l'entreprise doit adresser à son débiteur un duplicata de la facture initiale surchargée de la mention « facture demeurée impayée pour la somme de ..... € (prix hors taxe) et pour la somme de ..... € (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 272 du CGI) ».

L'entreprise est dispensée d'adresser ce duplicata pour chaque facture impayée à condition qu'elle délivre à chaque client défaillant un état récapitulatif des factures impayées qui mentionne pour chacune d'entre elles :

– le numéro d'ordre, le libellé, la date et la référence du folio d'enregistrement de la facture initiale ;

– le montant hors taxe ;

– la mention « facture impayée pour la somme de ..... € (HT) et pour la somme de ..... € (taxe correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 272 du CGI) ».

Une copie de l'état récapitulatif doit être conservée à l'appui de la comptabilité. Un exemplaire doit être produit au service des impôts lorsque celui-ci en fait la demande.

– la taxe acquittée sur des opérations pour lesquelles une réduction de prix a été consentie après l'établissement de la facture (l'envoi d'une **note d'avoir** ou l'émission d'une nouvelle facture annulant et remplaçant la précédente est également exigé).

La TVA, acquittée au titre des opérations énoncées aux deux derniers tirets, doit être individualisée à la rubrique « (dont régularisation sur de la TVA collectée...) » qui figure sous la ligne 21.

Il est à noter que l'envoi de factures rectificatives à un client assujetti étranger non établi en France, qui peut obtenir le remboursement de la taxe (CGI, ann. II, art. 242-0M à 242-0T), n'est pas autorisé. Les notes d'avoir, éventuellement adressées à ces clients, doivent être nettes de taxes.

TAXE À PAYER

Ligne 29 :

Reporter ici le montant total des taxes assimilées (calculées sur annexe 3310 (K) A, cadre B) dont l'entreprise est redevable (cf. paragraphe VI).

Ligne 30 :

- Imputer les excédents de déclaration qui ont été :

– signalés aux entreprises par un avis d'erreur n° 3314 K ;

– ou constatés par les entreprises elles-mêmes.

Lorsque le montant de l'excédent indiqué ligne 30 est supérieur à celui de l'impôt à payer (ligne 28 + ligne 29) ou lorsque la déclaration fait apparaître un crédit de taxe non imputable (ligne 25), l'entreprise a le choix entre :

– reporter le solde ligne 30 des déclarations CA3 suivantes ;

– ou, par voie contentieuse, en demander la restitution intégrale.

- Reporter le montant h calculé sur le bulletin n° 3515 qui doit obligatoirement être annexé à la déclaration CA3 (entreprises autorisées à bénéficier du régime des acomptes provisionnels).

Ligne 31 :

- Ajouter les insuffisances de déclaration commises par les entreprises.

- Reporter le montant g calculé sur le bulletin n° 3515 qui doit obligatoirement être annexé à la déclaration CA3 (entreprises autorisées à bénéficier du régime des acomptes provisionnels).

NOTA : L'entreprise qui corrige spontanément une erreur de déclaration à l'aide des lignes 30 ou 31 doit joindre à sa déclaration une note précisant, pour chaque période d'imposition :

– la nature de l'erreur ;

– la (ou les) déclaration(s) concernée(s) ;

– les modalités de détermination de l'excédent ou du complément d'impôt porté ligne 30 ou 31.

d) Sanctions

Défaut ou retard de la déclaration

L'absence de déclaration peut amener l'administration à pratiquer une taxation d'office au titre de la période non déclarée.
Un intérêt de 0,75 % par mois de retard, ainsi que des majorations de droits seront dus (majoration de 10 % portée à 40 %, 30 jours après la première mise en demeure, puis 80 %, 30 jours après la seconde mise en demeure).

Retard de paiement

Le contribuable qui paye en retard sa TVA est passible d'un intérêt de 0,75 % par mois de retard et d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le paiement a été différé.

Insuffisance de déclaration

Si le contribuable est considéré « de bonne foi », seul l'intérêt de retard de 0,75 % par mois est exigible.
En cas de « mauvaise foi », le contribuable indélicat encoure des majorations plus lourdes, au minimum de 40 %, mais qui peuvent atteindre 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses.

3. L'entreprise Allier et le régime du réel normal

tuation
essionnelle

M. Allier, installé dans la commune du Foux du Roi, est un grossiste spécialisé dans la distribution de livres, de disques et de jouets. Tous ses achats sont réalisés en France, à l'exception des jouets, dont une partie est achetée en Allemagne.
Mme Allier tient la comptabilité de l'entreprise sur informatique, à l'aide d'un logiciel classique de comptabilité.
Les opérations sont enregistrées dans les journaux auxiliaires d'achats, de ventes et d'opérations diverses. Pendant le mois de juin 2004, elles ont été les suivantes :

• *Journal auxiliaire des achats*

Totaux des comptes débités

– 607100 Achats de livres :	52 000 €
– 607200 Achats de disques :	28 000 €
– 607320 Achats de jouets en Allemagne :	40 000 €
– 445660 TVA déductible sur autres biens et services : (52 000 × 5,5 % + 28 000 × 19,60 %)	8 348 €
– 445620 TVA déductible communautaire : (40 000 × 19,60 %)	7 840 €

Totaux des comptes crédités

– 445720 TVA due communautaire : (40 000 × 19,60 %)	7 840 €
– 401020 Fournisseurs Union européenne :	40 000 €
– 401010 Fournisseurs France :	88 348 €

• *Journal auxiliaire des ventes*

Totaux de comptes débités

– 411010 Clients France :	204 924 €
– 411020 Clients Union européenne :	20 000 €
– 411030 Clients exports :	11 120 €

Totaux des comptes crédités

– 707100 Ventes de livres :	48 000 €
– 707200 Ventes de disques :	129 000 €
– 707230 Ventes de disques au Maroc :	11 120 €
– 707220 Ventes de jouets en Italie :	20 000 €
– 445710 TVA collectée : (48 000 × 5,5 % + 129 000 × 19,60 %)	27 924 €

• *Journal auxiliaire des opérations diverses*

Totaux des comptes débités

– 218100 Installations générales, agencements, aménagements divers (1) :	19 000 €
– 218300 Matériel de bureau et matériel informatique (2) :	44 000 €
– 445620 TVA déductible sur immobilisations : (19 000 + 44 000) 19,60 %	12 348 €

(1) Le 15/01, l'entreprise a mis en service un distributeur automatique de disques conçu et fabriqué par les salariés de l'entreprise. Coût de revient : 19 000 €.
(2) Le 10/06, l'entreprise a acquis une configuration informatique d'un montant de 44 000 €.

Totaux des comptes crédités

– 404000 Fournisseurs d'immobilisations :	52 624 €
– 720000 Production immobilisée :	19 000 €
– 445710 TVA collectée : (19 000 × 19,60 %)	3 724 €

Renseignements complémentaires

• Taux de TVA :
– livres : 5,5 % ;
– disques, ordinateur, distributeur automatique : 19,60 %.
• L'entreprise Allier est soumise au régime du réel normal.
• La déclaration du mois précédent dégage un crédit de TVA de 3 120 €.
• La livraison en Italie est effectuée auprès d'un assujetti.
• Toutes les sommes sont indiquées hors taxe.
• Les numéros d'identification intracommunautaire figurent sur tous les documents des différentes entreprises installées dans l'Union européenne.

Quelles sont les obligations comptables et fiscales de l'entreprise Allier au regard de son appartenance au régime du réel normal ?

L'établissement de la déclaration CA3 fait apparaître la situation de l'entreprise par rapport au Trésor. L'entreprise doit constater cette situation dans ses comptes.

a) Détermination de la TVA à payer au titre du mois de juin

• *TVA exigible au titre du mois de juin*

445720 TVA due communautaire (journal des achats) :	*7 840 €*
445710 TVA collectée (journal des ventes) :	*27 924 €*
445710 TVA collectée (journal des OD) :	*3 724 €*
Total :	*39 488 €*

• *TVA déductible au titre du mois de juin*

Sur autres biens et services

445660 TVA déductible sur ABS (journal des achats) :	*8 348 €*
445620 TVA déductible intracommunautaire : (journal des achats)	*7 840 €*
Total :	*16 188 €*

Sur immobilisations

445620 TVA déductible sur immobilisations : (journal des opérations diverses)	*12 348 €*

• *Crédit de TVA du mois de juin* 3 120 €

Total TVA déductible : 16 188 + 12 348 + 3 120 = 31 656 €.
L'entreprise est redevable d'une TVA au titre du mois de juin de :
39 488 – 31 656 = 7 832 €.

b) Déclaration CA3

Voir documents ci-après.

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (ET TAXES ASSIMILÉES)

RÉGIME DU RÉEL NORMAL - MINI RÉEL

N° 3310-CA3
cerfa
N° 10963 * 08
MODÈLE OBLIGATOIRE
(art. 287 du CGI)

PÉRIODE DE DÉCLARATION — **Ne pas utiliser cette déclaration pour une autre période**

Jours et heures de réception

Adresse du service où cette déclaration doit être déposée **au plus tard le** → 15/07

Identification du destinataire →

Adresse de l'établissement (quand celle-ci est différente de l'adresse du destinataire) →

ALLIER

Rayer les indications imprimées par ordinateur qui ne correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise, rectifiez-les en rouge.

Recette, CDIR	Numéro de dossier	Clé	Période	CDI, CDIR	Code service	Régime

F 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9

Numéro de TVA intracommunautaire (*ne concerne pas les DOM*)

N° d'identification de l'établissement (SIRET)

MODALITÉS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT (voir notice)

L'arrondissement des bases et des cotisations s'effectue à l'euro le plus proche (cf. les règles d'arrondissement, page 2 de la notice n° 3310 NOT-CA3).

PAIEMENT, DATE, SIGNATURE

Date : 15/07/2004

Signature :

Téléphone :

RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION

Somme :

Date :

N° PEC .....

N° d'opération ....

Pénalités		
Taux 5 %	9005	
Taux %	9006	
Taux %	9007	

Paiement par virement bancaire : cocher la case ci-dessous :

☐

- Si vous payez par **chèque**, utilisez un chèque barré, l'établir impérativement à l'ordre du TRÉSOR PUBLIC.
- Si vous payez par virement(s), **précisez-en le nombre** → ☐
  Les entreprises qui réalisent un CA HT > 760 000 € doivent payer par virement bancaire sur le compte du Trésor à la BANQUE DE FRANCE.

Date de réception

CADRE RÉSERVÉ À LA CORRESPONDANCE

N° 3310-CA3 – IMPRIMERIE NATIONALE 2003 444968 D – Décembre 2603 – 3 016249 1 ▸ M8

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

Si vous n'avez à remplir aucune ligne de ce formulaire (déclaration « néant »), veuillez cocher la case à droite | 0010 | ☐

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES

OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)

01	Ventes, prestations de services		177 000
02	Autres opérations imposables		19 000
03	Acquisitions intracommunautaires (dont ventes à distance et/ou opérations de montage)	0001	40 000
08	Régularisations (important : cf. notice)	0005	

OPÉRATIONS NON IMPOSABLES

04	Exportations hors CE	0002	11 120
05	Autres opérations non imposables	0003	
06	Livraisons intracommunautaires	0004	20 000
07	Achats en franchise	0007	
09	Régularisations (important : cf. notice)	0009	

B DÉCOMPTE DE LA TVA À PAYER

TVA BRUTE

			Base hors taxe	Taxe due
	Opérations réalisées en France métropolitaine			
08	Taux normal 19,6 %	0206	188 000	36 348
09	Taux réduit 5,5 %	0105	48 000	2 640
9B				
	Opérations réalisées dans les DOM			
10	Taux normal 8,5 %	0201		
11	Taux réduit 2,1 %	0100		
12				
	Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)			
13	Ancien taux	0900		
14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)	0950		
15	TVA antérieurement déduite à reverser	0600		
16			Total de la TVA brute due (lignes 08 à 15)	39 488
17		0005	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires	7 840
18		0008	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco	

La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1 % continuent d'être déclarées sur l'annexe 3310 A.

TVA DÉDUCTIBLE

19	Biens constituant des immobilisations	0703	12 348
20	Autres biens et services	0702	16 188
21	Autre TVA à déduire	0959	
	(dont régularisation sur de la TVA collectée (cf. notice))		
22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	9001	3 120
24	Total TVA déductible (lignes 19 à 22)		31 656
23	Indiquer ici le pourcentage de déduction applicable pour la période s'il est différent de 100 %	%	

CRÉDIT

25	Crédit de TVA (ligne 24 – ligne 16)	0705	
26	Remboursement demandé aux formulaires n° 3519 joint	8002	
27	Crédit à reporter (ligne 25 – ligne 26)	8003	

(Cette somme est à reporter ligne 22 de la prochaine déclaration)

Attention! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 29.

TAXE À PAYER

28	TVA nette due (ligne 16 – ligne 24)		7 832
29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A	9979	
30	Sommes à imputer, exprimées en euros, y compris acompte congés	9969	
31	Sommes à ajouter, exprimées en euros, y compris acompte congés	9989	
32	**Total à payer (lignes 28 + 29 – 30 + 31)** *(n'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)*		7 832

Les dispositions des articles 34, 35 et 36 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés s'appliquent : elles garantissent, pour les données vous concernant, auprès du service des impôts, un droit d'accès et un droit de rectification.
Si vous déclarez des opérations intracommunautaires, pensez à la déclaration d'échanges de biens à souscrire auprès de la Direction Générale des Douanes et des Droits indirects (cf. notice de la déclaration CA3).

c) Incidences comptables

La liquidation de la TVA donne lieu à l'écriture suivante dans le journal des opérations diverses :

4457100	*TVA collectée (27 924 + 3 724)*	*31 648*	
4457200	*TVA due intracommunautaire*	*7 840*	
4456600	*TVA déductible sur autres biens et services*		*8 348*
4456620	*TVA déductible intracommunautaire*		*7 840*
4456200	*TVA déductible sur immobilisations*		*12 348*
4456700	*Crédit de TVA à reporter*		*3 120*
4455100	*TVA à décaisser*		*7 832*
	Liquidation de TVA du mois de juin		

Les comptes de TVA sont soldés, à l'exception du compte 4455100 TVA à décaisser, qui est soldé courant juillet, lors du règlement de la TVA due au titre de juin.

Exercices 1, 2, 3, 4 et 5

III. Le régime du réel simplifié

1. Principe

Les redevables soumis au régime du réel simplifié établissent une déclaration annuelle (CA12) qui détermine le montant de la TVA due au titre de l'année écoulée.
L'entreprise doit verser spontanément quatre acomptes trimestriels (le dernier trimestre étant réduit à deux mois). Le montant de ces acomptes est déterminé lors du dépôt de la déclaration annuelle précédente.
Les entreprises ayant acquitté pour l'année civile ou l'exercice précédent une TVA nette hors TVA déductible sur les immobilisations inférieures à 1 000 € sont dispensées du paiement des acomptes. Le montant total de la TVA exigible est acquitté lors du dépôt de la déclaration CA12.

2. Analyse et conséquences

2.1. Calcul de la TVA due au titre d'un exercice

Les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile établissent, avant le 30 avril de chaque année, une déclaration CA12.
Cette déclaration fait apparaître le montant de la TVA due au titre de l'année précédente.

Au titre de l'exercice N, la déclaration CA12 déposée le 30 avril N + 1 fera apparaître les éléments suivants :

TVA collectée au cours de l'année N
– TVA déductible sur autres biens et services de l'année N
– TVA déductible sur immobilisations au cours de l'année N

= TVA due au titre de l'année N

2.2. Calcul du solde de la TVA

TVA due au titre de l'année
– acomptes versés au cours de la même année

= solde excédentaire dû à l'administration (ou crédit de TVA)

Les excédents de versements d'acomptes sont remboursables immédiatement quel que soit leur montant.
Si le calcul de la TVA au titre d'un exercice fait apparaître un crédit de TVA, ce crédit est remboursable s'il est supérieur à 150 €.
Le contribuable peut également choisir de reporter les différents crédits sur les acomptes de TVA à venir.

2.3. Détermination des acomptes de TVA

La déclaration CA12 permet de déterminer les acomptes exigibles en juillet, octobre et décembre de la même année et avril de l'année suivante.
Ces acomptes sont égaux au quart de la taxe annuelle due au titre d'une année, avant déduction de la TVA relative aux immobilisations, à l'exception de l'acompte dû en décembre qui est égal au cinquième de cette taxe.
Ce dernier acompte ne porte que sur les opérations d'octobre et de novembre (la TVA due au titre du mois de décembre étant régularisée au moment de l'établissement de la déclaration CA12).
La date limite de versement des acomptes obéit aux mêmes règles que celles applicables aux redevables du régime du réel normal (voir paragraphe 2.2. du I.). Elle est fixée entre le 15 et le 25 des mois où les acomptes sont dus.

Remarque

La TVA collectée sur les cessions d'immobilisations, sur les livraisons à soi-même et sur les acquisitions intracommunautaires n'est pas prise en compte pour le calcul des acomptes.

2.4. Chronologie des différentes opérations

Dates de paiement	Opérations effectuées	Montants	Observations
Avril N	1er acompte	25 % de la TVA annuelle (1) due au titre de N – 2	À la date du paiement du 1er acompte, la détermination de la TVA due au titre de l'exercice N – 1 n'est pas encore effectuée. ☞

☞			
Fin avril N	Dépôt de la déclaration CA12	Solde de la TVA due au titre de N – 1	Calcul de la TVA due au titre de l'année N – 1 et du solde de la TVA. Détermination des acomptes de juillet, octobre et décembre de l'année N et d'avril N + 1.
Juillet N	2e acompte	25 % de la TVA annuelle (1) due au titre de N – 1	
Octobre N	3e acompte	25 % de la TVA annuelle (1) due au titre de N – 1	
Décembre N	4e acompte	20 % de la TVA annuelle (1) due au titre de N – 1	

(1) Hors TVA sur immobilisations.

3. L'entreprise Roland et le régime du réel simplifié

Situation professionnelle

M. Roland est grossiste en jouets. L'entreprise qu'il dirige est familiale. Elle existe depuis plusieurs générations.
Il est imposé à la TVA selon le régime du réel simplifié.
Cette entreprise a réalisé en France les opérations suivantes au titre des exercices 2002, 2003, 2004.
Toutes les opérations sont imposables au taux normal (19,60 %), par hypothèse.

Année 2002

Chiffre d'affaires de l'année : 653 000 €.
TVA déductible sur autres biens et services de l'année : 36 730 €.
TVA déductible sur immobilisations de l'année : 5 340 €.

Année 2003

Chiffre d'affaires de l'année : 598 000 €.
TVA déductible sur autres biens et services de l'année : 30 910 €.
TVA déductible sur immobilisations de l'année : 1 400 €.

Année 2004

Chiffre d'affaires de l'année : 710 000 €.
TVA déductible sur autres biens et services de l'année : 48 790 €.
TVA déductible sur immobilisations de l'année : 2 300 €.

Quelles sont les obligations fiscales et comptables auxquelles doit se soumettre l'entreprise Roland au titre de l'exercice 2004 en matière de TVA ?

- ***Détermination des acomptes versés au cours de l'année 2004***

Dates	Versements	Observations
Avril 2004	*1er acompte : 22 815 €*	*Assiette de cet acompte : 653 000 × 19,60 % – 36 730 = 91 258 € Montant de l'acompte : 91 258 × 25 % = 22 814,50 arrondis à 22 815 €*
Juillet 2004	*2e acompte : 21 575 €*	*Assiette de cet acompte : 598 000 × 19,60 % – 30 910 = 86 298 € Montant de l'acompte : 86 298 × 25 % = 21 574,50 arrondis à 21 575 €*
Octobre 2004	*3e acompte : 21 575 €*	*Assiette de cet acompte : 598 000 × 19,60 % – 30 910 = 86 298 € Montant de l'acompte : 86 298 × 25 % = 21 574,50 arrondis à 21 575 €*
Décembre 2004	*4e acompte : 17 260 €*	*Assiette de cet acompte : 598 000 × 19,60 % – 30 910 = 86 298 € Montant de l'acompte : 86 928 × 20 % = 17 259,60 arrondis à 17 260 €*

- ***Comptabilisation de la TVA***

Les acomptes

Au cours de l'exercice, les acomptes sont enregistrés, lorsqu'ils sont exigibles, au débit du compte : 44581 « acomptes régime simplifié d'imposition » par le crédit du compte de 44510 « TVA à décaisser » ou directement par le crédit d'un compte de trésorerie.

La TVA collectée et déductible

Les achats, ventes et autres opérations sont enregistrés hors TVA déductible, comme dans le régime du réel normal. Les TVA déductible et collectée s'enregistrent dans les comptes appropriés tout au long de l'année ; ces comptes sont soldés lors du calcul de la régularisation annuelle. Il est donc préférable de distinguer les comptes de TVA par année d'imposition.

- ***Calcul du solde de TVA due au titre de l'année 2004***

- *TVA due au titre de l'année 2004*

– TVA collectée : 710 000 × 19,60 % =	*139 160 €*
– TVA déductible sur autres biens et services :	*– 48 790 €*
– TVA déductible sur immobilisations :	*– 2 300 €*
– TVA due au titre de l'exercice :	*88 070 €*

- *Acomptes versés au titre de l'année 2004 : 22 815 + 21 575 + 21 575 + 17 260 = 83 225 €.*
- *Solde restant dû au titre de l'année 2004 : 88 070 – 83 225 = 4 845 €.*

- ***Établissement de la déclaration CA12***

Voir documents ci-après.

- ***Présentation des comptes relatifs à la TVA de l'année 2004***

4458101 acomptes régimes simplifiés d'imposition 2004			
04/2004 acompte 1er trimestre	22 815	Régularisation 2004	83 225
07/2004 acompte 2e trimestre	21 575		
10/2004 acompte 3e trimestre	21 575		
12/2004 acompte 4e trimestre	17 260		

4456601 TVA déductible sur autres biens et services 2004			
TVA de l'année 2004 Du 01/01/2004 au 31/12/2004	48 790	Régularisation 2004	48 790

4456201 TVA déductible sur immobilisations 2004			
TVA de l'année 2004 Du 01/01/2004 au 31/12/2004	2 300	Régularisation 2004	2 300

4457101 TVA collectée 2004			
Régularisation 2004	139 160	TVA de l'année 2004	139 160

445510 TVA à décaisser 2004			
Solde TVA année 2004	4 845		

Exercice 6

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

cerfa
N° 11417 * 05

Formulaire obligatoire en vertu des dispositions des articles 242 *sexies* et 242 *septies* A de l'annexe II au CGI

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 3517-S
RÉGIME SIMPLIFIÉ
CA 12 (1)
CA 12 E (2)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET TAXES ASSIMILÉES

DÉCLARATION RELATIVE À L'EXERCICE OU À LA PÉRIODE DU 01/01/2003 **AU** 31/12/2003

Jours et heures de réception

Adresse du service où cette déclaration doit obligatoirement être renvoyée
au plus tard le 30 avril 2004 (*clôture au 31/12/2003*)
ou, sur option (CGI, ann. II, art. 242 *septies* A),
dans les trois mois de la clôture de l'exercice
(*clôture en cours d'année*)

ROLAND

Identification du destinataire
Adresse de l'établissement (quand celle-ci est différente de l'adresse du destinataire)

*Rayer les indications imprimées par ordinateur qui ne correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise, **rectifiez-les en rouge**.*

Recette, CDIR	Numéro de dossier	Clé	Période	CM	OPT	CDI, CDIR	Code service	Régime

FR 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9

Numéro de TVA intracommunautaire — N° d'identification de l'établissement (SIRET)

(1) Si vous clôturez votre exercice en cours d'année, rayez la mention CA 12 (en haut à droite).
(2) Si vous clôturez votre exercice le 31 décembre, rayez la mention CA 12 E (en haut à droite).

MODALITÉS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT

ATTENTION : Ne portez pas de centimes d'euro (l'arrondissement s'effectue à l'unité la plus proche : les fractions d'euro inférieures à 0,50 sont négligées, celles supérieures ou égales à 0,50 sont comptées pour 1).

PAIEMENT, DATE, SIGNATURE

Date : 30/04/2004 Signature :

Téléphone :

Paiement par virement bancaire : cocher la case ci-dessous ☐

- Si vous payez par **chèque** : utilisez un chèque barré ; l'établir impérativement à l'ordre du TRÉSOR PUBLIC.

RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION

Somme :

Date :

N° PEC

N° d'opération

Pénalités	
Taux 5 %	9005
Taux %	9006
Taux %	9007

Date de réception

CADRE RÉSERVÉ À LA CORRESPONDANCE

N° 3517-S – IMPRIMERIE NATIONALE 2004 443052 D – Janvier 2004 – 3 019253 1 ▶ C4

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

Si vous n'avez à remplir aucune ligne de ce formulaire (déclaration « néant »), veuillez cocher la case à droite 0010 ☐

I - TVA BRUTE

Ligne 01 : Indiquez le montant total des achats, acquisitions intracommunautaires ou importations réalisés en franchise de taxe (art. 275 du CGI).

Ligne 02 : Les DOM sont assimilés à un territoire d'exportation.

Ligne 03 : Indiquez les opérations exonérées de TVA constituant votre chiffre d'affaires, autres que les exportations ou les livraisons intracommunautaires, telles que les prestations de services désignées aux articles 259 A 3°, 4° *bis*, 5°, 6° et 259 B du CGI rendues à un preneur établi à l'étranger.

Lignes 05 à 14 : Indiquez le montant hors TVA des opérations réalisées au cours de l'année ou de l'exercice précédent. Ventilez, par taux, les opérations imposables (ventes, services, façons, échanges, etc.) et appliquez à chaque base le taux correspondant.

Lignes 6 B et 8 B : Ces lignes ne doivent être servies que sur indication de l'administration. Pour les rectifications sur des opérations antérieures, utilisez les lignes 18 ou 25.

Ligne 09 : Il s'agit des opérations réalisées par des entreprises établies en Métropole et soumises à un taux particulier de 2,1 % ou aux taux de 0,90 %, 2,10 %, 8 % ou 13 % pour les opérations réalisées en Corse. Les entreprises établies dans les DOM utilisent aussi cette ligne pour déclarer les opérations soumises au taux de 1,05 % ou au taux de 1,75 %.

Ligne 10 : Indiquez notamment les opérations soumises au taux de 20,6 % ou 9,5 %.

Ligne 12 : N'indiquez pas les livraisons à soi-même d'immeubles qui doivent être déclarées sur l'imprimé 941 ou sur un formulaire CA 3.

Ligne 13 : Indiquez les droits d'auteur soumis à la retenue à la source, les prestations de services désignées aux articles 259 A 3°, 4° *bis*, 5°, 6° et 259 B du CGI rendues par un prestataire étranger et imposables chez le preneur.

Important : la non-déclaration par un redevable d'une TVA qu'il doit acquitter mais qu'il peut en même temps déduire est sanctionnée par une amende fiscale égale à 5 % du montant des droits à déduction non déclarés (art. 1788 *septies* du CGI).
Sont concernées en particulier, les acquisitions intracommunautaires de biens, les prestations de services visées à l'article 259 B du CGI, les livraisons à soi-même des biens ouvrant droit à déduction prévues par les articles 257-7° et 8° du même code. Pour toutes précisions complémentaires, se reporter à l'instruction administrative du 23 juin 1998 (*BOI* 3 A-5-98).

Ligne 17 : Indiquez le ou les montants qui ont fait l'objet d'une demande de remboursement de crédit de TVA sur l'imprimé n° 3519, y compris lorsque la demande est en cours d'instruction.
Ligne 18 : Indiquez notamment, les factures d'avoirs fournisseurs, les déductions opérées à tort (y compris celles se rapportant à des acquisitions intracommunautaires) et précisez dans une note annexe la nature de cette erreur.

	OPÉRATIONS NON IMPOSABLES		Base hors taxe	Taxe due
01	Achats en franchise	0037		
02	Exportations hors CE	0032		
03	Autres opérations non imposables	0033		
04	Livraisons intracommunautaires	0034		
	OPÉRATIONS IMPOSABLES			
	– réalisées en France métropolitaine			
05	Taux normal 19,6 %	0206	710 000	139 160
06	Taux réduit 5,5 %	0105		
6 B				
	– réalisées dans les DOM			
07	Taux normal 8,5 %	0201		
08	Taux réduit 2,1 %	0100		
8 B				
	– à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)			
09	Opérations imposables à un taux particulier	0950		
10	Anciens taux	0900		
	– autres opérations			
11	Cessions d'immobilisations	0970		
12	Livraisons à soi-même	0980		
13	Autres opérations imposables	0981		
14	Acquisitions intracommunautaires	0031		
	dont			
15	TVA sur immobilisations 0982			
16	***TOTAL DE LA TAXE DUE*** *(lignes 5 à 14)*			139 160
	AUTRE TVA DUE			
17	Remboursements provisionnels obtenus en cours d'année ou d'exercice	0983		
18	TVA antérieurement déduite à reverser	0600		
19	***TOTAL DE LA TVA BRUTE DUE*** *(lignes 16 + 17 + 18)*			

II - TVA DÉDUCTIBLE

Ligne 20 : Indiquez la TVA déductible figurant sur les factures des biens ou services non exclus du droit à déduction (sont par exemple exclues du droit à déduction les dépenses afférentes à un véhicule de tourisme, certaines dépenses de logement...).
Ligne 21 : Si vous adoptez une déduction forfaitaire pour les frais généraux, indiquez ligne 21 un montant égal à 0,20 % du CA HT (total des lignes 2 à 10) et ligne 20 la taxe déductible des seuls produits destinés à la revente.

Ligne 24 : Indiquez le crédit dont vous disposiez au début de l'exercice et qui n'a pas fait l'objet d'une demande de remboursement (report de la ligne 24 de la précédente CA 12/CA 12 E) ou d'une imputation sur acomptes. Les sommes imputées sur les acomptes sont indiquées ligne 31.
Ligne 25 : Indiquez les omissions de déductions des exercices antérieurs, compléments de déduction, taxe afférente à des opérations restées impayées, résiliées, annulées ou faisant l'objet de rabais, taxe facturée à tort, envoi de note d'avoir, etc.

	AUTRES BIENS ET SERVICES		Taxe déductible
20	Déductions sur factures (1)	0702	48 790
21	Déductions forfaitaires (1)	0704	
22	***TOTAL*** *(lignes 20 + 21)*		48 790
	IMMOBILISATIONS		
23	TVA déductible sur immobilisations (1)	0703	2 300
	AUTRE TVA À DÉDUIRE		
24	Crédit antérieur non imputé et non remboursé	0058	
25	Omissions ou compléments de déductions	0059	
26	Indiquez le pourcentage de déduction s'il est différent de 100 % ..... %		
27	***TOTAL DE LA TVA DÉDUCTIBLE*** *(lignes 22 + 23 + 24 + 25)*		51 090

III - TVA NETTE

Ligne 30 : Le montant à porter sur cette ligne correspond à la somme des montants à porter aux colonnes 1 et 2 au titre des acomptes de votre exercice de TVA.
- Col. 1 : montant des acomptes effectivement payés quelle que soit la date à laquelle est intervenu ce paiement.
- Col. 2 : montant des acomptes restant à payer à la date du dépôt de la présente déclaration.

* Les quatre acomptes déductibles sont ceux qui sont **exigibles au cours de l'exercice** concerné par la présente déclaration. Ce principe s'applique aux entreprises dont l'exercice correspond à une année civile et aux entreprises créées après le 1er avril 1999 quelle que soit leur date de clôture d'exercice. Par dérogation, il est admis que les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition avant le 1er avril 1999 et clôturant leur exercice en cours d'année, déduisent sur la déclaration CA12E quatre acomptes successifs exigibles entre la date de début de l'exercice et la date limite de dépôt de la déclaration CA12E. Dans ce cas, le choix des quatre acomptes déductibles est irrévocable et la même méthode de déduction devra être appliquée pour les prochaines déclarations CA12E (indiquer les quatre acomptes déduits à la ligne 58).
En cas d'hésitation, vous pouvez contacter votre centre des impôts.

Ligne 31 : Indiquez le montant du crédit que vous avez imputé sur un ou des acomptes de l'exercice, ainsi que les excédents de déclaration signalés par un avis d'avoir n° 3314 K ou constatés par vous-même.

Ligne 32 : Indiquez les insuffisances de déclaration signalées par un avis de rappel n° 3314 K ou constatées par vous-même.
Lorsque vous utilisez les lignes 31 et 32, vous devez joindre une note explicative (vous pouvez utiliser le cadre réservé à la correspondance) à votre déclaration CA 12/CA 12 E.

Ligne 33 : Si cette ligne est servie, reportez le montant ligne 54.
Si les montants calculés lignes 33 ou 34 sont négatifs, utilisez la ligne 35 (dans ces cas, ne remplissez pas les lignes 33 et 34).

Ligne 35 : Si cette ligne est servie, reportez le montant ligne 49.

	RÉSULTAT DE LA LIQUIDATION		Taxe
28	TVA due : (Ligne 19 – ligne 27)		88 070
	ou		
29	CRÉDIT : (Ligne 27 – ligne 19)	0705	
	IMPUTATIONS/RÉGULARISATIONS		
	Col 1 Montant **effectivement payé** / Col. 2 Montant **restant à payer**		
	Acompte 1 : 22 815		
	Acompte 2 : 21 575		
	Acompte 3 : 21 575		
	Acompte 4 : 17 260		
	Tot. 1 : 83 225 — Tot. 2 :		
30	Acomptes payés et/ou restant dus (Tot. 1 + Tot. 2)	0018	83 225
31	Sommes à imputer	9989	
32	Sommes à ajouter	9999	
	RÉSULTAT NET		
33	**SOLDE À PAYER** si (lignes 28 + 32) – (lignes 29 + 30 + 31) ⩾ 0		4 845
	ou		
34	**EXCÉDENT DE VERSEMENT** si (lignes 30 + 31) – (lignes 28 + 32) ⩾ 0		
35	**SOLDE EXCÉDENTAIRE** (lignes 29 + 34) ou (lignes 29 + 30 + 31 – 32)	0020	

IV - DÉCOMPTE DES TAXES ASSIMILÉES

Le montant brut de la taxe permet de déterminer le montant des acomptes dus au cours du prochain exercice.

Les acomptes de taxes spéciales sont calculés individuellement et seront indiqués sur vos prochains avis d'acomptes. Ils sont égaux à 25 % des montants indiqués aux lignes 36 à 4C, à l'exception de l'acompte de décembre, égal à 20 %.

Si vous avez à déclarer une taxe qui ne figure pas dans la liste ci-contre, indiquez son intitulé et son montant dans les colonnes correspondantes d'une des lignes 45, 47, 4A, 4B ou 4C.

Ligne 48 : Le montant à porter sur cette ligne correspond à la somme des acomptes de taxes spéciales, payés et/ou restant à payer, calculée selon les mêmes modalités que le montant porté à la ligne 30.

	Nature des taxes		Taxe brute
36	Taxe sur les retransmissions sportives	4215	
37	Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (cumul de la partie variable et de la partie forfaitaire)	4220	
38	Taxe d'abattage	4216	
39	Redevance sur ouvrages de librairie édités	3510	
40	Redevance sur l'emploi de la reprographie	3520	
41	Taxe sur les huiles alimentaires BAPSA	3240	
42	Taxe sur les tabacs fabriqués BAPSA	3260	
43	Taxe sur les actes des huissiers de justice	4206	
44	Taxe sur les embarquements ou débarquements de passagers en Corse	4204	
45			
46	Taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public	4202	
47			
4A			
4B			
4C			
48	ACOMPTES TAXES SPÉCIALES PAYÉS OU RESTANT DUS	0019	

V - RÉCAPITULATION

CRÉDIT OU EXCÉDENT

49	Solde excédentaire (report de la ligne 35)		
50	Remboursement demandé au cadre VI, page 4	8002	
51	Crédit à reporter (cette somme est à reporter ligne 24 de la prochaine déclaration CA 12/CA 12 E)	8003	
52	Crédit imputé sur le ou les prochains acomptes	8004	
53	Taxes spéciales [ligne 48 – (total l. 36 à 47)]		

Acomptes (cochez les cases correspondant aux acomptes déduits l. 30). Précisez l'année.

58 : ☒ Avril 2004 ☒ Octobre 2004 ☒ Juillet 2004 ☒ Décembre 2004

SOLDE À PAYER

54	TVA (report de la ligne 33)	4 845
55	Taxes spéciales [(total lignes 36 à 47) – ligne 48]	

ATTENTION ! UNE SITUATION DE TVA CRÉDITRICE (LIGNE 49 SERVIE) NE DISPENSE PAS DU PAIEMENT DES TAXES ASSIMILÉES DÉCLARÉES LIGNE 55

56 **TOTAL À PAYER (Lignes 54 + 55)** : 4 845
(N'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)

BASE DE CALCUL DES ACOMPTES DUS AU TITRE DE L'EXERCICE SUIVANT

Ligne 57 : Les acomptes de TVA dus au cours du prochain exercice sont calculés à partir de la TVA nette exigible (ligne 16 – ligne 22) sous déduction de la TVA due sur les cessions d'immobilisations (ligne 11), sur les livraisons à soi-même (ligne 12), sur les acquisitions intracommunautaires d'immobilisations (ligne 15). Ils sont égaux à 25 % du résultat de cette opération, à l'exception de l'acompte de décembre, égal à 20 %.
Si vous ne demandez pas le remboursement du crédit éventuellement dégagé ligne 49, vous pouvez l'imputer sur le ou les acomptes à venir à condition d'en informer le comptable sur l'avis d'acompte qui vous est adressé.

57	TVA [ligne 16 – (lignes 11 + 12 + 15 + 22)]		90 370

N'hésitez pas à prendre contact avec votre service des impôts, s'il vous manque une indication pour remplir cette déclaration
Vous pouvez également vous procurer la notice de la déclaration CA 3 (régime du réel normal), si vous souhaitez des informations sur la TVA intracommunautaire, le pourcentage de déduction ou l'euro

VI DEMANDE DE REMBOURSEMENT

Si le décompte effectué au cadre III (ligne 35) fait apparaître un solde excédentaire, celui-ci est imputable sur le ou les acomptes suivant le dépôt de la présente déclaration. Ce solde excédentaire ne doit être reporté ligne 24 de la prochaine déclaration CA 12/CA 12 E que si vous ne l'imputez pas sur les acomptes.

Vous avez également la possibilité de demander le remboursement total ou partiel des excédents de versement (ligne 34) qui ne peuvent être imputés rapidement, ainsi que le crédit dégagé (ligne 29) s'il est supérieur ou égal à 150 €.

Si vous désirez bénéficier de ce remboursement, remplissez le cadre ci-contre en reportant les montants figurant aux lignes 29 et 34 déterminés page 3.

Ne reportez pas ligne *a* le montant dégagé ligne 29 si celui-ci est inférieur à 150 €.

Déposez votre déclaration en double exemplaire.

JOIGNEZ UN RELEVÉ D'IDENTITÉ BANCAIRE, POSTAL OU DE CAISSE D'ÉPARGNE S'IL S'AGIT D'UNE PREMIÈRE DEMANDE DE REMBOURSEMENT OU EN CAS DE CHANGEMENT DE COMPTE

Crédit remboursable dégagé à la clôture de l'année ou de l'exercice *(ligne 29)* si celui-ci est ⩾ 150 €	*a*	
Excédent de versement dégagé *(ligne 34)*	*b*	
Maximum remboursable *(a + b)*	*c*	
Remboursement demandé	*d*	
Crédit reportable *(c - d)* ou *(c - d* + ligne 29) si le crédit dégagé ligne 29 est < 150 €	*e*	

LE SOUSSIGNÉ (NOM, PRÉNOM, QUALITÉ) : .....

DEMANDE LE REMBOURSEMENT DE LA SOMME DE (EN CHIFFRES) .....

À ....., LE .....

SIGNATURE :

CADRE RÉSERVÉ A L'ADMINISTRATION

LE COMPTABLE DES IMPÔTS SOUSSIGNÉ CERTIFIE QUE L'ENTREPRISE DEMANDERESSE :

(1)
- NE FIGURE À AUCUN TITRE COMME RELIQUATAIRE DANS LES ÉCRITURES DE LA RECETTE ;
- EST REDEVABLE DE LA SOMME DE .....
  AU TITRE DE .....

OBSERVATIONS (2) : .....

DATE D'ENVOI AU SGDP DE L'UN DES EXEMPLAIRES DE LA DÉCLARATION POUR SAISIE : .....

N° D'ENREGISTREMENT MEDOC └┴┴┘└┴┴┴┴┘

À ....., LE .....

SIGNATURE ET CACHET D'AUTHENTICITÉ :

(1) Rayer la mention qui ne convient pas.
(2) Indiquer, notamment, les raisons pour lesquelles il paraît opportun d'exiger une caution. Préciser, le cas échéant, qu'un avis de compensation n° 3382 est établi.

L'INSPECTEUR (1) **LE CONTRÔLEUR** (1) DES IMPÔTS SOUSSIGNÉ ÉMET UN AVIS { FAVORABLE / DÉFAVORABLE } (1) AU REMBOURSEMENT DE LA SOMME DE .....

OBSERVATIONS (2) : .....

TYPE DE REJET └┘ TYPE DE CONTRÔLE └┘

N° ALPAGE └┴┴┘└┴┴┴┴┘

- Nombre de documents présentés - sur demande de l'inspecteur - pour justifier :
  - les affaires d'exportation .....
  - les taxes déductibles .....
- Nombre de bulletins de recoupement établis .....

À ....., LE .....

SIGNATURE ET CACHET D'AUTHENTICITÉ :

(1) Rayer la mention qui ne convient pas.
(2) Indiquer, notamment, les raisons pour lesquelles il paraît opportun d'exiger une caution. Préciser, le cas échéant, les motifs de rejet total ou partiel du remboursement demandé.

LE DIRECTEUR DES SERVICES FISCAUX SOUSSIGNÉ AUTORISE LE REMBOURSEMENT

DE LA SOMME DE .....

AU PROFIT DE .....

LA PRÉSENTATION D'UNE CAUTION { A ÉTÉ EXIGÉE (1). / N'A PAS ÉTÉ EXIGÉE (1). }

(1) Rayer la mention qui ne convient pas.

À ....., LE .....

SIGNATURE ET CACHET D'AUTHENTICITÉ :

AUTHENTIFICATION DE LA DÉCISION

TYPE DE REJET └┘ TYPE DE CONTRÔLE └┘

N° ALPAGE └┴┴┘└┴┴┴┴┘

REJET : CODE └┴┘ MONTANT : .....

MONTANT ORDONNANCÉ : .....

MONTANT DE LA COMPENSATION : .....

LOT : N° └┴┘ └┴┴┴┴┘ DU .....

Les dispositions des articles 34, 35 et 36 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés s'appliquent : elles vous garantissent, pour les données vous concernant, auprès du service des impôts, un droit d'accès et un droit de rectification.

IV. Comment réduire ses acomptes dans le régime du réel simplifié ?

1. Principes

Les modalités de fonctionnement du système du régime du réel simplifié ont le mérite de la simplicité : une déclaration unique annuelle et un calcul d'acompte simplifié.
Mais ce système ne prend pas en compte les changements de situation du contribuable par rapport à la TVA réellement due, particulièrement en cas d'acquisition d'immobilisation ou de variations d'activité.
Pour tenir compte de ces différents éléments, l'entreprise peut moduler ses acomptes en fonction de la TVA réellement due au titre d'un exercice ou d'un trimestre.
Elle peut également, sous certaines conditions, récupérer immédiatement la TVA déductible sur immobilisation au titre d'un trimestre.

2. La modulation des acomptes de TVA

Sous sa responsabilité, le contribuable peut moduler le montant de ses acomptes.

2.1. Modulations des acomptes en fonction de la TVA réellement due au titre de l'exercice en cours

a) Suspension des acomptes de TVA

Le contribuable, qui estime que le montant des acomptes déjà versés est égal ou supérieur à la TVA réellement due au titre de l'année en cours, peut se dispenser du versement de nouveaux acomptes.

b) Diminution du montant des acomptes de TVA

Un acompte peut être diminué, à condition que ce versement partiel représente le solde de la TVA due au titre de l'année en cours.

Remarque

La diminution du montant des acomptes se fait sous la responsabilité du contribuable. Les acomptes acquittés hors délais, sous estimés ou diminués indûment sont passibles d'une majoration de 10 %, en sus des intérêts de retard légalement exigibles.

2.2. Modulation de l'acompte en fonction de la TVA réellement due au titre du trimestre

a) Modalités d'application

Les redevables peuvent réduire leurs acomptes si la taxe due à raison des opérations du trimestre, après déduction de la TVA sur immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte normalement exigible.

b) Cas particulier : l'acompte de décembre

L'acompte de décembre portant sur deux mois, la modulation à la baisse ne sera possible que si la TVA due réellement au titre des mois d'octobre et novembre est inférieure d'au moins 10 % aux deux tiers de l'acompte fixe exigible.

Si cette condition est respectée, le montant de l'acompte exigible sera égal au montant de la TVA réelle, majoré du tiers de l'acompte fixe exigible initialement (ce tiers correspondant au mois de décembre pour lequel il n'est pas possible, avant l'année suivante, de connaître la situation réelle).

3. Le remboursement de la TVA sur immobilisations

Les redevables peuvent demander un remboursement trimestriel si le montant de la TVA déductible au titre des acquisitions d'immobilisations est supérieur ou égal à 760 €. Ce remboursement ayant un caractère provisionnel, donne lieu à une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle.

La TVA sur immobilisations ne s'impute pas sur les acomptes. Le paiement des acomptes doit être effectué.

La demande de remboursement doit être déposée dans le mois suivant le trimestre ayant donné naissance à cette TVA déductible. Cette demande doit être justifiée par la présentation des documents originaux portant mention de la TVA déductible.

Remarques

La TVA sur immobilisations découlant des acquisitions intracommunautaires ou des livraisons à soi-même ne peut pas bénéficier d'un remboursement immédiat. La TVA sur ces opérations est liquidée sur la déclaration annuelle.

Les entreprises soumises au régime du réel simplifié ne bénéficiant pas de la procédure spéciale de remboursement des exportateurs, peuvent bénéficier d'un remboursement trimestriel dans les conditions exposées précédemment.

4. M. Juillier et la gestion des acomptes de TVA

Situation professionnelle

La clientèle de M. Juillier, expert-comptable, est composée principalement de commerçants imposables à la TVA selon le régime du réel normal simplifié.

Suite aux mécontentements de certains de ses clients, informés des diverses possibilités de réduction des acomptes dont ils n'avaient pas bénéficié, M. Juillier se propose d'attirer l'attention de ses collaborateurs sur cette opportunité. Afin d'être clairement compris, il soumet deux dossiers représentatifs à ses adjoints :

- *Entreprise Moupu*

L'entreprise Moupu est redevable, au titre du troisième trimestre de l'année N, d'un acompte fixe d'un montant de 640 €, alors que la TVA réellement due à raison des opérations réalisées au titre du troisième trimestre est égale à 510 €.

M. Moupu se retrouve dans une situation similaire au titre du quatrième trimestre. Il est redevable d'un acompte forfaitaire d'un montant de 540 €, alors que la TVA réellement due au titre des opérations d'octobre et de novembre s'élève à 210 €.
M. Moupu trouve injuste de payer une somme forfaitaire supérieure à la TVA dont il devrait s'acquitter s'il était soumis au régime du réel normal. Il décide donc de régler la somme de 510 € au titre du troisième trimestre et 210 € au titre du quatrième trimestre.

M. Moupu a-t-il raison ?

• *Entreprise Noulier*

M. Noulier est semi-grossite papetier. Il suit de très près sa comptabilité. C'est lui qui s'est étonné auprès de M. Juillier sur le fait de ne pas avoir récupéré immédiatement sa TVA déductible sur immobilisations.
M. Juillier vous soumet à nouveau le dossier et vous demande de le traiter en tenant compte de la réclamation du client.
Les opérations réalisées par l'entreprise Noulier sont les suivantes :
• La TVA due au titre de l'année N, avant déduction de la TVA sur immobilisations, est de 6 479,08 €.
• La TVA due au titre de l'année N + 1, avant déduction de la TVA sur immobilisations, est de 5 488,16 €.
• Opérations relatives à la TVA au titre de l'année N + 2 :
TVA collectée au titre de l'année : 31 271 € ;
TVA déductible sur autres biens et services : 18 953 € ;
TVA déductible sur immobilisations : 2 820 €
(acquisition d'une immobilisation au cours du mois d'août).

Présentez, dans l'ordre chronologique, toutes les opérations concernant la TVA du 01/01/N + 2 au 30/04/N + 3 et indiquez les remboursements éventuels de la TVA sur immobilisations.

• *Entreprise Moupu*

Au titre du troisième trimestre

La TVA réellement due est inférieure de plus de 10 % à l'acompte fixe.
M. Moupu peut se contenter de payer, au titre de ce trimestre, la somme de 510 € en lieu et place de l'acompte.

Au titre du quatrième trimestre

La TVA réellement due au titre des mois d'octobre et de novembre, qui s'élève à 210 €, est inférieure de plus de 10 % à l'acompte fixe, réduit au prorata de la période de calcul de la TVA (540 × 2/3 = 360 €).
L'acompte de décembre modulé sera égal à :
– la TVA réellement due au titre des mois d'octobre et de novembre : 210 €
– majorée d'un tiers de l'acompte fixe, correspondant au montant forfaitaire de TVA dû au titre des opérations de décembre, soit :
540 × 1/3 = 180 €
Acompte de décembre : 390 €
M. Moupu n'a que partiellement raison.

Le règlement de 510 € au titre de l'acompte du troisième trimestre est juste, en revanche, un règlement inférieur à 390 € , en fonction des informations fournies, est insuffisant. M. Moupu est passible d'une amende de 10 % sur la somme non réglée dans les délais.

• *Entreprise Noulier*

Avril N + 2

Acompte de TVA :
6 479,08 × 25 % = 1 619,77 € arrondis à 1 620 €.
Fin avril : liquidation de la TVA de l'année N + 1.

Juillet N + 2

Acompte de TVA :
5 488,16 × 25 % = 1 372,04 € arrondis à 1 372 €.

Octobre N + 2

Acompte de TVA :
5 488,16 × 25 % = 1 372,04 € arrondis à 1 372 €.
Remboursement de 2 820 € de TVA sur immobilisations.

Décembre N + 2

Acompte de TVA :
5 488,16 × 20 % = 1 097,632 arrondis à 1 098 €.

Avril N + 3

Acompte de TVA :
5 488,16 × 25 % = 1 372,04 € arrondis à 1 372 €.
Fin avril N + 3 : *liquidation de la TVA de l'année N + 2.*

TVA due au titre de l'exercice N + 2 :

TVA collectée :	*31 271 €*
TVA déductible sur autres biens et services :	*– 18 953 €*
TVA déductible sur immobilisations :	*– 2 820 €*
TVA due :	*9 498 €*

Solde à payer

TVA due :	*9 498 €*
Remboursement trimestriel prévisionnel sur immobilisations :	*+ 2 820 €*
Acomptes versés : 1 620 + 1 372 + 1 372 + 1 098 =	*– 5 462 €*
TVA à payer :	*6 856 €*

La réclamation de M. Noulier est justifiée. La demande de remboursement de la TVA sur immobilisations déposée au titre du deuxième trimestre permet un remboursement immédiat de la TVA sur immobilisation, ce qui aura pour effet d'alléger la trésorerie jusqu'à la date de régularisation annuelle.

Exercices 7 et 8

V. La franchise de TVA

1. Principe

Les entreprises commerciales exerçant une activité de vente dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 76 300 € HT, ainsi que les entreprises prestataires de services dont le chiffre d'affaires n'excède pas 27 000 € HT bénéficient d'une franchise de TVA, ce qui leur permet d'être dispensées du paiement de la TVA.

Remarque

La franchise de TVA est une condition pour bénéficier du régime des micro-entreprises (voir chapitre 3).

2. Modalités de fonctionnement

2.1. Chiffre d'affaires à retenir

Le chiffre d'affaires de référence est celui de l'année précédente.
Il correspond aux opérations réalisées, c'est-à-dire engagées, au cours de l'année (peut importe la date des encaissements).
Les opérations à caractère exceptionnel (cessions d'immobilisations, par exemple) ne sont pas prises en compte.
Les entreprises ne tenant qu'une comptabilité de trésorerie apprécient les limites du chiffre d'affaires en fonction des données fournies par cette comptabilité.

2.2. Dépassement des limites en cours d'année

Si le chiffre d'affaires ne dépasse pas 30 500 € HT pour les entreprises prestataires de services, ou 84 000 € HT pour les entreprises exerçant des activités d'achat-revente, l'entreprise bénéficiera de la franchise de TVA pour l'année en cours. Si ces seuils sont dépassés, l'entreprise devient redevable de la TVA dès le premier jour du mois de dépassement.

2.3. Mécanisme de la franchise

Lorsque la franchise s'applique, les redevables concernés :
– ne peuvent plus déduire de TVA ;
– ne doivent pas mentionner la TVA sur leurs factures ;
– doivent indiquer sur leurs factures la mention : *« TVA non applicable, article 293-B du CGI »*.

Remarque

Les avocats, les auteurs d'œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes bénéficient, s'ils le désirent, d'une franchise de TVA si le chiffre d'affaires qu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente n'excède pas 37 400 € HT.

2.4. Renonciation à la franchise

Les redevables concernés par la franchise peuvent y renoncer sur option. L'option porte sur deux années et a pour conséquence de soumettre le redevable à l'ensemble des obligations relatives à la TVA.

3. Le choix de M. Pougui

Situation professionnelle

M. Pougui dirige une petite entreprise. Le chiffre d'affaires réalisé lui permet de bénéficier de la franchise de TVA et du régime des micro-entreprises.
Son expert-comptable lui conseille de renoncer à cette exonération de TVA. Ce conseil le laisse perplexe.

Présentez l'argumentation qui justifie de renoncer à la franchise.

Le renoncement au bénéfice de la franchise de TVA a de multiples conséquences :
– M. Pougui ne pourra plus bénéficier du régime des micro-entreprises ;
– les opérations réalisées par M. Pougui dans le cadre de son entreprise seront soumises à TVA.

• ***En ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux***
Il faut, avant d'examiner les conséquences sur la TVA, attirer l'attention de M. Pougui sur les conséquences de son choix éventuel sur l'imposition au niveau de ses bénéfices (obligations comptables et fiscales plus lourdes, voir chapitre 2).

• ***En ce qui concerne la TVA***
Le fait de collecter la TVA permet de déduire la TVA sur les charges et sur les immobilisations correspondantes. Mais les clients de l'entreprise se verront facturer la TVA. Si ce sont des assujettis, cette facturation TTC n'alourdira pas leurs achats car ils la récupéreront.
En revanche, si les clients ne sont pas des assujettis, ils ne pourront pas récupérer ce surcoût.

Exercice 9

EXERCICES

1. Entreprise Duparc : TVA à payer – déclaration CA3

L'entreprise Duparc a pour objet la vente et la réparation des matériels agricoles. L'examen des différents journaux de l'entreprise révèle les informations suivantes pour le mois de septembre :

Journal	Opérations	Montant HT	TVA déductible (D)	Montant TTC
			compte : 44 566	
AC	Achats de matériels	15 600,00	3 057,60	18 657,60
AC	Factures de services :	10 200,00	1 999,20	12 199,20
	Mention « TVA acquittée d'après les débits »		**compte : 4 458**	
	Factures de services :	15 000,00	2 940,00	17 940,00
			compte : 44 562	
OD	Acquisition d'immobilisations	25 600,00	5 017,60	30 617,60

Journal	Opérations	Montant TTC
BQ	Règlements factures de services	
	mention « TVA acquittée d'après les débits »	14 530,00
	aucune mention	21 528,00
BQ	Règlements ventes de matériels	64 637,00
BQ	Règlements des clients (secteur réparations)	
	au comptant	14 352,00
	sur factures antérieures	29 900,00

Journal	Opérations	Montant HT	TVA collectée (C)	Montant TTC
			compte 44571	
VE	Ventes de matériels	50 000	9 800	59 800
			compte 4458	
VE	Réparations	40 000	7 840	47 840

(D) solde débiteur
(C) solde créditeur

L'entreprise n'a pas demandé d'acquitter la TVA d'après les débits. Toutes les opérations sont soumises au taux normal de TVA.

QUESTION

Justifiez les sommes figurant dans le cadre A et dans le cadre B de l'imprimé CA3 ci-joint.

2. Entreprise Rebattu : exigibilité – déclaration CA3

Le service comptable de l'entreprise Rebattu vous communique les renseignements suivants, afin de préparer la déclaration de la TVA pour le mois de décembre N :

TVA collectée

Décembre	Facturations		Encaissements
	HT	TVA	TTC
1. Ventes de biens			
– au taux réduit	22 000	1 210	16 880,00
– au taux normal	50 500	9 898	60 300,00
2. Prestations de services			
– au taux normal	1 750	343	2 870,40
3. Exportations	2 895		2 895,00

TVA déductible sur autres biens et services
– 3 250 € pour les achats effectués en décembre.

TVA déductible sur immobilisations
Le 12 décembre, l'entreprise a acquis du matériel en Italie pour 45 000 € hors taxe (TVA au taux normal).

Fin novembre, l'entreprise disposait d'un crédit de TVA de 958 €.

QUESTIONS

1) Déterminez le montant de la TVA à payer au titre du mois de décembre.
2) Établissez la déclaration CA3 du mois de décembre.

3. Entreprise « La voix du son » : exigibilité – TVA à payer

L'entreprise « La voix du son » loue, vend, installe et répare du matériel de sonorisation. Vous êtes chargé(e) de préparer la déclaration de TVA relative au mois de décembre 2004, sachant que l'entreprise n'a exercé aucune option particulière en matière de TVA.

Les opérations comptabilisées en décembre sont les suivantes :

02/12 : Réception d'une facture relative à 10 enceintes, comportant 656 € de TVA. Paiement à 60 jours fin de mois.

Si vous n'avez à remplir aucune ligne de ce formulaire (déclaration « néant »), veuillez cocher la case à droite 0010 ☐

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES

OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)

01	Ventes, prestations de services		87 000
02	Autres opérations imposables		
03	Acquisitions intracommunautaires	0031	
	(dont ventes à distance et/ou opérations de montage :)		
3B	Régularisations (important : cf. notice)	0036	

OPÉRATIONS NON IMPOSABLES

04	Exportations hors CE	0032	
05	Autres opérations non imposables	0033	
06	Livraisons intracommunautaires	0034	
07	Achats en franchise	0037	
7B	Régularisations (important : cf. notice)	0039	

B DÉCOMPTE DE LA TVA À PAYER

TVA BRUTE		Base hors taxe	Taxe due
Opérations réalisées en France métropolitaine			
08 Taux normal 19,6 %	0206	87 000	15 052
09 Taux réduit 5,5 %	0105		
9B			
Opérations réalisées dans les DOM			
10 Taux normal 8,5 %	0201		
11 Taux réduit 2,1 %	0100		
12			
Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)			
13 Ancien taux	0900		
14 Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)	0950		
15 TVA antérieurement déduite à reverser	0600		
16 Total de la TVA brute due (lignes 08 à 15)			17 052
17 Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires	0035		
18 Dont TVA sur opérations à destination de Monaco	0038		

La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1 % continuent d'être déclarées sur l'annexe 3310 A.

TVA DÉDUCTIBLE		
19 Biens constituant des immobilisations	0703	5 018
20 Autres biens et services	0702	8 585
21 Autre TVA à déduire	0059	
(dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice])		
22 Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001	
24 Total TVA déductible (lignes 19 à 22)		13 603

23 *Indiquer ici le pourcentage de déduction applicable pour la période s'il est différent de 100 %* ____ %

CRÉDIT

25	Crédit de TVA (ligne 24 – ligne 16)	0705	
26	Remboursement demandé sur formulaire n° 3519 joint	8002	
27	Crédit à reporter (ligne 25 – ligne 26)	8003	

(Cette somme est à reporter ligne 22 de la prochaine déclaration)

Attention! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 29.

TAXE À PAYER

28	TVA nette due (ligne 16 – ligne 24)		3 449
29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A	9979	
30	Sommes à imputer, exprimées en euros, y compris acompte congés	9989	
31	Sommes à ajouter, exprimées en euros, y compris acompte congés	9999	
32	**Total à payer (lignes 28 + 29 – 30 + 31)** *(N'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)*		3 449

Les dispositions des articles 34, 35 et 36 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés s'appliquent : elles garantissent, pour les données vous concernant, auprès du service des impôts, un droit d'accès et un droit de rectification.
Si vous réalisez des opérations intracommunautaires, pensez à la déclaration d'échanges de biens à souscrire auprès de la Direction Générale des Douanes et des Droits indirects (cf. notice de la déclaration CA3).

09/12 : Achat d'un amplificateur au prix préférentiel de 500 € HT pour les besoins personnels du chef d'entreprise.
13/12 : Facturation d'une réparation d'un tuner. TVA : 125 €. Paiement dans deux semaines.
15/12 : Acquisition d'une voiture de type break valant 20 000 € HT. Cette voiture est destinée exclusivement aux besoins de l'entreprise.
17/12 : Paiement d'une facture concernant l'aménagement du local commercial. Aucune mention particulière ne figure sur la facture. Montant du règlement : 1 196 € TTC. TVA au taux normal.
20/12 : Réception de lecteurs de compact disques livrés par l'importateur français d'une marque japonaise. Montant de la TVA : 669,60 €.
22/12 : Le calcul de la TVA due au titre du mois de novembre fait apparaître un crédit de 2 904 € (dû à l'acquisition d'une immobilisation).
23/12 : Revente à un autre utilisateur de rayonnages utilisés dans l'entrepôt. Ces rayonnages avaient été acquis en novembre 2000 pour 5 600 € HT. Prix de cession : 4 000 € HT.
25/12 : Revente de la *405* Peugeot du directeur commercial à un négociant en biens d'occasion pour 2 000 € HT. La voiture avait été achetée en 1999 pour 12 000 € HT.
26/12 : Vente d'une chaîne hi-fi à un particulier pour une valeur totale de 5 600 € HT. Le client a obtenu une remise de 2 %. Le règlement s'effectue en deux fois par chèques, l'un encaissable immédiatement, l'autre en janvier.
28/12 : Réception d'un chèque en règlement de la facture du 13/12.
29/12 : Réception d'un chèque relatif à une installation réalisée entre le 15/10 et le 20/10. Montant total : 3 554,80 € TTC. Le client avait versé 2 000 € TTC au début des travaux (TVA au taux normal).
30/12 : Cession, au prix de 52 000 €, d'un entrepôt acquis il y a 12 ans (TVA initialement déduite : 6 200 €).

NB : appliquez les taux de TVA en vigueur.

QUESTIONS

1) Déterminez le montant de la TVA à payer au titre du mois de décembre.
2) Établissez la déclaration CA3 du mois de décembre.

4. Cas Robillard : synthèse TVA – exportations

L'entreprise Robillard réalise une partie de son chiffre d'affaires à l'exportation. Au cours du mois d'octobre de l'année N, elle a effectué les opérations suivantes :

02/10 : Achats de marchandises :
– en France : 30 800 € (dont 9 000 € en suspension de taxes) ;
– au Japon : 29 600 €.
05/10 : Acquisition d'un distributeur de boissons fraîches, destiné à la salle de repos des salariés. Coût du distributeur : 2 800 €.
07/10 : Acquisition d'une voiture de type break ; cette voiture sera utilisée uniquement pour les besoins de l'entreprise. Montant : 31 000 €.
12/10 : Règlement de la station-service qui sert habituellement l'entreprise :
– 378 € de gazole pour les camionnettes de livraison ;
– 147 € de gaz de pétrole liquéfié pour les voitures de l'entreprise.

15/10 : Acquisition par l'entreprise d'objets publicitaires. Montant de la facture : 1 640 € (chaque objet a une valeur inférieure à 31,00 € TTC*)*.
21/10 : Facture du traiteur relative à la réception donnée par M. Robillard, qui recevait les cadres de son entreprise pour son cinquantième anniversaire. Montant : 2 460 €.
22/10 : Ventes de marchandises :
– en France : 25 200 € ;
– à l'exportation : 31 600 €.
25/10 : Mise en service d'un entrepôt construit par les salariés de l'entreprise et destiné à garer les véhicules de l'entreprise :
– coût des matériaux : 51 200 € ;
– coût de la main-d'œuvre : 28 400 €.
26/10 : Règlement de la facture du garage relative à la *XM* de M. Robillard. Montant : 650 €. Cette voiture est inscrite au bilan de l'entreprise et n'est utilisée que pour les besoins professionnels de M. Robillard.
28/10 : Ventes de marchandises :
– en France : 29 000 € ;
– en France, mais « en suspension de taxes » : 13 000 € ;
– à l'exportation : 24 000 €.

Renseignements complémentaires

- L'entreprise bénéficie du régime des entreprises exportatrices.
- Toutes les sommes sont données hors taxes.
- Le taux de TVA utilisé est le taux normal.
- L'entreprise est soumise à la TVA sur la totalité de ses affaires et ne dispose d'aucun crédit de TVA reportable fin septembre.

QUESTIONS

1) Déterminez le montant de la TVA du mois d'octobre ou le crédit de TVA remboursable.
2) Établissez la déclaration CA3.

5. Télédéclaration et télérèglement

Vous êtes comptable dans une entreprise de fabrication de machines-outils qui réalie un chiffre d'affaires annuel hors taxes de 11 800 000 €. Elle est soumise au régime du réel normal et acquitte tous les mois la TVA au moyen d'une déclaration-papier. Le dirigeant de l'entreprise, au cours d'une réunion d'information à la Chambre de commerce, a entendu dire qu'il va être possible d'acquitter ces obligations informatiquement. Il vous demande de chercher de plus amples renseignements sur cette procédure et de lui rédiger un rapport présentant son fonctionnement, ses avantages et inconvénients, et de conclure sur son utilité pour l'entreprise.

QUESTION

Recherchez les renseignements nécessaires (notamment sur le site www.minefi.gouv.fr) et rédigez le rapport (pour les conseils de rédaction, se référer à l'exercice 3 du chapitre 1).

6. Entreprise Maroul : régime simplifié – déclaration CA12

L'entreprise Maroul, grossiste en électroménager, a un exercice comptable qui coïncide avec l'année civile.
Cette société est assujettie à la TVA au titre du régime du réel normal simplifié.
Toutes les opérations sont imposables au taux normal.
L'entreprise Maroul tient sa comptabilité en euros, établit ses déclarations en euros, et effectue ses paiements en euros. L'entreprise Maroul a réalisé les opérations suivantes :

• ***Exercice 2001***
Chiffre d'affaires : 261 200 € HT.
TVA déductible sur autres biens et service : 17 304 €.
TVA déductible sur immobilisations : 2 136 €.

• ***Exercice 2002***
Chiffre d'affaires : 239 200 € HT.
TVA déductible sur autres biens et service : 14 756 €.
TVA déductible sur immobilisations : 560 €.

• ***Exercice 2003***
Chiffre d'affaires : 284 000 € HT.
TVA déductible sur autres biens et service : 22 356 €.
NB : par mesure de simplification, le taux de TVA à utiliser est le taux normal de 19,60 %.

QUESTIONS

1) Déterminez le montant des acomptes versés au cours de l'année 2003.
2) Déterminez le montant de la TVA due au titre de l'année 2003.
3) Déterminez le montant du solde de TVA due au titre de l'année 2003.
4) Établissez la déclaration CA12 de l'année 2003.

7. Entreprise Da Rocha : modulation d'acomptes

L'entreprise Da Rocha, spécialisée dans la plomberie, a un exercice comptable qui coïncide avec l'année civile.
Cette entreprise est assujettie à la TVA au titre du régime du réel normal simplifié.
Toutes les opérations sont imposables au taux normal.
Cette entreprise a réalisé les opérations suivantes :

• ***Exercice 2003***
Chiffre d'affaires : 138 400 € HT.
TVA déductible sur autres biens et service : 9 607 €.
TVA déductible sur immobilisations : 990 €.

• ***Exercice 2004***
Chiffre d'affaires : 140 100 € HT.
TVA déductible sur autres biens et service : 12 567 €.
TVA déductible sur immobilisations : 840 € (acquisition du 18 septembre).

Le premier acompte versé au titre de l'exercice 2004 s'élève à 3 120 €.

L'entreprise a déterminé la TVA réellement due au titre du deuxième trimestre : 3 712 €.
Elle a pu faire la même chose pour le troisième trimestre : 3 970 €.
L'entreprise a demandé le remboursement de la TVA sur immobilisations suite à l'acquisition du 18 septembre.

QUESTIONS

1) En vous aidant des annexes, et sachant que l'entreprise désire payer des acomptes minimums, déterminez le montant des acomptes effectivement versés au cours de l'année 2004.
2) Déterminez la TVA due au titre de l'exercice 2004 et le solde à verser.

ANNEXE I

Article 287 du CGI

1. Tout redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est tenu de remettre à la recette des impôts dont il dépend et dans le délai fixé par arrêté une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration.
2. Les redevables soumis au régime réel normal d'imposition déposent mensuellement la déclaration visée au 1 indiquant, d'une part, le montant total des opérations réalisées, d'autre part, le détail des opérations taxables. La taxe exigible est acquittée tous les mois…
Ces redevables peuvent, sur leur demande, être autorisés, dans des conditions qui sont fixées par arrêté du ministre de l'économie et des finances, à disposer d'un délai supplémentaire d'un mois.
3. Les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A déposent au titre de chaque année ou exercice une déclaration qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes trimestriels pour la période ultérieure.
Des acomptes trimestriels sont versés en avril, juillet, octobre et décembre. Ils sont égaux au quart de la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, à l'exception de l'acompte dû en décembre qui est égal au cinquième de cette taxe. Le complément d'impôt éventuellement exigible est versé lors du dépôt de la déclaration annuelle mentionnée au premier alinéa.
S'il estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due, le redevable peut se dispenser de nouveaux versements en remettant au comptable chargé du recouvrement de ladite taxe, avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer, une déclaration datée et signée.
S'il estime que la taxe due à raison des opérations réalisées au cours d'un trimestre, après imputation de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte correspondant, calculé selon les modalités prévues au deuxième alinéa, le redevable peut diminuer à due concurrence le montant de cet acompte, en remettant au comptable chargé du recouvrement, au plus tard à la date d'exigibilité de l'acompte, une

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

déclaration datée et signée. Si ces opérations ont été réalisées au cours d'une période inférieure à trois mois, la modulation n'est admise que si la taxe réellement due est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte réduit au prorata du temps.
S'il estime que la taxe sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, il peut modifier le montant de ces derniers.

Les nouveaux redevables sont autorisés, lors de leur première année d'imposition, à acquitter la taxe sur la valeur ajoutée par acomptes trimestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant mais dont chacun doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant.
Les conditions d'application du présent 3, notamment les modalités de versement et de remboursement des acomptes, sont fixées par décret en Conseil d'État.
4. En cas de cession ou de cessation d'une activité professionnelle, les redevables sont tenus de souscrire dans les trente jours la déclaration prévue au 1. Toutefois, ce délai est porté à soixante jours pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition.
5. Dans la déclaration prévue au 1, doivent notamment être identifiés :
a) D'une part, le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des livraisons de bien exonérées en vertu du I de l'article 262 ter, des livraisons de biens installés ou montés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, et des livraisons dont le lieu n'est pas situé en France en application des dispositions de l'article 258 A ;
b) D'autre part, le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des acquisitions intracommunautaires mentionnées au I de l'article 256 bis, et, le cas échéant, des livraisons de biens expédiés ou transportés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne et installés ou montés en France, des livraisons de biens dont le lieu est situé en France en application des dispositions de l'article 258 B et des livraisons de biens effectuées en France pour lesquelles le destinataire de la livraison est désigné comme redevable de la taxe en application des dispositions du 2 ter de l'article 283.

ANNEXE II

Article 242-0 C du CGI

I. 1. Les demandes de remboursement doivent être déposées au cours du mois de janvier et porter sur un montant au moins égal à 150 euros.
2. Pour les assujettis placés sous le régime simplifié d'imposition, le crédit de taxe déductible résulte des énonciations de leur déclaration annuelle. La demande de remboursement est déposée avec cette déclaration.
Pour les assujettis qui ont exercé l'option prévue au 2 de l'article 204 ter A, le remboursement du crédit de taxe déductible apparaissant le 31 décembre peut être demandé dans les conditions déterminées au 1.

II. - Par dérogation aux dispositions du I, les assujettis soumis de plein droit ou sur option au régime normal d'imposition peuvent demander un remboursement au titre d'un trimestre civil lorsque chacune des déclarations de ce trimestre fait apparaître un crédit de taxe déductible. La demande de remboursement est déposée au cours du mois suivant le trimestre considéré. Elle doit porter sur un montant au moins égal à 760 euros.

III. - Par dérogation aux dispositions du I, les assujettis placés sous le régime d'acomptes prévu au 3 de l'article 287 du code général des impôts peuvent demander un remboursement trimestriel du crédit constitué par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations lorsque son montant est au moins égal à 760 euros.
Les remboursements s'effectuent dans les conditions prévues à l'article 242 septies J.

8. Entreprise Batista : TVA sur immobilisations

La situation de l'entreprise Batista au regard de la TVA se présente de la façon suivante au titre du troisième trimestre de l'année N :
• TVA collectée au cours du trimestre : 15 600 €.
• TVA déductible sur autres biens et services : 3 100 €.
• TVA déductible sur immobilisations : 24 200 €.
La TVA due au titre de l'année N – 1, avant déduction de la TVA sur immobilisations, est de 42 000 €.

Questions

1) Déterminez l'acompte fixe dû au titre du troisième trimestre de l'année N.
2) Déterminez le montant de la TVA réellement due au titre du troisième trimestre de l'année N.
3) Déterminez le montant de l'acompte dû par l'entreprise au titre du troisième trimestre de l'année N.
4) Déterminez l'utilisation du reliquat de TVA.

9. Entreprise Rouletabille : suspension d'acomptes en fin d'exercice

L'entreprise Rouletabille fabrique des roulements à bille. Elle effectue principalement de la sous-traitance pour les entreprises de mécanique industrielle de la région. Son activité d'une année sur l'autre peut être sujette à d'assez fortes variations. Elle a réalisé les opérations suivantes :

• ***Exercice 2002***
Chiffre d'affaires : 189 400 € HT.
TVA déductible sur autres biens et services : 14 960 €.
TVA déductible sur immobilisations : 1 890 €.

• ***Exercice 2003***
Chiffre d'affaires : 210 300 € HT.
TVA déductible sur autres biens et services : 15 160 €.

• ***Exercice 2004***
Chiffre d'affaires : 154 000 € HT.
TVA déductible sur autres biens et services : 14 356 €.
TVA déductible sur immobilisations : 480 €.
NB : par mesure de simplification, le taux de TVA à utiliser est le taux normal de 19,60 %.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

QUESTIONS

1) Déterminez les acomptes dus par l'entreprise au titre des trois premiers trimestres de l'année 2004.
2) Sachant que le comptable a pu évaluer, dès le début du mois de décembre, le montant de la TVA à payer pour l'année 2004, que conseilleriez-vous à l'entreprise en ce qui concerne l'acompte du quatrième trimestre ?

10. Entreprise Sicuroute : renonciation à la franchise – évaluation fiscale

L'entreprise Sicuroute, spécialisée dans le transport de voyageurs, est dirigée par M. Lagadec, qui l'a créée en N – 3. Il en assure seul l'exploitation au moyen d'un bus de 30 places dont il a fait l'acquisition lors de la création de l'entreprise. Il a réussi à constituer une clientèle fidèle, notamment une entreprise avec laquelle il a un contrat permanent pour amener les salariés sur leur lieu de travail, et des établissements scolaires pour différentes excursions.
Réalisant un chiffre d'affaires annuel d'environ 21 600 € (60 % clientèle entreprise, 40 % clientèle établissement scolaire), elle bénéficie du régime des micro-entreprises et de la franchise de TVA. Face à la croissance de son entreprise, M. Lagadec envisage d'embaucher un nouveau chauffeur et d'acquérir un autre bus.
Suite à une discussion avec vous, son expert-comptable, il souhaite faire le point sur l'éventualité d'une renonciation au régime de la franchise de TVA.

QUESTIONS

1) Précisez les avantages et les contraintes au niveau fiscal.
2) Calculez, pour chaque catégorie de clientèle, le surcoût lié au fait que Sicuroute collecte de la TVA.

Chapitre 7

L'IMPOSITION DES RÉSULTATS DANS L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE

Les bénéfices réalisés par les entrepreneurs individuels sont des revenus imposables à l'impôt sur le revenu dont ils constituent d'ailleurs une catégorie importante : les bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Les entreprises ne sont pas imposées elles-mêmes. C'est l'entrepreneur individuel qui est le contribuable. La plupart des activités professionnelles commerciales exercées à titre indépendant relèvent de cette catégorie.

Le bénéfice imposable est défini par la loi. Il est calculé selon les règles fiscales en vigueur à partir du résultat que la comptabilité a dégagé pour l'exercice. La détermination du bénéfice imposable est annuelle et la déclaration doit être jointe à la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal.

I. Les entreprises qui relèvent du régime des bénéfices industriels et commerciaux
II. La détermination du bénéfice imposable
III. Les modalités pratiques de calcul du bénéfice imposable
IV. Le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

V. La période d'imposition des bénéfices
VI. L'évaluation des créances et des dettes
VII. La variation des stocks et la détermination du résultat imposable
VIII. Les modalités d'imputation des déficits

I. Les entreprises qui relèvent du régime des bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

1. Principe

Le champ d'application des bénéfices industriels et commerciaux est défini par l'article 34 du CGI :

> **« 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 [...] »**

2. Analyse et conséquences

L'analyse de l'article 34 du CGI ouvre trois pistes de réflexion :
Quelles sont les personnes imposables aux BIC ?
Quels sont les bénéfices imposables ?
Quelles sont les règles de territorialité des BIC ?

2.1. Les personnes imposables aux BIC

Ce sont principalement les personnes physiques qui accomplissent, pour leur propre compte et dans un but lucratif, des opérations à caractère industriel ou commercial.

Remarque

Les sociétés commerciales (SARL, SA) sont des personnes morales. Bien qu'elles réalisent des opérations à caractère commercial, l'imposition des bénéfices réalisés ne relève pas de l'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux) mais de l'impôt sur les sociétés.

2.2. Les bénéfices imposables

Les bénéfices réalisés par des personnes physiques dans le cadre d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale, sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux.

Les bénéfices de certaines opérations qui ne présentent pas toujours un caractère commercial sur le plan juridique, sont également assimilés à la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Ce sont, par exemple :
– les bénéfices des marchands de biens et assimilés et des lotisseurs ;
– les bénéfices réalisés par des personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel, muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation ;
– les bénéfices réalisés par les personnes qui louent des locaux meublés, ainsi que les membres des copropriétés de navires.

2.3. La territorialité

Les BIC formant une des catégories de l'impôt sur le revenu, ce sont les règles de territorialité de cet impôt qui s'appliquent (voir l'étude détaillée de l'impôt sur le revenu dans le tome 2).
En principe, sont imposables en France, les personnes qui ont leur domicile fiscal situé en France.
Une personne est réputée avoir son domicile fiscal en France lorsqu'elle se trouve dans l'un des cas suivants :
– elle a son foyer, ou le lieu de son séjour principal, en France (plus de six mois par an) ;
– elle exerce une activité professionnelle en France (à moins de justifier que cette activité y est exercée à titre accessoire) ;
– elle a le centre de ses intérêts économiques en France.
Il résulte de ces dispositions qu'un exploitant individuel dont les activités relèvent de la catégorie des BIC et dont le domicile fiscal est réputé se situer en France, est imposable en France sur l'ensemble des bénéfices réalisés, tant en France qu'à l'étranger (sauf convention internationale).

3. Application à des situations professionnelles

Situation professionnelle

• Alain et Alex Thérieur sont deux frères. Ils ont préparé leur CAP de pâtissier-confiseur-glacier chez le même employeur. À l'issue de leur formation, Alain a été embauché comme salarié chez son maître de stage ; quant à Alex, plus indépendant, il a ouvert un magasin.
• Mme Laurent est représentante en éléments de fonderie industrielle. Elle est rémunérée selon un pourcentage sur le chiffre d'affaires réalisé.
• M. Bourniol est expert-comptable. Il vient d'acheter un petit cabinet à un confrère qui prend sa retraite, pour s'installer et développer cette affaire.
• M. Juber exerce, à titre individuel, la profession de réparateur de matériel électronique. Son domicile principal, ainsi que son atelier, sont situés à Strasbourg. Une partie de sa clientèle est allemande. Il décide de développer son activité et ouvre un atelier en Allemagne.
• Mme Frédille dirige un négoce de vêtements pour enfants sous la forme d'une entreprise individuelle. Elle s'associe avec un de ses concurrents, spécialisé dans les articles pour bébés, et crée une société à responsabilité limitée qui regroupe les deux entreprises individuelles.

Ces différentes activités sont-elles imposables en tant que bénéfices industriels et commerciaux ?

• Alain et Alex Thérieur exercent une activité de nature industrielle et commerciale, mais seul Alex l'exerce à titre indépendant. Les deux frères sont imposables à l'impôt sur le revenu, Alex au titre des bénéfices industriels et commerciaux, Alain au titre des traitements et salaires.

• Mme Laurent est représentante en éléments de fonderie industrielle. Elle est salariée. Par conséquent, elle n'exerce pas une activité commerciale à titre indépendant. Elle n'est donc pas imposable en tant que telle aux BIC pour les affaires qu'elle réalise. En revanche, ces opérations sont imposables au niveau de l'entreprise pour laquelle elle travaille.

• M. Bourniol exerce une activité indépendante, mais cette activité n'est pas de nature industrielle, commerciale ou artisanale. Il est imposable à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux.

• M. Juber a son domicile fiscal en France. Les bénéfices tirés de son activité en Allemagne sont imposables avec ses revenus d'origine française à l'impôt sur le revenu en France dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

• Mme Frédille était bien soumise aux BIC dans le cadre de son entreprise individuelle. Le fait d'adopter la forme juridique de société à responsabilité limitée entraîne désormais l'imposition des bénéfices réalisés selon le régime de l'impôt sur les sociétés (l'étude de l'IS est présentée dans le tome 2).

Exercices 1 et 2

II. La détermination du bénéfice imposable ?

1. Principe

L'article 38.1 du CGI définit ainsi le bénéfice imposable :

« Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.
Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.
L'actif net s'entend par l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées. »

2. Analyse et conséquences

• L'article 38.1. du CGI donne deux définitions du bénéfice imposable.
La première définit le bénéfice imposable comme résultant de l'intégralité des opérations réalisées au cours de l'exercice.
La deuxième retient pour mesure du bénéfice imposable la variation de l'actif net, indicateur d'enrichissement ou d'appauvrissement de l'entreprise.
• Dans la pratique, le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable corrigé des réintégrations et des déductions fiscales.
Mais l'article 38.1 du CGI permet à l'administration, ou aux tribunaux, de définir s'il y a bénéfice imposable ou non dans des situations plus particulières : plus-values en cas d'expropriation, remboursement d'un emprunt par une compagnie d'assurance à la suite du décès d'un dirigeant, etc.

3. M. Lerie et la détermination de son bénéfice imposable

Situation professionnelle

M. Lerie exerce la profession de plombier, son atelier est situé dans le centre de Paris. Il intervient principalement chez les particuliers, soit pour des dépannages, soit pour des installations de salles de bains. Au cours de l'exercice, il décide de renouveler une partie de son matériel. Il en profite pour vendre une partie de son ancien outillage, entièrement amorti à la date de la cession. Le matériel professionnel étant très recherché par les particuliers, la cession de cet outillage a généré un gain conséquent s'élevant à 21 200 €.

La cession de matériel ne correspondant pas à l'activité « normale » de son entreprise, M. Lerie vous demande de l'informer si le bénéfice issu de cette cession est imposable.

M. Lerie a un litige avec un fournisseur pour une livraison de robinetteries d'un type particulier. Le litige porte sur un montant de 3 000 €. Le fournisseur a cessé son activité sans réclamer sa créance. Les robinets correspondants ont été installés normalement chez d'autres clients.

M. Lerie est satisfait du dénouement de cette affaire et du profit de 3 000 € qu'il pense net d'impôt. A-t-il raison de se réjouir si vite ?

M. Lerie décide de s'agrandir. Pour financer son développement, il emprunte 100 000 € à sa banque. Son banquier lui fait demande de souscrire une assurance décès comme garantie de l'emprunt. M. Lerie voit dans la souscription de cette assurance un moyen efficace de protéger sa famille en cas de décès prématuré.

La famille de M. Lerie est-elle bien protégée ?

• ***Cession de matériel***
La plus-value, d'un montant de 21 100 €, réalisée lors de la cession de l'outillage industriel, est imposable au même titre que les autres opérations réalisées par cette entreprise au cours de l'exercice. Ce type de profit bénéficie du régime particulier d'imposition des plus-values (voir chapitres 9, 10 et 11).

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

• ***Créance non réclamée***
La disparition d'une dette augmente la valeur de l'actif net et dégage un profit imposable.
Ce profit doit faire normalement l'objet d'une régularisation comptable et être enregistré en produits exceptionnels.

• ***Assurance décès***
En cas de décès de M. Lerie, la société d'assurances rembourserait l'emprunt, ce qui aurait pour conséquence une disparition de la dette du passif et une augmentation de l'actif net du même montant. Cette augmentation d'actif net est imposable.
Une solution plus habile consisterait à souscrire une assurance décès, non pas au profit de M. Lerie mais au profit de l'épouse de M. Lerie (qui peut être caution bancaire). En cas de décès de son époux, la somme versée par la société d'assurance sera bloquée par le notaire chargé de régler la dette à la banque.
L'intérêt fiscal est double :
– aucune augmentation de l'actif net de la société, Mme Lerie devenant créancière de l'entreprise à la place de la banque ;
– exonération de l'impôt sur le revenu et des droits de succession sur l'indemnité versée par la société d'assurance.

III. Les modalités pratiques de calcul du bénéfice imposable

1. Principe

Le résultat fiscal est établi à partir des règles fiscales. Ces règles sont théoriquement indépendantes des règles comptables (ce que l'on appelle parfois : « l'autonomie du droit fiscal »).
Il en résulte que le résultat comptable et le résultat fiscal sont différents dans la plupart des cas.
Toutefois, plutôt que d'établir un calcul du résultat fiscal complètement séparé du résultat comptable, on part en général du résultat comptable de l'exercice, que l'on corrige pour obtenir le résultat fiscal.

2. Analyse et conséquences

Trois étapes sont nécessaires pour déterminer le résultat fiscal.

2.1. Première étape : le calcul du résultat comptable

Résultat comptable = produits comptabilisés – charges comptabilisées

2.2. Deuxième étape : réintégrations et déductions extra-comptables

On détermine la liste des corrections fiscales à apporter au résultat comptable.
Ces corrections proviennent principalement :

Des réintégrations

Elles sont essentiellement composées :

• des charges et des pertes comptabilisées, mais non déductibles sur le plan fiscal ;

• des produits dont l'imposition a été différée précédemment et qui deviennent imposables au cours de l'exercice ;

• des résultats de cessions (certaines moins-values) déjà pris en compte par la comptabilité, mais qui relèvent d'un autre régime d'imposition : leur influence sur le résultat doit être éliminée pour dégager le résultat fiscal.

Ces éléments doivent être ajoutés au résultat comptable. Ils constituent les réintégrations extra-comptables.

Des déductions

Elles comprennent :

• les profits non imposables au cours de l'exercice (ces profits seront imposés plus tard ou soumis à un autre régime fiscal) ;

• les produits définitivement exonérés d'impôts ou non imposables ;

• les charges réintégrées au cours des exercices précédents et devenues déductibles lors de l'exercice.

Ces éléments doivent être déduits du résultat comptable. Ils constituent les déductions extra-comptables.

2.3. Troisième étape : le calcul du résultat fiscal

Le résultat fiscal est égal au résultat comptable augmenté des réintégrations extra-comptables et diminué des déductions extra-comptables.

Résultat fiscal = résultat comptable + réintégrations extra-comptables – déductions extra-comptables

3. Détermination du bénéfice imposable de M. Nuvir

Situation professionnelle

M. Nuvir est commerçant. Le 31 décembre, sa comptabilité fait apparaître un bénéfice de 169 000 €.

Parmi les charges et produits comptabilisés au cours de l'exercice, on relève les éléments suivants :

1) Des dépenses personnelles de l'exploitant : 13 800 €.

2) Une amende pour excès de vitesse : 2 600 €.

3) Des produits financiers, correspondant à des dividendes d'actions que possède M. Nuvir et qu'il a souhaité faire figurer dans l'actif professionnel de son entreprise. Ces produits ne relèvent pas de l'imposition dans la catégorie des BIC, mais de la catégorie des revenus mobiliers.

Montant des produits financiers comptabilisés : 1 250 €.

Déterminez le résultat imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC de M. Nuvir.

• ***Montant des déductions et des réintégrations extra-comptables***

Éléments	*Montants à déduire*	*Montants à réintégrer*
1) Dépenses personnelles de l'exploitant (1)		*13 800*
2) Amende personnelle non déductible (1)		*2 600*
3) Dividendes perçus non imposables aux BIC (2)	*1 250*	
Total	*1 250*	*16 400*

(1) Toutes les charges qui ont un caractère personnel et qui sont sans lien avec l'activité de l'entreprise ne sont pas déductibles du bénéfice imposable. On peut se poser la question du bien-fondé de la comptabilisation de telles charges.
(2) Les titres figurant au bilan de l'entreprise, il est normal que les dividendes soient comptabilisés en produits financiers. Ces produits ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, mais dans la catégorie des revenus mobiliers, ils sont donc déduits extra-comptablement.

• ***Détermination du bénéfice fiscal imposable dans la catégorie des BIC***

Bénéfice comptable :	*169 000 €*
Réintégrations extra-comptables :	*+ 16 400 €*
Déductions extra-comptables :	*– 1 250 €*
Bénéfice fiscal :	*184 150 €*

Exercices 3 et 4

IV. Le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel

1. Principe

L'exploitant individuel, comme toute personne physique ou morale, ne possède qu'un patrimoine (c'est le principe de l'unicité du patrimoine).
Que ses biens soient inscrits ou non au bilan de son entreprise ne modifie en rien son patrimoine.
Cependant, l'inscription au bilan définit le « patrimoine professionnel » et reflète le choix d'affectation fait par l'exploitant. Certains éléments indispensables au fonctionnement de l'exploitation (fonds de commerce, stocks, créances et dettes commerciales) sont considérés comme faisant partie intégrante de l'entreprise, même s'ils ne sont pas inscrits au bilan.

2. Analyse et conséquences

L'imposition des revenus tirés des différents éléments du patrimoine de l'exploitant varie selon l'affectation choisie.

• **Conséquences de l'inscription à l'actif du bilan**

En principe, seuls les produits tirés d'éléments inscrits à l'actif du bilan sont compris dans les produits imposables dans la catégorie des BIC, à l'exception des revenus des titres qui sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus mobiliers.

Les charges se rapportant à l'élément inscrit sont déductibles du résultat imposable.
La sortie d'un bien de l'actif (passage dans le patrimoine privé, par exemple) est équivalente à une cession et entraîne une imposition aux plus ou moins-values (voir chapitres 9, 10, 11).

• Conséquences de l'inscription au passif du bilan
L'inscription d'un emprunt au bilan (emprunt lié à l'exploitation) permet aux intérêts de la dette d'être déduits pour la détermination du résultat imposable.

3. Le patrimoine de M. Méar

M. Méar exerce la profession de boulanger. Il est propriétaire d'un petit immeuble de deux étages.
Sa boulangerie est située au rez-de-chaussée. Le premier étage lui sert de résidence principale. Il loue le deuxième étage à des particuliers.

Indiquez les régimes fiscaux applicables au niveau de l'imposition des bénéfices des différentes parties de cet immeuble.

Les conséquences de l'inscription ou non de l'immeuble au bilan sont les suivantes :

• Les produits

	Immeuble inscrit au bilan	***Immeuble dans le patrimoine privé***
Rez-de-chaussée utilisé pour l'exploitation de la boulangerie	*Pas d'imposition.*	*Pas d'imposition.*
Premier étage utilisé comme résidence principale par M. Méar	*La valeur locative de l'appartement est imposable dans la catégorie des BIC, l'avantage en nature dont bénéfice M. Méar est considéré comme un revenu accessoire.*	*Pas d'imposition.*
Deuxième étage loué à des tiers	*Les loyers perçus sont imposables dans la catégorie des BIC. Ces revenus doivent conserver un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise, sinon ils sont exclus des bénéfices imposables aux BIC et imposés selon leur propre régime (revenus fonciers).*	*Les loyers perçus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (voir tome 2).*

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

• ***Les charges***

L'immeuble est inscrit au bilan de l'entreprise

Toutes les charges liées à cet immeuble sont déductibles du bénéfice de l'entreprise Méar, quelle que soit la destination des différentes parties de cet immeuble.

On trouve, en sus, des charges courantes à caractère locatif, les amortissements, la taxe foncière, les intérêts des emprunts, etc.

L'immeuble n'est pas inscrit au bilan de l'entreprise

Seules les dépenses à caractère locatif sont déductibles (réparations, entretien courant, etc.).

Les autres charges (amortissements, taxe foncière, intérêts des emprunts) ne sont pas déductibles.

V. La période d'imposition des bénéfices

1. Principe

Les bénéfices industriels et commerciaux sont déclarés à la clôture de l'exercice. L'imposition est établie au cours de l'année civile suivante.

2. Analyse et conséquences

La déclaration générale de l'impôt sur le revenu doit être déposée, en principe, le 1er mars, mais cette date est reportée jusqu'à la date limite de production des déclarations spéciales à certains revenus.

Pour les bénéfices industriels et commerciaux, le dépôt des déclarations est fixé au 30 avril.

Deux situations peuvent se présenter :

• *L'exercice comptable coïncide avec l'année civile*

Le résultat fiscal est déclaré au cours de l'année suivante.

• *L'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile*

Le résultat fiscal est déclaré au cours de l'année civile suivant l'année de clôture de l'exercice.

3. Les travaux d'inventaire de M. Putire, expert-comptable

Situation professionnelle

M. Putire est expert-comptable. Sa clientèle est composée principalement d'artisans et de commerçants.

Tous ses nouveaux clients ont des comptabilités dont l'exercice coïncide avec l'année civile.

Or, le cabinet de M. Putire est une petite structure composée seulement de quelques collaborateurs. La période du mois d'avril, mois de la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux soumis au régime du réel normal, est complètement surchargée.

M. Putire incite ses clients à ne pas faire coïncider leurs exercices comptables avec l'année civile, essayant ainsi d'étaler la charge de travail de son cabinet.

Quelles sont les conséquences de ce choix pour les clients et pour M. Putire ?

Le fait d'inciter les clients à clôturer leurs exercices à une autre date que le 31 décembre permet à M. Putire d'étaler la charge de travail de son cabinet. Par exemple, si un client clôture son exercice le 31 mai, sa déclaration sera déposée le 30 avril de l'année suivante, ce qui laisse un délai important pour établir cette déclaration.

En ce qui concerne les clients, tout dépend de leur activité : en effet, il est préférable d'éviter les opérations d'inventaire pendant une période de forte activité.

Exercice 5

VI. L'évaluation des créances et des dettes

1. Principe

• Créances et dettes de la zone euro

Les créances et les dettes libellées en euros sont retenues pour leur valeur nominale. L'entreprise n'a pas la possibilité de déduire une provision pour actualisation des créances.

• Créances et dettes extérieures à la zone euro

Ces créances ou dettes doivent être évaluées à la clôture de chaque exercice, en fonction du dernier cours de change.

2. Analyse et conséquences

En ce qui concerne les créances et les dettes extérieures à la zone euro, les écarts de conversion sont pris en compte pour la détermination du résultat fiscal. Les règles comptables étant différentes, cette régularisation est pratiquée de manière extra-comptable.

3. Créances et dettes en dollar

Situation professionnelle

Une entreprise française est titulaire d'une créance de 3 200 dollars sur un client américain.

Cette créance a été enregistrée le 12/12/N. Au 31/12/N, le client ne l'a pas encore réglée.

D'autre part, cette même entreprise doit à un fournisseur américain la somme de 2 600 $. Cette dette a été enregistrée le 18/12/N et ne sera réglée que courant janvier N + 1.

Au 12/12/N : 1 $ = 1,16857 €
Au 18/12/N : 1 $ = 1,17860 €
Au 31/12/N : 1 $ =1,18531 €

Après avoir calculé la valeur de la créance en euros au 12/12/N et au 31/12/N, ainsi que le montant de la dette en euros du 18/12/N et au 31/12/N, déterminez les différences de change et indiquez les incidences, sur le plan comptable et fiscal, de ces opérations.

• ***Créances***

– ***Valeur de la créance en euros au 12/12/N***
3 200 × 1,16857 = 3 739,424 arrondis à 3 739,42 €.

– ***Valeur de la créance en euros au 31/12/N***
3 200 × 1,18531 = 3 792,992 arrondis à 3 792,99 €.

– ***Détermination de la différence de change***
L'entreprise réalise un gain latent de change de 3 792,99 – 3 739,42 = 53,57 €.

– ***Conséquences fiscales et comptables***
Sur le plan comptable, il est nécessaire de comptabiliser une différence de conversion passif (mais qui n'affecte pas le résultat comptable) d'un montant de 53,57 €.
Sur le plan fiscal, on réintègre de façon extra-comptable le gain latent correspondant qui est donc imposé au titre du résultat de l'année N.

• ***Dettes***

– ***Valeur de la dette en euros au 18/12/N***
2 600 × 1,17860 = 3 064,36 €.

– ***Valeur de la dette en euros au 31/12/N***
2 600 × 1,18531 = 3 081,806 arrondis à 3 081,81 €.

– ***Détermination de la différence de change***
L'entreprise réalise une perte latente de change de :
3 081,81 – 3 064,36 = 17,45 €.

– ***Conséquences fiscales et comptables***
Sur le plan comptable, une différence de conversion actif d'un montant de 17,45 € doit être comptabilisée, cet enregistrement n'affecte pas le résultat comptable.
Sur le plan fiscal, la perte latente de change est déduite extra-comptablement du résultat imposable en N.

Exercice 6

VII. La variation des stocks et la détermination du résultat imposable

1. Principe

Les stocks constatés à l'ouverture et à la clôture de l'exercice influent sur le résultat imposable par l'intermédiaire des comptes de variation de stocks et de produits stockés.

L'article 8 du Code de commerce pose le principe comptable et fiscal de l'inventaire :

> **« Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise. »**

Cette obligation revêt une importance particulière au niveau des stocks.

Les éléments à comprendre dans les stocks

Ces différents éléments sont énoncés par l'article 38 ter de l'annexe III du C.G.I.

Ils comprennent :

– les marchandises ;
– les matières premières ;
– les matières et fournitures consommables ;
– les productions en cours ;
– les produits intermédiaires ;
– les produits finis ;
– les produits résiduels ;
– les emballages perdus ;
– les emballages récupérables non identifiables (durée inférieure à 1 an).

2. Analyse et conséquences

Les stocks sont évalués à leur coût de revient, sauf si le cours du jour est inférieur à ce coût de revient.

a) La détermination du coût de revient

• Pour les produits achetés : le coût de revient est constitué par le prix d'achat et les frais accessoires d'achat à l'exclusion des charges financières.

• Pour les produits fabriqués : charges directes et indirectes se rapportant à ces produits à l'exclusion des charges financières.

• Pour les produits en cours : même définition que pour les produits fabriqués.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

b) La détermination du cours du jour

Le cours du jour est le prix de marché auquel les stocks pourraient être vendus le jour de l'inventaire.
Si le cours du jour est inférieur au coût de revient, cette dépréciation est constatée par la constitution d'une provision (voir chapitre 13).

3. M. Culoir et son stock de vins

Situation professionnelle

L'entreprise Culoir est spécialisée dans la vente de vins étrangers.
Au début de l'exercice, son stock est évalué à 62 000 €.
À la fin de l'exercice, son stock est évalué à 66 500 €.

Déterminez l'influence de la variation du stock sur le résultat imposable.

Le stock final est supérieur au stock initial pour un montant de 4 500 €.
Cette constatation donne lieu aux écritures d'inventaires suivantes :

	31/12		
6037	*Variation du stock de marchandises*	*62 000*	
37	*Stock de marchandises*		*62 000*
	Annulation du stock initial		
	31/12		
37	*Stock de marchandises*	*66 500*	
6037	*Variation du stock de marchandises*		*66 500*
	Constatation du stock final		

Le résultat comptable est minoré de 4 500 €.
Aucune rectification extra-comptable n'est à effectuer.

VIII. Les modalités d'imputation des déficits

1. Principe

L'impôt sur le revenu est établi par foyer fiscal (en pratique, pour l'ensemble des personnes qui constituent le foyer). Il est calculé sur le revenu imposable du foyer qui prend en compte l'ensemble des revenus perçus au cours de l'année par les membres du foyer. Les revenus sont classés par catégories : salaires, revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, bénéfices industriels et commerciaux, etc.
Les bénéfices industriels et commerciaux constituent donc une des catégories de l'impôt sur le revenu.
En cas de déficit dans la catégorie bénéfices industriels et commerciaux, ce déficit peut s'imputer sur les autres revenus du foyer fiscal. Il diminue le revenu global imposable.
Si les autres revenus ne permettent pas d'imputer la totalité du déficit, celui-ci est reporté sur les revenus globaux du foyer fiscal pendant 6 ans (5 ans avant le 01/01/2004).

2. Analyse du principe et conséquences

Pour éviter des montages fiscaux ayant uniquement pour but la défiscalisation des revenus, l'imputation des déficits issus des BIC est réservée aux personnes exerçant cette activité à titre professionnel.
Pour les personnes exerçant à titre non professionnel une activité entrant dans le champ d'application des BIC, le déficit est imputable uniquement sur les bénéfices tirés d'activités de même nature réalisés au titre d'une même année ou des cinq années suivantes.

3. La gestion du déficit de M. Journeau

Situation professionnelle

M. Journeau est commerçant. Un supermarché s'est implanté à proximité de son magasin. Il décide de réorienter ses activités afin d'offrir de nouveaux produits et services. Au titre de cet exercice, la nouvelle politique de M. Journeau ne s'est pas encore traduite par une reprise de son chiffre d'affaires. Son exercice se termine par un déficit fiscal s'élevant à 21 000 €.
M. Journeau est marié. Son épouse est salariée dans une administration et son salaire imposable au titre de l'année N s'élève à 19 500 €.
Le foyer fiscal Journeau ne perçoit pas d'autres revenus.

Indiquez les modalités d'imputation de ce déficit.

Au titre de l'année N, le revenu imposable du foyer fiscal Journeau sera nul après l'imputation d'une partie du déficit de l'entreprise sur les salaires.
Il reste un déficit non imputé d'un montant de 21 000 – 19 500 = 1 500 €.
Ce déficit est reportable pendant 6 ans sur le revenu global imposable du foyer fiscal Journeau.

Exercice 7

EXERCICES

1. Champ d'application des BIC

1) M. Tuillier est professeur de gestion à l'Université. Il est donc fonctionnaire dépendant de l'Éducation nationale. Il exerce parallèlement la profession libérale de conseiller en organisation dans une entreprise commerciale qui lui verse 850 € par mois.

2) M. Fournier est artisan. Il a son domicile fiscal à Strasbourg. Il exploite deux entreprises artisanales, l'une en France et l'autre en Allemagne. Les revenus de son entreprise allemande s'élèvent à 12 800 € et ceux de l'entreprise française à 32 300 €.

3) Mme Journeau est couturière. Elle propose à ses clientes des modèles et des tissus et réalise les vêtements à la commande. Elle exerce à temps partiel des travaux à façon pour diverses entreprises de la région qui la rémunèrent à la pièce.

4) M. Nireau exerce la profession libérale d'expert en vin pour une compagnie d'assurance. Parallèlement, il produit lui-même quelques bouteilles, avec des raisins achetés à divers viticulteurs. Il en assure également la commercialisation.

5) M. Loupier est cuisinier salarié dans une administration. Les week-ends, il travaille à son compte. Il réalise, à la demande, des banquets ou des buffets chez des particuliers et livre des repas à domicile. Il emploie à la vacation des « extras » qu'il rémunère directement.

6) M. Tournier exploite une petite entreprise commerciale. Afin de préparer sa retraite dans de bonnes conditions, M. Tournier investit, dans l'acquisition d'appartements, une part importante des bénéfices tirés de son exploitation. Ces appartements figurent à l'actif de l'entreprise et sont tous loués non meublés.

7) M. Gagneur est vendeur dans une entreprise. Il utilise son temps libre, le week-end, pour améliorer ses revenus et réalise des travaux d'aménagement (peinture et papiers peints) chez des particuliers.

8) M. Muller réside en Allemagne, à proximité de la frontière française. Il exploite, dans son pays, une entreprise de vente de matériel photographique. M. Muller a décidé d'ouvrir, en France, une succursale qui lui permettra de se rapprocher de ses clients français.

QUESTION

Les activités décrites dans les situations précédentes relèvent-elles du régime d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux ? Justifiez vos réponses.

2. Opérations imposables dans la catégorie des BIC

1) M. Gouge est artisan menuisier. Il fabrique des meubles dans son atelier et réalise des travaux d'aménagement pour une clientèle d'entreprises et de particuliers.

Il vient d'ouvrir une nouvelle activité de vente de bois à la découpe dans son atelier, où il propose également à la vente de petites boîtes en marqueterie qu'il réalise à ses moments perdus.

2) M. Licol est agriculteur dans les Alpes de Haute Provence. L'été, il loue comme gîte rural à des touristes quelques chambres de son habitation principale. Il propose également la vente directe des produits de la ferme et de son exploitation agricole.

3) Mme Litote est écrivain. Elle travaille sous contrat pour un éditeur. Elle a reçu l'an passé 10 850 € de droits d'auteur, auxquels il faut ajouter 30 000 € pour la cession de ses droits pour l'adaptation cinématographique d'une nouvelle qu'elle a écrite il y a cinq ans et qui va être portée à l'écran, sous forme de court métrage.

Par ailleurs, elle a réalisé elle-même l'édition et la diffusion d'un roman que son éditeur n'avait pas accepté. L'opération lui a coûté 8 400 € pour l'édition, et les ventes ont rapporté 15 700 €.

4) M. Royer est un particulier qui n'a pu retrouver de travail après son licenciement pour cause économique. Il a utilisé ses économies, son indemnité de licenciement et ses talents de bricoleur pour acheter à bas prix de petits appartements sans confort qu'il réhabilite, décore, équipe et qu'il loue ensuite meublés comme chambres d'étudiant.

5) Mme Pudzy est avocate d'affaires, et possède un cabinet réputé à Paris pour s'être spécialisé dans les affaires immobilières. Elle utilise comme local professionnel un étage d'un immeuble qui lui appartient. Elle occupe elle-même un autre étage qui constitue son habitation principale et loue les trois autres étages de la façon suivante :

– le rez-de-chaussée comme bureaux commerciaux équipés ;
– un appartement vide à une société anonyme qui y a installé son siège social ;
– un appartement meublé à des particuliers.

6) Mme Mesnage a été agent immobilier. Elle a pris sa retraite récemment mais continue d'utiliser ses compétences et son capital de la façon suivante : elle recherche des appartements ou des pavillons en mauvais état qu'elle acquiert pour un faible prix et qu'elle fait ensuite restaurer par un petit entrepreneur de ses amis. Elle revend l'immeuble à des particuliers en réalisant une plus-value et réinvestit une partie du prix obtenu dans une nouvelle opération.

L'an passé, elle a réalisé sept opérations de ce type pour un total de :
– coût d'achat des immeubles : 1 100 000 € ;
– coût des travaux : 496 000 € ;
– vente des immeubles : 2 200 000 €.

7) M. Guindeau possède un bateau de plaisance de 15 mètres (entièrement équipé pour la croisière), qu'il vient d'acquérir en remplacement de son ancien navire, plus petit et moins performant. Pour financer cette acquisition, il a réalisé un système de copropriété partielle. Il a vendu, pour 56 000 €, chacun des deux mois d'été à deux armateurs fortunés.

Par ailleurs, il envisage de louer son bateau 2 500 € la semaine, pendant les autres vacances scolaires.

8) M. Vannau a été longtemps responsable des approvisionnements dans une grande entreprise internationale pétrolière. Il travaille maintenant en tant que VRP multicartes pour le compte de plusieurs entreprises dans le domaine de la vente de tuyaux et de vannes industrielles. Il a réalisé cette année un chiffre d'affaires de 6 910 000 €, sur lequel il perçoit une commission de 1 %.

Par ailleurs, il est intervenu comme conseiller dans l'installation d'une usine à l'étranger et a perçu pour cela une commission de 11 200 €.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

QUESTION

Les activités décrites dans les situations précédentes relèvent-elles du régime d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux ? Justifiez vos réponses.

3. Entreprise Bibal : résultat fiscal – champ d'application

M. Bibal dirige une entreprise industrielle à Montbéliard. Il fabrique et vend des produits industriels en France et à l'étranger et réalise des études pour de grands groupes multinationaux.

Pour l'exercice qui vient de s'achever, il a comptabilisé 195 800 € de produits, qui comprennent, entre autres :

– des ventes de biens en France pour :	84 200 €
– des ventes de biens à l'étranger pour :	36 950 €
– des études réalisées en France pour :	38 500 €
– des études réalisées à l'étranger pour :	11 900 €
– des profits non imposables pour :	1 120 €

Les charges comptabilisées s'élèvent à : 145 300 €

Ces charges comprennent :

– des dépenses personnelles de M. Bibal pour :	3 750 €
– des pénalités fiscales non déductibles pour :	960 €

Par ailleurs, une cession d'immobilisation a eu lieu au cours de l'exercice et a été comptabilisée ainsi :

– valeur comptable des éléments d'actifs cédés :	37 500 €
– produit des cessions d'éléments d'actifs :	59 500 €

Du point de vue fiscal, cette cession dégage une plus-value à long terme qui est imposée séparément au taux de 16 %.

QUESTIONS

1) Calculez le résultat comptable de l'exercice.

2) Déterminez le montant des différentes réintégrations et déductions qui permettent de calculer le résultat imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie bénéfices industriels et commerciaux.

4. Résultat fiscal et recherche documentaire

.Com

Vous travaillez dans un cabinet comptable et vous venez de réaliser les opérations d'inventaire pour un de vos clients. Celui-ci est soumis aux BIC dans le cadre du régime du réel normal. À la suite de ces travaux, vous devez préparer les différentes liasses fiscales et, notamment, la déclaration du bénéfice imposable. Le résultat comptable que vous avez dégagé est de 256 740 €.

Vous passez en revue les produits et les charges afin de réaliser les réintégrations et déductions nécessaires.

Dans les produits, vous avez repéré ces différents éléments non imposables aux BIC :

– loyers d'appartements non-inscrits au bilan :	14 400 €
– dividendes d'actions :	2 150 €

Dans les charges, certaines sont non déductibles :
– amende pour excès de vitesse : 210 €
– prime d'assurance vie : 760 €
Vous hésitez quant à la déductibilité d'une charge de réparation de la résidence secondaire de l'entrepreneur individuel où séjournent régulièrement des clients : 1 470 €. Vous consultez l'avis du responsable du cabinet, M. Dugleret, qui pense qu'elle constitue une dépense somptuaire non déductible. Il vous demande donc de rechercher dans la documentation fiscale une définition précise de ce type de dépense et de la lui transmettre par écrit.

Questions

1) Effectuez le travail de recherche au sujet des dépenses somptuaires et rédigez le rapport (voir conseils : chapitre 1, exercice 3).
2) Calculez le bénéfice imposable.

5. Entreprise Bérodiot : choix de la date de clôture

M. Bérodiot vient de racheter le 01/09/N une petite entreprise individuelle fabricant des pièces détachées pour de gros fabricants d'articles ménagers. Le CA HT est de 6 482 520 €. Le bénéfice de 324 800 € qu'elle réalise est donc imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC. Elle est soumise au régime du réel normal. Le service administratif est composé d'un comptable et son assistant, plus une secrétaire de direction. Lors d'une des premières réunions avec le comptable, M. Bérodiot constate que l'exercice est clos le 30 juin de chaque année et il s'interroge sur le choix de cette date.

Questions

1) Dans ce cas, quelle est la date de dépôt de la déclaration des bénéfices ?
2) Quel est l'avantage de conserver cette date de clôture et de ne pas choisir le 31/12 ?

6. Entreprise Rousselot : pertes et gains latents de change

M. Rousselot est entrepreneur individuel. Il réalise une partie de son chiffre d'affaires avec les États-Unis. Une partie de ces achats provient aussi de ce pays.
Au cours de l'année N, il a vendu diverses marchandises à un client américain et enregistré en comptabilité, compte tenu du cours du dollar par rapport à l'euro, une créance de 5 200 €. Il existe aussi une dettes de 1 500 € concernant des achats du 05/12/N et réglée au cours du mois de janvier N + 1.
Au 31/12/N, la créance n'a pas encore été encaissée et le cours du dollar par rapport à l'euro a évolué.
La créance peut être évaluée à 5 600 €. La dette peut être évaluée à 1 615 €.

Questions

1) Enregistrez comptablement au journal général les opérations à l'inventaire N et au 01/01/N + 1.
2) Indiquez les conséquences de ces opérations sur le résultat fiscal N et N + 1.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

7. Entreprise Durieu : gestion du déficit fiscal

M. Durieu est entrepreneur individuel et possède une petite entreprise de serrurerie. Il est marié et son épouse est fonctionnaire de l'Éducation nationale. Pour l'année N, il a réalisé un déficit comptable de 100 240 €.
Son comptable prépare la déclaration d'impôt sur le revenu du foyer fiscal.
Dans le cadre de l'établissement de la déclaration du bénéfice imposable, il a relevé quelques éléments donnant lieu à corrections :
– une cession de titres, qui a donné lieu à une moins-value à long terme de 5 560 €, qui ne doit pas figurer dans le résultat fiscal ;
– des coupons d'obligations qui ne sont pas non imposables aux BIC : 3 600 € ;
– des prélèvements sur les bénéfices par M. Durieu ont été enregistrés en charges : 30 000 € ;
– une dotation pour une provision de propre assureur a été enregistrée pour un montant de 2 800 € (cette provision n'est pas déductible).

QUESTIONS

1) Calculez le résultat fiscal de l'entreprise Durieu.
2) Le foyer fiscal des Durieu devra-t-il acquitter l'impôt sur le revenu au titre de l'année N, sachant que Mme Durieu a perçu un traitement annuel de 12 500 € ?

Chapitre 8

LES PRODUITS IMPOSABLES

Indépendamment de leur comptabilisation, qui répond à des règles précises, les produits à prendre en compte pour la détermination du bénéfice imposable sont ceux qui sont rattachés à l'exercice en cours. Par ailleurs, ces produits sont en principe imposables. L'imposition ou non de certains produits dépend de règles fiscales spécifiques. Ces dispositions sont présentées en retenant la classification du Plan comptable général.

I. L'exercice d'imposition des produits
II. Les produits d'exploitation imposables
III. Les produits financiers imposables
IV. Les produits exceptionnels imposables

© Editions Eyrolles – La photocopie non autorisée est un délit.

I. L'exercice d'imposition des produits

1. Principe

Les obligations comptables ou fiscales définissant le rattachement des produits à un exercice sont définies :

• pour les obligations comptables, par l'article 5 du Code de commerce :

> **« Seuls les bénéfices réalisés à la clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. »**

• pour les obligations fiscales, par l'article 38-2 bis du Code général des impôts :

> **« Les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. »**

L'analyse de ces articles permet de conclure que seul le bénéfice réalisé au cours de la période d'imposition est imposable. Ce bénéfice n'inclut que les créances certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, indépendamment des dates d'encaissement ou de décaissement. Pour les bénéfices industriels et commerciaux, ce sont donc les engagements de produits (et de charges) qui sont pris en compte, indépendamment de leur encaissement (ou décaissement).

Remarque

La comptabilisation et la prise en compte des travaux en cours dans le bénéfice imposable limitent légèrement la portée de ces articles, puisque leur exécution n'est que partielle.

2. Analyse des principales situations

Opérations	Exercices d'imposition
• Ventes (principe général)	Exercice au cours duquel la livraison est intervenue
• Prestations de services ponctuelles continues (loyer)	Exercice de l'exécution de la prestation Rattachement à l'exercice au fur et à mesure de l'exécution de la prestation
• Production de biens ou de services en cours à la clôture de l'exercice	Comptabilisation à l'inventaire du coût de revient des travaux (on obtient un équilibre avec les charges engagées à cet effet et enregistrées au cours de l'exercice)

3. M. Fournier et le rattachement de ses produits à l'exercice

Situation professionnelle

Lors des opérations d'inventaire, M. Fournier, entrepreneur individuel, hésite sur le rattachement aux produits de l'exercice de certaines opérations réalisées en fin d'année.

1) Une facture a été comptabilisée et envoyée le 28 décembre à un client, alors que les marchandises correspondantes n'ont été expédiées que le 3 janvier de l'année suivante.

2) Une livraison de marchandises a été effectuée à un client le 29 décembre, la facture est établie et expédiée début janvier.

3) Une facture d'avoir, relative à la ristourne annuelle accordée aux principaux clients, a été expédiée début janvier.

4) L'entreprise Fournier loue quelques garages situés dans l'enceinte des locaux. Ces garages figurent au bilan de l'entreprise. Le loyer est payable trois mois à l'avance. Les loyers encaissés le 1er novembre correspondent aux mois de novembre, décembre et janvier.

Pouvez-vous indiquer à M. Fournier les éventuelles rectifications comptables ou extra-comptables qu'il doit effectuer afin de préparer la déclaration du résultat ?

1) *La créance portant sur une vente de marchandises est rattachée à l'exercice au cours duquel la livraison est intervenue. La vente sera rattachée à l'exercice suivant. La régularisation est d'ordre comptable.*

2) *Comme dans le premier cas, c'est la date de livraison qui détermine l'exercice de rattachement de cette opération. La livraison étant intervenue avant la clôture de l'exercice, elle est imposable au titre de l'année qui se termine. La régularisation est d'ordre comptable.*

3) *Le montant de la ristourne est calculé et comptabilisé au titre de l'exercice en cours lors des écritures d'inventaire.*

4) *Les loyers perçus le 1er novembre ont été comptabilisés à cette date. Un tiers des loyers concernant l'exercice suivant, une écriture de régularisation doit être passée, afin de rattacher le produit du loyer de janvier à l'exercice suivant. Sous réserve de comptabilisation correcte, toutes ces opérations n'entraînent pas de correction fiscale.*

II. Les produits d'exploitation imposables

1. Définition des produits d'exploitation imposables

En principe, tous les produits d'exploitation sont imposables. Quelques précisions sont apportées ci-dessous.

• *Les ventes*

Il s'agit des ventes de marchandises, de produits, de travaux ou de services, après déduction des réductions accordées.
Les rabais, remises ou ristournes accordés hors facture sont déduits du chiffre d'affaires imposable.

• *Les productions immobilisées*

La comptabilisation à l'inventaire dans un compte de produit d'exploitation (72) a pour effet de compenser les charges de production de l'immobilisation enregistrées dans les comptes de charges d'exploitation.

• *Les revenus d'immeubles inscrits au bilan*

Les revenus tirés d'un immeuble inscrit au bilan et non affecté aux activités professionnelles sont imposables (voir chapitre 7).
On trouve notamment :
– la valeur locative de l'immeuble utilisé à titre de résidence principale par l'exploitant ;
– les produits des locations.

• *Les redevances de brevets, licences…*

Afin d'encourager la recherche, ce type de produit bénéficie d'un régime d'imposition plus favorable (voir chapitres 9, 10 et 11). Les produits correspondants ne sont donc pas imposables selon le régime général des BIC : ils doivent être déduits pour la détermination du bénéfice imposable.

• *Les subventions de fonctionnement*

Les subventions de fonctionnement, accordées pour compenser des recettes trop faibles, par l'État, les collectivités locales ou des tiers, sont imposables dans les résultats de l'exercice.

2. M. Raymond et les produits d'exploitation

M. Raymond exploite une petite entreprise de maçonnerie. Il loge dans un appartement situé au-dessus de ses bureaux. M. Raymond a choisi de faire figurer au bilan de son entreprise ce logement (valeur locative annuelle : 8 200 €).
Son entreprise n'ayant pas de commandes à honorer actuellement, il affecte deux maçons à la construction d'un garage destiné à la camionnette de l'entreprise. Ce bâtiment n'est pas terminé à la clôture de l'exercice. Les charges engagées et comptabilisées sont les suivantes :
– charges de personnel : 3 800 € ;
– matériaux divers : 2 400 €.

Quelles peuvent être les incidences de ces diverses opérations sur le résultat imposable ?

• *Appartement*

L'appartement servant de résidence principale à M. Raymond figure au bilan de l'entreprise. En conséquence, toutes les charges liées à cette immobilisation sont déductibles du bénéfice imposable.
Symétriquement, le résultat imposable doit inclure un produit correspondant à la valeur locative de cet immeuble, soit, dans le cas proposé, une somme de 8 200 €. Cette réintégration est réalisée de manière extra-comptable.

• *Construction d'un garage*

La production d'une immobilisation non terminée ne doit pas avoir d'influence sur le résultat imposable de l'entreprise.
La régularisation est d'ordre comptable et l'écriture suivante doit être passée à l'inventaire :

231	*Immobilisations en cours*	*6 200*	
72	*Production immobilisée*		*6 200*

Exercice 1

III. Les produits financiers imposables

1. Définition des produits financiers imposables

• *Les produits de titres*

Les intérêts et les dividendes des titres figurant au bilan de l'entreprise ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.
Ces produits seront déclarés par l'exploitant dans sa déclaration de revenus dans la catégorie des revenus mobiliers. Ce reclassement permettra au contribuable de bénéficier des abattements, avoirs fiscaux et crédits d'impôt attachés à ce type de revenus (ce point sera développé dans le tome 2).
En pratique, l'inscription au bilan de l'entreprise des titres que possède l'exploitant est assez rare.

• *Les gains latents de change*

La constatation de gains latents de change à l'inventaire (comptabilisés au compte 477 : « Différences de conversion-Passif ») n'influe pas sur le résultat comptable.
Le résultat fiscal doit néanmoins prendre en considération ces produits qui sont réintégrés de façon extra-comptable.
Une déduction extra-comptable doit être pratiquée au titre de l'exercice suivant.

• *Les gains de change*

Les gains de change comptabilisés au compte 766 sont normalement imposables.
Seules les créances ou les dettes avec les pays hors de la zone euro peuvent donner lieu à des gains de change (latents ou réels).

• *Les produits nets sur cessions des valeurs mobilières de placement*

Les gains issus des cessions des valeurs mobilières de placement bénéficient dans la plupart des cas du régime spécifique des plus-values.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Les plus-values de cession de titres de placement qui relèvent du régime d'imposition des plus-values, doivent être déduites pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux imposables.
Le retraitement éventuel de ces produits est vu dans les chapitres 9, 10 et 11.

• *Les produits financiers divers*

Si ces valeurs figurent à l'actif du bilan, les produits de ces différents placements sont inclus dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel ils ont couru.

2. Les opérations financières de M. Pinto

Situation professionnelle

M. Pinto est grossiste en fruits exotiques. Il réalise, au titre de cet exercice, un bénéfice comptable de 65 630 €. Afin de placer un excédent de trésorerie et pour se prémunir contre des années plus difficiles, M. Pinto a acheté quelques actions et obligations. Ces titres figurent au bilan de l'entreprise et les produits financiers issus de ces divers placements sont comptabilisés avec les autres produits de l'entreprise.
Au titre de cette année fiscale, on relève les produits financiers suivants :
– 5 200 € de dividendes ;
– 3 200 € d'intérêts d'obligations.

D'autre part, cette entreprise a enregistré dans les produits financiers un gain de change de 650 €, lors du règlement de la créance d'un client japonais. La créance, née l'année précédente, était à l'origine d'un gain latent de change de 620 € à la clôture de l'exercice précédent.

M. Pinto désire connaître avec précision le régime d'imposition de ses activités financières.

• *Les dividendes et les intérêts des titres figurant au bilan de l'entreprise ne sont pas imposables dans la catégorie des BIC, mais ils seront imposés dans la catégorie des revenus mobiliers (voir tome 2).*
Il faut donc déduire, de façon extra-comptable : 5 200 + 3 200 = 8 400 € de produits financiers non imposables aux BIC.

• *Les gains de change, comptabilisés au compte 766 « Gains de change », sont normalement imposables.*

• *Les gains latents de change à l'inventaire, comptabilisés au compte 477 « Différences de conversion-Passif » n'influent pas sur le résultat comptable. Le résultat fiscal prend en compte ces produits, qui sont réintégrés de façon extra-comptable.*

• *Le gain latent de change extra-comptable intégré au résultat imposable de l'année précédente doit être déduit de façon extra-comptable du résultat imposable de l'exercice N, car le gain définitif apparu au cours de l'exercice est imposé avec les autres produits.*
Produit à déduire : 620 €.

• *Résultat imposable à l'impôt sur le revenu dans le cadre des BIC :*
65 630 € – 8 400 € – 620 € = 56 610 €.

IV. Les produits exceptionnels imposables

1. Définition des produits exceptionnels imposables

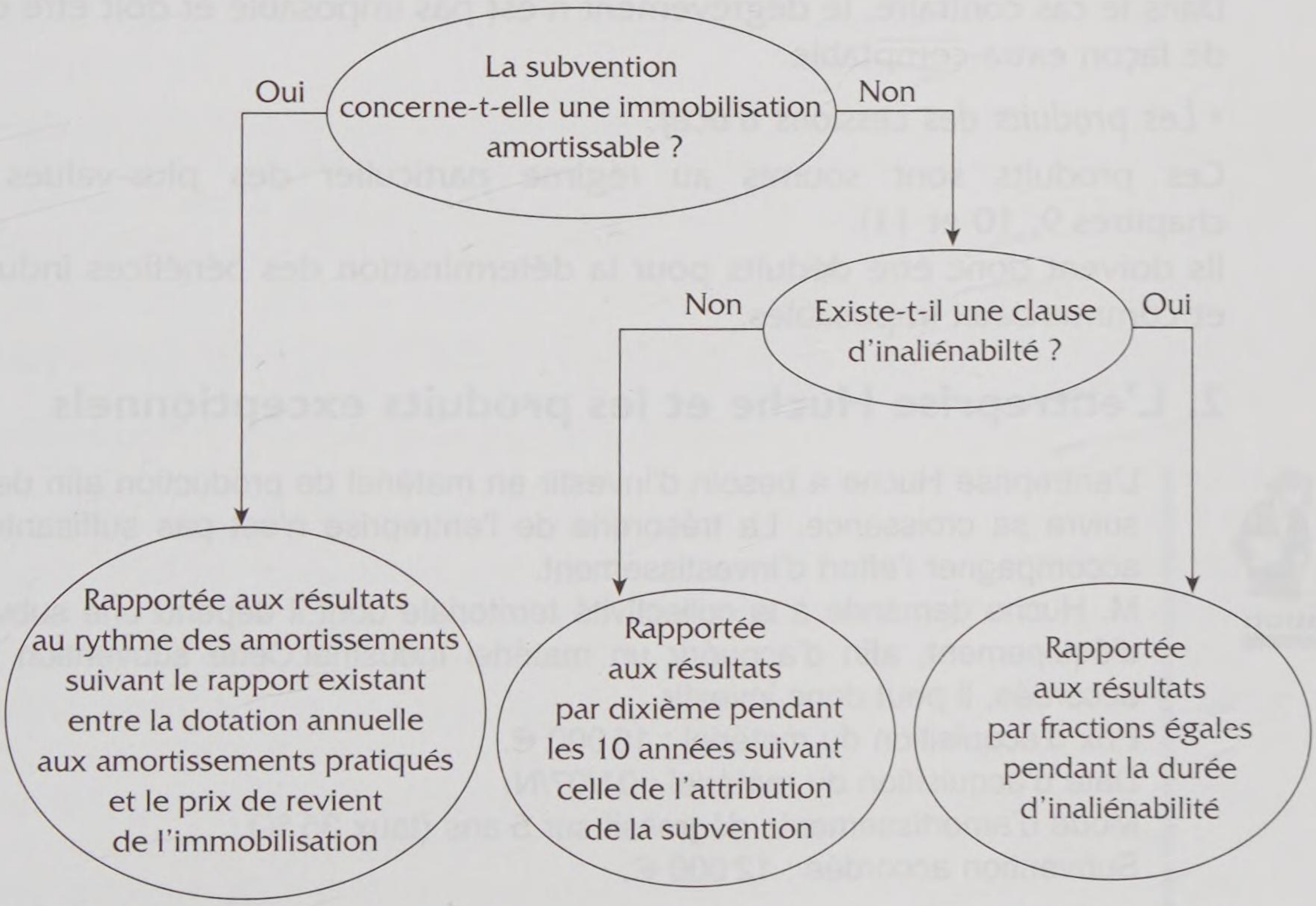
Les produits exceptionnels sont en principe imposés avec les autres produits de l'entreprise. Certains d'entre eux bénéficient d'un régime particulier d'imposition qui est présenté ci-dessous.

• *Les subventions d'équilibre*

Les subventions d'équilibre accordées, en fonction des résultats, par l'État, les collectivités locales ou des tiers, sont imposables avec les résultats de l'exercice. En pratique, elles sont le plus souvent accordées à des entreprises en situation de déficit, ce qui ne conduit pas à une imposition.

• *Les subventions d'équipement*

Les subventions d'équipement sont accordées par l'État, les collectivités publiques et des organismes publics.
Cette aide à l'investissement pour l'entreprise doit être affectée à un équipement déterminé.
La subvention est inscrite au bilan. Elle est imposée, en principe, au titre de l'exercice au cours duquel elle a été attribuée.
L'entreprise peut opter pour une imposition étalée et rapporter la subvention d'équipement par fractions annuelles au compte de résultat.
Les possibilités d'étalement sont résumées dans l'organigramme ci-dessous :



En cas de cession d'une immobilisation financée par une subvention d'équipement, la part de la subvention non réintégrée est comprise dans le résultat de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

• *Les indemnités*

Les indemnités perçues en cas de vol, d'expropriation ou de sinistre sont imposables, si l'indemnité compense la disparition d'une immobilisation (elle est assimilable à une cession d'immobilisation).
Les indemnités perçues en vertu d'un contrat d'assurance-vie au bénéfice de l'entreprise sont imposables.
Néanmoins, un régime particulier est applicable pour les indemnités perçues à la suite d'un contrat d'assurance-vie garantissant un emprunt. En effet, le capital versé par la compagnie d'assurance à l'organisme prêteur entraîne pour l'entreprise l'annulation de la dette au passif du bilan. L'annulation de cette dette du passif constitue pour l'entreprise un profit imposable. Afin de limiter l'impact de cette imposition, ce profit peut être réparti par parts égales sur 5 exercices (l'exercice de réalisation et les 4 exercices suivants).

• *Les reprises sur amortissements et provisions*

Les reprises sur amortissements ou provisions constituent des produits imposables, sauf si les dotations correspondantes n'étaient pas elle-même déductibles (voir chapitre 13).

• *Les dégrèvements d'impôt*

Le dégrèvement d'impôt dont l'entreprise est bénéficiaire constitue un profit imposable si le remboursement correspond à un impôt antérieurement déduit. Dans le cas contraire, le dégrèvement n'est pas imposable et doit être déduit de façon extra-comptable.

• *Les produits des cessions d'actif*

Ces produits sont soumis au régime particulier des plus-values (voir chapitres 9, 10 et 11).
Ils doivent donc être déduits pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux imposables.

2. L'entreprise Huche et les produits exceptionnels

Situation professionnelle

L'entreprise Huche a besoin d'investir en matériel de production afin de poursuivre sa croissance. La trésorerie de l'entreprise n'est pas suffisante pour accompagner l'effort d'investissement.
M. Huche demande à la collectivité territoriale dont il dépend une subvention d'équipement, afin d'acquérir un matériel industriel.Cette subvention lui est accordée, il peut donc investir.
Prix d'acquisition du matériel : 16 000 €.
Date d'acquisition du matériel : 01/07/N.
Mode d'amortissement : dégressif sur 5 ans (taux 35 %).
Subvention accordée : 12 000 €.

M. Huche se demande si cette subvention est imposable.

Deux solutions de reprise de la subvention d'équipement s'offrent à l'entreprise Huche.

- *Première solution : une reprise de la subvention à la fin de l'année N.*
- *Deuxième solution : un étalement de la subvention.*

Années	Amortissements pratiqués	Étalement de la subvention
N	2 800	12 000 × 2 800/16 000 = 2 100 €
N + 1	4 620	12 000 × 4 620/16 000 = 3 465 €
N + 2	3 003	12 000 × 3 003/16 000 = 2 252 €
N + 3	2 788	12 000 × 2 788/16 000 = 2 091 €
N + 4	2 789	12 000 × 2 789/16 000 = 2 092 €
	16 000	12 000 €

Exercices 2, 3, 4 et 5

EXERCICES

1. Entreprise Mignot : livraison à soi-même

L'entreprise Mignot fabrique divers types d'emballages pour l'industrie agro-alimentaire. Récemment, les ouvriers de l'entreprise ont mis au point une nouvelle machine trieuse. Sa mise en service a été réalisée le 15/03/N et son coût total de production est de 21 000 €. La machine a été mise en fabrication en N – 1 et les charges engagées au 31/12/N – 1 s'élevaient à 9 500 €.

QUESTION

Déterminez les régularisations comptables fin N – 1 et courant N, en précisant si des corrections extra-comptables sont nécessaires.

2. SA Mangenot : subvention d'équipement

La société anonyme Mangenot acquiert le 15/10/N un matériel industriel pour un prix de 9 984 € HT. Ce matériel est amorti selon le mode linéaire sur 5 ans.
Le 10/10/N, le Conseil régional prévient l'entreprise qu'elle va recevoir une subvention d'équipement de 2 496 € pour acquérir ce matériel. Celle-ci est effectivement virée le 15/11/N.

QUESTIONS

1) Déterminez le tableau d'amortissement du bien et les modalités de reprise de la subvention (arrondissez à l'euro le plus proche).
2) Comptabilisez les opérations concernant l'exercice N.

3. Analyse fiscale des produits de l'entreprise Nouri

M. Nouri dirige une exploitation individuelle spécialisée dans la conception de petits outillages industriels.
L'exercice comptable coïncide avec l'année civile. M. Nouri vous consulte sur les points suivants :

1) M. Nouri possède un garage qu'il loue à un industriel voisin pour un montant annuel s'élevant à 1 850 €. Ce garage figure à l'actif de l'entreprise.

2) L'entreprise Nouri a perçu, au cours de l'exercice, une subvention d'équilibre s'élevant à 2 560 €.

3) Au cours du mois de novembre, M. Nouri a vendu de l'outillage à un client anglais. La créance sur ce client s'élève à 4 000 livres (1 euro = 0,70385 livre au moment de l'enregistrement). Cette créance figure au bilan à la date de l'inventaire. Au 31 décembre, 1 euro = 0,70270 livre.

4) L'entreprise Nouri a préparé une livraison pour la société Toutis, concernant une commande de 1 356 €. La facture a été établie par le service comptable et la livraison devait être effectuée avant la fin de l'exercice. Mais du fait de la grève des postes, M. Nouri a préféré retarder l'expédition et la reporter au mois de janvier.

5) M. Nouri a perçu 280 € de dividendes de valeurs mobilières figurant à l'actif de son entreprise.

6) M. Nouri habite dans un appartement figurant à l'actif de l'entreprise. La valeur locative de cet immeuble est estimée à 4 830 € par an.

7) M. Nouri a perçu une indemnité d'assurance s'élevant à 1 402 €, correspondant à un vol de matériel pratiqué dans l'enceinte de l'entreprise.

8) M. Nouri a cédé, dans une salle des ventes, un tableau qui décorait le hall de réception. Ce tableau figure à l'actif de l'entreprise. Montant de cette vente : 3 658 €.

9) M. Nouri a obtenu un dégrèvement lié à l'impôt sur le revenu (impôt non déductible) : 560 €.

Toutes les sommes sont indiquées hors taxe, lorsque la TVA s'applique. Les opérations ont été correctement comptabilisées.

QUESTION

Précisez le traitement fiscal de ces opérations du point de vue de l'imposition des bénéfices dans la catégorie BIC. Justifiez.

4. Les produits imposables

Le comptable de l'entreprise Roturier souhaite, avant d'effectuer la clôture de l'exercice N, des précisions sur le traitement comptable et fiscal de certaines opérations effectuées au cours de l'année écoulée. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

1) L'entreprise Roturier a perçu une subvention d'équipement de 3 000 € pour l'acquisition d'un matériel industriel d'un montant de 5 200 €. Ce matériel est amorti suivant le mode linéaire sur une durée de 5 ans.

Date d'acquisition du matériel : 15/10/N.

2) M. Roturier loue une partie d'un entrepôt figurant au bilan de l'entreprise à un industriel voisin. Le règlement du loyer est effectué d'avance, chaque trimestre, par le locataire. M. Roturier a encaissé le 1er décembre un loyer de 2 070 €, correspondant aux mois de décembre, janvier et février.

3) Les produits de créances figurant à l'actif du bilan de l'entreprise ont rapporté 360 € au titre de l'exercice.

4) M. Roturier a perçu, chaque mois, pour un montant de 780 €, des loyers d'un appartement qui ne figure pas au bilan de l'entreprise. Ces produits ont été enregistrés dans les comptes de l'entreprise.

5) Une livraison de produits finis a été effectuée à un client le 28 décembre. La facture ne sera établie qu'au début du mois de janvier. Montant HT : 2 100 €.

6) M. Roturier désire accorder aux deux clients les plus importants de l'entreprise, une ristourne proportionnelle aux chiffres d'affaires réalisés avec eux. Elles s'élèvent au total à 2 063 € HT. La facture d'avoir ne sera établie qu'au cours du mois de janvier.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

7) M. Roturier a obtenu un dégrèvement d'impôt sur la taxe professionnelle (impôt déductible) : 630 €.

QUESTION

Pour chacun des points ci-dessus, indiquez l'écriture comptable qui a été passée et les rectifications extra-comptables à réaliser en vue de l'établissement de la déclaration des résultats.

5. Questions de réflexion sur les produits imposables

Les affirmations proposées ci-dessous comportent des parts variables de vérité ou d'erreur.

1) Le bénéfice industriel et commercial imposable est défini

a) par l'article 38 du CGI. OUI
b) par le Plan comptable général. NON
c) à partir du résultat comptable. OUI

2) Les ventes imposables au titre de l'exercice sont

a) celles qui ont été commandées et livrées au cours de l'exercice. OUI
b) celles qui ont été livrées au cours de l'exercice. OUI
c) celles qui ont été commandées au cours de l'exercice, mais livrées au cours de l'exercice suivant. NON
d) celles pour lesquelles un acompte a été versé et qui seront livrées au cours de l'exercice suivant. NON

3) Les services imposables au titre de l'exercice sont

a) les services commandés et achevés au cours de l'exercice. OUI
b) ceux qui sont achevés et payés. OUI
c) ceux qui sont exécutés partiellement et qui n'ont donné lieu à aucun règlement au cours de l'exercice. NON
d) ceux qui ont été payés, même partiellement, au cours de l'exercice. NON

4) Les éléments suivants sont pris en compte dans l'évaluation des stocks des produits fabriqués :

a) Les charges financières, pour la fraction correspondant à la valeur du stock. NON
b) Une partie des charges administratives correspondant à la gestion des stocks. NON
c) Les charges prévisibles pour assurer la commercialisation de ce stock. NON

5) L'inscription au bilan de la résidence principale de l'exploitant a les conséquences suivantes :

a) La résidence n'appartient plus à l'exploitant, mais à l'entreprise. NON sauf EURL
b) Aucune imposition au titre de l'impôt sur le revenu. NON (F)
c) En cas de revente, aucune imposition des plus-values éventuelles. NON (F)

6) Les dividendes des actions inscrites au bilan sont imposables

a) à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.
b) à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus mobiliers.
c) à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values des particuliers.

7) Les subventions d'équipement qui financent des immobilisations amortissables sont

a) imposables immédiatement.
b) étalables sur 10 ans.
c) reprises au même rythme que les amortissements.

8) Les gains latents de change

a) sont constatés lors de l'évaluation des créances ou des dettes à l'inventaire.
b) sont comptabilisés.
c) sont imposables.

QUESTION

Examinez chacune de ces affirmations et indiquez, en justifiant votre réponse, si elles sont exactes ou erronées.

Chapitre 9

LE CHAMP D'APPLICATION DES PLUS OU MOINS-VALUES

L'expression plus ou moins-values exprime l'idée de profits ou de pertes exceptionnels. En fiscalité, les plus ou moins-values sont des produits ou des charges constatés par les entreprises à l'occasion d'opérations à caractère exceptionnel portant sur certains éléments de l'actif de l'entreprise.
Elles concernent le plus souvent le résultat d'opérations de cessions (ou de sorties de l'actif) d'immobilisations ou de VMP de l'entreprise. Mais le traitement fiscal des plus ou moins-values concerne aussi certaines provisions.
Ces opérations ont été enregistrées en comptabilité. Or, fiscalement, les résultats qu'elles dégagent doivent être distingués car, ils relèvent d'un régime fiscal particulier qui concerne les entreprises individuelles comme les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

I. La définition des plus-values
II. Le calcul de plus ou moins-values
III. Les éléments d'actif concernés
IV. Les événements générateurs de plus ou moins-values
V. Les entreprises concernées par les plus ou moins-values

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

I. La définition des plus-values

1. Principe

Le terme de plus ou moins-value désigne, en général, la différence entre la valeur réelle et la valeur comptable d'un élément de l'actif d'une entreprise.

2. Analyse et conséquences

L'origine de cet écart tient, pour l'essentiel, à la dépréciation de cet élément d'actif et à différents facteurs économiques (érosion monétaire, niveaux de l'offre et de la demande des biens d'occasion, etc.).
Les écarts entre la valeur au bilan d'un élément d'actif et sa valeur réelle, ne sont pas toujours constatés en comptabilité. Le principe de prudence conduit l'entreprise à ne pas enregistrer les gains ou profits latents sur les éléments de l'actif : seules les plus-values effectivement réalisées sont comptabilisées.
En revanche, en vertu des principes de sincérité et de prudence, tout risque de moins-value sur un élément d'actif doit être enregistré en comptabilité (par le jeu d'une provision pour dépréciation, par exemple).
Il en résulte que seules les plus ou moins-values constatées relèvent du régime particulier des plus ou moins-values. Pour l'essentiel, elles concernent les sorties d'éléments de l'actif de l'entreprise.
Il convient donc d'isoler les incidences de ces opérations afin de leur appliquer les dispositions fiscales qui leur sont propres.

3. M. Loison et les plus-values

Situation professionnelle

M. Loison est commerçant. Souhaitant changer d'activité, il cède son fonds de commerce à M. Jeanpier au prix de 200 000 €. Il avait acquis ce fonds de commerce pour 68 000 € il y a 10 ans.
Dans son bilan, figure un immeuble commercial qu'il souhaite continuer à exploiter et qui est comptabilisé pour les valeurs suivantes :
– valeur d'origine : 530 000 €
– amortissements : 200 000 €
– valeur comptable nette : 330 000 €
– valeur réelle : 600 000 €

Quelle est la situation fiscale du fonds de commerce et celle de l'immeuble de M. Loison ?

• *Lors de la cession de son fonds de commerce, M. Loison réalise une plus-value d'un montant de : 200 000 – 68 000 = 132 000 €.*
Cette plus-value constatée en comptabilité est imposable.
• *Par ailleurs, la situation de l'immeuble révèle une plus-value latente d'un montant de : 600 000 – 330 000 = 270 000 €.*
Cette plus-value n'a pas été réalisée. Elle n'est pas constatée en comptabilité, elle n'est donc pas imposable.

II. Le calcul des plus ou moins-values

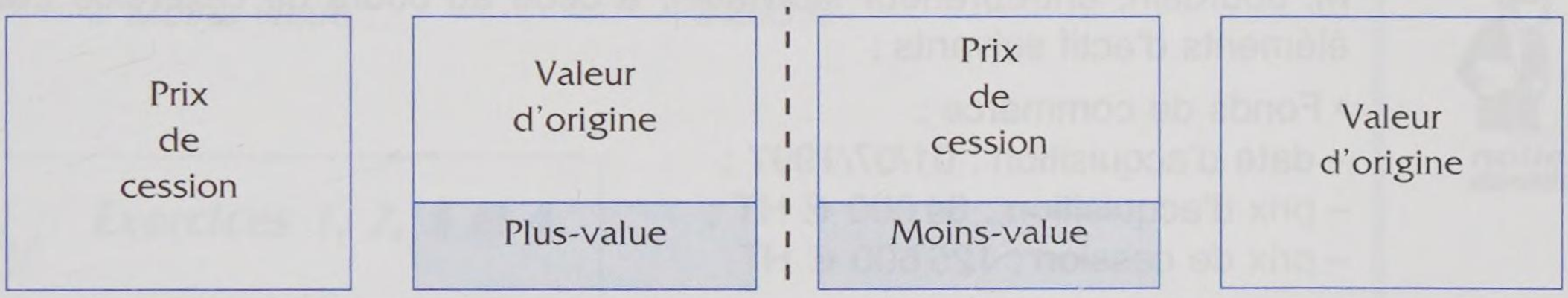
1. Principes

Il y a plus-value lorsque le prix de cession d'un élément d'actif excède le « prix de revient » (au sens fiscal du terme) de cet élément, diminué des amortissements pratiqués et admis en déduction pour l'établissement de l'impôt.
Il y a moins-value dans le cas contraire.

• Le prix de revient est donc en général égal à :
– la valeur d'origine (prix d'acquisition ou coût de revient) pour les immobilisations non amortissables et les valeurs mobilières de placement.
– la valeur comptable nette (valeur d'origine – amortissements comptabilisés) pour les immobilisations amortissables.
• Le prix de cession est un prix net : les frais éventuels de courtage ou de commission, supportés à l'occasion de la cession, sont déduits.

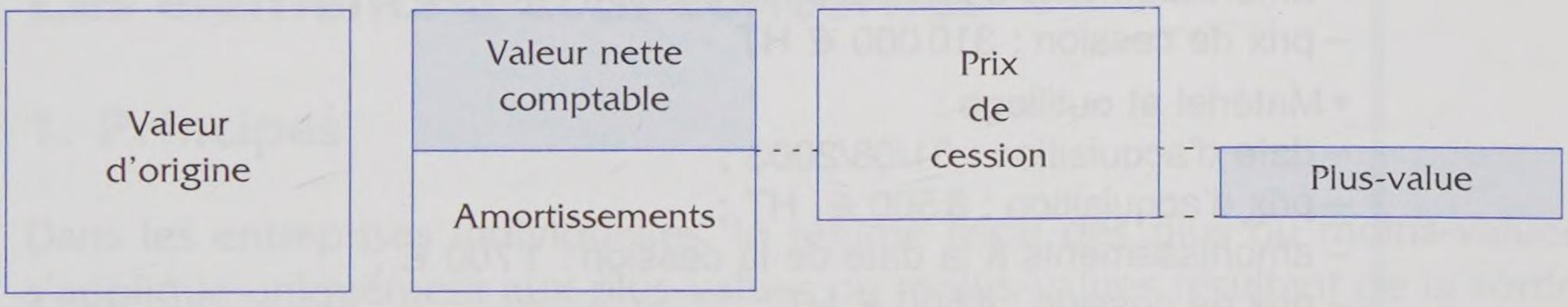
2. Analyse des principes et de leurs conséquences

a) Cas d'une immobilisation non amortissable

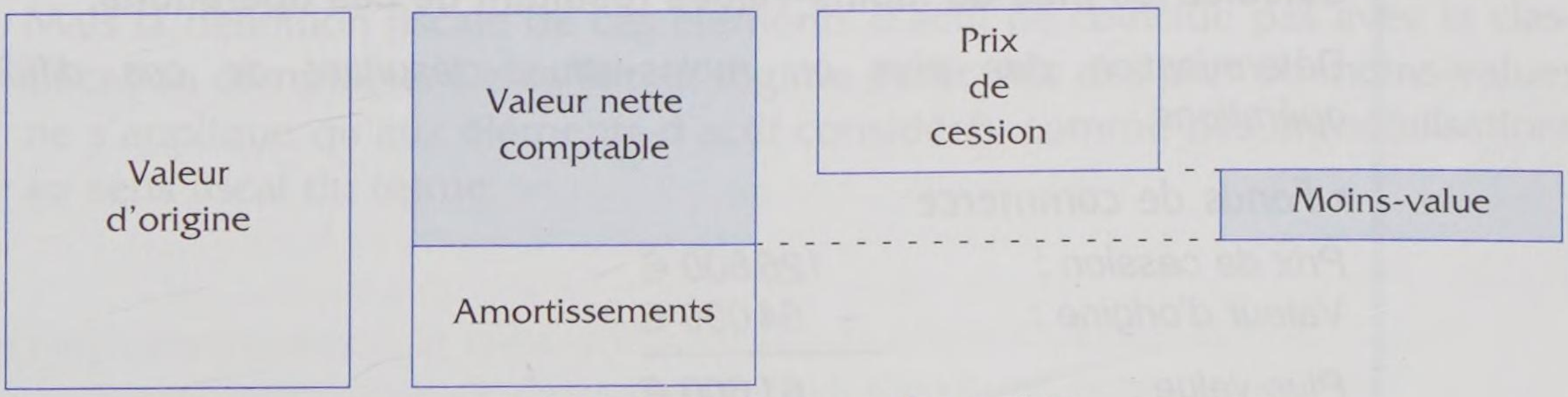


Réalisation d'une plus-value **Réalisation d'une moins-value**

b) Cas d'une immobilisation amortissable



Réalisation d'une plus-value



Réalisation d'une moins-value

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

c) Incidence de la TVA

Un reversement éventuel de TVA, lié à la cession, vient majorer la valeur d'origine du bien cédé.
A contrario, un complément de déduction de TVA vient minorer la valeur d'origine du bien cédé.

d) Amortissements

• Les amortissements relatifs aux biens somptuaires, ainsi que la fraction non déductible de l'amortissement des voitures particulières (voir chapitre 12) sont considérés comme des amortissements déduits pour le calcul des plus ou moins-values.
• Les amortissements non déductibles des voitures particulières concernent la partie du prix d'acquisition qui excède 9 909,19 € TTC pour les véhicules mis en circulation entre le 01/01/88 et le 31/10/93, 15 244,90 € TTC pour les véhicules mis en circulation entre le 01/11/93 et le 31/10/96, et 18 300 € TTC pour les véhicules mis en circulation à compter du 01/11/96.

3. La détermination des plus ou moins-values de l'entreprise Jourdain

M. Jourdain, entrepreneur individuel, a cédé au cours de l'exercice 2004 les éléments d'actif suivants :

• Fonds de commerce :
– date d'acquisition : 01/07/1997 ;
– prix d'acquisition : 64 000 € HT ;
– prix de cession : 125 600 € HT.

• Immeuble commercial :
– date d'acquisition : 01/07/1999 ;
– prix d'acquisition : 260 000 € HT ;
– amortissements à la date de la cession : 48 750 € ;
– prix de cession : 310 000 € HT.

• Matériel et outillage :
– date d'acquisition : 01/08/2003 ;
– prix d'acquisition : 8 500 € HT ;
– amortissements à la date de la cession : 1 700 € ;
– prix de cession : 4 600 € HT.

Calculez les plus ou moins-values résultant de ces opérations.

Détermination des plus ou moins-values résultant de ces différentes opérations :

• *Fonds de commerce*

Prix de cession :	*125 600 €*
Valeur d'origine :	*– 64 000 €*
Plus-value :	*61 600 €*

• *Immeuble*

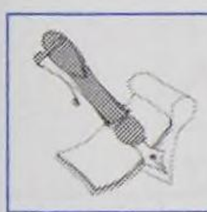
Cette cession n'est pas soumise à TVA. En revanche, elle entraîne un reversement de la TVA initialement déduite : 260 000 × 20,60 % × 14/20 = 37 492 €.

Valeur d'origine :	*260 000 €*
Reversement de TVA :	*+ 37 492 €*
Amortissements :	*– 48 750 €*
Valeur comptable nette :	*248 742 €*
Prix de cession :	*310 000 €*
Valeur comptable nette :	*– 248 742 €*
Plus-value :	*61 258 €*

On constate que le reversement de TVA augmente la valeur comptable nette de l'immobilisation cédée, ce qui a pour conséquence de diminuer la plus-value imposable (ou augmenter la moins-value).

• *Matériel et outillage*

Valeur d'origine :	*8 500 €*
Amortissements :	*– 1 700 €*
Valeur comptable nette :	*6 800 €*
Prix de cession :	*4 600 €*
Valeur comptable nette :	*– 6 800 €*
Moins-value :	*– 2 200 €*



Exercices 1, 2, 3 et 4

III. Les éléments d'actif concernés

1. Principes

Dans les entreprises individuelles, le régime fiscal des plus ou moins-values s'applique uniquement aux plus-values ou moins-values résultant de la sortie d'éléments de l'actif immobilisé.

Mais la définition fiscale de ces éléments d'actif ne coïncide pas avec la classification comptable. De ce fait, le régime particulier des plus ou moins-values ne s'applique qu'aux éléments d'actif considérés comme des immobilisations au sens fiscal du terme.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

2. Examen des principes et de ses conséquences

Le tableau suivant précise à quels éléments de l'actif s'applique le régime des plus ou moins-values.

Éléments d'actif	Postes	Application du régime des plus ou moins-values
Immobilisations incorporelles	· Frais d'établissement	Non
	· Frais de recherche et de développement	Non
	· Cession de brevets ou d'inventions brevetables	Régime particulier (voir chapitre 10)
	· Concession de brevets	Régime particulier (voir chapitre 10)
	· Droit au bail	Oui
	· Fonds commercial	Oui
Immobilisations corporelles	· Terrains, constructions	Oui
	· Installations techniques	Oui
	· Matériel et outillage industriel	Oui
Immobilisations financières Valeurs mobilières de placement	· Obligations	Régime particulier (voir chapitre 10)
	· Parts ou actions de sociétés	Régime particulier (voir chapitre 10)
	· Créances rattachées à des participations	Non
	· Prêts, dépôts et cautionnements versés, autres créances	Non
Autres éléments d'actif	· Stocks, créances, etc.	Non

3. Cas particulier

Le régime fiscal des plus ou moins-values s'applique également aux dotations et aux reprises de provisions pour dépréciation des titres.

4. M. Jubert et le champ d'application des plus ou moins-values

Situation professionnelle

M. Jubert, entrepreneur individuel, a cédé au cours de l'exercice les éléments d'actif suivants : un terrain, un brevet, des actions, une partie de son stock. Par ailleurs, il a constitué une provision pour dépréciation de ses titres en portefeuille.

Ces différentes opérations entrent-elles dans le champ d'application des plus ou moins-values ?

Analyse des différentes opérations réalisées par l'entreprise Jubert au cours de l'exercice :
• Les cessions du terrain, des actions, ainsi que la dotation aux provisions pour dépréciation des titres font partie du champ d'application des plus-values.
• La concession de brevet relève également du régime des plus ou moins-values, mais suivant des règles particulières qui seront examinées au chapitre suivant.
• La cession d'une partie du stock n'entre pas dans le champ d'application des plus ou moins-values.

IV. Les événements générateurs de plus ou moins-values

1. Analyse fiscale – principes

Seules les sorties d'actif des éléments définis précédemment peuvent donner lieu à des plus ou moins-values à l'occasion des événements précisés dans le tableau ci-dessous.

Événements	Date de réalisation de la plus ou moins-value	Valeur de sortie d'actif
Ventes	Transfert de propriété	Prix de cession
Mise au rebut, destruction	Date déclarée de mise au rebut	Nulle
Apport en société	Date effective de l'apport	Valeur de l'apport
Donation	Transfert de propriété	Valeur vénale du bien
Expropriation, éviction	Date de détermination de l'indemnité	Montant de l'indemnité
Sinistre assuré	Date de comptabilisation	Remboursement par la compagnie d'assurance

2. Analyse de diverses opérations de l'entreprise Vounir

Situation professionnelle

L'expert-comptable de l'entreprise Vounir prépare la déclaration annuelle du bénéfice.
Il relève, parmi les opérations réalisées par l'entreprise au cours de l'exercice, les faits suivants qui ont été enregistrés en comptabilité :
– le 2 septembre, mise au rebut d'une machine devenue obsolète et inutilisable. Sa valeur comptable en fin d'année est de 1 500 € ;
– le 15 octobre, cession d'une camionnette achetée 20 000 € et amortie à hauteur de 18 000 € à la date de cession et cédée 5 000 € ;
– le 30 décembre, mise au rebut d'une partie du stock de marchandises devenu invendable ;
– le coût d'achat de ces marchandises était de 2 100 €.

Ces opérations génèrent-elles des plus ou moins-values ?

Toutes ces opérations génèrent au niveau comptable des plus ou moins-values, mais seules les opérations portant sur des immobilisations (au sens fiscal du terme) sont de nature à engendrer des plus ou moins-values nécessitant un traitement fiscal particulier.
C'est donc le cas de la mise au rebut de la machine obsolète et de la cession d'une immobilisation corporelle pour lesquelles on dégage :
– pour la machine obsolète : une moins-value de 1 500 € ;
– pour la camionnette : une plus-value de 5 000 – (20 000 – 18 000) = 3 000 €.
La mise au rebut du stock de marchandises, bien qu'elle génère une perte pour l'entreprise, n'est pas une opération entrant dans le champ d'application des plus ou moins-values.

V. Les entreprises concernées par les plus ou moins-values

1. Principes

Le régime des plus ou moins-values s'applique principalement aux entreprises passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.
Il concerne également les professions non commerciales et les entreprises agricoles.
Il s'applique aussi aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés mais avec des modalités particulières (voir tome 2).
Seul le cas des entreprises individuelles artisanales, commerciales ou industrielles soumises au régime des BIC est examiné ici.

2. Le cas particulier des petites entreprises

Les petites entreprises qui exercent leur activité depuis au moins cinq ans, peuvent bénéficier d'une exonération de leurs plus-values.
Il s'agit des entreprises prestataires de services réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur ou égal à 90 000 € TTC (54 000 € TTC avant le 01/01/2004), ainsi que des entreprises de ventes réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur ou égal à 250 000 € TTC (152 600 € TTC avant le 01/01/2004).
Les terrains à bâtir et les immeubles ne bénéficient pas de cette exonération. Les plus-values éventuelles de ces biens sont imposées au régime des plus-values des particuliers.

3. L'option pour un régime réel d'imposition

Les entreprises qui optent pour la première fois pour un régime réel d'imposition peuvent constater en franchise d'impôt les plus-values acquises à la date de l'option par les éléments non amortissables de leur actif immobilisé. En pratique, les micro-entreprises qui optent pour un régime réel simplifié pour-

raient être désavantagées si cette option leur faisait perdre l'exonération d'imposition des plus-values. Elles ont donc la possibilité, à l'occasion de l'option, de réévaluer leur immobilisations non amortissables (ce qui diminuera d'autant une plus-value éventuelle en cas de cession ultérieure de ces éléments).
La plus-value, en cas de cession ultérieure, est calculée par rapport à la valeur réévaluée, sauf si la cession a lieu moins de cinq ans après la création ou l'acquisition de l'entreprise, dans ce cas la plus-value est déterminée par rapport au prix de revient d'origine.

4. M. Bunoi et l'exonération des plus-values

Situation professionnelle

M. Bunoi a créé, il y a cinq ans, une boutique de fruits exotiques. Son activité fut lente à démarrer. Désirant bénéficier d'une exonération de TVA et afin de limiter ses obligations comptables et fiscales, M. Bunoi a choisi le régime des micro-entreprises.
M. Bunoi, ayant réussi à capter une clientèle nouvelle, a vu son chiffre d'affaires progresser et se rapprocher de la limite maximum autorisée au titre du régime des micro-entreprises.
Il a entendu parler d'une possibilité d'exonération des plus-values dont pourraient bénéficier selon lui les entreprises soumises au régime de micro-entreprises qui opteraient pour le régime réel simplifié d'imposition.

M. Bunoi vous demande s'il doit opter lui-même ou laisser l'administration placer son entreprise dans le cadre du régime du réel simplifié.

M. Bunoi n'a pas intérêt à laisser l'administration le placer de plein droit sous un régime réel d'imposition. S'il opte pour un régime réel, il pourra réévaluer en franchise d'impôt ses éléments non amortissables (fonds de commerce, clientèle, droit au bail, etc.).
M. Bunoi devra tout simplement mentionner le montant de la plus-value susceptible de bénéficier de l'exonération sur la déclaration de l'exercice au titre duquel il exerce l'option pour un régime réel, et joindre un descriptif sur papier libre de la nature et la valeur des éléments non amortissables réévalués.
M. Bunoi pourra, malgré son option, continuer à bénéficier de la franchise de TVA, tant que son chiffre d'affaires n'aura pas dépassé les limites de la franchise.

Exercices 5 et 6

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

EXERCICES

1. Entreprise Burnois : calculs simples de plus ou moins-values

L'entreprise Burnois emploie 25 salariés et son activité consiste en la fabrication de confiseries (chocolats divers, fruits confits, bonbons, etc.). Le comptable est en train de réaliser les opérations d'inventaire et, notamment, d'examiner les immobilisations. Il a édité le journal des opérations diverses de l'exercice afin de repérer les acquisitions et les cessions d'immobilisations réalisées. Cela lui permettra de réactualiser la liste des immobilisations, de calculer les dotations aux amortissements, de calculer les plus ou moins-values et de régulariser les sorties d'actif pour les biens cédés.
Il dispose des éléments suivants :
1) Cession de quatre micro-ordinateurs le 15/04/N, pour un montant total de 1 500 € HT.
Ils avaient été acquis le 01/03/N – 4 pour 12 000 € HT.
Ils ont été amortis en dégressif sur 5 ans (taux 40 %).
2) Cession d'un terrain nu le 01/06/N, pour 80 000 €. Il avait été acquis en ~~N – 12~~ pour 100 000 € dans l'espoir de pouvoir y construire un entrepôt, mais le projet a été abandonné.
3) Cession le 20/08/N d'un camion de livraison pour un montant de 4 500 € HT, acquis le 01/02/N – 2 à un prix de 12 000 € HT. Le véhicule a été amorti sur 5 ans selon le système linéaire.
4) Mise au rebut le 31/12/N d'un four acquis 45 900 € HT le 01/11/ N – 6 et amorti sur 10 ans en linéaire.

QUESTION

Déterminez les plus ou moins-values pour chacune de ces opérations.

2. Plus ou moins-values – régularisations – écritures comptables

Vous dirigez un cabinet d'expertise comptable qui comprend trois salariés. Un de vos amis sollicite votre aide pour traiter des points particuliers concernant des cessions d'éléments d'actif que son comptable n'a pu résoudre. En effet, au cours de l'exercice, s'il a bien enregistré toutes ces cessions en débitant le compte banque par le crédit d'un compte d'attente, arrivé au stade des travaux d'inventaire, il devient nécessaire de régulariser ces opérations.

• Extrait du journal de banque

	15/01/N		
512	Banque	90 000	
470	Compte d'attente		90 000
	Cession de l'entrepôt n° I 125		

	02/07/N			
512	Banque		4 784	
470	Compte d'attente			4 784
	Cession de la camionnette utilitaire n° 1380			
	28/11/N			
512	Banque		11 960	
470	Compte d'attente			11 960
	Cession du véhicule de tourisme n° 1487 (1)			

(1) Cette cession est réalisée auprès d'un négociant en véhicule d'occasion, la cession a été soumise à TVA.

• Extrait du livre inventaire

– Immobilisation n° I 125 : entrepôt acquis le 18/03/N – 6 pour 96 000 € HT (TVA initiale : 19 776 €). Amorti en 20 ans linéaire.
– Immobilisation n° I 380 : camionnette utilitaire acquise le 01/04/N – 3 pour 13 500 € HT. Elle était amortie en 5 ans linéaire.
– Immobilisation n° I 487 : véhicule de tourisme acquis le 01/02/N – 2 pour un montant de 19 600 € TTC. Il était amorti en 5 ans linéaire.

QUESTIONS

1) Déterminez, pour chacune des cessions, les plus ou moins-values correspondantes.
2) Procédez aux corrections et écritures comptables nécessaires.
3) Quelle vérification comptable est-il possible de faire pour retrouver le montant de la plus ou moins-value ?

3. Entreprise Courvoisier : cession et subvention d'investissement

L'entreprise Courvoisier acquiert le 05/01/N un matériel industriel pour 68 000 € HT (TVA taux normal).
L'acquisition de ce matériel est financée à hauteur de 25 % par une subvention d''équipement.
L'entreprise a décidé d'amortir ce bien selon le mode dégressif sur 5 années, au taux de 35 %. L'entreprise vend ce matériel 16/02/N + 2 pour un prix de 55 000 € HT à un autre utilisateur.
Elle désire étaler la reprise de la subvention d'équipement. Comme l'entreprise est adhérente à un centre de gestion agréé, le chef comptable vient vous consulter, en tant qu'employé de ce CGA, pour connaître les liens qui existeraient entre la subvention d'équipement et la détermination de la plus ou moins-value. Il souhaite aussi que vous prépareriez les écritures d'inventaire concernant cette opération

QUESTIONS

1) Recherchez, dans la documentation fiscale à votre disposition, si les subventions d'investissement ont une influence sur la détermination de la plus ou moins-value. Répondez au chef comptable sous forme d'un courrier professionnel (voir Conseils au chapitre 2, exercice 4).
2) Déterminez la plus ou moins-value et passez les écritures comptables à l'inventaire.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

4. Entreprise Morin : cession et amortissement dérogatoire

L'entreprise Morin fait partie du secteur agroalimentaire.
Elle a fait l'acquisition le 15/07/N−2, d'un logiciel de comptabilité au prix de 800 € HT. Sur les conseils du chef comptable, elle a choisi d'acheter un logiciel intégré comprenant un logiciel comptable de paie, de facturation et de gestion des immobilisations. L'ancien logiciel a été cédé le 01/08/N pour le prix de 390 € HT. Le logiciel était amorti économiquement en 5 ans linéaire. Vous êtes chargé(e) de vous occuper des travaux d'inventaire concernant cette cession.

Renseignements fiscaux

- Les logiciels acquis par une entreprise peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois, Article 236 II du CGI : *« Cet amortissement exceptionnel s'effectue au prorata du nombre de mois restant à courir entre le premier jour du mois de la date d'acquisition du logiciel et la clôture de l'exercice ou la fin de l'année. Le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante. »*
- Pour le calcul de la plus-value, le prix de cession doit être en principe comparé à la valeur nette comptable de l'élément qui est cédé. La valeur fiscale peut être différente, notamment lorsque l'on a pratiqué un amortissement dérogatoire en comptabilité. La valeur comptable doit être alors diminuée du montant de la provision pour amortissement dérogatoire non encore apurée à la date de cession.

QUESTIONS

1) Présentez le tableau d'amortissement du logiciel jusqu'à la date de cession (arrondissez à l'euro le plus proche)
2) Déterminez la plus ou moins-value de cession du logiciel.
3) Passez les écritures d'inventaire liées à la cession.

5. Entreprise Coucouriu : passage à un régime réel d'imposition – évaluation option fiscale

.Com

M. Coucouriu a créé, il y a une dizaine d'années, un petit magasin de négoce en gros de pièces de boucherie qui était soumis au régime des micro-entreprises. Suite à l'installation d'un lotissement non loin de son entreprise, il a développé une activité de vente au détail qui lui a déjà permis de doubler son chiffre d'affaires et lui laisse encore de nouvelles perspectives de croissance. M. Coucouriu veut se lancer dans une politique de renouvellement du matériel qui est assez vieillot. Il vient aussi d'embaucher un nouveau comptable. Celui-ci lui conseille, compte tenu du contexte de croissance de l'entreprise, d'opter pour le régime du réel simplifié et d'abandonner la franchise de TVA.
La composition des immobilisations est la suivante :
- Fonds de commerce : 30 000 € (évalué à 55 000 €).
- Terrains : 80 000 € (évalués à 95 000 €).
- Constructions : 110 000 €.

- Matériels et outillage : 62 500 €.
- Matériel de transport : 78 120 €.
- Mobilier : 8 900 €.

QUESTION

Présentez, sous forme d'un rapport, les conséquences immédiates de l'option pour le régime du réel simplifié sur l'imposition des plus ou moins-values et sur la TVA.

6. Plus ou moins-values – points délicats

Vous êtes expert-comptable et dirigez un cabinet composé de cinq collaborateurs dans une petite ville de province. Vous êtes en période de travaux d'inventaire et l'ensemble de vos salariés effectue la clôture des exercices pour les différents clients. Au cours de ces travaux, certains collaborateurs sont venus vous consulter sur certains points délicats relevés dans différents dossiers de clients, tous soumis au régime de l'IR-BIC.

Étant vous-mêmes très occupé(e), vous leur avez demandé de les regrouper dans une chemise, afin de pouvoir les étudier plus tard. Ils sont les suivants :

1) Dossier Janvier : cession d'un fonds commercial acquis 108 000 € à un prix de 107 330 €.

M. Janvier fait du négoce en gros de pièces de boucherie ; son chiffre d'affaires est de 618 000 € HT.

2) Dossier Rimqua : cession de petit outillage acquis 2 800 € HT. Le prix de cession est de 1 200 € HT et la valeur comptable nette s'élève à 890 €. M. Rimqua dirige un petit garage automobile qui réalise un chiffre d'affaires annuel de 48 320 € HT.

3) Dossier Raniou : cession de 20 palettes (emballages non identifiables) au prix de 40 € pièce. Elles avaient été acquises 45 € pièce. Il existait une provision pour dépréciation de 80 € concernant ces palettes. M. Raniou dirige une petite usine de fabrication de colorants alimentaires qui réalise un chiffre d'affaires annuel de 890 560 € HT.

4) Dossier Trevi : un des entrepôts vient d'être détruit entièrement par un incendie. Sa valeur nette comptable était de 45 200 € et l'entreprise vient de recevoir une indemnité de 48 000 € de sa compagnie d'assurance. M. Trevi possède un magasin de bricolage qui réalise un chiffre d'affaires annuel de 328 890 € HT.

QUESTION

Déterminez si ces opérations entrent dans le champ d'application des plus ou moins-values et faites le calcul de la plus ou moins-value le cas échéant.

© Dunod - La photocopie non autorisée est un délit.

Chapitre 10

LE RÉGIME FISCAL DES PLUS OU MOINS-VALUES

Les plus ou moins-values de cession sont des événements exceptionnels, différents par nature des bénéfices réalisés habituellement dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise.
Elles dépendent des conditions économiques des marchés des biens d'occasion et subissent directement l'influence de l'érosion monétaire.
Par ailleurs, la politique d'amortissement de l'entreprise influe nécessairement sur le montant de la plus ou moins-value. Ces facteurs sont pris en considération dans la qualification fiscale des plus ou moins-values et dans le régime particulier d'imposition qui leur est applicable. Certaines qualifications dérogent au régime général, afin de tenir compte des particularités des éléments sur lesquels elles sont calculées : il s'agit des plus ou moins-values relatives aux cessions de titres en portefeuille et aux produits de la propriété industrielle.

I. La qualification fiscale des plus ou moins-values
II. Le régime spécifique des titres en portefeuille
III. Le cas des produits de la propriété industrielle

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

I. La qualification fiscale des plus ou moins-values

1. Principe

On distingue deux types de plus ou moins-values : à court terme et à long terme.
Selon la qualification retenue, le régime fiscal qui s'applique est différent.
La distinction entre le court terme et le long terme s'opère à l'aide de deux critères :
– la durée de détention de l'immobilisation cédée ;
– la qualité du bien selon qu'il est amortissable ou non.
Les différents cas sont présentés dans le tableau suivant :

	Biens détenus depuis moins de 2 ans		Biens détenus depuis 2 ans et plus	
	Moins-values	**Plus-values**	**Moins-values**	**Plus-values**
Biens non amortissables	Court terme	Court terme	Long terme	Long terme
Biens amortissables	Court terme	Court terme	Court terme	Court terme à hauteur des amortissements
				Long terme pour le surplus

2. Analyse et conséquences

• Lorsque le bien cédé a été acquis il y a moins de 2 ans, la qualification fiscale de la plus ou moins-value est toujours dite de court terme, que ce bien soit amortissable ou non.
• Lorsque le bien cédé a été acquis il y a 2 ans ou plus :
– on considère que les plus ou moins-values sur biens non amortissables sont à long terme ;
– en revanche, elles sont à court terme pour les biens amortissables, sauf en cas de plus-value pour la fraction qui excède les amortissements pratiqués.
– Ce dernier point s'explique par le fait que la plus-value, c'est-à-dire l'excédent du prix de cession sur la valeur comptable nette, trouve son origine dans le cas d'une immobilisation amortissable :
– d'une part, dans les amortissements (ce qui rapproche du cas du court terme) ;
– d'autre part, dans des phénomènes externes (inflation par exemple) qui conduisent à qualifier cette fraction de long terme.
On peut également dire que, sur les biens amortissables détenus depuis deux ans au moins, les moins-values sont toujours à court terme (l'origine de cette moins-value serait due à une insuffisance d'amortissement par rapport à la dépréciation réelle).

Les cas particuliers

Il s'agit de situations particulières tenant à la déduction des amortissements.

Les véhicules de tourisme

L'amortissement des véhicules de tourisme est déductible pour la détermination du résultat imposable dans le cadre des bénéfices industriels et commerciaux dans la limite d'une base amortissable de :

- 18 300 euros pour les véhicules mis en service depuis le 01/11/1996 ;
- 15 244,90 euros pour les véhicules mis en service entre le 01/11/93 et le 31/10/96 (ou 9 909,19 euros pour les véhicules mis en service antérieurement).

La fraction non déductible de ces amortissements est prise en compte comme un amortissement déduit pour la détermination de la plus ou moins-value.
En pratique, on peut calculer cette plus ou moins-value à partir des amortissements comptabilisés, mais la distinction entre amortissements déduits ou non déduits est nécessaire pour établir la déclaration des plus-values.

Les biens somptuaires

L'amortissement des biens dits somptuaires n'est pas déductible pour la détermination du résultat imposable dans le cadre des bénéfices industriels et commerciaux.
Ces amortissements sont pris en compte pour la détermination de la plus ou moins-value de cession.

Les amortissements dérogatoires

Lorsqu'un bien cédé a bénéficié d'amortissements dérogatoires, la fraction non reprise de ces amortissements est : déduite de la valeur résiduelle du bien ou ajoutée aux amortissements déduits pour le calcul de la plus-value.

3. Le dossier du client Saidexe

Situation professionnelle

Pendant la période d'inventaire et en vue de préparer le bilan et la déclaration de résultat, M. Burnoi, expert-comptable, vous confie le dossier d'un client important : M. Saidexe.
Cette entreprise a réalisé de nombreux mouvements concernant ses immobilisations au cours de l'exercice. Ces mouvements ont tous été correctement comptabilisés.
Il convient maintenant de procéder à la détermination du résultat imposable dans le cadre des bénéfices industriels et commerciaux.
Pour cela, M. Burnoi vous demande d'analyser les opérations suivantes, du point de vue du régime fiscal des plus ou moins-values.

• Cession d'un fonds de commerce

Un fonds de commerce, acquis il y a 3 ans pour 30 000 €, a été cédé au cours de l'exercice pour 25 000 €.

À la fin de l'exercice précédent, l'exploitation du fonds et l'analyse de la clientèle avaient conduit à créer une provision pour dépréciation de 8 750 €.

• Cession d'un terrain

Un terrain, acquis 5 000 € à la création de l'entreprise, il y a 30 ans, a été cédé pour 100 000 € au cours de l'exercice.

• Cession d'une machine-outil

Une machine-outil, achetée il y a 4 ans pour 7 000 € (hors TVA) et amortie à la date de cession pour un total de 5 800 €, a été cédée le 1er avril pour 8 100 € HT.

• Bâtiment vendu à un autre utilisateur au cours de l'exercice, pendant le délai de régularisation de TVA

Un bâtiment, acquis en avril 1998 pour 240 000 € (TVA 20,60 %) et amorti à hauteur de 72 000 € à la date de la cession, est vendu le 05/08/2004 pour 300 000 €.

• Cession d'une voiture particulière

Une voiture particulière, acquise le 01/02/2001 pour 22 100 € TTC, est revendue le 01/02/2004 pour 11 450 €. Cette cession n'est pas soumise à TVA.
À la date de la cession, le montant des amortissements s'élève à :
22 100 × 20 % × 3 = 13 260 €.
Ces amortissements sont, par hypothèse, supposés être comptabilisés.

• Moins-value sur un bien amortissable

Cession, au cours de l'année, pour 2 100 €, d'un micro-ordinateur acquis 5 800 € il y a 3 ans et amorti à hauteur de 3 200 € à la date de cession.

• Mise au rebut

Mise au rebut, au cours de l'année, d'un matériel de bureau, acquis il y a 4 ans pour un montant de 4 200 €, et amorti pour un montant de 3 800 € à la date de la mise au rebut.

Calculez et qualifiez les plus ou moins-values résultant des différentes opérations.

• Cession d'un fonds de commerce

Prix de cession :	25 000 €
Valeur d'origine :	– 30 000 €
Moins-value :	– 5 000 €

Pour les biens non amortissables, seule la durée de détention est prise en considération pour la qualification de la plus ou moins-value. Le fonds de commerce est détenu depuis plus de 2 ans, la moins-value est donc à long terme. On remarque que la provision constituée l'an passé n'a aucune incidence sur le calcul de la moins-value.

• Cession d'un terrain

Prix de cession :	100 000 €
Valeur d'origine :	– 5 000 €
Plus-value :	95 000 €

Cette plus-value est réalisée à l'occasion de la cession d'une immobilisation non amortissable, détenue depuis plus de 2 ans. C'est une plus-value à long terme.

• *Cession d'une machine-outil*

Valeur d'origine :	7 000 €	
Amortissements :	– 5 800 €	
Valeur comptable nette :	1 200 €	
Prix de cession :	8 100 €	
Valeur comptable nette :	– 1 200 €	
Plus-value :	6 900 €	
– à court terme :		5 800 €
– à long terme :		1 100 €

La machine-outil est un bien amortissable détenu depuis plus de 2 ans. La fraction de la plus-value qui correspond aux amortissements, soit 5 800 €, est qualifiée à court terme. En effet, le montant de la plus-value de cession permet de constater que le bien ne s'est pas déprécié conformément au plan d'amortissement pratiqué, on constate « un déficit » d'amortissement.
Le reste de la plus-value (1 100 €) résulte de facteurs externes à l'entreprise, il est donc qualifié à long terme.
L'entreprise a collecté une TVA de 8100 € × 19,60 % = 1 587,60 €.

• *Bâtiment vendu à un autre utilisateur au cours de l'exercice, pendant le délai de régularisation de TVA*

Valeur d'origine :	240 000 €
Amortissements :	– 72 000 €
Reversement de TVA : 240 000 × 20,60 % × 14/20 =	+ 34 608 €
Valeur comptable nette :	202 608 €
Prix de cession :	300 000 €
Valeur comptable nette :	– 202 608 €
Plus-value :	97 392 €

La plus-value est à court terme pour un montant égal à celui des amortissements et à long terme pour le surplus.

Plus-value à court terme : 72 000 €
Plus-value à long terme : 25 392 €
On observe que le reversement de TVA diminue le montant de la plus-value.

• *Cession d'une voiture particulière*

Les amortissements fiscalement déductibles s'élèvent à :
18 300 × 20 % × 3 = 10 980 €.
Les amortissements non déductibles s'élèvent à : 13 260 – 10 980 = 2 280 €.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

Valeur d'origine :	22 100 €
Amortissements fiscalement déductibles :	– 10 980 €
Valeur résiduelle :	11 120 €
Prix de cession :	11 450 €
Valeur résiduelle :	– 11 120 €
Plus-value à court terme (provenant des amortissements) :	330 €
Plus-value à court terme (provenant des amortissements non déductibles) :	+ 2 280 €
Plus-value à court terme :	2 610 €

On peut déterminer directement le montant de la plus-value :
11 450 – (22 100 – 13 260) = 2 610 € (plus-value à court terme).

Quelle que soit la démarche choisie, le résultat est identique. Néanmoins, la première solution est plus adaptée à l'établissement des déclarations fiscales.

• *Moins-value sur un bien amortissable*

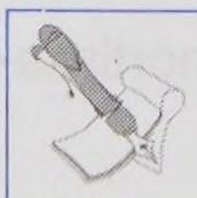
Micro-ordinateur acheté il y a 3 ans :	5 800 €
Amortissements pratiqués à la cession :	– 3 200 €
Valeur comptable nette :	2 600 €
Prix de cession :	2 100 €
Valeur comptable nette :	– 2 600 €
Moins-value à court terme :	– 500 €

On peut interpréter la moins-value comme une insuffisance de l'amortissement pratiqué par rapport à la dépréciation économique réelle.
L'entreprise a collecté 2 100 € × 19,60 % = 411,60 € de TVA lors de la cession.

• *Mise au rebut*

Valeur d'acquisition il y a 4 ans :	4 200 €
Amortissements à la date de mise au rebut :	– 3 800 €
Valeur comptable nette :	400 €

Les 400 € représentent une moins-value à court terme.



Exercices 1 et 2

II. Le régime spécifique des titres en portefeuille

1. Principe

1.1. Règles concernant les cessions de titres en portefeuille

Le régime des plus ou moins-values s'applique aux cessions des titres en portefeuille dans la mesure où ces titres sont considérés comme immobilisés du point de vue fiscal.

Sont considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé au sens fiscal :
– les titres en portefeuille détenus depuis au moins 2 ans ;
– les titres détenus depuis moins de 2 ans, à condition que le portefeuille comprenne également des titres de même nature détenus depuis au moins 2 ans.

1.2. Règles concernant les provisions pour dépréciation des titres en portefeuille

Les dotations aux provisions pour dépréciation des titres en portefeuille sont considérées, du point de vue fiscal, comme des moins-values à long terme.
Les reprises de provisions pour dépréciation des titres en portefeuille sont considérées comme des plus-values à long terme.

Remarque

Les portefeuilles de titres détenus par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, relèvent d'un régime fiscal différent, analysé dans le tome 2.

2. Analyse et conséquences

2.1. Titres immobilisés du point de vue fiscal

Le droit fiscal ne reprend pas la distinction comptable entre titres de participation, titres immobilisés et valeurs mobilières de placement. Seule la durée de détention du titre le plus ancien confère la qualité d'immobilisation (au sens fiscal) à l'ensemble des titres de même nature figurant dans le portefeuille.
En pratique, seuls les titres ayant moins de 2 ans ou appartenant à un lot de titres dont le plus ancien a moins de 2 ans, ne sont pas considérés comme immobilisés au sens fiscal.

2.2. Durée de détention et valeur d'origine

Pour apprécier la durée de détention des titres cédés, l'entreprise est réputée utiliser la règle dite du « premier entré, premier sorti » (PEPS).
La valeur d'origine à retenir pour le calcul de la plus-value est égale au coût d'entrée du lot cédé (application du principe : premier entré, premier sorti).

2.3. Calcul de la plus ou moins-value

Il y a plus-value lorsque le prix de cession du titre excède la valeur d'origine.
Il y a moins-value dans le cas contraire.
La plus-value ou moins-value résultant de la cession des titres acquis depuis moins de deux ans est qualifiée à court terme.
La plus-value résultant de la cession des titres acquis depuis 2 ans ou plus est qualifiée à long terme.
Lorsque les titres cédés ne sont pas considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé, les profits éventuels réalisés ne bénéficient pas du régime des plus ou moins-values et restent intégrés dans les résultats de l'entreprise imposables au régime des BIC.

2.4. Les provisions pour dépréciation des titres

Les dotations et les reprises des provisions pour dépréciation des titres font partie du champ d'application des plus ou moins-values (voir chapitre précédent).
Les règles de comptabilisation des dotations et des reprises sont déterminées par le Plan comptable général.
Du point de vue fiscal, la dotation aux provisions pour dépréciation des titres n'est pas déductible des résultats imposables à l'impôt sur le revenu au titre des BIC. Elle est traitée comme une moins-value à long terme. En cas de reprise de provision (cession des titres, hausse des titres), cette reprise est traitée comme une plus-value à long terme.

3. Le portefeuille de titres de M. Jarneau

Situation professionnelle

M. Burnoi vous soumet un autre dossier, celui de M. Jarneau qui dirige une société en nom collectif : la SNC Jarneau et Cie. Cette SNC à caractère familial n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

Au 31/12/N – 1, le portefeuille des titres de la société en nom collectif Jarneau est composé de :

Titres en portefeuille	Date d'acquisition	Quantité	Coût d'entrée
Actions SIMEB	12/03/N – 5 25/11/N – 2	100 500	140 € 160 €
Actions FIMAC	15/05/N – 1	80	35 €
Actions SOVA	10/01/N – 3 20/10/N – 1	20 60	100 € 80 €
Obligations SEP	20/06/N – 3	50	100 €

Au cours de l'exercice N, l'entreprise a procédé aux cessions suivantes :
– le 20/03/N : 300 actions SIMEB ; prix de cession : 188 €
– le 18/09/N : 80 actions FIMAC ; prix de cession : 50 €

– le 01/12/N : 60 actions SOVA ; prix de cession : 95 €
– le 06/12/N : 40 obligations SEP ; prix de cession : 98 €
Au 31/12/N, la SNC Jarneau et Cie comptabilise une dotation aux provisions pour dépréciation des obligations pour un montant de 200 €.

Analysez les incidences fiscales de ces différentes opérations.

Titres	Lots cédés	Prix de cession	Valeur de cession	Coût d'entrée	Valeur d'origine	+ ou – values	Plus-values à court terme	Moins-value à court terme	Plus-values à long terme	Moins-values à long terme	Régime des BIC
Actions-SIMEB											
1er lot	100	188	18 800	140	14 000	+ 4 800			+ 4 800		
2e lot (a)	200	188	37 600	160	32 000	+ 5 600	5 600				
Actions FIMAC (b)	80	50	4 000	35	2 800						X
Obligations SEP (c)	40	98	3 920	100	4 000	– 80				80	
Actions-SOVA											
1er lot	20	95	1 900	100	2 000	– 100				100	
2e lot (d)	40	95	3 800	80	3 200	+ 600	600				
Provisions (e)										200	
Total							6 200	0	4 800	380	

(a) Les actions SIMEB cédées relèvent du régime des plus ou moins-values puisque des titres acquis en N – 5 figurent dans le portefeuille. Les cessions portent d'abord sur les titres les plus anciens. Le premier lot dégage une plus-value à long terme (il a été acquis il y a plus de 2 ans) et le deuxième lot une plus-value à court terme.
(b) La cession des titres FIMAC ne bénéficie pas du régime des plus ou moins-values puisque tous les titres ayant été acquis depuis moins de 2 ans ne sont pas considérés comme des éléments de l'actif immobilisé. Le résultat de cette cession (+ 1 200 €) reste inclus dans les produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (compte 767 de l'entreprise).
(c) Les obligations font partie des titres entrant dans le champ d'application des plus ou moins-values ; cela ne serait pas le cas s'il s'agissait d'une entreprise soumise à l'IS.
(d) La cession des actions SOVA bénéficie du régime des plus-values, car certains titres sont détenus depuis plus de 2 ans à la date de la cession.
(e) Fiscalement, ces provisions constituent des moins-values à long terme. Si la société était soumise à l'IS, cette dotation ne constituerait pas une moins-value, les obligations n'entrant pas dans le champ d'application des plus ou moins-values dans ce type de société.

Exercice 3

III. Le cas des produits de la propriété industrielle

1. Principe

• *Cessions*

Le profit tiré d'une cession de brevet ou d'inventions brevetables bénéficie du régime des plus-values à long terme, y compris pour les amortissements pratiqués (c'est là que réside la principale différence).

• *Concessions*

Le résultat net de gestion de la concession, c'est-à-dire la différence entre les redevances issues de la concession et les dépenses de gestion de la concession, bénéficie du régime des plus-values à long terme.

2. Analyse et conséquences

Afin de favoriser les produits de la propriété industrielle (brevets, procédés, marques, dessins et modèles), le législateur leur fait bénéficier, sous certaines conditions, du régime favorable des plus-values à long terme.

Remarque

Les logiciels sont exclus de ce régime.

• *Conditions pour bénéficier de ce régime*

Pour bénéficier de ce régime, les brevets, procédés ou inventions brevetables doivent avoir été acquis à titre onéreux depuis 2 ans au moins.
Aucun délai n'est exigé si l'entreprise a mis au point elle-même les droits cédés ou concédés, ou si elle les a acquis à titre gratuit.

3. Le brevet de l'entreprise Jarneau

Situation professionnelle

Le dossier de l'entreprise Jarneau comporte également une cession de brevet que la société a acquis il y a 4 ans et qu'elle a amorti régulièrement. Ce brevet a pris de la valeur et a pu être revendu 30 % plus cher que son prix d'acquisition. Les éléments de qualification fiscale de cette cession sont donnés ci-dessous :

Prix d'acquisition : 10 000 €.
Amortissements à la date de la cession : 5 000 €.
Prix de cession : 13 000 €.

Calculez et qualifiez la plus-value résultant de cette cession.

On suppose que la cession du brevet réunit toutes les conditions pour bénéficier du régime des plus ou moins-values à long terme.

Valeur d'origine :	10 000 €
Amortissements :	– 5 000 €
Valeur comptable nette :	5 000 €
Prix de cession :	13 000 €
Valeur comptable nette :	– 5 000 €
Plus-value :	8 000 €

Le brevet a été acquis depuis plus de 2 ans ; la plus-value est donc qualifiée à long terme, même pour la partie correspondant aux amortissements.
C'est en cela que réside l'intérêt du régime spécifique des produits de la propriété industrielle.

Exercices 4 et 5

EXERCICES

1. Détermination et qualification des plus ou moins-values

Vous venez de postuler pour intégrer un grand cabinet d'expertise comptable de la place de Paris. Au cours de la procédure de recrutement, afin de tester vos connaissances dans le domaine des plus ou moins-values, on vous propose de réfléchir à quelques cessions fictives réalisées dans le cadre d'une entreprise individuelle soumise à la TVA sur la totalité de ses opérations.
L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

1re opération

- Bien cédé : outillage industriel.
- Date d'acquisition : 10/06/2000.
- Valeur d'acquisition : 6 000 € HT (TVA 19,6 %).
- Amortissements : dégressifs sur 5 ans (taux 40 %).
- Date de cession : 12/06/2004.
- Prix de cession :

1re hypothèse : 4 000 € HT (TVA 19,60 %);
2e hypothèse : 400 € HT (TVA 19,60 %) ;
3e hypothèse : 7 000 € HT (TVA 19,60 %).

2e opération

- Bien cédé : immeuble.
- Date d'acquisition : 01/10/1998.
- Valeur d'acquisition : 1 200 000 € HT (TVA 20,60 %).
- Amortissement linéaire sur 20 ans.
- Date de cession : 01/10/2004.
- Prix de cession :

1re hypothèse : 700 000 € ;
2e hypothèse : 1 400 000 €.

3e opération

- Bien cédé : voiture de tourisme.
- Date d'acquisition : 01/03/2002.
- Valeur d'acquisition : 20 000 € HT (TVA 19,60 %) ; amortissement linéaire sur 5 ans.
- Date de cession : 01/09/2004.

• Prix de cession :
1e hypothèse : la vente est réalisée auprès d'une autre entreprise pour un montant de 14 000 € ;

2e hypothèse : la vente est réalisée auprès d'un négociant en biens d'occasion pour un montant de 14 000 € HT et elle est soumise à TVA au taux de 19,60 %.

QUESTION

Déterminez et qualifiez les plus ou moins-values résultant des différentes hypothèses qui vous sont proposées.

2. Entreprise Jamet : calcul et qualification fiscale des plus-values

M. Jamet, exploitant individuel d'un garage, a réalisé, au cours de l'exercice 2004, les opérations suivantes. Il est client du cabinet d'expertise comptable où vous travaillez et il fait partie des dossiers qui vous ont été attribués à votre arrivée.

1) Cession d'un équipement électronique servant au contrôle antipollution

• Date d'acquisition : 01/07/2001.
• Date de cession : 06/09/2004.
• Prix d'acquisition : 65 000 € HT.
• Amortissements comptabilisés à la date de la cession : 42 000 €.
• Prix de cession : 18 182 € HT.

2) Cession d'un bâtiment inscrit à l'actif de l'entreprise

• Date d'acquisition : 01/06/2000.
• Date de cession : 01/06/2004.
• Prix d'acquisition : 134 000 € HT.
• Amortissements comptabilisés à la date de la cession : 26 800 €.
• Prix de cession : 190 000 €.
• Il s'agit de la deuxième mutation de cet immeuble.

3) Cession d'un véhicule particulier inscrit à l'actif de l'entreprise

• Date d'acquisition : 01/02/2002.
• Date de cession : 31/10/2004.
• Prix d'acquisition : 24 800 € TTC.
• Amortissements pratiqués à la date de la cession : 17 050 €.
• Prix de cession : 10 200 €.

Ne pas tenir compte des amortissements non déductibles.

QUESTION

Déterminez et qualifiez les plus ou moins-values dégagées à l'occasion de ces différentes cessions.

3. SNC Maurer : cession de titres

La SNC Maurer, dont le chiffre d'affaires s'élève à 210 300 € TTC, réalise quelques opérations concernant son portefeuille de titres au cours de l'exercice N.
Au 31/12/N – 1, à partir des éditions des différents comptes de titres (261, 271, 503), le comptable a reconstitué le portefeuille et les opérations ci-dessous :

Nature des titres	Date d'acquisition	Prix unitaire d'acquisition	Nombre de titres
Actions A	10/05/N – 3	150	80
Actions B	05/08/N – 2	160	150
Actions A	12/06/N – 1	165	120
Actions A	13/08/N – 1	170	160
Actions B	25/10/N – 1	145	350
Actions C	25/10/N – 1	250	100

L'entreprise Maurer a réalisé les cessions suivantes au cours de l'exercice N :
– le 14/10/N cession de 50 titres A au prix unitaire de 162 € ;
– le 22/11/N cession de 200 titres B au prix unitaire de 158 € ;
– le 24/12/N cession de l'ensemble des titres C pour un prix global de 32 000 €.

Une provision sur les titres C avait été constituée, suite à une dépréciation du cours du titre au 31/12/N – 1 : 1 520 €. Il n'y a eu aucune acquisition au cours de l'exercice N.

QUESTION

Déterminez et qualifiez les plus ou moins-values résultant des cessions de titres de l'exercice N.

4. SNC Lapointe : régime spécial des brevets

La SNC Lapointe est une entreprise qui travaille dans le secteur des biotechnologies. La recherche-développement et la constitution d'un portefeuille de brevets importants sont des facteurs-clés de compétitivité. Pour l'exercice N, on a relevé les opérations suivantes :

– Le 07/06/N : cession d'un brevet déposé par l'entreprise en N – 3 au prix de 23 600 € HT. Il a été enregistré en immobilisations incorporelles pour une valeur de 20 000 €. Les amortissements déjà pratiqués à la date de cession sont de 9 800 €.

– Le 08/11/N : cession d'un brevet acquis 15 000 € en début d'année, mais qui se révèle difficilement exploitable. Prix de cession 15 800 € ; amortissements pratiqués à la date de cession : 2 850 €.

– À la fin de l'exercice, l'entreprise a perçu une somme de 5 400 € au titre de la concession d'un brevet (figurant au bilan) que l'entreprise a déposé en N – 4. Les frais de gestion se sont élevés à 350 €.

QUESTION

Déterminez et qualifiez les plus ou moins-values résultant de ces opérations.

5. Entreprise Frido : synthèse – qualification fiscale des plus-values

L'entreprise Frido est spécialisée dans la production de produits alimentaires pour les animaux domestiques. Les cessions de l'exercice 2004 ont été synthétisées par un des assistants comptables dans le tableau suivant :

Éléments	Valeur d'origine	Date acquisition	Amortis-sements à la date de cession	Date de cession	Prix de cession
Ordinateur	1 300	15/12/01	585	15/03/04	500
Brevet	15 000	01/10/01	7 500	01/04/04	9 000
Actions X	600	18/05/99		20/04/04	620
Actions Y	1 100	20/07/00		20/04/04	1 240
Cuve en inox	16 600	01/05/96	16 600	20/11/04	2 000

QUESTION

Déterminez et qualifiez les plus ou moins-values résultant de ces opérations.

Chapitre 11

L'IMPOSITION ET LA DÉCLARATION DES PLUS OU MOINS-VALUES

Les plus ou moins-values nettes sont imposables avec les autres produits de l'entreprise, mais certaines d'entre elles bénéficient d'un taux d'imposition réduit. L'entreprise peut minimiser son imposition en sélectionnant l'option fiscale la plus intéressante. Ce choix est difficile car il fait intervenir de multiples critères : revenus du foyer fiscal et charges de famille. Les obligations déclaratives dépendent du régime d'imposition de l'entreprise. Elles sont très réduites dans le cadre du régime simplifié, mais cet allégement se fait au détriment d'informations intéressantes pour l'entreprise, informations qui ne trouvent leur place que dans le cadre du régime du réel normal.

I. La détermination des plus ou moins-values nettes de l'exercice
II. Les modalités d'imposition des plus ou moins-values nettes
III. Les documents relatifs aux plus ou moins-values réalisées au cours de l'exercice

I. La détermination des plus ou moins-values nettes

1. Principe

Les plus ou moins-values déterminées au cours de l'exercice ne sont pas traitées individuellement. L'entreprise opère la compensation entre toutes les plus ou moins-values à court terme de l'exercice entre elles, d'une part, et à long terme entre elles, d'autre part.

L'entreprise fait apparaître, selon le cas :
- une plus ou moins-value **nette** à court terme ;
- une plus ou moins-value **nette** à long terme.

2. Méthode de détermination des plus ou moins-values nettes

• En fin d'exercice, de façon extra-comptable, on calcule les plus ou moins-values correspondant à chacune des cessions intervenues dans la période.
• Ces plus ou moins-values sont analysées et reçoivent la qualification fiscale de court terme ou long terme.
• Les plus ou moins-values à court terme sont ensuite compensées ; cela permet de dégager la plus ou moins-value nette à court terme de l'exercice.
• Les plus ou moins-values à long terme sont également compensées : cela permet de dégager la plus ou moins-value nette à long terme.

3. Détermination des plus ou moins-values nettes de l'entreprise Lorrain

Situation professionnelle

M. Lorrain dirige une petite entreprise individuelle. Il a réalisé différentes opérations au cours de l'exercice, qui ont généré des plus ou moins-values.

• Cession d'un bâtiment

Plus-value à court terme : 1 350 €.
Plus-value à long terme : 600 €.

• Cession d'une machine

Moins-value à court terme : 360 €.

• Dotations aux provisions pour dépréciation des titres

Moins-value à long terme : 2 600 €.

Le comptable de M. Lorrain lui a parlé d'imposition de plus-values nettes, il ignore la signification exacte de cette expression.

Déterminez les plus ou moins-values nettes réalisées par M. Lorrain.

Éléments	+ ou – value	Court terme		Long terme	
		+ values	– values	+ values	– values
Bâtiment Machine Dotations aux provisions	1 950 – 360 – 2 600	1 350	360	600	2 600
Total		1 350	360	600	2 600

Plus-value nette à court terme : 1 350 – 360 = 990 €.

Moins-value nette à long terme : 2 600 – 600 = 2 000 €.

II. Les modalités d'imposition des plus ou moins-values nettes

1. Régime fiscal de la moins-value nette à court terme

La moins-value nette à court terme est considérée comme une charge ou une perte, admise en déduction pour la détermination du résultat fiscal. Étant déjà comptabilisée par le jeu des différentes cessions dont elle résulte, aucune rectification extra-comptable n'est à effectuer. Cette moins-value est déjà comprise dans le résultat fiscal.

2. Régime fiscal de la plus-value nette à court terme

La plus-value nette à court terme de l'exercice peut être :

• soit imposée comme élément de bénéfice inclus dans la base du calcul du résultat fiscal ;

• soit bénéficier d'un étalement sur 3 années :

– 1/3 l'exercice de réalisation ;

– 1/3 l'exercice N + 1 ;

– 1/3 l'exercice N + 2.

Dans ce cas, il convient, pour déterminer le résultat fiscal, de déduire les 2/3 de la plus-value nette à court terme du montant du résultat comptable. Chacun des 2/3 sera réintégré pour le calcul du résultat fiscal des deux exercices suivants.

3. Régime fiscal de la plus-value nette à long terme

La plus-value nette à long terme est imposée différemment selon que l'entreprise est bénéficiaire ou déficitaire :

• **si l'entreprise est bénéficiaire**, la plus-value nette à long terme est imposée à 16 % (auxquels s'ajoutent 2 % de prélèvement social, 0,5 % de CRDS et 7,5 % de CSG, soit un total de 26 %). Pour bénéficier de ce taux réduit, cette plus-value doit être déduite du résultat comptable.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

• **si l'entreprise est déficitaire**, deux solutions s'offrent à elle :
– soit régler l'imposition au taux de 16 % (majoré des prélèvements sociaux). Dans ce cas, la plus-value nette ayant été imposée ne doit plus figurer dans les produits de l'entreprise pour la détermination du résultat fiscal du régime des BIC. Le déficit fiscal s'en trouve aggravé d'autant ;
– soit maintenir la plus-value nette à long terme dans les produits de l'entreprise imposables aux BIC. Dans ce dernier cas, la plus-value nette à long terme n'aura pas à être déduite du résultat comptable pour le calcul du résultat fiscal.

L'exploitant choisit la solution la plus avantageuse en fonction de ses autres revenus et de sa position par rapport au barème de l'impôt sur le revenu.

4. Régime fiscal de la moins-value nette à long terme

La moins-value nette à long terme figurant dans les comptes de l'entreprise participe au montant du résultat comptable. En cela, elle « masque » des bénéfices relevant du régime général des BIC. Il est donc nécessaire de la réintégrer pour déterminer le résultat fiscal.
Les moins-values nettes à long terme s'imputent sur les plus-values nettes à long terme éventuellement réalisées lors des dix exercices suivants.
Si une moins-value nette à long terme n'a pu compenser une plus-value nette à long terme au cours des dix exercices suivant sa réalisation, son report n'est plus possible, elle reste définitivement perdue pour l'entreprise.

5. L'imposition des plus ou moins-values nettes de l'entreprise Marchand

Situation professionnelle

L'entreprise individuelle Marchand a réalisé, au cours de l'exercice N, un bénéfice comptable d'un montant de 88 000 €.
Les différentes cessions intervenues au cours de l'exercice ont été correctement comptabilisées.
Ces cessions ont conduit à constater les plus ou moins-values suivantes :
• plus-value nette à court terme : 43 800 € ;
• plus-value nette à long terme : 16 000 €.

M. Marchand veut connaître l'influence des plus-values nettes sur son bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.
Il désire connaître également le montant de l'impôt dû au titre des plus-values nettes à long terme.
Dans l'hypothèse où l'exercice fait apparaître un déficit de 88 000 €, M. Marchand souhaite connaître les différentes options qui s'offrent à lui.

• L'entreprise est bénéficiaire

Résultat imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC

La plus-value nette à long terme étant imposée à un taux particulier (16 %, majoré des prélèvements sociaux), elle doit être déduite du résultat comptable pour la détermination du résultat fiscal.

Récapitulatif des incidences comptables et fiscales des plus ou moins-values dans le cadre d'une entreprise individuelle ou d'une société non soumise à l'IS

Plus ou moins-values nettes	Régime fiscal	Incidence sur le passage du résultat comptable au résultat fiscal
Plus-value à court terme	Pas d'étalement	Aucune
	Étalement sur 3 ans	Année N : déduction extra-comptable des 2/3 de la plus-value nette à court terme Années N + 1 et N + 2 : réintégration extra-comptable de 1/3 de la plus-value nette à court terme
Moins-value à court terme	Déduite du bénéfice comptable Déductible du bénéfice imposable	Aucune
Plus-value à long terme	Entreprise bénéficiaire : imposition à 16 % (plus 10 % de prélèvements sociaux)	À déduire extra-comptablement
	Entreprise déficitaire : – soit imposition séparée à 16 % (plus 10 % de prélèvements sociaux) – soit compensation avec le déficit	À déduire extra-comptablement Aucune
Moins-value à long terme	Peut compenser les plus-values nettes à long terme des prochains exercices	À réintégrer

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

L'entreprise Marchand peut étaler la plus-value nette à court terme. Si cette option est choisie, le bénéfice imposable est égal à :

• bénéfice comptable :	88 000 €
2/3 de la plus-value nette à court terme : 43 800 × 2/3 =	– 29 200 €
– plus-value nette à long terme :	– 16 000 €
• bénéfice fiscal :	42 800 €

En cas de non étalement :

• bénéfice comptable :	88 000 €
– plus-value nette à long terme :	– 16 000 €
• bénéfice fiscal :	72 000 €

Le choix de M. Marchand dépend de sa situation fiscale de l'année en cours (autres revenus imposables du foyer fiscal, charges familiales), ainsi que de l'évolution de cette situation dans les deux années suivantes. Le choix n'est pas toujours aisé car il souvent difficile d'évaluer les revenus futurs du foyer fiscal.
En conclusion, M. Marchand sera imposé au titre de l'année N à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC :
• sur un montant de 72 000 € ou 42 800 €, imposé avec les autres revenus du foyer fiscal, au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
• sur un montant de 16 000 €, imposé à un taux proportionnel.

Montant de l'imposition de la plus-value nette à long terme

La plus-value nette à long terme bénéficie d'un taux d'imposition de 16 % (majoré de 10 % de prélèvements sociaux), soit une imposition de :
16 000 × 16 % = 2 560 €.

• L'entreprise Marchand fait apparaître un déficit de 88 000 €

M. Marchand choisira d'étaler ou ne pas étaler sa plus-value nette à court terme en fonction de l'évolution prévisible de ses revenus et de l'augmentation ou de la diminution de ses charges familiales (imposition progressive de l'impôt sur le revenu).
Il est possible de diminuer le déficit en n'imposant pas séparément la plus-value nette à long terme (ce qui fait perdre le bénéfice d'un taux d'imposition à 16 %). Cette solution est généralement peu favorable, car on diminue le montant du report possible du déficit sur des revenus qui seront généralement imposables à un taux supérieur à celui de la plus-value à long terme.
L'entreprise peut, en combinant les options décrites ci-dessus, adopter l'une des quatre solutions suivantes :

1re solution

Imposition séparée de la plus-value nette à long terme.
Pas d'étalement de la plus-value nette à court terme.

• Déficit comptable :	– 88 000 €
Plus-value à long terme :	– 16 000 €
• Déficit fiscal :	– 104 000 €

• Imposition de la plus-value à long terme : 16 000 × 16 % = 2 560 €.

2e solution

Imposition séparée de la plus-value nette à long terme.
Étalement de la plus-value nette à court terme.

• Déficit comptable :	– 88 000 €
Plus-value à long terme :	– 16 000 €
2/3 de la plus-value à court terme :	– 29 200 €
• Déficit fiscal :	– 133 200 €

• Imposition de la plus-value à long terme : 16 000 × 16 % = 2 560 €.

3e solution

Imputation de la plus-value à long terme sur le déficit.
Pas d'étalement de la plus-value nette à court terme.

• Déficit comptable :	– 88 000 €
• Déficit fiscal :	– 88 000 €

4e solution

Imputation de la plus-value nette à long terme sur le déficit.
Étalement de la plus-value nette à court terme.

• Déficit comptable :	– 88 000 €
2/3 de la plus-value à court terme :	– 29 200 €
• Déficit fiscal :	– 117 200 €

Régime des petites entreprises

Les petites entreprises sont exonérées de l'imposition des plus-values (voir chapitre 9), mais les plus-values exonérées s'entendent des plus-values nettes, déterminées après compensation avec les moins-values de même nature.
La compensation peut donc faire apparaître des moins-values nettes :
• si la moins-value nette est à court terme, elle est imputable sur les bénéfices de l'exercice, ou, en situation déficitaire, elle accentue le déficit ;
• si la moins-value est à long terme, elle est imputable sur les plus-values réalisées au titre des dix exercices suivants.

Exercices 1 et 2

III. Les documents relatifs aux plus ou moins-values réalisées au cours de l'exercice

1. Les imprimés fiscaux

· **Si l'entreprise est imposée selon le régime du réel simplifié**, le calcul et la qualification des plus ou moins-values sont déterminés à l'aide de l'imprimé 2033-C.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

L'étalement éventuel est déterminé sur l'imprimé 2033-B (détermination du résultat fiscal).

· **Si l'entreprise est imposée selon le régime du réel normal**, l'entreprise devra établir une liasse fiscale (voir chapitre 14) dont trois imprimés sont réservés spécifiquement aux plus et moins-values réalisées dans les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu :

– déclaration 2059-A (détermination et qualification des plus ou moins-values) ;
– déclaration 2059-B (étalement des plus-values à court terme) ;
– déclaration 2059-C (suivi des moins-values à long terme).

Les éléments nécessaires au calcul du bénéfice imposable des déclarations 2059 sont reportés sur l'imprimé 2058 A (détermination du résultat fiscal).

· **Si l'entreprise est imposée selon les régime des micro-entreprises**, les plus ou moins-values sont portées directement sur la déclaration 2042 (déclaration des revenus) ainsi que sur l'état joint à cette déclaration.

2. Les déclarations fiscales de M. Lefranc

Situation professionnelle

M. Lefranc dirige une entreprise spécialisée dans la construction de maisons individuelles.

Cette entreprise a cédé, au cours de l'exercice 2004, les éléments suivants :

Éléments	Valeur d'origine	Date d'acquisition	Amortissements à la date de la cession	Date de cession	Prix de cession
Matériel industriel	6 000 € HT	01/07/2000	5 000	31/08	800 € HT
Véhicule particulier	30 000 € HT	01/06/2003	7 500	01/06	23 100 €
Immeuble	450 000 € HT	31/07/1997	157 500	01/08	510 000 €
Valeurs mobilières :					
200 actions SAB	40 000 € HT	15/06/2000		28/09	280 actions
100 actions SAB	24 000 € HT	18/04/2003		28/09	pour 63 000 €

Renseignements complémentaires

- L'entreprise Lefranc réalise un chiffre d'affaires annuel d'un montant de 750 000 €. Elle est soumise au régime d'imposition du « réel normal simplifié ».
- Au 31/12/2004, le compte : « provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement » (titres SAB) a été crédité de 800 €. Il n'existait aucune provision au 31/12/2003.
- Une moins-value nette à long terme d'un montant de 1 400 € a été réalisée en 2003, lors de la vente d'un bâtiment. Elle n'a pas pu être imputée.
- Une plus-value nette à court terme de 5 400 € a été réalisée en 2003.
- Une plus value nette à court terme de 9 300 € a été réalisée en 2002.
- L'entreprise Lefranc a réalisé en 2004 un bénéfice de 246 300 € (ce bénéfice tient compte de la provision pour dépréciation des titres).

• L'amortissement non déductible du véhicule particulier vendu a déjà été réintégré.
• L'étalement des plus-values à court terme est systématiquement pratiqué.

M. Lefranc désire :
• déterminer les plus ou moins-values nettes de l'exercice 2004 ;
• déterminer le montant du bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC et le montant imposable des plus-values ;
• établir les déclarations des plus-values.

M. Lefranc réalise un chiffre d'affaires qui va le faire entrer dans le champ d'application du régime du réel normal. Il est inquiet sur le surcroît de travail occasionné par ce changement de régime.

Son expert-comptable utilise un logiciel permettant d'établir les différentes déclarations, il se propose donc de présenter à son client les déclarations 2059-A, 2059-B, 2059-C.

• Calcul des plus ou moins-values nettes de l'année 2004

Éléments	Valeur d'origine	TVA à reverser	Amortissements	VCN	Prix de cession	+ ou – values	Court-terme		Long-terme	
							+ values	– values	+ values	– values
Matériel industriel	6 000		5 000	1 000	800	– 200		200		
Véhicule particulier	30 000		7 500	22 500	23 100	600	600			
Immeuble (1)	450 000	55 620	157 500	348 620	510 000	161 880	157 500		4 380	
200 actions SAB (2)	40 000			40 000	45 000	5 000			5 000	
80 actions SAB	19 200			19 200	18 000	– 1 200		1 200		
Dotation aux provisions (3)						– 800				800
							158 100	1 400	9 380	800

(1) TVA à reverser sur l'immeuble : 450 000 × 20,60 % × 12/20 = 55 620 €.
(2) Les actions SAB sont revendues au prix unitaire de 63 000/280 = 225 € (les 200 actions les plus anciennes sont vendues en premier, puis les 80 actions acquises en 2002).
(3) La dotation aux provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement suit le régime des moins-values à long terme.

L'exercice 2004 dégage :
– une plus-value à court terme égale à 158 100 – 1 400 = 156 700 € ;
– une plus-value nette à long terme égale à 9 380– 800 = 8 580 €.

• Détermination du bénéfice imposable

Corrections à apporter au résultat	À déduire	À réintégrer
• 2/3 de la plus-value nette à court terme qui seront imposés en 2005 et 2006, soit : 157 600 × 2/3 = 104 466,66 arrondis à 104 467	104 467	
• La plus-value nette à long terme qui est imposable à un taux réduit	8 580	
• 1/3 de la plus-value nette à court terme des exercices : 2002 : 9 300/3		3 100
2003 : 5 400/3		1 800
	113 047	4 900

Bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC
246 300 + 4 900 – 113 047= 138 153 €.

Imposition de la plus-value nette à long terme de l'exercice
La plus-value nette à long terme de l'exercice est imposable au taux de 16 % (majoré des prélèvements sociaux), après imputation de la moins-value reportable de l'année 2003 : (8 580 – 1 400) 16 % = 1 148,80 arrondis à 1 149 €.

• Régime du réel normal simplifié : imprimé n° 2033-C

Explications sur l'établissement de l'imprimé 2033-C cadre III

Colonne valeur d'actif
Dans cette colonne sont portées les valeurs d'origine des biens cédés, augmentées du reversement éventuel de TVA ou diminuées d'un complément de TVA.

Colonne amortissements
Cette colonne comprend les amortissements techniques et dérogatoires, néanmoins seuls les amortissements pratiqués en franchise d'impôt (amortissements déductibles pour le calcul du résultat imposable) sont portés dans cette colonne. La partie non déductible est portée à la rubrique régularisations (590).
En prenant l'exemple du véhicule cédé, l'amortissement déductible se calcule sur la base maximum de 18 300 € : 18 300 × 25 % = 4 575 €.
L'amortissement excédentaire est égal à (30 000 – 18 300) 25 % = 2 925 € (rubrique 590).
À titre de vérification, en cumulant la moins-value de 2 325 € (ligne 2) et l'amortissement excédentaire de 2 925 €, on retrouve la plus-value à court terme de 600 €.

Rubriques 590 et 592 : régularisations
On trouve dans ces rubriques : les amortissements afférents aux éléments cédés, mais exclus des charges déductibles par une disposition légale (amortissements excédentaires du véhicule), les provisions pour dépréciation du portefeuille, devenues sans objet au cours de l'exercice.
Se reporter au document ci-après.

© Internet - DGI

cerfa N° 10958 * 03 (3)

IMMOBILISATIONS - AMORTISSEMENTS - PLUS-VALUES, MOINS-VALUES

D.G.I. N° 2033-C 1

Formulaire obligatoire (article 302 Septies A bis du Code général des impôts)

Désignation de l'entreprise : LEFRANC

I IMMOBILISATIONS — ACTIF IMMOBILISÉ		Valeur brute des immobilisations au début de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute des immobilisations à la fin de l'exercice	Réévaluation légale ① — Valeur d'origine des immobilisations en fin d'exercice
Immobilisations incorporelles	Fonds commercial	400	402	404	406	
	Autres	410	412	414	416	
Immobilisations corporelles	Terrains	420	422	424	426	
	Constructions	430	432	434	436	
	Installations techniques matériel et outillage industriels	440	442	444	446	
	Installations générales agencements divers	450	452	454	456	
	Matériel de transport	460	462	464	466	
	Autres immobilisations corporelles	470	472	474	476	
Immobilisations financières		480	482	484	486	
TOTAL		490	492	494	496	

II AMORTISSEMENTS — IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES		Montant des amortissements au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions : amortissements afférents aux éléments sortis de l'actif et reprises	Montant des amortissements à la fin de l'exercice
Immobilisations incorporelles		500	502	504	506
Immobilisations corporelles	Terrains	510	512	514	516
	Constructions	520	522	524	526
	Installations techniques matériel et outillage industriels	530	532	534	536
	Installations générales, agencements, aménagements divers	540	542	544	546
	Matériel de transport	550	552	554	556
	Autres immobilisations corporelles	560	562	564	566
TOTAL		570	572	574	576

III PLUS-VALUES, MOINS-VALUES (19 % pour les entreprises à l'IS, 16 % pour les entreprises à l'IR) (Si ce cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle)

	Nature des immobilisations cédées virées de poste à poste, mises hors service ou réintégrées dans le patrimoine privé y compris les produits de la propriété industrielle.	Valeur d'actif ①	Amortissements ①	Valeur résiduelle	Prix de cession ①	Plus ou moins-values : Court terme ①	Plus ou moins-values : Long terme
1	Matériel industriel	6 000	5 000	1 000	800	(200)	
2	Véhicule particulier	30 000	4 575	25 425	23 100	(2 325)	
3	Immeuble	505 620	157 500	348 120	510 000	157 500	4 380
4	200 actions SAB	40 000		40 000	45 000		5 000
5	80 actions SAB	19 200		19 200	18 000	(1 200)	
6							
7							
8							
9							
10							
	TOTAL	578 561 940	580 167 075	582 394 865	584 596 900	586 153 775	588 9 380
	Régularisations ①					590 2 925	592 (800)
	Résultat net de la concession de licences d'exploitation de droits de la propriété industrielle bénéficiant du régime des plus-values à long terme (CGI art 39 terdecies).						593
	TOTAL					596 156 700	598 8 580

① Voir notice

N° 2033-C - IMPRIMERIE NATIONALE

© Editions Francis Lefebvre - La photocopie non autorisée est un délit

- **Régime du réel normal : imprimés 2059-A, 2059-B, 2059-C**

Imprimés 2059-A

Le cadre A sert à la détermination de la valeur résiduelle à partir de la valeur d'origine (augmentée du reversement de TVA ou diminuée du complément de TVA).
Les amortissements portés dans ce cadre sont ceux pratiqués en franchise d'impôt (voir exemple du véhicule cédé dans le régime simplifié).

Le cadre B sert à la détermination et la qualification des plus ou moins-values réalisées.
La ligne 15 est réservée aux amortissements afférents aux éléments cédés, mais exclus des charges déductibles par une disposition légale (véhicule particulier).

Imprimés 2059-B

Le cadre A fait apparaître les échelonnements d'imposition des plus-values nettes à court terme.
Le cadre B est réservé aux plus-values réintégrées dans les résultats des sociétés bénéficiaires d'apports (non traitées dans cet ouvrage).

Imprimés 2059-C

Cet imprimé permet de suivre les moins-values à long terme.
Se reporter aux documents ci-après.

Exercices 3, 4 et 5

© Internet - DGI

cerfa N° 10179 * 03 (12)

Formulaire obligatoire (article 53 A du code général des impôts).

DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES

D.G.I. N° 2059-A [1]

Désignation de l'entreprise : LEFRANC

A - DÉTERMINATION DE LA VALEUR RÉSIDUELLE

I - Immobilisations* relevant du taux de 16 ou 19 %

	Nature et date d'acquisition des éléments cédés* (1)	Valeur d'origine* (2)	Valeur nette réévaluée* (3)	Amortissements pratiqués en franchise d'impôt (4)	Autres amortissements* (5)	Valeur résiduelle (6)
1	Matériel industriel	6 000		5 000		1 000
2	Voiture	30 000		4 575		24 425
3	Immeuble	50 620		157 500		348 120
4	200 actions SAB	40 000				40 000
5	80 actions SAB	19 200				19 200
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						

B - DÉTERMINATION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES RÉALISÉES

I - Immobilisations* relevant du taux de 16 ou 19 %

	Nature et date d'acquisition des éléments cédés* (report de la colonne (1)) (7)	Valeur résiduelle (report de la colonne (6)) (8)	Prix de vente* (9)	Montant global de la plus-value ou de la moins-value (10)	Qualification fiscale des plus et moins-values réalisées* COURT TERME (11)	LONG TERME (12)
1	Matériel industriel	1 000	800	(200)	(200)	
2	Voiture	25 425	23 100	(2 325)	(2 325)	
3	Immeuble	348 120	510 000	161 880	157 500	4 380
4	200 actions SAB	40 000	45 000	5 000		5 000
5	80 actions SAB	19 200	18 000	(1 200)	(1 200)	
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						

II - Autres éléments

13	Fraction résiduelle de la provision spéciale de réévaluation afférente aux éléments cédés	+	
14	Amortissements irrégulièrement différés se rapportant aux éléments cédés	+	
15	Amortissements afférents aux éléments cédés mais exclus des charges déductibles par une disposition légale	+ 2 925	
16	Amortissements non pratiqués en comptabilité et correspondant à la déduction fiscale pour investissement, définie par les lois de 1966, 1968 et 1975, effectivement utilisée	+	
17	Résultats nets de concession de licences d'exploitation de brevets faisant partie de l'actif immobilisé et n'ayant pas été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans *		+
18	Provisions pour dépréciation des titres relevant du régime des plus ou moins-values à long terme devenues sans objet au cours de l'exercice		+
19	Dotations de l'exercice aux comptes de provisions pour dépréciation des titres relevant du régime des plus ou moins-values à long terme		− 800
20	Divers (détail à donner sur une note annexe)*	+	+
	CADRE A : plus ou moins-value nette à court terme (total algébrique des lignes 1 à 20 de la colonne (11))	156 700 (A)	
	CADRE B : plus ou moins-value nette à long terme (total algébrique des lignes 1 à 20 de la colonne (12))		8 580 (B)

N° 2059-A - IMPRIMERIE NATIONALE

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

Reproduction sur un support de publication autorisée sous réserve de la mention de la source

© Internet - DGI

cerfa N° 10954 * 03

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

(13) AFFECTATION DES PLUS-VALUES A COURT TERME ET DES PLUS-VALUES DE FUSION OU D'APPORT

D.G.I. N° 2059-B 1

Désignation de l'entreprise : LEFRANC

A ÉLÉMENTS ASSUJETTIS AU RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES À COURT TERME
(à l'exclusion des plus-values de fusion dont l'imposition est prise en charge par les sociétés absorbantes) (cf. cadre B)

Origine		Montant net des plus-values réalisées*	Montant antérieurement réintégré	Montant compris dans le résultat de l'exercice	Montant restant à réintégrer
Plus-values réalisées au cours de l'exercice	Imposition répartie				
	sur 3 ans (entreprises à l'IR)	156 700		52 233	104 467
	sur 10 ans				
	sur une durée différente (art. 39 quaterdecies 1 ter et 1 quater CGI)				
	TOTAL 1	156 700		52 233	104 467

	Imposition répartie		Montant net des plus-values réalisées à l'origine	Montant antérieurement réintégré	Montant rapporté au résultat de l'exercice	Montant restant à réintégrer
Plus-values réalisées au cours des exercices antérieurs	sur 3 ans au titre de	N – 1	5 400	1 800	1 800	1 800
		N – 2	9 300	6 200	3 100	
	Sur 10 ans ou sur une durée différente (art. 39 quaterdecies 1 ter et 1 quater du CGI) (à préciser) au titre de :	N – 1				
		N – 2				
		N – 3				
		N – 4				
		N – 5				
		N – 6				
		N – 7				
		N – 8				
		N – 9				
	TOTAL 2					

B PLUS-VALUES RÉINTÉGRÉES DANS LES RÉSULTATS DES SOCIÉTÉS BÉNÉFICIAIRES DES APPORTS
Cette rubrique ne comprend pas les plus-values afférentes aux biens non amortissables ou taxées lors des opérations de fusion ou d'apport.

☐ Plus-values de fusion, d'apport partiel ou de scission (personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés seulement)

☐ Plus-values d'apport à une société d'une activité professionnelle exercée à titre individuel (toutes sociétés)

Origine des plus-values et date des fusions ou des apports	Montant net des plus-values réalisées à l'origine	Montant antérieurement réintégré	Montant rapporté au résultat de l'exercice	Montant restant à réintégrer
TOTAL				

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

N° 2059-B - IMPRIMERIE NATIONALE

cerfa N° 10955 * 04 (14)

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

SUIVI DES MOINS-VALUES A LONG TERME

D.G.I. N° 2059-C

Désignation de l'entreprise : LEFRANC

Rappel de la plus ou moins-value de l'exercice relevant du taux de 19 % ❶ ou 16 % ❷.	8 580
Gains nets retirés de la cession des éléments d'actif exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application des dispositions de l'article 219 I-a quater du CGI ❶.	

❶ Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés
❷ Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

I - SUIVI DES MOINS-VALUES DES ENTREPRISES SOUMISES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

Origine ①		Moins-values à 16 % ②	Imputations sur les plus-values à long terme de l'exercice imposables à 16 % ③	Solde des moins-values à 16 % ④
Moins-values nettes	N			
Moins-values nettes à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs (montants restant à déduire à la clôture du dernier exercice)	N – 1	1 400	1 400	0
	N – 2			
	N – 3			
	N – 4			
	N – 5			
	N – 6			
	N – 7			
	N – 8			
	N – 9			
	N – 10			

II - SUIVI DES MOINS-VALUES À LONG TERME DES ENTREPRISES SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Origine ①		Moins-values à 19 %, 18 % ③	Moins-values à 19 %, 18 % et imputables sur le résultat de l'exercice en application du 2e alinéa de l'article 219 I-a quater ④	Imputations sur les plus-values à long terme de l'exercice imposables au taux de 19 % ⑤	Imputations sur le résultat de l'exercice ❸ ⑥	Solde des moins-values à reporter ⑦
Moins-values nettes	N					
Moins-values nettes à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs (montants restant à déduire à la clôture du dernier exercice)	N – 1					
	N – 2					
	N – 3					
	N – 4					
	N – 5					
	N – 6					
	N – 7					
	N – 8					
	N – 9					
	N – 10					

❸ Les moins-values antérieures sur cessions d'éléments d'actif exclus du régime des plus et moins-value en application des dispositions de l'article 219 I-a quater du CGI peuvent s'imputer sur le résultat dans certaines limites (BOI 4 B-1-97)

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

EXERCICES

1. Incidence des plus-values sur le résultat fiscal

L'entreprise individuelle Renoir a réalisé au cours de l'exercice N un bénéfice comptable d'un montant de 44 000 €.

Ce résultat tient compte des différentes cessions intervenues au cours de l'exercice et qui ont été correctement enregistrées au journal des opérations diverses. Le chef comptable a procédé à l'analyse fiscale de ces cessions afin de déterminer le montant des plus ou moins-values et de les classer selon leur qualification fiscale. Le travail a donné les résultats suivants :

- plus-values à court terme : 33 400 € ;
- moins-values à court terme : 11 500 € ;
- plus-values à long terme : 14 000 € ;
- moins-value à long terme : 6 000 €.

QUESTIONS

Dans le cadre de la préparation des déclarations fiscales, on vous demande de :

1) déterminer les plus ou moins-values nettes à long terme et à court terme de l'exercice ;

2) calculer le résultat fiscal imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC (l'entreprise Renoir désire bénéficier des mesures d'étalement) ;

3) calculer le montant de l'impôt sur les plus-values à long terme ;

4) dans l'hypothèse ou l'exercice N de l'entreprise Marchand fait apparaître un déficit de 44 000 €, analyser les différentes solutions qui s'offrent à l'entreprise.

2. Cessions diverses

L'entreprise Toullec est une entreprise individuelle, installée à Épinay-sur-Seine et spécialisée dans la décoration intérieure d'appartements, bureaux et maisons.

L'entreprise est soumise au régime du réel normal et a réalisé, pour l'exercice qui s'achève, un chiffre d'affaires d'un montant de 183 300 € TTC.

Le bénéfice comptable provisoire pour l'exercice 2004 s'élève à 34 200 €.

M. Toullec a réalisé un tableau récapitulatif des cessions d'immobilisations réalisées, il le transmet au cabinet comptable qui suit son dossier afin qu'il puisse établir les formalités déclaratives au titre de l'exercice 2004.

Cessions d'immobilisations

Éléments	Valeur d'origine	Date d'acquisition	Durée et mode d'amortissement	Date de cession	Prix de cession
Camion	28 000 HT	15/04/2002	5 ans dégressif	23/08/2004	10 600 HT
Break Renault	24 000 TTC	01/03/2001	4 ans linéaire	01/10/2004	2 200
Tour à bois	8 000 HT	04/04/2003	5 ans dégressif	08/07/2004	8 800 HT
Sculpture (1)	8 300 HT	06/05/1999		08/04/2004	9 500 HT

(1) La sculpture est une œuvre d'art qui servait de décoration dans le salon de réception des clients. Cette sculpture a toujours été inscrite au bilan de l'entreprise.

Renseignements complémentaires

- Toutes les immobilisations ont été vendues à d'autres utilisateurs.
- Une moins-value à long terme de 820 €, provenant de la cession d'un entrepôt, a été dégagée lors de l'exercice précédent.
- Ne pas tenir compte des amortissements non déductibles.

QUESTIONS

1) Déterminez les plus ou moins-values résultant de ces différentes opérations.
2) Déterminez les plus ou moins-values nettes de l'exercice.
3) Déterminez le résultat fiscal que M. Toullec devra déclarer à l'impôt sur le revenu (catégorie des BIC) sachant qu'il désire profiter au maximum des possibilités d'étalement.
4) Déterminez le montant de l'imposition de la plus-value nette à long terme.

3. Plus ou moins-values – déclaration

Vous êtes chef comptable dans une entreprise individuelle qui compte vingt salariés. C'est la fin de l'exercice et vous établissez les liasses fiscales. Vous vous penchez justement sur la déclaration des plus ou moins-values. Pour vous aider dans votre travail, votre aide-comptable a réalisé les écritures de régularisation des cessions et a établi le tableau de synthèse suivant :

Éléments	Valeur d'origine	TVA à régulariser	Amortissements	VNC	Prix de cession	+ ou – value
Peugeot *206* (1)	15 300	– 1 045	8 890	5 365	6 000	635
Ordinateur	1 450		550	900	500	– 400
Sicav (1)	3 000			3 000	3 250	250

(1) La Peugeot *206* et l'ordinateur ont été détenus plus de 2 ans. Les sicav ont toutes été achetées en N – 4.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

QUESTION

Établissez les imprimés fiscaux 2059-A et 2059-B.

4. Plus ou moins-values : exercice de synthèse

L'entreprise individuelle Ledoux a réalisé les opérations suivantes en N. Le bénéfice imposable résultant des travaux d'inventaire et avant traitement des plus ou moins-values s'élève à 380 000 €.

• Mise au rebut d'une machine-outil, acquise le 06/05/N – 4, 9 000 € HT et amortie à 80 % de sa valeur au moment de la sortie de l'actif.

• Cession le 01/05/N de 200 actions de la société X à 175 € l'unité.
L'entreprise ne possède que des actions X.
Le portefeuille se décomposait de la manière suivante avant la cession :
– 150 actions acquises le 02/05/N – 4 au prix unitaire de 160 € ;
– 100 actions acquises le 05/08/N – 1 au prix unitaire de 180 €.

• Le 01/06/N cession d'une voiture de tourisme à un particulier, acquise le 01/08/N – 3.
– Valeur d'acquisition : 30 000 € TTC.
– Prix de vente : 22 500 €.
– Taux d'amortissement utilisé : 20 % (linéaire).
– Plafond d'amortissement maximum autorisé au niveau fiscal : 18 300 €.

• Cession le 05/06/N d'un terrain à bâtir acquis le 04/03/N – 14.
– Prix d'acquisition : 123 000 € HT.
– Prix de cession : 218 000 € HT .

• Cession d'un brevet acquis en N – 4.
– Prix d'acquisition : 2 720 € HT.
– Prix de cession : 2 060 € HT .
– Amortissements à la date de la cession : 1 872 €.

Cette cession peut bénéficier du régime particulier d'imposition réservé aux produits de la propriété industrielle.

Renseignements complémentaires

• Tous les biens cédés étaient inscrits au bilan.

• L'entreprise utilise toutes les possibilités d'étalement qui lui sont offertes.

• Les amortissements excédentaires des véhicules de tourisme ont déjà été réintégrés.

• L'entreprise relève du régime du réel simplifié.

QUESTIONS

1) Calculez les plus ou moins-values nettes de l'exercice.

2) Établissez l'imprimé fiscal 2033C.

3) En prenant pour hypothèse que l'entreprise Ledoux opte pour le régime du réel normal, présentez les imprimés fiscaux 2059-A et 2059-B.

4) Déterminez le bénéfice imposable.

5. Plus ou moins-values : exercice de synthèse

Au 31/12/N, l'entreprise individuelle Toutain, créée il y a trente ans, vous fournit les éléments suivants de son compte de résultat :

• Éléments d'exploitation

Charges d'exploitation : 1 532 630 €.
Produits d'exploitation : 1 945 680 €.

• Éléments financiers

L'entreprise a comptabilisé au 31/12/N une dotation aux provisions pour dépréciation des titres de 2 630 €.

• Éléments exceptionnels

L'entreprise n'a pas comptabilisé les cessions d'immobilisations durant l'exercice (elle a néanmoins enregistré les amortissements jusqu'à la date de la cession).
Les cessions sont résumées dans le tableau ci-après (les valeurs d'origine sont indiquées pour leur montant hors taxes) :

Éléments	Valeur d'origine	Date acquisition	Amortissements à la cession	Date de cession	Prix de cession
Machine-outil	18 000	13/04/N – 1	9 600	15/08/N	23 000 HT
Camion	92 000	01/05/N – 3	44 400	01/10/N	48 800 HT
200 actions Palex	18 000	01/08/N – 4		05/05/N	20 000
150 actions Palex	16 500	04/06/N – 1		05/05/N	15 000
Appartement	90 000	05/04/N – 25	90 000	06/06/N	156 000 HT

Renseignements complémentaires

• Les actions Palex sont considérées comme titres immobilisés. L'entreprise possède également des valeurs mobilières de placement qui n'ont pas fait l'objet de transactions au cours de l'exercice.

• L'entreprise est soumise au régime du réel normal.

L'entreprise utilise les possibilités d'étalement des plus-values à court terme.

• En N – 1, l'entreprise a réalisé une plus-value nette à court terme d'un montant de 12 420 €.

• L'appartement vendu figure au bilan de l'entreprise depuis son acquisition.

Une moins-value à long terme d'un montant de 20 000 € est reportable depuis l'exercice N – 4.

QUESTIONS

1) Calculez les plus ou moins-values nettes de l'exercice.
2) Passez les écritures de cession et présentez le calcul du résultat comptable.
3) Établissez des imprimés fiscaux 2059-A, 2059-B et 2059-C.
4) Déterminez le résultat fiscal imposable à l'impôt sur le revenu catégorie des BIC, ainsi que l'imposition des plus-values à long terme.

Chapitre 12

LES CHARGES DÉCAISSÉES DANS L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE

L'enregistrement des charges doit s'effectuer selon les prescriptions du Plan comptable général. Leur comptabilisation influe directement sur le montant du résultat comptable mais n'implique pas que leur déduction soit admise par le droit fiscal.
Les charges dont la déduction n'est pas admise devront être réintégrées au résultat comptable pour la détermination du résultat fiscal. Cette réintégration s'effectue de façon extra-comptable. Le traitement fiscal des différentes charges est présenté en retenant la classification du Plan comptable général, les points plus délicats étant développés spécifiquement.

I. Les conditions de déductibilité des charges
II. Comment distingue-t-on les immobilisations des frais généraux ?
III. Les charges déductibles du résultat imposable
IV. Au titre de quel exercice une charge est-elle déductible ?
V. La déduction des primes d'assurances
VI. Les modalités de déduction des charges de personnel
VII. Les modalités de déduction des dons

I. Les conditions de déductibilité des charges

La déduction des charges du bénéfice imposable ne peut s'exercer que si certaines conditions de fond et de forme sont respectées.

1. Conditions de fond

Conditions	Commentaires
Les charges doivent : – se rattacher à la gestion normale de l'exploitation ; – être engagées dans l'intérêt de l'entreprise ; – se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise. Les charges ne doivent pas être exclues du résultat fiscal par une disposition expresse de la loi.	Cela exclut les actes anormaux de gestion, les sanctions et amendes pénales, etc. Ne sont pas déductibles les dépenses à caractère personnel du dirigeant ou de sa famille. Sont exclues des charges déductibles les dépenses qui se traduisent par une augmentation de l'actif : acquisition, augmentation de la durée d'utilisation ou de la valeur d'une immobilisation, etc. Les charges dites somptuaires ne sont pas déductibles (1) : – les dépenses liées à la chasse et à la pêche non professionnelle, les dépenses liées à l'acquisition, à l'entretien ou à la location de résidences de plaisance (2) ; – les dépenses de toute nature concernant les yachts et les bateaux de plaisance, à voile ou à moteur ;– les amortissements des voitures particulières pour la fraction de leur prix d'acquisition (taxe comprise) qui dépasse 9 909,19 € pour les véhicules mis en circulation entre le 01/01/88 et le 31/03/93, ou 15 244,90 € pour les véhicules mis en circulation entre le 01/11/93 et le 31/10/96 et 18 300 € pour les véhicules mis en circulation à compter du 01/11/96.

(1) sauf si elles sont liées directement à l'activité de l'entreprise (essais de bateaux pour un chantier naval, par exemple).

(2) sauf si ces dépenses sont effectuées dans le cadre des services sociaux, en faveur de l'ensemble du personnel.

2. Conditions de forme

Conditions	Commentaires
Les charges doivent : – être comptabilisées au cours de l'exercice auquel elles se rapportent ; – s'appuyer sur des justificatifs ;	Les charges ne sont déductibles que des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées et comptabilisées. Il s'agit de documents apportant la preuve de la réalité de ces charges (factures, par exemple).

☞

☞ – pour certaines d'entre elles, être portées dans un cadre spécial de la déclaration des résultats (1).	Il s'agit : – des cadeaux de toute nature (à l'exception des objets conçus pour la publicité, dont la valeur est inférieure à 31 € TTC si la valeur globale des distributions annuelles dépasse 3 000 €). – des frais de restaurant, de réception et de spectacles dépassant 6 100 € au cours de l'exercice.

(1) L'entreprise peut être frappée d'une amende de 5 % du montant des sommes ne figurant pas sur la déclaration. Le taux de l'amende est réduit à 1 % si l'entreprise n'a pas commis ce type d'infraction depuis 3 ans.

3. M. Toyer et les charges déductibles

Situation professionnelle

M. Toyer est commerçant, son affaire est prospère mais son emploi du temps très chargé lui laisse peu de temps pour s'intéresser aux problèmes administratifs.

Il aimerait avoir votre avis sur la déductibilité de certaines charges comptabilisées.

- 4 700 € de frais d'avocat engagés pour le divorce de sa fille.
- 9 100 € de frais de location d'une résidence secondaire pour les vacances d'été de M. et Mme Toyer et de leur fille Annette pour la première quinzaine du mois d'août. Lors de ces vacances, M. Toyer utilise cette villa pour recevoir quelques clients.
- 5 200 € correspondant aux frais engagés lors d'une chasse aux sangliers, partie de chasse organisée à l'intention des principaux clients de l'entreprise.
- D'autre part, M. Toyer s'est aperçu que son comptable a omis de reporter dans le cadre prévu à cet effet sur la déclaration des résultats, le montant (2 800 €) des cadeaux distribués aux principaux clients de l'entreprise.

Ces opérations sont-elles déductibles du bénéfice imposable ?

- ***Frais d'avocat***

Les honoraires versés à l'avocat pour le divorce d'Annette Toyer ne sont pas déductibles. Ils correspondent à une dépense à caractère personnel et n'ont pas été engagés dans l'intérêt de l'entreprise.

Réintégration extra-comptable : 4 700 €.

- ***Résidence secondaire***

Les dépenses liées à la location de résidences de plaisance sont considérées comme des « charges somptuaires » et ne sont pas déductibles. Le fait que M. Toyer reçoive quelques clients pendant ses vacances n'autorise pas la déductibilité de cette charge.

Réintégration extra-comptable : 9 100 €.

- ***Chasse aux sangliers***

Les dépenses liées à la chasse sont considérées comme des « charges somptuaires » ; elles ne sont pas déductibles du bénéfice imposable.

Réintégration extra-comptable : 5 200 €.

• ***Cadeaux aux clients de l'entreprise***

La déductibilité n'est pas remise en cause, mais l'entreprise devra acquitter une amende de 3 %, basée sur la somme non déclarée, soit 2 800 € dans le cas présent. Le taux de cette amende est ramené à 1 % si c'est la première omission depuis 3 ans.

Exercice 1

II. Comment distingue-t-on les immobilisations des frais généraux ?

1. Principe

Les acquisitions d'immobilisations ne constituent pas des charges immédiatement déductibles du résultat fiscal (il n'y a pas de diminution de l'actif net).

2. Analyse et conséquences

La distinction entre charges et immobilisations est effectuée, en général, selon les mêmes critères en fiscalité et en comptabilité.
L'administration fiscale considère comme immobilisations :
• les entrées de nouveaux éléments dans l'actif immobilisé de l'entreprise ;
• les dépenses qui augmentent la valeur d'un élément de l'actif immobilisé ;
• les dépenses qui augmentent d'une manière significative la durée probable d'utilisation d'un élément de l'actif immobilisé.

Par mesure de tolérance, l'administration autorise la déduction immédiate, sous forme de charges, des matériels et outillages, matériels, mobiliers de bureau et logiciels dont la valeur unitaire hors taxes n'excède pas 500 €.

3. Acquisition d'une machine à calculer par M. Bailly

Situation professionnelle

M. Bailly est commerçant. Le remplacement du franc par l'euro l'inquiète. Afin de se rassurer, il achète une machine à calculer de bureau, dotée d'une fonction lui permettant d'avoir les contreparties francs/euros très facilement.
Coût d'acquisition : 370 € HT.
M. Bailly hésite à enregistrer cet achat en charges ou en immobilisations.

Pouvez-vous venir en aide à M. Bailly ?

Le prix d'acquisition de la machine à calculer est inférieur à 500 € : ce bien peut être comptabilisé en charges.
M. Bailly peut également décider de comptabiliser l'achat de cette machine à calculer dans un compte d'immobilisations. La déduction du bénéfice se fera au rythme des amortissements.

III. Les charges déductibles du résultat imposable

1. Principe

C'est le Code général des impôts qui définit les charges déductibles pour la détermination du résultat imposable. Si des divergences apparaissent entre les règles comptables et les règles fiscales, des retraitements extra-comptables sont nécessaires.

2. Analyse de la déductibilité des charges décaissées

Charges comptabilisées	Analyse de la déductibilité des charges du résultat imposable
60 : Achats (sauf 603)	Les achats déductibles sont ceux effectués au cours de l'exercice (payés ou non). Le montant déductible est égal au prix d'achat, majoré des frais accessoires (transport, assurance, dédouanement) et diminué des prélèvements de marchandises effectués à titre privé par l'exploitant
6122 : Redevances de crédit-bail mobilier	Les loyers résultant de contrats de crédit-bail mobilier constituent des charges déductibles.
613 – 614(1) : Locations – charges locatives	Les loyers échus ou courus à la charge de l'entreprise sont déductibles. Le dépôt de garantie constitue un élément de l'actif immobilisé et ne peut pas être considéré comme une charge. Le droit d'entrée ou pas de porte a généralement le caractère d'une immobilisation ; il est donc exclu des charges déductibles. Il peut également constituer un supplément de loyer.
Crédit-bail ou location de voitures particulières	Afin de soumettre les entreprises locataires de voitures de tourisme aux mêmes contraintes que si elles en étaient propriétaires, la partie du loyer correspondant au montant des amortissements non déductibles (voir paragraphe 1 du chapitre 12) n'est pas déductible. Les contrats d'une durée inférieure à 3 mois ne sont pas concernés par cette limitation.
615 : Charges d'entretien et de réparation	Seules les dépenses qui ont pour but de maintenir en état d'usage ou de fonctionnement des éléments d'actif sont admises en charges déductibles. ☞

(1) L'exploitant individuel qui utilise pour son exploitation un immeuble de son patrimoine privé, peut déduire de son bénéfice imposable les charges locatives afférentes à cet immeuble (frais d'entretien, amortissements, etc.), il peut également retrancher une somme correspondant au loyer de cet immeuble, ce loyer sera corrélativement imposable entre ses mains en tant que revenus fonciers.

615 : Charges d'entretien et de réparation	*A contrario*, les dépenses qui génèrent une augmentation de la valeur de l'actif, ou qui prolongent de manière notable la durée d'utilisation du bien, doivent faire obligatoirement l'objet d'un amortissement. Les charges d'entretien et de réparation relatives aux biens « somptuaires » ne sont jamais déductibles.
616 : Primes d'assurances	Voir paragraphe 5.
617 : Études et recherches	Le Conseil national de la comptabilité conseille aux entreprises de comptabiliser en immobilisations, les frais de recherche et de développement qui se rapportent à des projets nettement individualisés et qui ont des chances de rentabilité commerciale. Le régime fiscal de ces dépenses est fonction de l'enregistrement comptable pratiqué par l'entreprise, et relève, selon le cas, soit du régime des immobilisations, soit du régime des charges.
Création et conception de logiciels	Les dépenses de création et de conception de logiciels peuvent être déduites immédiatement du bénéfice fiscal. Si l'entreprise retient cette solution, qui déroge aux principes évoqués ci-dessus, elle doit : – constater une dotation aux amortissements sur la valeur totale du logiciel à la clôture de l'exercice ; – pratiquer un amortissement dérogatoire (voir chapitre 12).
Création par l'entreprise de son site internet	On distingue 3 phases lors de la création d'un site internet. – la phase de recherche : les dépenses sont déductibles immédiatement. – la phase de développement : ces dépenses sont assimilées à des dépenses de conception de logiciels (voir point précédent) – la phase d'exploitation : ces charges (formation du personnel etc...) assimilables à des frais de maintenance ou d'actualisation sont déductibles du résultat au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées.
622 : Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	Les rémunérations d'intermédiaires et les honoraires versés sont déductibles, à la condition d'être portés sur la déclaration annuelle des salaires (D.A.D.S.).
623 : Publicité, publication, relations publiques	• Publicité : à l'exception de la publicité prohibée (boissons alcoolisées), les dépenses de publicité sont déductibles. • Cadeaux : les cadeaux sont déductibles s'ils sont faits : « dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement de l'affaire ». Les éléments retenus par l'administration fiscale pour accepter les cadeaux en charges déductibles sont : – la qualité du bénéficiaire (clients, fournisseurs) ; – la valeur du cadeau en comparaison avec le chiffre d'affaires traité avec le bénéficiaire.

623 : Publicité, publication, relations publiques (suite)	• Parrainage : Les dépenses engagées à l'occasion de manifestations à caractère culturel, sportif, artistique, et destinées à améliorer l'image de marque de l'entreprise, sont déductibles à condition que : – l'identité de l'entreprise apparaisse dans la manifestation choisie ; – les dépenses soient en rapport avec le chiffre d'affaires de l'entreprise.
625 : Déplacements, missions et réceptions	Déductibles s'ils sont engagés pour des motifs réellement professionnels et que leur montant n'est pas exagéré par rapport à l'activité de l'entreprise. Les frais de transport engagés par les exploitants individuels pour se rendre à leur travail et en revenir sont déductibles du résultat de l'entreprise, si la distance parcourue n'est pas exagérée.
63 : Impôts et taxes et versements assimilés	Les impôts qui se rapportent à l'exploitation sont en principe déductibles, à l'exception de ceux expressément exclus par une disposition légale. Les principaux impôts non déductibles sont : – l'impôt sur le revenu ; – les impôts inclus dans la valeur d'origine des immobilisations (taxe locale d'équipement) ; – la CSG à hauteur de 2,4 % ; – la CRDS (0,50 %). Les amendes pour contravention au Code de la route et infraction au droit de la concurrence, les pénalités d'assiette (omission, insuffisance de déclaration) et les pénalités de retard de paiement ou de dépôt de déclaration ne sont pas déductibles.
64 : Charges de personnel	Voir paragraphe 6.
66 : Charges financières 666 : Pertes de change	Les intérêts des emprunts souscrits pour les besoins de l'entreprise (et non pas pour les besoins personnels de l'exploitant) sont déductibles si l'emprunt : – figure au bilan de l'entreprise ; – et a été souscrit pour les besoins de l'entreprise. Les intérêts que l'exploitant se verse éventuellement, afin de rémunérer le capital qu'il a mis à la disposition de l'entreprise, ne sont pas déductibles du résultat fiscal. La constatation des pertes latentes de change à l'inventaire (comptabilisées à l'actif du bilan au compte 476 : « Différences de conversion-Actif ») n'influe pas sur le résultat comptable. Mais la déduction de ces pertes est admise sur le plan fiscal. Cet « Écart de conversion-Actif » sera donc déduit de façon extra-comptable. Par ailleurs, les pertes de change comptabilisées au compte 666 sont normalement déductibles.
67 Charges exceptionnelles (dons)	Voir paragraphe 7.

3. M. Ganin et la déduction des charges

Situation professionnelle

M. Ganin est artisan. Il restaure et encadre des tableaux. Il achète également, en vue de la revente, quelques lithographies.

M. Ganin est redevable d'un impôt sur le revenu conséquent. Afin de le réduire, son expert-comptable lui conseille de lui fournir toutes les factures susceptibles d'augmenter les charges et de réduire ainsi son bénéfice imposable.

M. Ganin, en examinant ses déclarations de fin d'exercice, s'aperçoit que son résultat imposable est supérieur à son résultat comptable. Cette différence provient du fait que certaines charges sont prises en compte pour la détermination du résultat comptable et réintégrées pour la détermination du résultat imposable. M. Ganin vous fournit la liste des charges en cause.

Il souhaite que vous lui indiquiez le traitement fiscal adéquat, afin qu'il puisse vérifier que le montant déclaré au titre des BIC est bien justifié.

1) M. Ganin a offert une lithographie à un de ses enfants pour son anniversaire. Cette dernière a été prélevée sur le stock de l'entreprise. Aucun enregistrement comptable n'a été effectué.

2) M. Ganin met à disposition de son entreprise un immeuble de son patrimoine personnel (cet immeuble ne figure pas au bilan de l'entreprise). Le loyer annuel est égal à 4 680 €.

3) M. Ganin a organisé pendant 6 mois des expositions de lithographies. Il a loué pendant cette période une voiture de type espace (Renault). Cette voiture a été acquise neuve par l'entreprise de location le 01/05/N – 1 pour un montant de 22 600 €. Les mensualités s'élèvent à 450 € TTC et ont été intégralement comptabilisées.

4) L'entreprise Ganin possède une camionnette qui a nécessité un échange standard de la boîte de vitesse.

Montant de la réparation : 2 230 € HT. Cette réparation était indispensable. Le comptable a enregistré les 2 230 € dans un compte de charges.

5) M. Ganin est un amateur de course automobile. Il a participé cette année au rallye de Monte-Carlo. Il a collé des publicités de son entreprise sur la carrosserie de son véhicule. Il a déduit les frais de participation (18 600 €), ainsi que le coût des autocollants fabriqués pour cette occasion (600 €), au titre des dépenses de parrainage.

6) La fille de M. Ganin vient d'avoir 20 ans. Il a donné en son honneur une réception d'environ 150 couverts. Le coût de la réception s'élève à 11 500 €. Une dizaine de clients ont participé à cette réception.

7) Des déclarations de TVA, ainsi que des règlements de taxe professionnelle n'ont pas été effectués dans les délais légaux. Ces retards ont entraîné deux pénalités :

– une pénalité pour dépôt tardif de la déclaration de TVA d'un montant de 360 € ;

– une pénalité de retard pour règlement tardif de la taxe professionnelle d'un montant de 230 €.

8) Une perte latente de change d'un montant de 63 €, relative à une créance sur un client américain, est apparue au moment des opérations d'inventaire.

Traitement fiscal des situations exposées

1) Prélèvement sur le stock d'une lithographie

La lithographie était destinée à la vente, M. Ganin l'ayant offert à un de ses enfants, le montant de cette dernière ne doit plus figurer parmi les charges de l'entreprise.
Une régularisation comptable est nécessaire. Si cette régularisation n'est pas effectuée, le montant de la lithographie doit être réintégré extra-comptablement au bénéfice imposable.
Une régularisation de TVA doit être également réalisée.

2) Location d'immeuble

Le loyer versé par l'entreprise Ganin à M. Ganin est déductible du bénéfice imposable aux BIC ; ce loyer devra être imposé dans la catégorie des revenus fonciers. Cette situation peut présenter un intérêt pour M. Ganin, les revenus fonciers bénéficiant d'un abattement de 14 %.

3) Location d'un véhicule de tourisme

Montant comptabilisé par l'entreprise : 450 × 6 = 2 700 €.
Si l'entreprise était propriétaire du véhicule loué, elle aurait dû réintégrer une partie de la dotation aux amortissements, soit :
(22 600 – 18 300) 20 % × 6/12 = 430 €.
Les 430 € correspondent au montant du loyer non déductible, ils doivent être réintégrés extra-comptablement.

4) Échange standard de boîte de vitesse

Cette réparation a pour but de maintenir une utilisation normale du bien, sans augmenter la valeur de l'actif, ni prolonger de manière significative la durée de vie de l'immobilisation. La charge correspondante est déductible.

5) Rallye de Monte-Carlo

Les 600 € correspondant à la publicité sont déductibles, les frais de participation d'un montant de 18 600 € sont manifestement une dépense à caractère personnel. On peut se poser la question du bien fondé de la comptabilisation de cette charge ; en tout état de cause, une réintégration extra-comptable est indispensable.

6) Réception pour l'anniversaire de la fille de M. Ganin

Le peu de clients à cette réception, une dizaine sur 150 invités, ôte tout caractère professionnel à l'événement. Sans régularisation comptable, une réintégration fiscale doit être effectuée.

7) Pénalités

Les pénalités de retard ou d'assiette ne sont pas déductibles.
À réintégrer extra-comptablement : 360 + 230 = 590 €.

8) Perte latente de change

La perte latente n'influe pas sur le résultat comptable. Fiscalement, cette perte doit être prise en compte pour la détermination du résultat imposable.
À déduire extra-comptablement : 63 €.

Exercice 2

IV. Au titre de quel exercice une charge est-elle déductible ?

1. Principe

Les charges sont déductibles des produits de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.
Suivant les principes de « l'indépendance des exercices » et du « rattachement des charges et des produits », l'entreprise n'est pas en droit de déplacer des charges d'un exercice sur un autre.
Ce principe est tempéré par les charges dont la répartition est admise par la fiscalité.

2. Analyse et conséquences

Analyse des charges de l'exercice N	Régime fiscal	Situations correspondantes
Charges engagées et payées au cours de l'exercice N	Déductibles	Les salaires du mois de novembre ont été comptabilisés le 25 du mois et payés le 5 décembre. Ces salaires sont déductibles au titre de l'exercice N.
Charges engagées au cours de l'exercice N mais restant à payer	Déductibles	L'entreprise estime à 850 € sa consommation téléphonique du mois de décembre N qui sera facturée en janvier N + 1. Cette charge est fiscalement déductible l'année N. Elle doit être comptabilisée en charges à payer.
Charges payées mais concernant l'exercice suivant	Non déductibles	Le loyer commercial, payé d'avance en novembre, concerne l'exercice N + 1 pour un montant de 1 600 €. Cette charge n'est pas déductible au titre de l'exercice N. En pratique, les charges de l'exercice doivent être réduites de ces charges constatées d'avances.

☞

Charges engagées concernant les exercices ultérieurs (charges à répartir)	Déductibles (1)	Une charge commerciale de 6 000 € est répartie sur 3 ans. Fiscalement, la totalité de la charge est déductible, l'amortissement correspondant pour l'exercice doit être réintégré.

(1) L'étalement de certaines charges est autorisé par l'administration fiscale. Il s'agit principalement :
– des frais d'établissement : frais de constitution, de premier établissement, d'augmentation de capital, fusions, scissions… ;
– des dépenses de recherche et de conception de logiciels ;
– des frais d'acquisition des immobilisations non représentatifs d'une valeur vénale (droits de mutation, d'enregistrement, honoraires du notaire).

Ces charges peuvent être, au choix de l'entreprise :
– soit déduites intégralement la première année ;
– soit étalées sur 5 années au maximum par l'utilisation de la technique de l'amortissement linéaire. Les dotations doivent être constantes, de ce fait la première année n'est pas réduite au *prorata temporis*.

3. M. Launi et l'étalement des charges

M. Launi dirige une petite entreprise d'édition spécialisée dans la production de pochettes de travaux dirigés. Il engage son entreprise sur un marché nouveau pour elle : la production de petits ouvrages de révision.
Ces ouvrages ont l'avantage de dégager une marge commerciale intéressante. Ce marché étant actuellement en pleine expansion, M. Launi décide d'engager une campagne de publicité afin de faire connaître rapidement son nouveau produit. Coût de la campagne : 21 000 €.
Afin de ne pas faire supporter l'intégralité de cette dépense sur un exercice, M. Launi décide d'étaler cette campagne sur trois années. Les écritures correspondantes ont été passées.

Quelles sont les conséquences fiscales de l'étalement pratiqué par l'entreprise Launi ?

L'étalement de cette charge est conforme aux règles comptables, mais n'est pas admis au niveau fiscal. L'entreprise Launi doit, au titre de l'année où la charge a été étalée :

– déduire extra-comptablement la totalité de la charge, soit 21 000 € ;

– réintégrer l'amortissement pratiqué, soit 7 000 €.

Pour le calcul du résultat fiscal des deux exercices suivants, l'entreprise Launi devra réintégrer extra-comptablement l'amortissement pratiqué, soit 7 000 € par exercice.

Exercice 3

V. La déduction des primes d'assurances

1. Principe général

Les primes des contrats d'assurances souscrits pour garantir les risques :

– sur les éléments d'actif (incendie, dégâts des eaux, etc.),

– du fait de la responsabilité de l'entreprise (responsabilité civile, responsabilité décennale, etc.),

– liés à l'exploitation (non paiement de créances, grève, etc.), sont déductibles. En contrepartie, les indemnités reçues sont imposables.

2. L'assurance-vie

2.1. Contrats souscrits au profit de l'entreprise

a) Principe

L'administration fiscale assimile à des placements financiers, les contrats d'assurance-vie souscrits par l'entreprise à son profit, sur la tête de dirigeants ou de collaborateurs, et prévoyant le versement d'un capital (généralement forfaitaire) en cas de décès ou en fin de contrat.

En conséquence, les primes versées ne sont pas déductibles annuellement du résultat imposable.

L'indemnité versée au décès ou à l'expiration du contrat étant imposable, les primes versées antérieurement deviennent alors déductibles globalement (d'après l'article 13 du CGI, les dépenses effectuées en vue de l'acquisition d'un revenu sont déductibles du produit imposable).

b) Contrats « homme clé »

L' « homme clé » est une personne jouant un rôle déterminant dans la vie de l'entreprise (dirigeant, collaborateur). L'exploitant individuel ne peut pas bénéficier de cette qualification.

Les primes sont déductibles immédiatement, si le contrat d'assurance a pour objet de protéger l'entreprise contre les pertes d'exploitation liées à la disparition de « l'homme clé », quelles que soient les modalités d'indemnisation (capital, forfaitaire, etc.).

L'indemnité perçue est imposable.

2.2. Contrats souscrits au profit d'un organisme financier

Les organismes bancaires imposent fréquemment, parallèlement à l'obtention d'un prêt, la souscription d'un contrat d'assurance permettant le remboursement des sommes empruntées en cas de décès du dirigeant d'entreprise.

L'administration fiscale admet la déduction immédiate des primes versées. Si le contrat est souscrit volontairement par l'emprunteur, les primes ne sont pas déductibles immédiatement.

2.3. Contrats souscrits au profit du personnel

Ces contrats, souscrits principalement au profit des dirigeants ou des cadres de l'entreprise, sont considérés comme des avantages en nature complétant le salaire principal. Les primes sont en principe déductibles, sauf si le montant des sommes versées (salaires + avantages en nature) est exagéré.

Tableau de synthèse

	Contrat souscrit au profit de l'entreprise		Contrat souscrit au profit d'un organisme financier		Contrat souscrit au profit du personnel de l'entreprise
	Sur la tête d'un « homme clé »	Sur la tête de toute autre personne	Imposé par l'organisme	Souscrit librement	
Lors du versement de la prime	La prime est déductible	La prime n'est pas déductible	La prime est déductible	La prime n'est pas déductible	La prime est déductible. Elle a le caractère d'un complément de salaire
À l'échéance du contrat ou au décès de l'assuré	(1)	(1) Déduction globale des primes versées	(1)	(2) Déduction globale des primes versées	(3)

(1) L'indemnité perçue en fin de contrat est imposable avec les bénéfices de l'entreprise.

(2) L'entreprise peut opter pour un étalement sur 5 ans du profit résultant de l'annulation de la dette, en cas de décès de l'assuré ; elle devra alors échelonner la reprise de ses primes par parts égales sur 5 ans.

(3) Pas d'incidence sur les comptes de l'entreprise.

3. M. Miru : guide rouge et chef cuisinier

M. Miru exploite un restaurant depuis plusieurs années. Sa cuisine est appréciée, mais M. Miru rêve de faire figurer son restaurant dans le guide rouge. Pour parvenir à ses fins, il embauche un chef confirmé, Dimitry Kalachini. Cette embauche lui ouvre, au bout de quelques années, les portes du guide tant convoité.

Conscient que le succès de son exploitation repose sur la qualité de son personnel, M. Miru a souscrit depuis quelques années plusieurs contrats d'assurance-vie :

• Deux contrats d'assurance-vie sur la tête de son chef, Dimitry Kalachini, qui est considéré comme un « homme clé » pour l'entreprise :

– le premier contrat est souscrit au bénéfice de l'entreprise ; montant de la prime annuelle : 2 200 € ;

– le second, au bénéfice de la famille de M. Dimitry Kalachini ; montant de la prime annuelle : 1 300 €.

• Un contrat d'assurance-vie sur la tête de son sommelier, M. Pichon. Bien que donnant entièrement satisfaction, la disparition de M. Pichon ne mettrait pas en péril le restaurant. Il ne bénéficie pas de la qualité « d'homme clé ».

M. Pichon est décédé subitement au début de l'exercice, la compagnie d'assurance verse à l'entreprise le capital prévu lors de la signature du contrat, soit 400 000 €.

M. Miru souhaite connaître le régime fiscal de ces différentes opérations.

• Contrats d'assurance-vie sur la tête de M. Dimitry Kalachini

La prime relative au premier contrat est déductible immédiatement, car Dimitry est considéré comme un « homme clé »

En ce qui concerne le second contrat, la prime est assimilée à un avantage en nature (imposable au titre de l'impôt sur le revenu par Dimitry, voir tome 2), elle est également déductible.

• Contrat d'assurance-vie sur la tête de M. Pichon

Ce type de contrat est assimilé par l'administration à un placement financier, en conséquence, les primes annuelles ne sont pas déductibles en cours de contrat.

La prime de 400 000 €, perçue par l'entreprise au décès de M. Pichon, est imposable, ce qui entraîne une déduction globale des primes versées.

Exercice 4

VI. Les modalités de déduction des charges de personnel

1. Principe

Les rémunérations (salaires, appointements, primes diverses, avantages en nature, etc.) ainsi que les charges sociales correspondantes, versées au personnel salarié, sont normalement déductibles sous réserve :

– qu'elles correspondent à un travail effectif ;

– que leur montant ne soit pas excessif par rapport au service rendu.

2. La rémunération de l'exploitant et de sa famille

a) Rémunération de l'exploitant

L'exploitant est rémunéré par le bénéfice réalisé par son entreprise. Si sa rémunération est comptabilisée dans un compte de charge (644 « Rémunérations de l'exploitant »), la somme comptabilisée doit être réintégrée extra-comptablement.

b) Rémunération du conjoint de l'exploitant

Les différents cas sont résumés dans le schéma page suivante.

c) Rémunération de la famille de l'exploitant

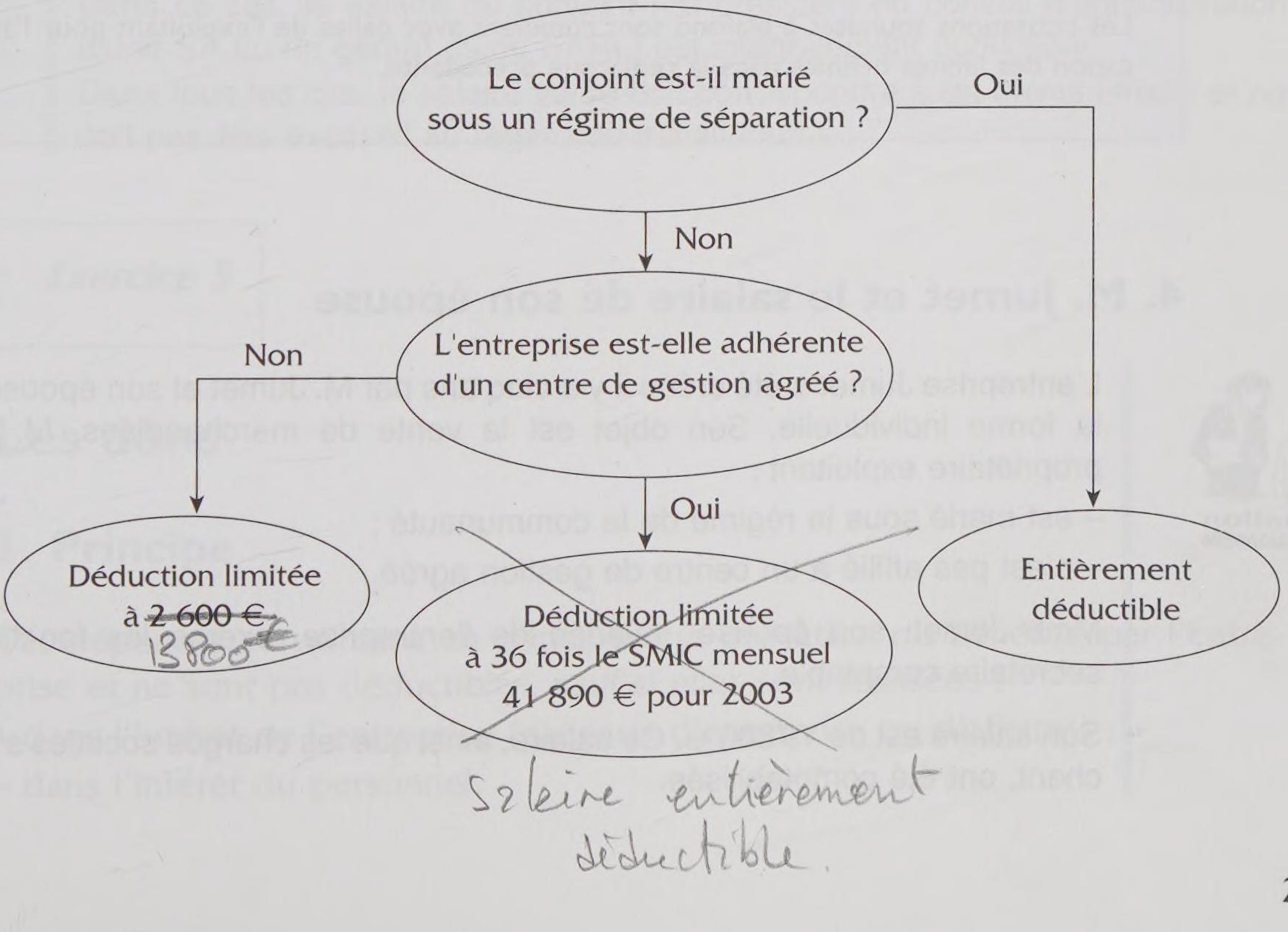
Les rémunérations des enfants mineurs ou majeurs et autres membres de la famille sont déductibles si les salaires correspondent à un travail effectif et ne sont pas exagérés dans leurs montants.

3. Les charges sociales

3.1. Charges sociales rattachées aux salaires du personnel

Les cotisations sociales obligatoires ou complémentaires, rattachées aux salaires du personnel de l'entreprise, sont en principe déductibles.
Les assurances privées ou mutuelles souscrites par le salarié ne sont pas déductibles.

La déductibilité de la rémunération du conjoint de l'exploitant



3.2. Charges sociales de l'exploitant

L'exploitant peut déduire :

• sans limite : les cotisations aux régimes obligatoires d'assurance maladie, maternité, allocations familiales et invalidité-décès ;

• dans les limites définies par la remarque précédente :

– les cotisations au régime d'assurance vieillesse obligatoire ;

– les primes versées volontairement dans le cadre d'assurances groupes, ou à des organismes de Sécurité sociale, destinées à assurer une couverture complémentaire à l'exploitant individuel (maladie, invalidité, décès, retraite, perte d'emploi).

3.3. Charges sociales du conjoint de l'exploitant

Les charges sociales calculées sur le salaire du conjoint sont déductibles normalement dans leur intégralité et non pas limitées à la fraction du salaire déductible.

Conjoint collaborateur

Le conjoint collaborateur participe à l'activité professionnelle de l'entreprise individuelle sans être rémunéré. S'il est assujetti volontairement aux régimes sociaux obligatoires ou facultatifs (de même nature que ceux de l'exploitant individuel), l'entreprise pourra déduire, dans les mêmes limites que l'exploitant, les cotisations comptabilisées par l'entreprise.

Les cotisations soumises à plafond sont cumulées avec celles de l'exploitant pour l'application des limites définies dans la remarque précédente.

4. M. Jumet et le salaire de son épouse

Situation professionnelle

L'entreprise Jumet a été créée il y a cinq ans par M. Jumet et son épouse, sous la forme individuelle. Son objet est la vente de marchandises. M. Jumet, propriétaire exploitant :

– est marié sous le régime de la communauté ;

– n'est pas affilié à un centre de gestion agréé.

Mme Jumet, son épouse, salariée de l'entreprise, exerce les fonctions de secrétaire comptable.

Son salaire est de 19 800 €. Ce salaire, ainsi que les charges sociales s'y rattachant, ont été comptabilisés.

Indiquez à M. Jumet quel traitement fiscal appliquer aux salaires et charges sociales enregistrés au titre de la rémunération de son épouse. Quels conseils pouvez-vous donner à M. Jumet quant au traitement fiscal du salaire de son épouse ?

• ***Traitement fiscal***

Mme Jumet est mariée sous un régime de communauté. L'entreprise individuelle n'étant pas adhérente à un centre de gestion agréé, la rémunération n'est déductible qu'à hauteur de 2 600 €. L'entreprise doit réintégrer extra-comptablement 17 200 €.

Les charges sociales calculées sur le salaire du conjoint sont déductibles dans leur intégralité et non pas limitées à la fraction du salaire déductible.

• ***Autre traitement fiscal du salaire de l'épouse salariée***

La déductibilité du salaire du conjoint salarié (limitée ici à 2 600 €) peut être améliorée :

1) Par l'adhésion à un centre de gestion agréé (avec le même régime matrimonial de communauté).

La déductibilité mensuelle est limitée à 3 fois le SMIC, donc pour une année, à 36 fois le SMIC mensuel. Dans le cas présent, l'intégralité du salaire de Mme Jumet serait déductible.

2) Par un choix matrimonial différent.

Le régime de la séparation de biens permet la déductibilité intégrale du salaire du conjoint (mais il suppose une procédure de changement de régime matrimonial).

3) Par la transformation de l'entreprise individuelle en société soumise à l'IS.
Dans ce cas, le salaire du conjoint (du président du conseil d'administration d'une SA ou du gérant d'une SARL) est intégralement déductible.
Dans tous les cas, le salaire versé doit correspondre à un travail effectif et ne doit pas être excessif au regard du travail fourni.

Exercice 5

VII. Les dons

I. Principe

Ces dépenses constituent en principe une utilisation du bénéfice par l'entreprise et ne sont pas déductibles, sauf si elles sont réalisées :
– dans l'intérêt de l'entreprise (cadeaux d'entreprise ou d'affaires) ;
– dans l'intérêt du personnel.

Bien que non déductibles du bénéfice imposable, certaines dépenses de mécénat ouvrent droit à des réductions d'impôt.

Dons ouvrant droit à une réduction d'impôt (applicable pour les versements effectués à compter du 01 janvier 2003)

Les dons versés à divers organismes permettent aux entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés de bénéficier d'une réduction d'impôt.

• Organismes bénéficiaires des dons

Ouvrent droit à une réduction d'impôt les versements effectués par les entreprises au profit :
– d'œuvres et d'organismes d'inrérêt général participant à la mise en œuvre du patrimoine culturel, à la défense de l'environnement naturel, à la diffusion de la langue française, des connaissances scientifiques françaises ;
– d'organismes publics ou privés agréés de recherche :
– des fondations ou associations d'intérêt général reconnues d'utilité publique présentant les caractères des œuvres et des organismes cités ci-dessus ;
– des fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées bénéficiant de l'appellation « musées de France » qui sont autorisées à recevoir des dons et des legs ;
– des établissements d'enseignements supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés à but non lucratif agréés ;
– d'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale l'organisation de festivals ayant pour objet la présentation au publics d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, à la condition que les versements soient affectés à cette activité ;
– des organismes agréés ayant pour objet le financement des PME.

• Plafond de déduction

Les versements sont pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires HT, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Si la limite est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à une réduction d'impôt au titre des 5 exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices en respectant toujours la limite des 5 pour mille.

• Calcul de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt déduite de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal de l'exploitant est égale à 60 % du montant des versements effectués au titre du mécénat (voir point précédent), pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires hors TVA.

La réduction d'impôt est imputée sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des cinq années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée.
L'exploitant a le choix entre deux modalités :
– soit une réduction de l'impôt sur le revenu au titre du mécénat pratiqué dans le cadre de son entreprise (voir tome 2 chapitre 10) ;
– soit une réduction de l'impôt sur le revenu au titre de son foyer fiscal, (application des règles concernant les particuliers, voir tome 2 chapitre 10).
Pour les sociétés soumises à l'IS (voir tome 2 chapitre 5)

2. M. Puerra, donateur

M. Peurra est commerçant, son affaire est prospère, comme le confirment les chiffres d'affaires réalisés :

2003 : 1 020 000 €
2004 : 900 000 €
2005 : 1 400 000 €
2006 : 1 500 000 €
2007 : 1 300 000 €

Divers organismes sollicitent son entreprise. Mais il limite ses versements à la fondation de France auprès de laquelle il a réalisé les dons suivants.

2003 : 6 000 €
2004 : 7 200 €
2005 : 4 000 €
2006 : 8 000 €
2007 : 4 000 €

Déterminer le montant des dons ouvrant droit à la réduction d'impôt, et déterminer le montant de la réduction d'impôt sur le revenu à laquelle peut prétendre M.Puerra. On retiendra comme hypothèse que le montant de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal Puerra est supérieur à la réduction d'impôt.

Le tableau page suivante répond aux interrogations de M.Puerra.

Années	Chiffre d'affaires	Plafond de déduction	Dons	Dons de l'année ouvrant droit à une réduction d'impôt	Dons reportés	Dons des années antérieures ouvrant droit à une réduction d'impôt	Dons pris en compte pour la réduction d'impôt de l'année	Réduction d'impôt
2003	1 020 000	5 100	6 000	5 100	900		5 100	3 060
2004	900 000	4 500	7 200	4 500	2 700		4 500	2 700
2005	1 400 000	7 000	4 000	4 000		900 (2003) 2 100 (2004)	7 000	4 200
2006	1 500 000	7 500	8 000	7 500	500		7 500	4 500
2007	1 300 000	6 500	4 000	4 000		600 (2004) 500 (2006)	5 100	3 060

Exercices 6, 7 et 8

EXERCICES

1. Entreprise Werber : conditions de déductibilité

Vous êtes le comptable de l'entreprise Werber, installée à Mertzwiller dans le Bas-Rhin. Cette scierie est une entreprise individuelle. Lors des travaux d'inventaire, plusieurs comptes de charges sont étudiés car ils sont susceptibles de donner lieu à des réintégrations lors de l'établissement du résultat fiscal. Sur la liste que vous avez établie, se trouvent notamment les trois postes suivants :

***1)* Poste locations**

– Location de camion pour assurer une livraison dans le cadre de l'exploitation : 1 098 € HT. OUI

– Location d'un yacht pendant une semaine pour récompenser le commercial vainqueur du concours annuel des vendeurs : 9 500 €. NON

– Location d'une salle pour organiser l'anniversaire des 18 ans de la fille du chef d'entreprise : 200 € HT. NON

– Location annuelle d'une photocopieuse pour le secrétariat de direction : 1 650 € HT. OUI

***2)* Poste entretien et réparation**

– Factures de l'entreprise de nettoyage : 3 200 €. OUI

– Facture de réparation du toit du chalet que M. Werber possède dans les Vosges et où séjournent de nombreux clients : 860 € HT. NON

– Facture d'un garagiste pour l'échange standard d'un moteur (celui-ci est sans influence sur la durée de vie ou la valeur de l'immobilisation) : 3 450 € HT. NON

– Facture pour la mise à jour du logiciel de gestion de la paie : 200 € HT. OUI

***3)* Poste charges exceptionnelles sur opérations de gestion**

– Amendes pour excès de vitesse et stationnement interdit : 1 350 €. NON

Vous avez aussi noté qu'une facture d'achat de matières premières d'un montant de 5 200 € HT a été égarée. NON

QUESTION

Déterminez si ces charges sont déductibles et justifiez vos propositions.

2. Entreprise Leroy : la déductibilité des opérations courantes

L'entreprise individuelle Leroy a réalisé un bénéfice comptable de 22 258 € pour l'exercice N.

M. Leroy vous consulte, en tant que conseiller fiscal, sur la déductibilité de certaines charges pour la détermination du résultat fiscal.

L'entreprise n'est pas adhérente d'un centre de gestion agréé. Le chiffre d'affaires de l'exercice s'élève à 587 924 € HT. L'entreprise est soumise au régime simplifié d'imposition.

1) Autres charges externes

L'entreprise a comptabilisé parmi les charges d'exploitation :

– 1 525 € d'entretien pour le jardin privé de M. Leroy ;

– 110 € de fleurs pour la décoration du salon de réception de l'entreprise ;

– 1 550 € pour l'échange standard du système de freinage de la camionnette de livraison (la camionnette a été acquise il y a 3 ans et n'est pas encore totalement amortie) ;

– 275 € de cadeaux, achetés pour les enfants du personnel à l'occasion des fêtes de Noël ;

– 885 € de frais de réception des principaux clients, à l'occasion de la présentation d'un nouveau produit ;

– 229 € d'acquisition de mobilier de bureau ;

– 763 €, par chèque, de frais de déplacement de M. Leroy qui est parti prospecter en Auvergne.

2) Impôts et taxes

Le comptable a enregistré dans les comptes correspondants :

– le règlement de l'impôt sur le revenu de M. Leroy, qui s'élève à 2 379 € ;

– une majoration de 130 € pour paiement tardif d'un acompte de TVA ;

– un rappel d'impôt de 380 €, lié à une erreur d'assiette sur la taxe d'apprentissage.

3) Charges financières

On relève dans les comptes financiers :

– 1 356 € d'intérêts versés à un confrère de M. Leroy, qui a prêté de l'argent à l'entreprise pour surmonter des difficultés de trésorerie passagères ;

– 2 100 € d'intérêts sur un emprunt à long terme inscrit au bilan.

De plus, l'étude du bilan montre que le compte « 476 - Écart de conversion actif » a un solde de 450 €.

QUESTION

Indiquez le statut fiscal de chacune des opérations ci-dessus et si elles doivent donner lieu à une correction extra-comptable.

3. Entreprise Technocomp : exercice d'imputation

L'entreprise Technocomp est spécialisée dans la maintenance de matériel informatique. Vous êtes employé(e) comme chef comptable dans cette entreprise et, comme chaque année après la fin de l'exercice, vous supervisez les travaux de clôture des comptes. Vous travaillez sur les régularisations des comptes de charges et les corrections extra-comptables qu'elles peuvent impliquer. Après l'analyse des différents comptes de charges, quelques points restent à étudier :

1) Du papier, acheté en décembre, n'a pas été consommé à la date de l'inventaire (il n'est pas tenu de fiche de stock). Valeur du papier non consommé : 160 €.

2) L'entreprise a lancé une campagne publicitaire au mois de septembre. Coût de la campagne : 10 764 € TTC. Elle a décidé d'étaler cette charge sur 3 ans.

3) Une redevance annuelle de crédit-bail pour du matériel informatique est payée à terme échu le 1er mars, montant : 2 750 € HT.

4) La prime d'assurance multirisque (la période de couverture correspond à l'exercice) s'est élevée à 895 €.

5) L'entreprise vient d'acquérir un deuxième local commercial. Les frais de mutation et d'actes se sont élevés à 1 120 €. L'entreprise a décidé d'étaler cette charge sur 2 ans.

6) Les travaux d'installation de ce local se sont élevés à 29 900 € TTC. L'entreprise a décidé d'étaler cette charge sur 5 ans.

QUESTION

Procédez aux régularisations comptables et aux corrections extra-comptables nécessaires.

4. Entreprise Di Méco : primes d'assurance

M. Di Méco dirige une entreprise individuelle. Il a souscrit divers contrats d'assurance, ce qui a entraîné le règlement des primes suivantes. Toutes les primes concernant les contrats évoqués ci-dessous sont réglées le 2 janvier de chaque année.

Contrats	**Primes versés le 02/01/N**
• Assurance dégâts des eaux :	2 560 €
• Assurance incendie :	3 800 €
• Assurance contre les créances impayées :	6 800 €
• Assurance-vie sur la tête de M. Di Méco (ce contrat a été imposé par la BNP pour garantir un emprunt, contracté dans le cadre d'un nouvel investissement réalisé par l'entreprise) :	4 800 €
• Assurance-vie sur la tête de M. Di Méco	
– au bénéfice de l'entreprise :	2 600 €
– au bénéfice de la famille de M. Di Méco :	3 500 €
• Assurance-vie sur la tête de M. Bunier, directeur de production. M. Bunier, salarié de l'entreprise, peut être considéré comme un « homme clé ». Le contrat a été souscrit en respectant toutes les conditions pour bénéficier des avantages attachés à la notion d'« homme clé ». Le contrat est souscrit au profit de l'entreprise :	4 300 €

Toutes les primes versées ont été comptabilisées en charges.

QUESTIONS

1) Indiquez si les primes d'assurance comptabilisées sont déductibles ou non, en justifiant votre choix.
2) Indiquez les conséquences fiscales d'un éventuel décès de M. Di Méco au cours de l'année N.
3) Indiquez les conséquences fiscales d'un éventuel décès de M. Bunier au cours de l'année N.

5. Entreprise Granjean : charges de personnel

L'entreprise Granjean est une entreprise familiale qui est dirigée par M. Granjean. Elle emploie aussi son épouse, son fils, ainsi que 20 salariés. L'entreprise a sous-traité sa comptabilité à un cabinet comptable et elle n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé. L'étude des charges de personnel est assez délicate. Le travail

est donc préparé par un collaborateur, mais vérifié par un expert-comptable. Pour cet exercice, les données trouvées dans les comptes de la comptabilité sont les suivantes :

1) Compte 641 :
- Rémunération brute des 20 salariés : 450 000 €.
- Rémunération brute de Mme Granjean : 11 500 €.
- Rémunération brute de M. Granjean fils : 15 000 €.

2) Compte 644 : les prélèvements de M. Granjean, soit 40 000 €.
De plus, M. Granjean s'est octroyé une prime spéciale, suite à une tournée de prospection fructueuse dans les pays de l'Est : 4 000 €.

3) Compte 645 : les charges de Sécurité sociale et de prévoyance pour l'ensemble des salariés se sont élevées à 130 000 €, dont 3 000 € pour Mme Granjean.

4) Compte 646 : les charges de Sécurité sociale et de prévoyance pour l'exploitant individuel se sont élevées à 1 220 €, dont 90 € pour une complémentaire maladie.

régime matrimonial : communauté légale, contrat assurance groupe

QUESTIONS

1) Indiquez le régime fiscal applicable aux rémunérations et aux charges sociales de l'entreprise Granjean.
2) Que pourriez-vous conseiller à M. Granjean ?
3) Sachant que M. Granjean avait déjà créé son entreprise lors de son mariage, qu'aurait-il pu faire pour réduire les charges réintégrées ?

6. Entreprise Cabrol : dons divers

.Com

Vous êtes collaborateur dans un cabinet comptable et vous préparez les liasses fiscales pour l'entreprise Cabrol, un de vos clients. Il s'agit d'une brasserie réalisant un chiffre d'affaires de 200 000 € HT et le bénéfice comptable s'élève à 23 630 €. L'examen des charges exceptionnelles a soulevé un certain nombre de problèmes concernant les dons effectués par l'entreprise. Les données sont les suivantes :

- Dons au personnel : 3 500 €.
- Dons à un ami qui se présente aux élections législatives : 1 000 €.
- Dons à divers organismes d'intérêt général :
  – don à la faculté Jean MONNET située à SCEAUX : 500 € ;
  – don à la Fondation de France (reconnue d'utilité publique) : 250 €.

Vous avez donc décidé de consulter l'expert-comptable, qui a pu répondre pour les deux premiers cas, mais se pose des questions en ce qui concerne les dons aux organismes d'intérêt général.

QUESTIONS

1) Il vous demande de faire une recherche documentaire au sujet de la déductibilité des dons aux organismes d'intérêt général et de lui transmettre un rapport (pour les conseils de présentation, voir chapitre 1, exercice 3).
2) Déterminez le montant des réintégrations à effectuer.

7. Entreprise Marion : analyse fiscale des charges – plus-values

M. Marion dirige une entreprise individuelle. Cette entreprise est spécialisée dans l'installation de cuisines intégrées et travaille également comme sous-traitante des revendeurs de grandes marques de cuisines. La femme de M. Marion tient le secrétariat et les deux fils travaillent avec leur père sur les chantiers.
Mme Marion vous demande comment établir la déclaration fiscale pour l'exercice qui se termine le 30/09/2003. Le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice s'élève à 731 755 € HT.

1) Mme Marion perçoit un salaire annuel de 22 105 €, correspondant à un travail effectif. Étant mariée sous un régime de communauté, elle désire savoir le montant maximum déductible de ce salaire.

2) M. Marion désire se constituer une retraite. Pour ce faire, il cotise au régime obligatoire et complémentaire d'allocation vieillesse des commerçants. Ces cotisations peuvent-elles constituer des charges déductibles pour l'entreprise ?

3) Les deux enfants de M. et Mme Marion perçoivent chacun un salaire annuel de 16 465 €. Ces salaires sont-ils déductibles, sachant que le plus jeune des enfants est mineur et vit encore au domicile familial ?

4) M. Marion a loué, pour les besoins de l'entreprise, un bateau de plaisance afin d'y inviter quelques gros clients.

5) Au cours de l'exercice, on a procédé à la réfection du toit de l'entreprise. Mme Marion vient de recevoir la facture :

Frais de réfection :	25 200,00 €
TVA (19,60 %) :	4 939,20 €
Net à payer :	30 139,20 €

Elle aimerait savoir si cette réparation doit être analysée comme une charge ou comme une immobilisation.

6) À l'actif du bilan de l'entreprise, figurait un appartement qui servait, il y a quelques années, de résidence à la famille Marion. Après la construction du pavillon familial, ce logement est resté vide.

7) Pour le mariage de leur fils aîné, M. et Mme Marion décident de lui offrir cet appartement. La donation est faite devant notaire. L'appartement ne figurera plus au bilan. Le notaire l'a évalué à 145 741 €. Il avait été acquis 38 417 € il y a plus de 20 ans et est entièrement amorti.

Le notaire a parlé à Mme Marion d'imposition au régime des plus-values. Mme Marion pense en être exonérée. Qui a raison ?

8) Mme Marion est une militante politique très active. Pour les élections municipales, elle a fait don de 580 € par chèque, sur le compte de l'entreprise, au candidat qu'elle soutient. Ce don, qui est inscrit dans les comptes de l'entreprise, est-il déductible ?

9) M. Marion a souscrit le 08/06/2003 un prêt pour l'agrandissement de ses bureaux. Sa banque lui a imposé la souscription sur sa tête d'un contrat d'assurance-vie. Les primes sont-elles déductibles immédiatement ?

10) M. Marion a acheté, pour les fêtes de fin des d'années, une centaine de petits briquets, dont la valeur unitaire est de 3,50 € HT. Cette charge est-elle déductible ?

NB : l'entreprise est adhérente à un centre de gestion agréé.

QUESTION

Après avoir répondu aux questions posées au fil des différentes situations décrites ci-dessus, indiquez le régime fiscal applicable à chacune des opérations correspondantes, en détaillant les différentes solutions possibles le cas échéant.

8. Cas Bernard : charges – cessions

L'entreprise individuelle Bernard dégage, au titre de l'exercice 2004, un bénéfice comptable de 142 000 €. Toutes les opérations ont été enregistrées conformément au Plan comptable.

Certaines opérations réalisées au cours de l'exercice entraînent des rectifications extra-comptables.

1) L'entreprise Bernard a lancé, au cours de l'exercice, une campagne de publicité d'un montant de 36 000 € HT. M. Bernard considère qu'il est nécessaire d'étaler cette charge sur 3 années. Le comptable a passé les écritures correspondantes.

2) L'entreprise Bernard a cédé à d'autres utilisateurs les biens suivants au cours de l'exercice :

Éléments d'origine	Valeur d'acquisition	Date	Durée et mode d'amortissement	Date de cession	Prix de cession
Voiture *Safrane*	31 200 € TTC	01/06/2002	5 ans linéaire	01/04/2004	18 000 €
Machine-outil	38 000 € HT	01/01/2000	5 ans dégressif	12/06/2004	5 000 € HT

3) L'entreprise a perçu, au cours de l'exercice, 13 600 € de loyers, provenant de la location d'appartements non inscrits à l'actif du bilan.

4) M. Bernard a souscrit une prime d'assurance-vie au profit de l'entreprise ; il n'a pas le statut d'« homme clé ». Cotisation annuelle : 1 200 €.

5) Mme Bernard travaille avec son mari. M. et Mme Bernard sont mariés sans contrat. Elle a perçu, au cours de l'exercice, 22 400 €.

6) Ils occupent un appartement inscrit au bilan de l'entreprise, dont la valeur locative est de 11 850 €.

7) L'entreprise a dégagé au cours des exercices précédents :
– en 2003 : une plus-value nette à court terme s'élevant à 56 100 € ;
– en 2001 : une plus-value nette à court terme s'élevant à 12 000 €, une moins-value à long terme de 50 000 € qui n'a pu être imputée à ce jour.

L'entreprise profite de toutes les possibilités d'étalement offertes.

QUESTION

Établissez le résultat fiscal de l'entreprise.

Chapitre 13

LA DÉDUCTIBILITÉ DES AMORTISSEMENTS ET DES PROVISIONS

Les amortissements et les provisions sont définis par le droit comptable (décret comptable, Plan comptable général). Leur comptabilisation constitue une obligation édictée par le Code de commerce et le droit comptable, qui visent à la présentation de comptes annuels sincères donnant une image fidèle de l'entreprise.
Le droit fiscal, pour sa part, fixe des conditions à la déductibilité de ces charges dont le contrôle est d'autant plus nécessaire qu'il s'agit de charges non décaissées et dont le calcul résulte le plus souvent de décisions de gestion de l'entrepreneur. Par ailleurs, le droit fiscal ouvre des opportunités de gestion fiscale intéressantes pour l'entreprise, en particulier dans le cas des amortissements exceptionnels dont peuvent bénéficier certains investissements.

I. Le régime fiscal des amortissements
II. Faut-il amortir en période déficitaire ?
III. L'amortissement exceptionnel
IV. Le régime fiscal des provisions

I. Le régime fiscal des amortissements

1. Principes

a) L'amortissement est une obligation prescrite par le Code de commerce (art. L 123-18)

« Pour les éléments d'actif immobilisé, les valeurs retenues à l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement. Si la valeur d'un élément d'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière serait ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice que la dépréciation soit définitive ou non. »

b) L'amortissement pour dépréciation est défini par le décret comptable du 29/11/1983

« La dépréciation des immobilisations [...] est constatée par l'amortissement.
Celui-ci consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement.
Toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien justifie la révision du plan en cours d'exécution. »

c) Le Plan comptable général définit ainsi l'amortissement (d'après l'art. 322.1 nouveau)

• L'amortissement d'un actif est la répartition systèmatique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

• L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque son usage attendu est limité dans le temps du fait notamment :

– de l'usure physique (par l'usage ou par le temps)

– de l'évolution technique (obsolescence)

– de règles juridiques (durée de protection).

• Si plusieurs critères sont applicables, il convient de retenir celui qui aboutit à la durée d'utilisation la plus courte.

• L'amortissement correspond à la consommation par l'entreprise des avantages économiques attendus de l'actif.

d) Du point de vue fiscal, l'amortissement constitue pour l'entreprise une obligation exprimée par l'article 39 B du CGI

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

2. Conséquences

a) Les immobilisations amortissables

Il résulte des textes précédents que seules sont amortissables les immobilisations : qui appartiennent à l'entreprise (les biens pris en location sont exclus) ;

Lorsque la durée d'utilisation d'une immobilisation n'est pas déterminable, l'immobilisation n'est pas amortissable (cas des terrains par exemple).

Les biens qui ne constituent pas des immobilisations ne sont pas amortissables.

b) Les obligations comptables

L'entreprise est tenue de comptabiliser à la clôture de chaque exercice, pour chaque immobilisation amortissable, un amortissement conforme à la consommation des avantages économiques attendus de l'immobilisation. Sauf cas particulier, cet amortissement a été déterminé par le plan d'amortissement prévisionnel que l'entreprise a établi lors de l'entrée de l'immobilisation dans l'actif et qui définit une durée prévue d'utilisation et le mode d'amortissement retenu.

L'étude comptable de l'amortissement ne sera pas reprise ici.

c) Les obligations fiscales

Du point de vue fiscal, la dépréciation des éléments de l'actif immobilisé constitue pour l'entreprise une perte de valeur que l'exploitant doit compenser en prélevant l'amortissement correspondant sur le résultat.

L'amortissement doit être comptabilisé pour un montant tel que le cumul des amortissements pratiqués à la clôture de chaque exercice soit au moins égal à l'amortissement linéaire.

À défaut du respect du minimum ainsi défini, la déductibilité de l'amortissement est définitivement perdue.

Remarque

L'entreprise a donc la possibilité de différer certains amortissements, si la règle de l'amortissement minimum est respectée. Ces « amortissements régulière-

ment différés » résultent d'une décision de gestion et permettent d'alléger les charges d'un exercice faiblement bénéficiaire. Cette disposition ne peut jouer en pratique que pour des immobilisations amorties selon le système dégressif.

3. Les conditions de déduction

Les amortissements ne sont admis parmi les charges déductibles qu'à quatre conditions.

Conditions	Commentaires
1. Les amortissements ne doivent être pratiqués que sur les éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation.	Sont exclus : • les biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire (biens loués ou en crédit-bail) ; • les biens non immobilisés (les stocks par exemple) ; • les biens qui ne se déprécient pas du fait du temps, de l'usage, du changement des techniques ou du fait de toute autre cause (terrains, fonds de commerce, immobilisations financières, par exemple).
2. Les amortissements doivent correspondre à la dépréciation effective subie.	Calculés selon le mode linéaire ou dégressif, ils doivent correspondre à la dépréciation économique. Les amortissements exagérés par rapport aux conditions de l'exploitation ne sont pas déductibles. Le cumul des amortissements ne peut excéder la valeur d'origine.
3. Les amortissements doivent être effectivement constatés en comptabilité.	C'est une condition de forme (ils doivent être comptabilisés en charges par le compte de dotations). Les amortissements irrégulièrement différés (qui ne respectent pas l'amortissement minimum) ne pourront plus être déduits (ce point n'est pas traité dans cet ouvrage car il ne figure pas au programme du BTS).
4. Les amortissements ne doivent pas être exclus des charges déductibles par une disposition fiscale spécifique.	Sont exclus : • les amortissements des biens somptuaires ; • la fraction non déductible des amortissements des voitures de tourisme. Certains amortissements sont réglementés : les biens donnés en location ou les biens acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail, par exemple.

Remarque

La déduction de l'amortissement des véhicules de tourisme appartenant à l'entreprise est limitée à la fraction du prix d'acquisition TVA comprise inférieure ou égale à :

• 18 300 € pour les véhicules mis en circulation à partir du 01/11/1996 ;

• 15 244,90 € pour les véhicules mis en circulation entre le 01/11/1993 et le 31/10/1996 ;

• 9 909,19 € pour les véhicules mis en circulation avant cette date.

La base amortissable comprend tous les équipements et accessoires livrés avec la voiture, sauf les radios téléphones qui font l'objet d'un amortissement séparé.

4. Les modes d'amortissement

4.1. Il existe deux modes d'amortissement dont les caractéristiques sont présentées de façon synthétique dans le tableau ci-dessous

	Amortissement linéaire	Amortissement dégressif
Caractère	Minimum obligatoire (article 39 B du CGI)	Facultatif mais réservé à certaines immobilisations
Annuité	Constante	Dégressive
Base de calcul de la première annuité	Valeur d'origine hors TVA déductible	Valeur d'origine hors TVA déductible
Date de départ de la première annuité	Date de mise en service	Premier jour du mois d'acquisition
Base de calcul des annuités suivantes	Valeur d'origine	Valeur comptable nette
Mode de calcul des annuités partielles	Par jour (par convention 1 année = 360 jours et un mois = 30 jours)	Par mois entier
Durée d'amortissement	Durées en usage dans la profession et dépendant des conditions d'exploitation	Durées en usage dans la profession et dépendant des conditions d'exploitation
Taux	Taux = 100/durée d'utilisation	Taux dégressif = taux linéaire × coefficient dégressif
Dernière annuité en cas de cession	*Prorata temporis* calculée jusqu'au jour de la cession	Calculée en mois entiers compte non tenu du mois de cession

Remarque

Pour les dernières annuités en amortissement dégressif, l'annuité est égale au quotient de la valeur comptable nette par le nombre d'années restant à courir, lorsque cela permet de dégager une annuité supérieure à l'annuité dégressive théorique.

4.2. Les taux usuels d'amortissement

Bâtiments commerciaux	2 à 5 %	Automobiles et matériel roulant	20 à 25 %
Bâtiments industriels	5 %	Matériel de bureau	10 à 20 %
Immeubles à usage de bureaux	4 %	Matériel informatique	20 % à 33,1/3 %
		Mobilier	10 %
Matériel	10 à 15 %	Agencements et installations	5 à 10 %
Outillage	10 à 20 %		
Brevets	20 %	Logiciels	20 % à 33,1/3 %

Remarques

Il est possible de retenir des durées d'utilisation différentes pour tenir compte des conditions d'exploitation de l'entreprise (l'administration fiscale admet une variation de + ou – 20 % sans justification).

Les petits matériels de bureau, logiciels ou matériel et outillage de faible valeur (prix hors taxe unitaire inférieur ou égal à 500 €) peuvent être comptabilisés en charges (ce qui est l'intérêt de l'entreprise). S'ils sont toutefois immobilisés, ils doivent alors être amortis.

4.3. Les bases de calcul

La base de l'amortissement est constituée par la valeur d'origine des immobilisations. Cette valeur est définie comme suit :

Mode d'acquisition des immobilisations	Valeur d'origine
À titre onéreux	Prix d'achat + frais accessoires (frais de transport, d'assurance, de douanes et d'installation) hors TVA déductible.
À titre gratuit	Valeur vénale
Apport à l'entreprise	Valeur d'apport
Créée par l'entreprise	Coût de production (les charges financières sont toujours exclues)

4.4. Les biens pouvant bénéficier de l'amortissement dégressif

Le Code général des impôts définit une **liste limitative** de biens, acquis ou produits, pouvant bénéficier de l'amortissement dégressif. Ce sont :

- les matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport (sauf les véhicules dont la charge utile est inférieure à 2 tonnes) ;
- les installations productrices de chaleur, de vapeur ou d'énergie ;
- les installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;
- les installations de sécurité et les installations à caractère médico-social ;
- les installations de magasinage, de manutention ou de stockage (sauf les locaux servant à l'exercice de la profession) ;
- les matériels et outillages destinés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;
- les immeubles et matériels des entreprises hôtelières ;
- les bâtiments industriels dont la durée d'utilisation n'est pas supérieure à 15 ans ;
- les équipements informatiques et les machines de bureau (sauf les machines à écrire mécaniques).

Toutefois, même s'ils figurent sur cette liste, les biens acquis d'occasion, ainsi que ceux dont la durée d'utilisation est inférieure à 3 ans, sont exclus du bénéfice de l'amortissement dégressif.

4.5. Les coefficients de l'amortissement dégressif

Durée de vie probable du bien	Coefficients dégressifs	
	Jusqu'au 31/12/2000	À compter du 01/01/2001
3 et 4 ans	1,5	1,25
5 et 6 ans	2	1,75
Plus de 6 ans	2,5	2,25

Les coefficients peuvent être magorés ou minorés suivant des dispositions conjoncturelles.

C'est le cas :

- pour les matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique, acquis ou fabriqués à compter du 01/01/2004 pour lesquels les coefficients sont fixés à 1,5 ; 2 et 2,5 selon leur durée d'utilisation.
- pour lesquels les biens acquis ou fabriqués entre le 1er février 1996 et le 31 janvier 1997, les coefficients applicables sont respectivement de 2,5 ; 3 et 3,5 (cette majoration conjoncturelle était destinée à soutenir l'investissement).

Les coefficients restent applicables durant toute la durée de détention du bien.

5. Les propositions d'amortissements du dossier Voltaire

ituation
ofessionnelle

M. Maire dirige un cabinet d'expertise comptable. L'entreprise individuelle Voltaire est un de ses clients. La lettre de mission qui précise l'étendue des interventions de M. Maire auprès de cette entreprise, indique que la tenue des comptes est effectuée en interne par le comptable de l'entreprise Voltaire. M. Maire est chargé de la préparation des déclarations fiscales et de la révision des comptes.

À l'occasion de sa visite chez son client, M. Maire relève dans la comptabilité les éléments suivants :

1) L'entreprise Voltaire a réalisé elle-même la construction d'un dépôt annexe qui a été achevé le 1er mai dernier et mis en service le 1er septembre.

Le coût de revient de cette immobilisation s'établit comme suit :

Terrain :	24 000 €
Constructions :	90 000 €
Honoraires d'architecte :	16 000 €

Durée d'utilisation prévue : 25 ans, amortissement linéaire.

La dotation aux amortissements enregistrée en comptabilité au 31/12 s'élève à 5 360 €.

2) Un véhicule Renault Safrane a été acquis neuf pour 30 000 € TTC le 16 novembre dernier.

Un amortissement dégressif de 1 750 € a été comptabilisé. Le plan d'amortissement prévoit une utilisation sur une durée de 5 ans.

3) L'entreprise Voltaire a acquis le 1er mars un mobilier de bureau pour une valeur hors taxes de 1 300 €, qui a été comptabilisée en charges.

4) Un matériel industriel d'une valeur d'origine de 100 000 € a été acquis il y a 2 ans et six mois.

Le plan d'amortissement prévoit une durée d'utilisation de 5 ans et un coefficient dégressif de 1,75.

Or, les conditions d'exploitation de ce matériel ont été beaucoup plus intenses que prévu. Le matériel se révèle complètement usagé et devra être remplacé au plus vite.

Le comptable a passé une annuité d'amortissement conforme au plan prévisionnel d'amortissement.

Quels sont les contrôles que doit réaliser l'expert-comptable ?

La mission confiée à M. Maire, expert-comptable, doit le conduire à formuler les observations suivantes :

1) Concernant la construction

La base amortissable de la construction s'établit à :

– coût de la construction :	90 000 €
– honoraires de l'architecte :	16 000 €
– coût de revient amortissable :	106 000 €

La valeur du terrain ne peut pas être prise en compte dans la base amortissable de la construction et doit être comptabilisée séparément au compte 2115 : « terrains bâtis ».

L'annuité d'amortissement linéaire aurait due être calculée sur la base de 106 000 €, soit : 106 000 × 4 % × 120/360 = 1 413,33 €.

En supposant que les comptes ne sont pas clos, une simple écriture de correction de la dotation aux amortissements est nécessaire.

Si l'exercice avait été clos, la différence d'amortissement ne serait pas déductible (soit 5 360 – 1 413, 33 = 3 946, 67 €).

2) Concernant le véhicule de tourisme Renault Safrane

L'amortissement dégressif ne s'applique pas aux véhicules particuliers. De plus, la base amortissable intègre la TVA qui n'est pas déductible dans ce cas. L'amortissement aurait donc dû s'élever à : 30 000 × 20 % × 55/360 = 916,66 €.

La rectification est identique au cas de la construction. Si l'exercice est clos, l'excédent d'amortissement n'est pas déductible.

Mais il faut aussi tenir compte du fait que l'excédent d'amortissement sur une base de 18 300 € n'est pas déductible, soit : (30 000 – 18 300) × 20 % × 55/360 = 357,50 € qui doivent être réintégrés aux bénéfices.

3) Concernant le mobilier de bureau

Le mobilier de bureau a une valeur hors taxe qui excède 500 €. Il doit donc être immobilisé et ne peut être maintenu en charges.

Si l'exercice n'est pas clos, il suffit d'enregistrer l'immobilisation et de passer la dotation aux amortissements nécessaire soit : 1 300 × 10 % × 10/12 = 108,33 €.
Dans le cas contraire, l'amortissement minimum n'ayant pas été comptabilisé, cet amortissement devient définitivement non déductible.

4) Concernant le matériel industriel

Avant inventaire, le matériel est amorti de :

- Année 1 : 100 000 × 35 % × 1/2 = 17 500 €.
- Année 2 : (100 000 – 17 500) × 35 % = 28 875 €.

L'annuité comptabilisée cette année s'élève à :
(100 000 – 46 375) × 35 % = 18 768,75 €.

Or, l'amortissement doit être conforme à la dépréciation économique. Ici, les conditions d'exploitation ayant changé, l'amortissement devrait s'élever à la valeur résiduelle (puisque le matériel est totalement usagé et doit être remplacé).

Il est donc possible de constater une dépréciation égale à la valeur actuelle soit : 100 000 – 17 500 – 28 875 – 18 768,75 = 34 856,25 €.

L'exercice n'étant pas clos, il suffit de passer en charges exceptionnelles la dotation aux amortissements correspondante (compte n° 6871).

Fiscalement, cette dotation exceptionnelle est déductible sous réserve que la dépréciation soit justifiée (ce qui est le cas ici).

Exercice 1

II. L'amortissement exceptionnel

1. Principes

L'amortissement exceptionnel consiste à pratiquer un amortissement supérieur à celui prévu par le plan d'amortissement. Cette possibilité se présente dans deux cas :

- Premier cas : une perte notable de valeur est constatée sur une immobilisation amortissable : la dépréciation est alors égale à la différence entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle de l'immobilisation. Il est alors possible de comptabiliser une dotation aux amortissements exceptionnels sur immobilisations (compte 6871).
- Deuxième cas : une disposition fiscale autorise cet amortissement exceptionnel afin de favoriser certains types d'investissements dont la liste est fixée par les lois de finances. Généralement, cette aide est limitée dans le temps.

2. Analyse et conséquences

a) Les éléments d'actif concernés par l'amortissement exceptionnel

Il s'agit, principalement :

• Des logiciels acquis qui peuvent être amortis sur 12 mois (l'année d'acquisition et l'année suivante, la première annuité étant réduite *prorata temporis*).

• Des investissements en faveur de l'environnement, acquis ou fabriqués avant le 01/01/2006 :

– immeubles antipollution qui bénéficient d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois en linéaire, ainsi que les matériels destinés à lutter contre le bruit ;

– les véhicules non polluants (électriques ou au gaz naturel, véhicules au gaz de pétrole liquéfié). Ces véhicules sont aussi amortissables sur 12 mois ainsi que les équipements accessoires (accumulateurs, installations de charge, etc.).

L'amortissement exceptionnel des logiciels acquis

• Les logiciels acquis sont toujours amortis à partir de leur date d'acquisition et non à partir de leur mise en service.
• Les logiciels acquis par les entreprises peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel intégral sur 12 mois.
• L'amortissement est réparti *prorata temporis* sur l'année d'acquisition et l'année suivante.
• Le calcul s'effectue par mois entiers.
• Le logiciel doit être facturé séparément en cas d'acquisition simultanée avec du matériel informatique.
• Les logiciels dont la valeur unitaire ne dépasse pas 500 € peuvent être comptabilisés directement en charges.

Remarque

Les logiciels créés par l'entreprise sont assimilés à des dépenses de recherche qui peuvent être soit passées en charges, soit immobilisées. En cas d'enregistrement en immobilisations, l'amortissement exceptionnel ne s'applique pas aux logiciels créés par l'entreprise.

b) Traitement comptable et fiscal de l'amortissement exceptionnel

• Sur le plan comptable, on distingue :

– la dotation aux amortissements pour dépréciation, qui enregistre en charges d'exploitation la fraction de l'amortissement correspondant à l'amortissement économique ;

– la dotation aux amortissements exceptionnels (compte 68726 amortissements dérogatoires), qui enregistre en provisions réglementées le complément d'amortissement permettant de bénéficier de l'amortissement exceptionnel.

• Sur le plan fiscal, les deux dotations sont des charges déductibles du résultat imposable.

Remarques

En pratique, lorsque l'annuité d'amortissement fiscalement déductible devient inférieure à la dotation d'amortissement économique prévue au plan, il devient nécessaire de réduire l'amortissement dérogatoire par un compte de reprise. À la fin de la période d'amortissement, le compte amortissement dérogatoire est soldé.

Ce mécanisme comptable n'augmente pas le total des charges déductibles (sauf le cas de sur-amortissement), mais permet d'augmenter la déduction les premières années.

La comptabilisation d'un amortissement exceptionnel peut entraîner un déficit éventuel. Ces amortissement ne peuvent pas bénéficier du régime des amortissements réputés différés en période déficitaire.

3. L'entreprise Trouvex investit dans la recherche scientifique

L'entreprise industrielle Trouvex exerce son activité dans le secteur de la biochimie. Son département sécurité-environnement est très important et veille à la maîtrise des effluents et des pollutions générés par l'activité industrielle, domaine particulièrement sensible dans ce secteur.

La veille environnementale exercée par ce département l'oblige à investir constamment et de façon substantielle dans les équipements antipollution.

Elle a acquis le 1er juillet 2003 un immeuble destiné à l'épuration des eaux industrielles et l'a équipé avec les derniers perfectionnements technologiques.

Le coût de l'investissement s'élève à 2 000 000 €. La durée prévisionnelle d'utilisation de cet équipement est de 20 ans. Le chef d'entreprise souhaite amortir cet investissement le plus rapidement possible.

L'immeuble de l'entreprise Trouvex peut-il bénéficier des dispositions relatives à l'amortissement exceptionnel ?

Quels sont les avantages pour l'entreprise ?

• L'immeuble destiné à l'épuration des eaux industrielles est un immeuble antipollution qui fait partie des investissements pouvant bénéficier de l'amortissement exceptionnel, s'il est achevé ou acquis avant le 1er janvier 2006.

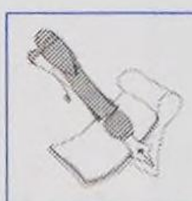
• Cet amortissement doit être pratiqué selon le mode linéaire sur 12 mois.

• Les amortissements sont présentés dans le tableau page suivante :

Années	Dotation aux amortissements (dépréciation économique)	Amortissements exceptionnels	Amortissements fiscalement déductibles	Amortissements dérogatoires	
				Dotations	Reprises
2003	50 000 (1)	1 000 000	1 000 000	950 000 (2)	
2004	100 000 (3)	1 000 000	1 000 000	900 000 (4)	
2005	100 000	–	0		100 000
2006 et suivantes	100 000		0		100 000
Dernière année	50 000		0		50 000

(1) : 2 000 000 × 5 % × 6/12
(2) : 2 000 000 × 6/12 – 50 000
(3) : 2 000 000 × 5 %
(4) : 2 000 000 × 6/12 – 100 000

• L'avantage obtenu par l'entreprise Trouvex n'est qu'un avantage de trésorerie. En effet, l'amortissement est réalisé complètement sur les deux premières années, ce qui allège le résultat imposable d'autant. Mais cet avantage est repris sur les années suivantes par le jeu des reprises sur amortissements dérogatoires.



Exercices 2 et 3

III. Le régime fiscal des provisions

1. Principes comptables

À la clôture d'un exercice, la valeur nette comptable des éléments d'actif est comparée à leur valeur actuelle à la même date.

L'amoindrissement de la valeur d'une immobilisation, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une **dépréciation**. Cette dépréciation peut être ajustée à l'inventaire suivant.

Lorsque les effets sont irréversibles, la dépréciation est constatée comme une perte.

Pour les éléments d'actif autres que les immobilisations, l'amoindrissement de leur valeur résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation.

Remarques

Le plan comptable ne retient plus désormais le terme de « provision pour dépréciation des immobilisations » (ni les comptes de dotations correspondants) qu'il remplace dans ce cas par le terme « dépréciation ».

Il en résulte que le PCG réserve maintenant l'appellation de provisions aux provisions pour dépréciation des stocks, des créances et des VMP, aux provisions pour risques et charges et aux provisions réglementées.

On distinguera donc :

- **Les provisions pour dépréciation des stocks, des créances et des VMP**

Ces provisions constatent une dépréciation d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

- **Les provisions pour risques et charges**

Ces provisions sont destinées à couvrir des risques et charges que les évènements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisés quant à leur objet, mais dont la réalisation est incertaine. Ces provisions devraient être évaluées de façon fiable et trouver leur origine dans l'exercice en cours, de plus ces provisions doivent recouvrir une obligation financière à l'égard d'un tiers. L'obligation juridique de l'entreprise envers un tiers est indispensable pour justifier d'une provision pour risques et charges, que cette obligation ait un fondement juridique (obligation contractuelle) ou résulte de la vie de l'entreprise (engagement de versement d'une prime de fin d'année aux salariés garanties données aux clients, etc.).

- **Les provisions réglementées**

Il existe enfin des provisions réglementées qui correspondent à l'application de dispositions fiscales.
Du point de vue fiscal, ces provisions ne sont déductibles pour la détermination du résultat imposable que sous réserve du respect de conditions de fond et de forme.

Par ailleurs, de nombreuses dispositions fiscales définissent la déductibilité des provisions pour dépréciation, pour risques et charges et des provisions réglementées.

2. Analyse fiscale et conséquences

2.1. Les provisions sont déduites des résultats en prévision

- d'une perte (dépréciation d'un élément d'actif) ;
- d'un risque ou d'une charge, qui n'est pas encore irréversible mais que des événements en cours rendent probable.

En outre, la réglementation permet de constituer en franchise d'impôt certaines provisions réglementées.

2.2. Les conditions de déduction

Les provisions ne sont déductibles, pour la détermination du résultat fiscal, qu'aux cinq conditions suivantes :

Conditions	Commentaires
1. Les conditions de fond Les pertes ou charges prévisibles qui sont l'objet de la provision doivent :	
• être déductibles par nature ;	Sont exclues les provisions pour amendes, pénalités ou les provisions qui ont pour contrepartie une augmentation de l'actif ou qui concernent les charges personnelles du dirigeant, par exemple.
• être nettement précisées ;	L'utilisation de méthodes statistiques de calcul des provisions est admise si elles permettent une approximation suffisante.
• être probables et pas seulement éventuelles ;	Les provisions constituées pour des risques simplement éventuels et sans engagement précis avant la clôture de l'exercice ne sont pas déductibles (cas de la provision de propre assureur, par exemple).
• résulter d'événements en cours à la clôture de l'exercice.	L'événement qui motive la provision doit avoir eu lieu avant la clôture de l'exercice.
2. Les conditions de forme Les provisions doivent être effectivement comptabilisées et doivent figurer sur le tableau des provisions de la déclaration annuelle des résultats.	La comptabilisation s'effectue par les comptes de dotations aux provisions.

Remarque

À la clôture de l'exercice, les charges à payer, qui sont en fait des dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, doivent être comptabilisées à l'aide des comptes de régularisation. Elles ne peuvent pas être provisionnées.

2.3. La déductibilité des principales provisions

Le tableau suivant analyse la déductibilité des principales dotations aux provisions pour dépréciation et pour risques et charges :

Provisions	Déductibilité	Observations
Provisions pour dépréciation		
• des VMP	Non	Régime des moins-values.

☞ · des stocks et des en-cours	Oui	En respectant les règles d'évaluation des stocks.
· des comptes clients	Oui	Calcul sur la base hors TVA. Le risque doit être individualisé, mais la déduction forfaitaire est admise si le pourcentage s'appuie sur des données statistiques précises.
Provisions pour risques et charges		
· pour litiges	Oui	Si respect des conditions de déductibilité.
· pour perte de change	Non	La perte latente correspondante est déduite de façon extra-comptable.
· pour garanties données aux clients	Oui	Si la mise en jeu de la garantie est probable pour l'ensemble des appareils vendus. Le calcul statistique est admis.
· pour amendes et pénalités (liées aux impôts)	Non	Les charges correspondantes ne sont pas déductibles.
· pour dépenses de personnel		
– indemnités de départ à la retraite	Non	Déduction interdite de façon expresse par la loi.
– licenciement pour motifs économiques	Non	Déduction interdite de façon expresse par la loi.
– pour gratifications au personnel	Oui	Si l'entreprise s'est engagée de façon écrite auprès du personnel.
· pour impôts	Oui/Non	Oui, si l'impôt est lui-même déductible.
· de propre assureur	Non	Les risques ne sont que simplement éventuels.

2.4. Sort des provisions constituées

a) Provisions régulièrement constituées

Ces provisions doivent être reprises en comptabilité :

– lorsque la perte ou la charge objet de la provision vient effectivement de se réaliser (exemple : la condamnation de l'entreprise qui a perdu un procès) ;

– lorsqu'elles peuvent être considérées comme devenues sans objet (exemple : une créance provisionnée est définitivement irrécupérable) ;

– lorsqu'elles sont détournées de leur objet (exemple : une provision est virée au compte de l'exploitant).

La reprise de la provision s'effectue en comptabilité. Il n'y a aucune réintégration à effectuer en fiscalité.

b) Provisions irrégulières dès l'origine

Ces provisions ne satisfaisaient pas aux conditions de déduction dès l'origine. Les dotations correspondantes ont fait l'objet de réintégrations fiscales. Symétriquement, les reprises de ces provisions deviennent des produits déjà imposés qui doivent être déduits fiscalement.

Remarque

Les amortissements dérogatoires et la provision pour investissements sont des provisions réglementées dont l'étude sera présentée dans les chapitres correspondants.

3. Les provisions à l'inventaire de l'entreprise Geneviève C.

Situation professionnelle

L'entreprise Geneviève C. est une entreprise de création et de confection de vêtements originaux pour femmes, qui produit et distribue ses modèles auprès de magasins franchisés pour la plupart.
À la fin de l'exercice, des provisions ont été enregistrées par le comptable de l'entreprise. Elles concernent les faits suivants :

1) Le stock final de vêtements en prêt-à-porter (produits finis) est évalué à 60 500 €.
Tous les ans, pour tenir compte des invendus à solder et de l'effet de mode, très fort dans ce secteur, l'entreprise constitue une provision de 20 % de la valeur de son stock.
Par ailleurs, un lot de modèles de vêtements tropicaux, dont le coût de revient est de 15 000 €, ne pourra pas être écoulé à plus de 4 000 €.

2) Les détaillants clients de l'entreprise sont souvent des magasins dont la durée d'exploitation est courte dans un secteur où les défaillances d'entreprises sont nombreuses. Le comptable a estimé à 6 % le montant probable des créances douteuses. Cette estimation ne repose sur aucune justification statistique. À l'inventaire, les créances clients s'élevaient à 110 000 €.
Par ailleurs, un gros client anglais, dont la créance s'élevait à 2 000 € et qui avait été provisionnée intégralement, se révèle définitivement insolvable, sa liquidation définitive ayant été signifiée à l'entreprise.

3) Les valeurs mobilières de placement (1 000 actions acquises à 100 € l'unité il y a 4 ans et cotées 110 € au 31/12 de l'an passé) ont subi les fluctuations boursières de fin d'année et ne sont plus cotées que 96 € l'unité. Une provision de 14 000 € a été comptabilisée en fin d'exercice.

4) Ont également été provisionnés les éléments suivants :

– la taxe d'apprentissage :	2 600 €
– une amende pour infraction au Code de la route :	1 000 €
– une indemnité pour le départ à la retraite d'un cadre :	6 500 €

L'expert-comptable, lors de la préparation de la déclaration de résultats, effectue un certain nombre de réintégrations fiscales concernant ces provisions. Quelles sont-elles ?

Les réintégrations proposées par l'expert-comptable sont présentées dans le tableau suivant :

Provisions	Déductibilité	Analyse fiscale
Provisions pour dépréciation du stock		
•Prêt à porter : 20 % × 60 500 = 12 100 €	Non	Provisions calculées forfaitairement sans justification suffisante.
• Vêtements tropicaux	Oui	Conforme aux conditions de déductibilité.
Provisions pour dépréciation des comptes clients		
• Créances : 6 % × 110 000 = 6 600 €	Non	Calculée sur le montant TTC et de façon forfaitaire.
• Client anglais	Non	Calculée sur le montant TTC et le client est définitivement insolvable. La provision ancienne doit être reprise.
Dépréciation des valeurs mobilières de placement		
• Provision de 14 000 €	Non	Cette provision suit le régime des plus ou moins-values. De plus, le calcul est inexact : (96 – 100) × 1 000 = 4 000 €.
Autres provisions		
• La taxe d'apprentissage	Oui	La charge est déductible et le montant précis n'est pas connu.
• L'amende pour infraction au Code de la route	Non	Correspond à une charge non déductible.
• Indemnité pour le départ à la retraite d'un cadre	Non	Expressément interdit par la loi.

Exercices 4, 5, 6, 7 et 8

EXERCICES

1. Cabinet Raymonde : amortissements

Mme Raymonde dirige un cabinet d'expertise comptable. Le cabinet travaille sur la clôture des comptes de ses clients. Les travaux d'inventaire sont effectués par les collaborateurs en charge des clients. Toutefois, Mme Raymonde effectue des vérifications sur les dossiers les plus importants et, en particulier, le dossier Medicamat, une entreprise individuelle spécialisée dans la distribution de matériel médical.
Les données dont elle dispose sont les suivantes :

Extrait de la balance après inventaire au 31/12/N

N° des comptes	Libellés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
203	Frais de recherche et développement	1 850	
207	Fonds commercial	48 500	
213	Constructions	148 300	
2182	Matériel de transport	77 060	
2184	Mobilier	4 950	
2803	Amortissement des frais de recherche et développement		1 645
2813	Amortissement des constructions		72 980
28182	Amortissement du matériel de transport(1)		32 607
28184	Amortissement du mobilier		5 094

(1) dont voiture de tourisme : 7 260 €.

Extrait du livre-inventaire

• Poste frais de recherche et développement

– Logiciel de gestion commerciale, mis au point par les salariés de l'entreprise et mis en service le 01/05/N – 2. Coût de production : 1 850 €. Amorti en linéaire sur 3 ans.

• Poste constructions

– Entrepôt acquis en 01/09/N – 15 pour un montant de 78 500 € HT, amorti en 20 ans linéaire.

– Chalet de montagne, acquis le 01/03/N – 1 et régulièrement loué ou prêté à des clients. Prix d'acquisition de 69 800 € HT. Amorti en 10 ans linéaire.

• Poste matériel de transport

– Deux camions de livraison, acquis le 18/05/N – 2, d'une valeur respective de 28 630 € HT et amorti en dégressif sur 5 ans.

– Un véhicule de tourisme, acquis 19 800 € TTC le 01/03/N – 1 et amorti en linéaire sur 5 ans.

• Poste mobilier

– Mobilier, acquis le 15/09/N – 10 pour 4 950 €, amorti sur 10 ans en linéaire.

• Engagement hors bilan
– Matériel informatique et logiciels standards. Redevance annuelle : 2000 € HT.
– Photocopieuse. Redevance : 980 € HT.

Remarque

Les plans d'amortissement complets sont établis dès l'acquisition, il suffit d'enregistrer la dotation chaque année.

Aucune cession n'a eu lieu pendant l'exercice.

QUESTIONS

1) Vérifiez les montants des amortissements et pratiquez les régularisations comptables nécessaires.

2) Procédez aux corrections fiscales nécessaires.

2. Entreprise Abondance : amortissement exceptionnel

L'entreprise Abondance vient d'acquérir, le 18/02/2004, une camionnette fonctionnant au gaz de pétrole liquéfié, pour un prix de 36 600 € HT.
La durée d'utilisation prévue est de 5 ans (l'amortissement économique est linéaire).
L'entreprise décide de profiter de la possibilité de faire un amortissement exceptionnel sur 12 mois.

QUESTIONS

1) Présentez, dans un tableau, l'amortissement économique, fiscal et dérogatoire concernant le véhicule.

2) Passez les écritures correspondantes pour les deux premiers exercices, précisez si des corrections extra-comptables sont nécessaires.

3. Entreprise Leroy : amortissement dérogatoire

L'entreprise Leroy acquiert le 01/04/2004, pour une valeur de 50 000 €, une machine-outil. Ce matériel a nécessité une installation spécifique qui a généré des frais s'élevant à 3 000 €.
M. Leroy pense amortir cette immobilisation selon le mode linéaire qui correspond pour lui à une dépréciation économique.
Son expert-comptable lui fait part de la possibilité d'amortir selon le mode dégressif, tout en conservant une présentation des comptes conforme à la réalité économique.

QUESTIONS

1) Déterminez la valeur d'origine de l'immobilisation.

2) Présentez, dans un même tableau, l'amortissement économique, fiscal et dérogatoire de cette immobilisation.

3) Passez les écritures correspondantes des trois premiers exercices, précisez si des corrections extra-comptables sont nécessaires.

4. Entreprise Bilou : provisions

Le comptable de l'entreprise Bilou a enregistré, entre autres, à la fin de l'exercice, les dotations et les reprises sur provisions suivantes :

1) Dotations aux provisions

• Provision pour dépréciation du stock de marchandises

Le comptable a enregistré une dotation d'un montant de 2 000 €, la valeur du stock, évalué selon la méthode du premier entré – premier sorti, étant passée de 55 300 € à 53 200 €.

• Provision sur impôt

Suite à un contrôle fiscal, l'entreprise Bilou a été redressée. Le rappel de TVA a été estimé à 12 500 € et les pénalités prévues à 560 €.

• Provision pour créance douteuse

Le comptable a comptabilisé une provision pour créance douteuse, suite à la mise en cessation de paiement du client Duloup. La provision, évaluée forfaitairement, s'est élevée à 500 €.

• Provision pour litige

Suite à un litige avec un client, Maître Médioni, avocat assurant notre défense, nous conseille de constituer une provision de 4 000 €, correspondant à l'évaluation qu'il a faite des indemnités que nous aurons à verser compte tenu du préjudice subi.

• Provision de propre assureur

L'entreprise exerçant dans le secteur spatial, certains risques d'exploitation ne sont pas couverts par les assurances. En conséquence, elle a comptabilisé une provision de 10 000 €.

• Provision pour indemnités de départ à la retraite

Lors de l'inventaire, les indemnités pour départ à la retraite ont été évaluées à 18 900 € et ont fait l'objet d'une provision.

2) Reprises sur provisions

• Provision pour excès de vitesse

Suite à la condamnation de l'exploitant individuel, la provision pour amende suite à un excès de vitesse a été reprise à la fin de l'exercice.

• Provision pour grosses réparations

Suite à la fin des travaux de réparations de la toiture, la provision pour grosses réparations de 30 000 € constituée sur les trois derniers exercices a été reprise.

QUESTION

Analysez la déductibilité de ces différentes opérations.

5. Entreprise Firmin : les provisions et plus-values sur titres

L'entreprise individuelle Firmin réalise des opérations sur titres au cours des exercices N, N + 1, N + 2.

Exercice N

• En février : acquisition de 400 actions SCE au prix unitaire de 18 €.

• Fin N :
– cours moyen de l'action SCE : 16 € ;
– résultat comptable de l'exercice : 15 800 €.

Exercice N + 1

• En mai : acquisition de 200 actions SCE au prix unitaire de 16,80 €.
• Fin N + 1 :
– cours moyen de l'action SCE : 17 € ;
– déficit comptable de l'exercice : 5 300 €.

Exercice N + 2

• En juin N + 2 : cession de 550 actions SCE au prix unitaire de 17,20 €.
• Fin N + 2 :
– cours moyen de l'action SCE : 15,20 € ;
– bénéfice comptable de l'exercice : 2 500 €.

À la fin de chaque exercice, le comptable a enregistré les écritures suivantes :

	31/12/N		
6866	Dotations aux provisions pour dépréciation d'éléments financiers	800	
5903	Provisions pour dépréciation des actions		800
	Actions SCE		
	31/12/N + 1		
5903	Provisions pour dépréciation des actions	440	
7866	Reprise sur provisions pour dépréciations d'éléments financiers		440
	Actions SCE		
	31/12/N + 2		
5903	Provisions pour dépréciation des actions	280	
7866	Reprise sur provisions pour dépréciations d'éléments financiers		280
	Actions SCE		

QUESTIONS

1) Justifiez les sommes inscrites dans les écritures comptables.

2) Calculez les plus ou moins-values réalisées sur cession de titres au cours de ces trois exercices et déterminez leur influence sur le résultat comptable.

6. Entreprise Rigolot : pertes de change

L'entreprise Rigolot a acheté, le 1er septembre N, des marchandises à crédit pour un montant de 321 000 USD à M. Duroi, un important fournisseur américain.
M. Rigolot s'est acquitté de sa dette le 01/03/N+1 ; les cours euro contre USD étant :
– au 01/09/N : 1 € = 1,0187
– au 31/12/N : 1 € = 1,01730
– au 01/03/N : 1 € = 1,01621

QUESTIONS

1) Évaluez la dette de M. Rigolot au 31/12/N, calculez la provision nécessaire et enregistrez ces opérations au journal.

2) Enregistrez au journal et déterminez les incidences de ces opérations sur le résultat fiscal de l'exercice N.

3) Déterminez les conséquences de ces opérations sur le résultat fiscal de l'exercice N + 1.

7. Entreprise Martin : charges – produits – plus-values – synthèse simple

L'entreprise individuelle Martin, spécialisée dans la fabrication de pièces mécaniques, a réalisé, au cours de l'exercice 2004, un bénéfice comptable de 91 600 €.
L'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé.
Toutes les opérations ont été comptabilisées. Néanmoins, certaines d'entre elles peuvent entraîner des rectifications extra-comptables.

1) M. Martin a cédé, au cours de l'exercice, à d'autres utilisateurs, les immobilisations suivantes :

Éléments	Valeur d'origine	Date d'acquisition	Durée et mode d'amortissement	Date de cession	Prix de cession
Voiture de tourisme	28 000 € TTC	01/06/01	5 ans linéaire	01/06/2004	18 000
Machine-outil	21 000 € HT	01/04/99	5 ans dégressif	12/06/2004	1 700 HT
Brevets	8 000 €	01/06/96	5 ans linéaire	15/09/2004	10 000 HT

2) Charges de personnel

Le comptable a enregistré, entre autres, les charges suivantes :
– rémunération de M. Martin : 39 000 € ;
– rémunération de Mme Martin : 36 000 € ; M. et Mme Martin n'ont pas souscrit de contrat de mariage particulier ;
– rémunération du fils Martin, âgé de 17 ans : 28 000 € ;
– rémunération exceptionnelle accordée à M. Martin pour un voyage d'étude en Espagne : 1 560 €.

Toutes les rémunérations versées sont justifiées par rapport au travail fourni au sein de l'entreprise.

3) L'entreprise Martin a étalé sur 3 ans les frais résultant d'une campagne de publicité engagée par l'entreprise au cours de l'exercice ; montant : 7 800 € HT.

4) M. Martin a perçu 900 € d'intérêts d'obligations ; ces obligations sont inscrites à l'actif du bilan de l'entreprise.

5) Le comptable a enregistré une dotation sur provision pour amende pour conduite en état d'ivresse d'un montant de 350 €.

6) M. Martin occupe gratuitement un appartement, inscrit au bilan, dont la valeur locative est de 12 000 €.

7) L'entreprise a réalisé, au cours des exercices précédents :
– en 2001 : une plus-value à court terme s'élevant à 4 800 € ;
– en 2002 : une plus-value à court terme s'élevant à 6 000 € ;
– en 2003 : une plus-value à court terme s'élevant à 15 600 €.
L'entreprise utilise toutes les possibilités d'étalement qui lui sont offertes.

QUESTION

Déterminez le résultat imposable de l'exercice 2004.

8. Entreprise Sérieux : synthèse résultat imposable

L'examen du dossier de l'entreprise Sérieux permet de relever les informations suivantes :

- l'entreprise a été créée en N – 15, sous la forme individuelle à Saint-Quentin ;
- l'exercice comptable coïncide avec l'année civile ;
- M. Sérieux est assujetti à l'impôt sur le revenu, catégorie « Bénéfices industriels et commerciaux » (régime du réel normal) ;
- le projet de déclaration de résultats N de l'entreprise Sérieux fait apparaître un bénéfice comptable de 13 000 €.

Renseignements complémentaires

1) L'examen des comptes permet de relever, en particulier, les charges suivantes, déduites pour la détermination du résultat comptable (la TVA sur les achats et sur les ventes a été correctement comptabilisée) :

- Locations immobilières :

– location d'une propriété affectée à une colonie de vacances pour les enfants du personnel (gérée par le comité d'entreprise) : 3 000 € ;
– location à Cannes, pour huit jours, d'un appartement pour M. Sérieux et sa famille : 800 €.

- Travaux d'entretien et de réparations :

– acquisition pour échange standard, le 1er octobre N, d'une nouvelle boîte de vitesse pour la camionnette entièrement amortie, ce qui va permettre de continuer à utiliser ce véhicule : 2 800 €.

- Primes d'assurances :

– M. Sérieux a contracté, pour son entreprise, une assurance risque inondations auprès d'une compagnie d'assurance : 1 200 €.

- Déplacements, missions et réceptions :

– frais engagés lors de la réception donnée par M. Sérieux pour l'inauguration de son habitation principale : 1 240 €.

• Impôts, taxes et versements assimilés :
– paiement de la taxe professionnelle : 5 200 € ;
– pénalité pour le paiement tardif de l'impôt sur le revenu : 880 € ;
– taxe d'apprentissage : 660 €.

• Charges de personnel :
– rémunération du travail de l'exploitant : 24 000 € ;
– cotisations sociales personnelles obligatoires de l'exploitant : 8 000 €.

• Dotations aux amortissements :
– amortissement linéaire pratiqué sur une voiture de tourisme acquise le 01/07/N pour 19 200 € (durée d'utilisation prévue : 5 ans). Le plafond d'amortissement admis en déduction du résultat fiscal est de 18 300 €.

• Dotations aux provisions :
– provision pour dépréciation de valeurs mobilières de placement (actions uniquement) : 600 € ;
– provision constituée en vue d'acquérir du matériel destiné à renouveler le matériel existant : 4 400 € ;
– provision pour créances douteuses sur le client Nula en liquidation de biens (créances : 10 764 € TTC). La perte étant estimée à 80 % de la créance, l'entreprise a comptabilisé une provision de 8 539,20 €.

• Dettes provisionnées :
– pour congés à payer en N (en N – 1, les dettes provisionnées pour congés à payer avaient été réintégrées pour 23 200 €) : 24 920 €.

2) Ont été inclus parmi les produits, les revenus perçus en N, à l'occasion de la location non meublée d'une maison non inscrite à l'actif, possédée par M. Sérieux et située à Brive. Montant des loyers : 9 600 €.

3) Les plus ou moins-values dégagées lors de l'exercice N sont les suivantes :
– plus-value à long terme sur cession d'un droit au bail : 8 200 € ;
– plus-value à court terme sur cession d'un outillage : 3 800 € ;
– moins-value à court terme sur cession d'une machine : 1 400 €.

4) L'exercice N – 1 avait fait apparaître une plus-value nette à court terme de 3 600 €, pour laquelle un étalement sur 3 ans a été effectué, et une moins-value nette à long terme de 1 600 €.
Pour N, l'étalement de la plus-value nette à court terme a été décidé.

QUESTIONS

1) Déterminez les plus ou moins-values nettes de l'exercice.
2) Déterminez le résultat fiscal de l'entreprise Sérieux.
3) Calculez l'imposition de la plus-value nette à long terme de l'entreprise.

Chapitre 14

LES DÉCLARATIONS DES RÉSULTATS

Les obligations déclaratives du résultat imposable sont différentes selon le régime d'imposition des entreprises. Les entreprises soumises à un régime réel d'imposition doivent déposer chaque année une déclaration (n° 2031) en simple exemplaire auprès des services fiscaux dont elles dépendent. Elles doivent joindre à cette déclaration une liasse fiscale. Cette liasse est commune, quel que soit le type d'imposition de l'entreprise (IR ou IS) ; elle est néanmoins aménagée pour tenir compte des spécificités d'imposition.
La déclaration des BIC est jointe à la déclaration des revenus du foyer de l'exploitant.

I. **Les obligations déclaratives des entreprises soumises au régime du réel normal**
II. **Les obligations déclaratives des entreprises soumises au régime du réel simplifié**

I. Les obligations déclaratives des entreprises soumises au régime du réel normal

1. Les documents à établir

Une déclaration n° 2031 pour les entreprises individuelles imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC (cette déclaration est commune aux régimes réel normal et simplifié). Cette déclaration récapitule les différents éléments d'imposition (résultat imposable au taux normal, plus-value à long terme, etc.).

Une liasse fiscale est jointe à la déclaration 2032. Cette liasse est commune, quel que soit le type d'imposition de l'entreprise (IR ou IS). Elle fournit à l'administration des informations comptables et fiscales :

• ***Informations comptables***

– Déclaration n° 2050	Actif du bilan
– Déclaration n° 2051	Passif du bilan
– Déclarations n° 2052 et 2053	Compte de résultat
– Déclaration n° 2054	Tableau des immobilisations
– Déclaration n° 2055	Tableau des amortissements
– Déclaration n° 2056	Provisions inscrites au bilan
– Déclaration n° 2057	État des créances et des dettes

• ***Informations fiscales***

– Déclaration n° 2058-A	Détermination du résultat fiscal
– Déclaration n° 2058-B	Déficits, indemnités pour congés à payer et provisions non déductibles
– Déclaration n° 2058-C	Tableau d'affectation du résultat et renseignements divers
– Déclaration n° 2059-A	Détermination des plus et moins-values
– Déclaration n° 2059-B	Affectation des plus-values à court terme
– Déclaration n° 2059-C	Suivi des moins-values à long terme
– Déclaration n° 2059-D	Affectation des plus-values à long terme (sociétés soumises à l'IS uniquement)

La déclaration des BIC n° 2031, accompagnée de la liasse fiscale, est jointe à la déclaration des revenus du foyer de l'exploitant, la date de dépôt étant alors commune (30 avril, si l'exercice comptable coïncide avec l'année civile).

2. Les déclarations de l'entreprise Cerisier

Situation professionnelle

L'entreprise individuelle Cerisier est spécialisée dans la vente en gros de fruits et légumes.

Au cours de l'exercice 2003, cette entreprise s'est réorganisée. L'entrepôt de stockage dont elle était propriétaire a été revendu à une autre entreprise, permettant de réaliser une confortable plus-value.

M. Cerisier a décidé de louer un emplacement à Rungis.
Il vous demande d'établir sa liasse fiscale au titre de l'exercice 2003.

Carte d'identité de l'entreprise

L'entreprise est dirigée par M. Cerisier.
Mme Cerisier travaille à plein temps dans l'entreprise et perçoit un salaire annuel de 21 900 €.
M. et Mme Cerisier sont mariés sous un régime de séparation de biens.
L'entreprise Cerisier est adhérente à un centre de gestion agréé.
L'entreprise emploie 15 salariés à plein temps.
L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

La balance au 31/12/2003, après inventaire mais avant écritures de regroupement, se présente comme suit :

N° de compte	Nom des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
1010000	Capital		240 000
1080000	Compte de l'exploitant	156 800	
1580000	Autres provisions pour charges		22 800
1640000	Emprunts auprès des établissements de crédit		60 000
2070000	Fonds commercial	62 000	
2110000	Terrains	100 000	
2155000	Outillage industriel	240 000	
2182000	Matériel de transport	380 000	
2815500	Amortissements du matériel et outillage		144 000
2818200	Amortissements du matériel de transport		114 000
3700000	Stocks de marchandises	98 630	
4010000	Fournisseurs		
4030000	Fournisseurs effets à payer		29 600
4100000	Clients	48 600	17 000
4160000	Clients douteux	4 650	
4455100	TVA à décaisser	24 412	
4670000	Autres comptes débiteurs		
4810000	Charges à répartir sur plusieurs exercices	16 000	5 860
4910000	Provisions pour dépréciation des comptes clients		2 325
5120000	Banques	35 600	
5300000	Caisses	6 400	
6070000	Achats de marchandises	1 856 877	
6037000	Variation des stocks de marchandises	15 600	
6130000	Locations	88 500	
6150000	Entretien et réparations	14 900	
6160000	Primes d'assurances	28 000	
6226000	Honoraires	26 000	
6234990	Cadeaux à la clientèle	19 700	
62310006	Annonces et insertions	24 000	
260000	Frais postaux et de télécommunication	18 000	
6270000	Services bancaires et assimilés	1 600	
6300000	Impôts taxes et versements assimilés	26 800	
6410000	Rémunérations du personnel	384 000	

☞

6451000	Cotisations à l'URSSAF	162 000	
6453000	Cotisations aux caisses de retraite	16 510	
6454000	Cotisations aux ASSEDIC	24 700	
6460000	Cotisations sociales personnelles de l'exploitant	6 800	
6610000	Charges d'intérêts	24 500	
6750000	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	54 600	
6811100	Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	124 000	
6812000	Dotation aux amortissements des charges d'exploitation à répartir	8 000	
6815000	Dotation aux provisions pour risques et charges d'exploitation	22 800	
6817000	Dotation aux provisions pour dépréciation des actifs circulants	1 000	
7070000	Ventes de marchandises		3 118 600
7660000	Produits financiers		10 000
7750000	Produits des cessions d'éléments d'actif		312 394
7815000	Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation		21 400
7910000	Transfert de charges		24 000
	Totaux	4 121 979	4 121 979

Renseignements complémentaires

• Les 10 000 € de produits financiers correspondent à des dividendes d'actions (valeurs mobilières de placement) figurant au bilan de l'entreprise.

• L'entreprise Cerisier a vendu au cours de l'exercice les immobilisations suivantes :

Éléments	Valeur d'origine	Amortissements	VNC	Prix de cession	+ ou – value	Court terme		Long terme	
						+ values	– values	+ values	– values
Camion	156 000	101 400	54 600	66 394	11 794	11 794			
Entrepôts	189 000	189 000	0	246 000	246 000	189 000		57 000	
						200 794		57 000	

Le camion a été cédé au début de l'exercice et, de ce fait, n'a pas été amorti. L'entreprise n'a pas procédé à d'autres mouvements d'immobilisations au cours de l'exercice. Toutes les écritures de cession ont été correctement enregistrées.

• La dotation aux amortissements de l'exercice (124 000 €) se répartit comme suit :

– 48 000 € au titre de l'outillage industriel ;

– 76 000 € pour le matériel de transport (dont 4 000 € se rapportant à une voiture particulière figurant au bilan et acquise courant 2001 pour une valeur de 20 000 € TTC ; cette voiture est amortie suivant le mode linéaire sur 5 ans).

• Le déménagement aux halles de Rungis a entraîné un surcroît de frais d'information. L'entreprise a dépensé 24 000 € HT d'annonces et d'insertions. Elle décide d'étaler cette charge sur 3 années.

• L'entreprise a augmenté sa provision pour dépréciation des comptes clients de 1 000 €. Cette provision s'appuie sur des éléments précis et justifiés.

• L'entreprise a opté en 1987 pour le régime ancien de déduction des provisions pour congés payés :

– la dotation de l'exercice 2003 s'élève à : 22 800 € ;

– la dotation de l'exercice 2002 s'élève à : 21 400 €.

• L'entreprise a réalisé, au cours de l'exercice 2000, une moins-value nette à long terme qui n'a pas encore pu être imputée : 46 000 €.

• En 2002, elle avait dégagé une plus-value nette à court terme s'élevant à 18 000 €.

L'entreprise pratique au maximum l'étalement des plus-values.

• Dans le compte 615000 : « Frais d'entretien » figure une facture de réparation de la voiture de la fille de M. Cerisier. Montant : 2 300 € TTC.

• Dans le compte 613000 : « Locations » figurent 9 600 € correspondant à la location d'une villa pour les vacances d'été de la famille Cerisier.

• Dans le compte 630000 : « Impôts taxes et versements assimilés » on trouve 800 € d'amendes pour un mauvais stationnement du camion de l'entreprise.

• Dans le compte 616000 : « Primes d'assurance » figurent 1 600 € concernant une prime d'assurance-vie prise sur la tête de M. Cerisier au bénéfice de l'entreprise.

• Les délais de paiement accordés aux clients ne dépassent pas 1 an. Les crédits accordés par les fournisseurs sont inférieurs à 3 mois.

• En 1995, les banques ont accordé un prêt. Le capital non encore remboursé figure au compte 1640000 : « Emprunts auprès des établissements de crédit ». Un tiers de cet emprunt sera remboursé en 2004, le solde dans les 5 années suivantes.

Établissez les déclarations fiscales de l'entreprise Cerisier au titre de l'exercice 2003.

Voir les documents cerfa ci-après.

Exercices 1, 2 et 3

En application de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, vous disposez d'un droit d'accès et de rectification, pour les données vous concernant, auprès du service des impôts où doit être déposée cette déclaration.

cerfa N° 11085 * 06

Formulaire obligatoire (art. 53 A ou 302 *septies* A *bis* du Code Général des Impôts)

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 2031 (2004)

IMPÔT SUR LE REVENU
Bénéfices industriels et commerciaux

Timbre à date du service

Exercice ouvert le 01/01/2003
et clos le 31/12/2003

Régime "simplifié d'imposition" ☐ ou "réel normal" ☒ (cocher la ou les cases correspondantes)
Option pour la comptabilité super-simplifiée ☐ TVA ☐

Adresse du service où doit être déposée cette déclaration

Adresse du déclarant (quand celle-ci est différente de l'adresse du destinataire) et/ou adresse du domicile de l'exploitant si elle est différente de l'adresse de la direction de l'entreprise :

A IDENTIFICATION

Identification du destinataire

Insp./IFU	N° dossier	N° Siret	Code APE

Préciser :
l'ancienne adresse en cas de changement :

le téléphone :

B DIVERS

Activités exercées (souligner l'activité principale) :

Personne inscrite au répertoire des métiers (cochez la case) ☐

C RÉCAPITULATION DES ÉLÉMENTS D'IMPOSITION (voir renvois page 4)

			Col. 1	Col. 2
1 **Résultat fiscal** Bénéfice col. 1, Déficit col. 2 (report XN ou XO du 2058 A ou 370 ou 372 du 2033 B)			352 684	
2 **Revenus de valeurs et capitaux mobiliers** (compris dans les résultats ci-dessus)				
— Revenus exonérés de l'impôt sur le revenu	a			
à déduire : quote-part des frais et charges correspondants ❶	b			
revenus nets exonérés (a – b)	c			
— Revenus soumis à l'impôt sur le revenu ❷	d	10 000	Total c + d	10 000
3 Total			352 684	10 000
4 **Bénéfice imposable** (col. 1 – col. 2) ou **Déficit déductible** (col. 2 – col. 1) ❸			342 684	

5 Plus-values ❷
à long terme imposables au taux de 16 % ❹ :
taxées selon les règles prévues ❹ pour les particuliers :
à long terme dont l'imposition est différée de 2 ans (art. 39 *quindecies* I-1 du CGI) :

6 Entreprises nouvelles art. 44 *sexies* ☐ ou implantées en zones franches urbaines, art. 44 *octies* ☐ ou en zone franche Corse art. 44 *decies* ☐
Exonération ou ❺ abattement pratiqué
sur les plus-values à long terme imposables au taux de 16 % : 11 000
sur le bénéfice :
Autres dispositifs ❺ *bis* ☐

7 Imputations
afférentes aux revenus ❷ ❻ de valeurs mobilières :
Montant du crédit d'impôt ❼ en faveur de la recherche :
Montant du crédit d'impôt formation ❽ :
Crédits d'impôts pour adhésion à un groupe de prévention agréée ❿ :
Crédits d'impôts pour investissement en Corse ⓫ :
Autres imputations ⓬ :

8 BIC non professionnels ❾
Calcul effectué sur le tableau n° 2031 *ter*
a - BÉNÉFICE :
b - DÉFICIT :
c - PLUS-VALUE :

9 Contribution annuelle sur les revenus locatifs (article 234 *nonies* à 234 *quindecies* du CGI)
(Immeubles achevés depuis plus de 15 ans)
Recettes nettes soumises à la CRL 2,50 % :

Facilitez-vous l'impôt et faites vos démarches sur internet avec le site www.impots.gouv.fr

Nom, adresse, téléphone, télécopie :
– du comptable et/ou du conseil * ☐
– du CGA
n° d'agrément du CGA ☐☐☐☐☐☐

Visa et cachet des membres de l'Ordre des experts-comptables **

* Préciser dans le cadre ci-dessus s'il fait ou non partie du personnel salarié de l'entreprise (S : Salarié, I : Indépendant).
** Lorsque l'adhérent d'un centre de gestion agréé a opté pour la procédure TDFC (adhésion globale), la partie relative au visa de l'expert-comptable devra comporter les informations suivantes :
nom de l'expert-comptable et du cabinet d'expertise-comptable, n° SIRET du cabinet.

À ....., le .....
Signature et qualité du déclarant

N° 2031 - IMPRIMERIE NATIONALE 2004 451910 1 - 90 1 1 - Février 2004 - 3 018291 ▲

© Internet - DGI

cerfa N° 11937 * 03

Formulaire obligatoire (article 53 A du code général des impôts).

① BILAN — ACTIF

D.G.I. N° 2050 1

Désignation de l'entreprise : CERISIER — Durée de l'exercice exprimée en nombre de mois* 12

Adresse de l'entreprise — Durée de l'exercice précédent* 12

Numéro SIRET* — Code APE

Exercice N clos le, 31122003 — N-1

			Brut 1	Amortissements, provisions 2	Net 3	Net 4
	Capital souscrit non appelé (I)	AA				
ACTIF IMMOBILISÉ* — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	Frais d'établissement*	AB		AC		
	Frais de recherche et développement*	AD		AE		
	Concessions, brevets et droits similaires	AF		AG		
	Fonds commercial (1)	AH	62 000	AI	62 000	
	Autres immobilisations incorporelles	AJ		AK		
	Avances et acomptes sur immobilisations incorporelles	AL		AM		
ACTIF IMMOBILISÉ* — IMMOBILISATIONS CORPORELLES	Terrains	AN	100 000	AO	100 000	
	Constructions	AP		AQ		
	Installations techniques, matériel et outillage industriels	AR	240 000	AS 144 000	96 000	
	Autres immobilisations corporelles	AT	380 000	AU 114 000	266 000	
	Immobilisations en cours	AV		AW		
	Avances et acomptes	AX		AY		
ACTIF IMMOBILISÉ* — IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES (2)	Participations évaluées selon la méthode de mise en équivalence	CS		CT		
	Autres participations	CU		CV		
	Créances rattachées à des participations	BB		BC		
	Autres titres immobilisés	BD		BE		
	Prêts	BF		BG		
	Autres immobilisations financières*	BH		BI		
	TOTAL (II)	BJ	782 000	BK 258 000	524 000	
ACTIF CIRCULANT — STOCKS*	Matières premières, approvisionnements	BL		BM		
	En cours de production de biens	BN		BO		
	En cours de production de services	BP		BQ		
	Produits intermédiaires et finis	BR		BS		
	Marchandises	BT	98 630	BU	98 630	
	Avances et acomptes versés sur commandes	BV		BW		
ACTIF CIRCULANT — CRÉANCES	Clients et comptes rattachés (3)*	BX	53 250	BY 2 325	50 925	
	Autres créances (3)	BZ	24 412	CA	24 412	
	Capital souscrit et appelé, non versé	CB		CC		
ACTIF CIRCULANT — DIVERS	Valeurs mobilières de placement (dont actions propres : .....)	CD		CE		
	Disponibilités	CF	42 000	CG	42 000	
	Charges constatées d'avance (3)*	CH		CI		
	TOTAL (III)	CJ	218 292	CK 2 325	215 967	
Comptes de régularisation	Charges à répartir sur plusieurs exercices* (IV)	CL	16 000		16 000	
	Primes de remboursement des obligations (V)	CM				
	Ecarts de conversion actif* (VI)	CN				
	TOTAL GÉNÉRAL (I à VI)	CO	1 016 292	1A 260 325	755 967	

Renvois : (1) Dont droit au bail : — (2) part à moins d'un an des immobilisations financières nettes : — CP — (3) Part à plus d'un an : — CR

Clause de réserve de propriété :* Immobilisations : — Stocks : — Créances :

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

N° 2050 - IMPRIMERIE NATIONALE

© Internet - DGI

cerfa N° 10938 * 03

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

② **BILAN — PASSIF avant répartition**

D.G.I. N° 2051 [1]

Désignation de l'entreprise CERISIER

			Exercice N	Exercice N − 1
CAPITAUX PROPRES	Capital social ou individuel (1)* (Dont versé : .....)	DA	83 200	
	Primes d'émission, de fusion, d'apport, ...	DB		
	Ecarts de réévaluation (2)* (dont écart d'équivalence EK)	DC		
	Réserve légale (3)	DD		
	Réserves statutaires ou contractuelles	DE		
	Réserves réglementées (3)* (Dont réserve spéciale des provisions pour fluctuation des cours B1)	DF		
	Autres réserves (Dont réserve relative à l'achat d'oeuvres originales d'artistes vivants EJ)	DG		
	Report à nouveau	DH		
	RÉSULTAT DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)	DI	537 507	
	Subventions d'investissement	DJ		
	Provisions réglementées *	DK		
	TOTAL (I)	DL	620 707	
Autres fonds propres	Produit des émissions de titres participatifs	DM		
	Avances conditionnées	DN		
	TOTAL (II)	DO		
Provisions pour risques et charges	Provisions pour risques	DP		
	Provisions pour charges	DQ	22 800	
	TOTAL (III)	DR	22 800	
DETTES (4)	Emprunts obligataires convertibles	DS		
	Autres emprunts obligataires	DT		
	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (5)	DU	60 000	
	Emprunts et dettes financières divers (Dont emprunts participatifs EI)	DV		
	Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	DW		
	Dettes fournisseurs et comptes rattachés	DX	46 600	
	Dettes fiscales et sociales	DY		
	Dettes sur immobilisations et comptes rattachés	DZ		
	Autres dettes	EA	5 860	
Compte régul.	Produits constatés d'avance (4)	EB		
	TOTAL (IV)	EC	112 460	
	Ecarts de conversion passif* **(V)**	ED		
	TOTAL GÉNÉRAL (I à V)	EE	755 967	

RENVOIS				
(1)	Écart de réévaluation incorporé au capital	1B		
(2)	Dont Réserve spéciale de réévaluation (1959)	1C		
	Dont Écart de réévaluation libre	1D		
	Dont Réserve de réévaluation (1976)	1E		
(3)	Dont réserve spéciale des plus-values à long terme *	EF		
(4)	Dettes et produits constatés d'avance à moins d'un an	EG		
(5)	Dont concours bancaires courants, et soldes créditeurs de banques et CCP	EH		

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032.

Février 2001 - 00265351

N° 2051 - IMPRIMERIE NATIONALE

© Internet - DGI

cerfa N° 10167 ✱ 05

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts).

③ COMPTE DE RÉSULTAT DE L'EXERCICE (En liste) D.G.I. N° 2052 1

Désignation de l'entreprise : CERISIER

			Exercice N						Exercice (N-1)
			France		Exportations et livraisons intracommunautaires		Total		
PRODUITS D'EXPLOITATION	Ventes de marchandises*	FA	3 118 600	FB		FC	3 118 600		
	Production vendue biens*	FD		FE		FF			
	Production vendue services*	FG		FH		FI			
	Chiffres d'affaires nets*	FJ		FK		FL	3 118 600		
	Production stockée*					FM			
	Production immobilisée*					FN			
	Subventions d'exploitation					FO			
	Reprises sur amortissements et provisions, transferts de charges* (9)					FP	45 400		
	Autres produits (1) (11)					FQ			
	Total des produits d'exploitation (2) (I)					FR	3 164 000		
CHARGES D'EXPLOITATION	Achats de marchandises (y compris droits de douane)*					FS	1 856 877		
	Variation de stock (marchandises)*					FT	15 600		
	Achats de matières premières et autres approvisionnements (y compris droits de douane)*					FU			
	Variation de stock (matières premières et approvisionnements)*					FV			
	Autres achats et charges externes (3) (6 bis)*					FW	220 700		
	Impôts, taxes et versements assimilés*					FX	26 800		
	Salaires et traitements*					FY	384 000		
	Charges sociales (10)					FZ	210 010		
	DOTATIONS D'EXPLOITATION — Sur immobilisations - dotations aux amortissements*					GA	132 000		
	DOTATIONS D'EXPLOITATION — Sur immobilisations - dotations aux provisions*					GB			
	DOTATIONS D'EXPLOITATION — Sur actif circulant : dotations aux provisions*					GC	1 000		
	DOTATIONS D'EXPLOITATION — Pour risques et charges : dotations aux provisions					GD	22 800		
	Autres charges (12)					GE			
	Total des charges d'exploitation (4) (II)					GF	2 869 787		
1 - RÉSULTAT D'EXPLOITATION (I – II)						GG	294 213		
opérations en commun	Bénéfice attribué ou perte transférée* **(III)**					GH			
	Perte supportée ou bénéfice transféré* **(IV)**					GI			
PRODUITS FINANCIERS	Produits financiers de participations (5)					GJ			
	Produits des autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (5)					GK	10 000		
	Autres intérêts et produits assimilés (5)					GL			
	Reprises sur provisions et transferts de charges					GM			
	Différences positives de change					GN			
	Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement					GO			
	Total des produits financiers (V)					GP	10 000		
CHARGES FINANCIERES	Dotations financières aux amortissements et provisions*					GQ			
	Intérêts et charges assimilées (6)					GR	24 500		
	Différences négatives de change					GS			
	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement					GT			
	Total des charges financières (VI)					GU	24 500		
2 - RÉSULTAT FINANCIER (V – VI)						GV	(14 500)		
3 - RÉSULTAT COURANT AVANT IMPÔTS (I – II + III – IV + V – VI)						GW	279 713		

(RENVOIS : voir tableau n° 2053) * Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032.

N° 2052 - IMPRIMERIE NATIONALE

© Internet - DGI

cerfa N° 10947 * 03 (4) COMPTE DE RÉSULTAT DE L'EXERCICE (Suite) D.GI N 2053

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

1

Désignation de l'entreprise CERISIER

			Exercice N	Exercice N – 1
PRODUITS EXCEPTIONNELS	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	HA		
	Produits exceptionnels sur opérations en capital *	HB	312 394	
	Reprises sur provisions et transferts de charges	HC		
	Total des produits exceptionnels (7) (VII)	HD	312 394	
CHARGES EXCEPTIONNELLES	Charges exceptionnelles sur opérations de gestion (6 bis)	HE		
	Charges exceptionnelles sur opérations en capital *	HF	54 600	
	Dotations exceptionnelles aux amortissements et provisions	HG		
	Total des charges exceptionnelles (7) (VIII)	HH	54 600	
4 — RÉSULTAT EXCEPTIONNEL (VII — VIII)		HI	257 794	
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise (IX)		HJ		
Impôts sur les bénéfices * (X)		HK		
TOTAL DES PRODUITS (I + III + V + VII)		HL	3 486 394	
TOTAL DES CHARGES (II + IV + VI + VIII + IX + X)		HM	2 948 887	
5 — BÉNÉFICE OU PERTE (Total des produits — total des charges)		HN	537 507	
RENVOIS (1)	Dont produits nets partiels sur opérations à long terme	HO		
(2) Dont	produits de locations immobilières	HY		
	produits d'exploitation afférents à des exercices antérieurs (à détailler au (8) ci- dessous)	1G		
(3) Dont	— Crédit-bail mobilier *	HP		
	— Crédit-bail immobilier	HQ		
(4)	Dont charges d'exploitation afférentes à des exercices antérieurs (à détailler au (8) ci- dessous)	1H		
(5)	Dont produits concernant les entreprises liées	1J		
(6)	Dont intérêts concernant les entreprises liées	1K		
(6bis)	Dont dons faits aux organismes d'intérêt général (art. 238 bis du C.G.I.)	HX		
(9)	Dont transferts de charges	A1	24 000	
(10)	Dont cotisations personnelles de l'exploitant (13)	A2	6 800	
(11)	Dont redevances pour concessions de brevets, de licences (produits)	A3		
(12)	Dont redevances pour concessions de brevets, de licences (charges)	A4		
(13)	Dont primes et cotisations complémentaires personnelles : facultatives A6		obligatoires A9	

(7) Détail des produits et charges exceptionnels (Si ce cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle) :	Exercice N	
	Charges exceptionnelles	Produits exceptionnels

(8) Détail des produits et charges sur exercices antérieurs :	Exercice N	
	Charges antérieures	Produits antérieurs

N 2053 - IMPRIMERIE NATIONALE

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032.

© Internet - DGI

cerfa N° 10169 ✱ 05
Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

⑤ IMMOBILISATIONS

D.G.I. N° 2054 [1]

Désignation de l'entreprise CERISIER

CADRE A	IMMOBILISATIONS		Valeur brute des immobilisations au début de l'exercice 1		Augmentations: Consécutives à une réévaluation pratiquée au cours de l'exercice ou résultant d'une mise en équivalence 2		Augmentations: Acquisitions, créations, apports et virements de poste à poste 3	
INCORP.	Frais d'établissement, de recherche et de développement TOTAL I		KA		KB		KC	
	Autres postes d'immobilisations incorporelles TOTAL II		KD	62 000	KE		KF	
CORPORELLES	Terrains		KG	100 000	KH		KI	
	Constructions	Sur sol propre	KJ	189 000	KK		KL	
		Sur sol d'autrui	KM		KN		KO	
		Installations générales, agencements et aménagements des constructions *	KP		KQ		KR	
	Installations techniques, matériel et outillage industriels		KS	240 000	KT		KU	
	Autres immobilisations corporelles	Installations générales, agencements, aménagements divers *	KV		KW		KX	
		Matériel de transport *	KY	536 000	KZ		LA	
		Matériel de bureau et informatique, mobilier	LB		LC		LD	
		Emballages récupérables et divers *	LE		LF		LG	
	Immobilisations corporelles en cours		LH		LI		LJ	
	Avances et acomptes		LK		LL		LM	
	TOTAL III		LN	1 065 000	LO		LP	
FINANCIÈRES	Participations évaluées par mise en équivalence		8G		8M		8T	
	Autres participations		8U		8V		8W	
	Autres titres immobilisés		1P		1R		1S	
	Prêts et autres immobilisations financières		1T		1U		1V	
	TOTAL IV		LQ	1 127 000	LR		LS	
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)			ØG		ØH		ØJ	

CADRE B	IMMOBILISATIONS		Diminutions: par virement de poste à poste 1		Diminutions: par cessions à des tiers ou mises hors service ou résultant d'une mise en équivalence 2		Valeur brute des immobilisations à la fin de l'exercice 3		Réévaluation légale * ou évaluation par mise en équivalence: Valeur d'origine des immobilisations en fin d'exercice 4	
INCORP.	Frais d'établissement, de recherche et de développement TOTAL I			LT		LU		1W		
	Autres postes d'immobilisations incorporelles TOTAL II			LV		LW	62 000	1X		
CORPORELLES	Terrains			LX		LY	100 000	LZ		
	Constructions	Sur sol propre		MA	189 000	MB	0	MC		
		Sur sol d'autrui		MD		ME		MF		
		Inst. gales, agencts et am. des constructions		MG		MH		MI		
	Installations techniques, matériel et outillage industriels			MJ		MK	240 000	ML		
	Autres immobilisations corporelles	Inst. gales, agencts, aménagements divers		MM		MN		MO		
		Matériel de transport		MP	156 000	MQ	380 000	MR		
		Matériel de bureau et informatique, mobilier		MS		MT		MU		
		Emballages récupérables et divers*		MV		MW		MX		
	Immobilisations corporelles en cours	MY		MZ		NA		NB		
	Avances et acomptes	NC		ND		NE		NF		
	TOTAL III			NG	345 000	NH	720 000	NI		
FINANCIÈRES	Participations évaluées par mise en équivalence			ØU		ØV		ØW		
	Autres participations			ØX		ØY		ØZ		
	Autres titres immobilisés			2B		2C		2D		
	Prêts et autres immobilisations financières			2E		2F		2G		
	TOTAL IV			NJ		NK		2H		
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)				ØK	345 000	ØL	782 000	ØM		

N° 2054 - IMPRIMERIE NATIONALE

© Internet - DGI

cerfa N° 10172 * 05

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

⑥

AMORTISSEMENTS

D.G.I. N° 2055 [1]

Désignation de l'entreprise CERISIER

CADRE A — SITUATIONS ET MOUVEMENTS DE L'EXERCICE*

IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES			Montant des amortissements au début de l'exercice		Augmentations : dotations de l'exercice		Diminutions : amortissements afférents aux éléments sortis de l'actif et reprises		Montant des amortissements à la fin de l'exercice	
Frais d'établissement de recherche et de développement **TOTAL I**		PA		PB		PC		PD		
Autres immobilisations incorporelles **TOTAL II**		PE		PF		PG		PH		
Terrains		PI		PJ		PK		PL		
Constructions	Sur sol propre	PM	189 000	PN		PO	189 000	PQ		
	Sur sol d'autrui	PR		PS		PT		PU		
	Inst. générales, agencements et aménagements des constructions	PV		PW		PX		PY		
Installations techniques, matériel et outillage industriels		PZ	96 000	QA	48 000	QB		QC	144 000	
Autres immobilisations corporelles	Inst. générales, agencements, aménagements divers	QD		QE		QF		QG		
	Matériel de transport	QH	139 400	QI	76 000	QJ	101 400	QK	114 000	
	Matériel de bureau et informatique, mobilier	QL		QM		QN		QO		
	Emballages récupérables et divers	QP		QR		QS		QT		
TOTAL III		QU	424 400	QV	124 000	QW	290 400	QX	258 000	
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III)		0N	424 400	0P	124 000	0Q	290 400	0R	258 000	

CADRE B — VENTILATION DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DE L'EXERCICE*

CADRE C — MOUVEMENTS AFFECTANT LA PROVISION POUR AMORTISSEMENTS DÉROGATOIRES*

Immobilisations amortissables			Amortissements linéaires		Amortissements dégressifs		Amortissements exceptionnels		Dotations		Reprises	
Frais établissement et recherche **TOTAL I**		QY		2J		2K		2L		2M		
Immob. incorporelles **TOTAL II**		QZ		2N		2P		2R		2S		
Terrains		RA		RB		RC		2T		2U		
Constructions	Sur sol propre	RD		RE		RF		2V		2W		
	Sur sol d'autrui	RG		RH		RI		2X		2Y		
	Inst. gales, agenc et am. des const.	RJ		RK		RL		2Z		3A		
Inst. techniques mat. et outillage		RM	48 000	RN		RO		3B		3C		
Autres immobilisations corporelles	Inst. gales, agenc. am. divers	RP		RQ		RR		3D		3E		
	Matériel de transport	RS	76 000	RT		RU		3F		3G		
	Mat. bureau et inform. mobilier	RV		RW		RX		3H		3J		
	Emballages récup. et divers	RY		RZ		SA		3K		3L		
TOTAL III		SB	124 000	SC		SD		SE		SF		
Total général (I + II + III)		SG	124 000	SH		SJ		SK		SL		

CADRE D

MOUVEMENTS DE L'EXERCICE AFFECTANT LES CHARGES RÉPARTIES SUR PLUSIEURS EXERCICES*	Montant net au début de l'exercice	Augmentations	Dotations de l'exercice aux amortissements		Montant net à la fin de l'exercice	
Charges à répartir sur plusieurs exercices		24 000	SM	8 000	SN	16 000
Primes de remboursement des obligations			SP		SR	

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

N° 2055 - IMPRIMERIE NATIONALE

cerfa N° 10949 * 04

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

(7) PROVISIONS INSCRITES AU BILAN

D.G.I. N° 2056 2

Désignation de l'entreprise : CERISIER

	Nature des provisions		Montant au début de l'exercice 1		AUGMENTATIONS : Dotations de l'exercice 2		DIMINUTIONS : Reprises de l'exercice 3		Montant à la fin de l'exercice 4
Provisions réglementées	Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers	3T		TA		TB		TC	
	Provisions pour investissement (art. 237 bis A-II)	3U		TD		TE		TF	
	Provisions pour hausse des prix (1)	3V		TG		TH		TI	
	Amortissements dérogatoires	3X		TM		TN		TO	
	Dont majorations exceptionnelles de 30 %	D3		D4		D5		D6	
	Provisions fiscales pour implantations à l'étranger constituées avant le 1.1.1992 *	IA		IB		IC		ID	
	Provisions fiscales pour implantations à l'étranger constituées après le 1.1.1992 *	IE		IF		IG		IH	
	Provisions pour prêts d'installation (art. 39 quinquies H du CGI)	IJ		IK		IL		IM	
	Autres provisions réglementées (1)	3Y		TP		TQ		TR	
	TOTAL I	3Z		TS		TT		TU	
Provisions pour risques et charges	Provisions pour litiges	4A		4B		4C		4D	
	Provisions pour garanties données aux clients	4E		4F		4G		4H	
	Provisions pour pertes sur marchés à terme	4J		4K		4L		4M	
	Provisions pour amendes et pénalités	4N		4P		4R		4S	
	Provisions pour pertes de change	4T		4U		4V		4W	
	Provisions pour pensions et obligations similaires	4X		4Y		4Z		5A	
	Provisions pour impôts (1)	5B		5C		5D		5E	
	Provisions pour renouvellement des immobilisations *	5F		5H		5J		5K	
	Provisions pour grosses réparations	5L		5M		5N		5P	
	Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer *	5R	21 400	5S	22 800	5T	21 400	5U	22 800
	Autres provisions pour risques et charges (1)	5V		5W		5X		5Y	
	TOTAL II	5Z	21 400	TV	22 800	TW	21 400	TX	22 800
Provisions pour dépréciation	sur immobilisations - incorporelles	6A		6B		6C		6D	
	sur immobilisations - corporelles	6E		6F		6G		6H	
	sur immobilisations - titres mis en équivalence	Ø2		Ø3		Ø4		Ø5	
	sur immobilisations - titres de participation	9U		9V		9W		9X	
	sur immobilisations - autres immobilisations financières	Ø6		Ø7		Ø8		Ø9	
	Sur stocks et en cours	6N		6P		6R		6S	
	Sur comptes clients	6T	1 325	6U	1 000	6V		6W	2 325
	Autres provisions pour dépréciation (1)*	6X		6Y		6Z		7A	
	TOTAL III	7B	1 325	TY	1 000	TZ		UA	2 325
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III)		7C	22 725	UB	23 800	UC	21 400	UD	25 125
Dont dotations et reprises	— d'exploitation			UE	23 800	UF	21 400		
	— financières			UG		UH			
	— exceptionnelles			UJ		UK			

Titres mis en équivalence : montant de la dépréciation à la clôture de l'exercice calculé selon les règles prévues à l'article 39-1-5° du C.G.I. 10

(1) à détailler sur feuillet séparé selon l'année de constitution de la provision ou selon l'objet de la provision.

NOTA : Les charges à payer ne doivent pas être mentionnées sur ce tableau mais être ventilées sur l'état détaillé des charges à payer dont la production est prévue par l'article 38 II de l'annexe III au CGI.

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

© Internet - DGI

cerfa N° 10950 * 03

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts).

8

ÉTAT DES ÉCHÉANCES DES CRÉANCES ET DES DETTES A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE *

D.G.I. N° 2057 1

Désignation de l'entreprise : CERISIER

CADRE A	ÉTAT DES CRÉANCES		Montant brut 1		A 1 an au plus 2		A plus d'un an 3
DE L'ACTIF IMMOBILISÉ	Créances rattachées à des participations	UL		UM		UN	
	Prêts (1) (2)	UP		UR		US	
	Autres immobilisations financières	UT		UV		UW	
DE L'ACTIF CIRCULANT	Clients douteux ou litigieux	VA	4 650		4 650		
	Autres créances clients	UX	48 600		48 600		
	Créance représentative de titres prêtés * (Provision pour dépréciation antérieurement constituée * UQ)	UU					
	Personnel et comptes rattachés	UY					
	Sécurité sociale et autres organismes sociaux	UZ					
	État et autres collectivités publiques — Impôts sur les bénéfices	VM					
	État et autres collectivités publiques — Taxe sur la valeur ajoutée	VB					
	État et autres collectivités publiques — Autres impôts, taxes et versements assimilés	VN					
	État et autres collectivités publiques — Divers	VP					
	Groupe et associés (2)	VC					
	Débiteurs divers (dont créances relatives à des opérations de pension de titres)	VR	24 412		24 412		
	Charges constatées d'avance	VS					
	TOTAUX	VT	77 662	VU	77 662	VW	
RENVOIS (1)	Montant des — Prêts accordés en cours d'exercice	VD					
	Montant des — Remboursements obtenus en cours d'exercice	VE					
(2)	Prêts et avances consentis aux associés (personnes physiques)	VF					

CADRE B	ÉTAT DES DETTES		Montant brut 1	A 1 an au plus 2	A plus d'1 an et 5 ans au plus 3	A plus de 5 ans 4
Emprunts obligataires convertibles (1)		7Y				
Autres emprunts obligataires (1)		7Z				
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (1)	à 1 an maximum à l'origine	VG				
	à plus d'1 an à l'origine	VH	60 000	20 000	40 000	
Emprunts et dettes financières divers (1) (2)		8A				
Fournisseurs et comptes rattachés		8B	46 600	46 600		
Personnel et comptes rattachés		8C				
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		8D				
État et autres collectivités publiques	Impôts sur les bénéfices	8E				
	Taxe sur la valeur ajoutée	VW				
	Obligations cautionnées	VX				
	Autres impôts, taxes et assimilés	VQ				
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		8J				
Groupe et associés (2)		VI				
Autres dettes (dont dettes relatives à des opérations de pension de titres)		8K	5 860	5 860		
Dette représentative de titres empruntés *		SZ				
Produits constatés d'avance		8L				
TOTAUX		VY	112 460	VZ 72 460	40 000	
RENVOIS (1)	Emprunts souscrits en cours d'exercice	VJ		(2) Montant des divers emprunts et dettes contractés auprès des associés personnes physiques	VL	
	Emprunts remboursés en cours d'exercice	VK		* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032		

N° 2057 - IMPRIMERIE NATIONALE

© Internet - DGI

cerfa N° 10951 * 03

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

⑨ DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

D.G.I. N° 2058-A 1

Désignation de l'entreprise : CERISIER

Exercice N, clos le : 31122003

I. RÉINTÉGRATIONS

	BÉNÉFICE COMPTABLE DE L'EXERCICE	WA	537 507
Charges non admises en déduction du résultat fiscal	Rémunération du travail (entreprises à l'IR) — de l'exploitant ou des associés	WB	
	Rémunération du travail (entreprises à l'IR) — de son conjoint [ ] moins part déductible* [ ] à réintégrer :	WC	
	Avantages personnels non déductibles * (sauf amortissements à porter ligne ci-dessous)	WD	2 300
	Amortissements excédentaires (art. 39-4 du C.G.I.) et autres amortissements non déductibles	WE	340
	Autres charges et dépenses somptuaires visées à l'art. 39-4 du C.G.I.*	WF	9 600
	Taxe sur les voitures particulières des sociétés (entreprises à l'IS)	WG	
	Provisions et charges à payer non déductibles (cf. tableau 2058-B, cadre III)*	WI	22 800
	Amendes et pénalités (nature : .....)	WJ	800
	Impôt sur les sociétés et imposition forfaitaire annuelle (entreprises à l'IS)*	WK	
	Quote-part dans les bénéfices réalisés par une société de personnes ou un G.I.E.*	WL	
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Moins-values nettes à long terme	WM	
	Fraction imposable des plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs* — Plus-values nettes à court terme	WN	6 000
	Fraction imposable des plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs* — Plus-values soumises au régime des fusions	WO	
	Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM* (entreprises à l'IS)	XR	
	Réintégrations diverses à détailler sur feuillet séparé (dont : Intérêts excédentaires (art. 39-1-3° et 212 du C.G.I.) SU [ ] Zones d'entreprises* (activité exonérée) SW [ ])	WQ	9 600
	TOTAL I	WR	588 947

II. DÉDUCTIONS

	PERTE COMPTABLE DE L'EXERCICE	WS	
	Quote-part dans les pertes subies par une société de personnes ou un G.I.E.*	WT	
	Provisions et charges à payer non déductibles, antérieurement taxées, et réintégrées dans les résultats comptables de l'exercice (cf. tableau 2058-B, cadre III)	WU	21 400
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Plus-values nettes à long terme — imposées aux taux de 19 % (16 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu)*	WV	11 000
	Plus-values nettes à long terme — imputées sur les moins-values nettes à long terme antérieures	WW	46 000
	Plus-values nettes à long terme — imputées sur les déficits antérieurs WX [ ] imputées sur les A.R.D. (à reporter au tableau 2058-B, ligne 8P) WY [ ]	XB	
	Fraction des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est différée*	WZ	133 863
	Régime des sociétés mères et des filiales * Produit net des actions et parts d'intérêts : (quote-part des frais et charges restant imposable à déduire des produits nets de participations [ ])	XA	
Mesures d'incitation	Déduction autorisée au titre des investissements réalisés dans les départements et territoires d'Outre-mer*.	ZY	
	Majoration d'amortissement*	XD	
	Abattement sur le bénéfice et exonérations (entreprises nouvelles * (art. 208 sexies et quater A, 44 sexies) SX [ ] Zones d'entreprises* (activité exonérée) (art. 208 quinquies) SY [ ] zone franche Corse (art. 44 décies) OT [ ] zone franche urbaine (art. 44 octies) OV [ ] entreprises en difficulté (art. 44 septies) XC [ ])	XF	
	Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM* (entreprises à l'IS)	XS	
	Déductions diverses à détailler sur feuillet séparé (dont créance dégagée par le report en arrière du déficit* (entreprises à l'IS) ZI [ ])	XG	24 000
	TOTAL II	XH	236 263

III. RÉSULTAT FISCAL

Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables et des amortissements réputés différés : bénéfice (I moins II)	XI	352 684	
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables et des amortissements réputés différés : déficit (II moins I)			XJ
Déficit de l'exercice reporté en arrière (entreprises à l'IS)	ZL		
Amortissements réputés différés créés au titre de l'exercice (à reporter au tableau 2058-B, ligne 8S)*	XK		
Déficits antérieurs imputés sur les résultats de l'exercice (entreprises à l'IS) (à détailler au tableau 2058-B, cadre I-A, lignes XU à YF)			XL
Amortissements réputés différés imputés à la clôture de l'exercice (à reporter au tableau 2058-B, ligne 8R)			XM
RÉSULTAT FISCAL BÉNÉFICE (ligne XN) ou DÉFICIT reportable en avant (ligne XO)	XN	352 684	XO

N° 2058-A - IMPRIMERIE NATIONALE

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

© Internet - DGI

cerfa N° 10952 * 03

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

(10)

DÉFICITS, INDEMNITÉS POUR CONGÉS A PAYER ET PROVISIONS NON DÉDUCTIBLES

D.G.I. N° 2058-B [1]

Désignation de l'entreprise CERISIER

I. SUIVI DES DÉFICITS ORDINAIRES ET DES AMORTISSEMENTS RÉPUTÉS DIFFÉRÉS

A – Déficits ordinaires : déficits reportables autres que ceux correspondant à des amortissements réputés différés en période déficitaire.

	Date de clôture des 5 derniers exercices (1)		Déficits imputables (2)		Déficits imputés (ligne XL du 2058-A) (1)* (3)		Déficits reportables col. 2 – col. 3 (4)	
N-5		XT		XU				
N-4		XV		XW		XX		
N-3		XY		XZ		YA		
N-2		YB		YC		YD		
N-1		YE		YF		YG		
TOTAL		YH		YI				

(1) Et, le cas échéant, ligne WX du 2058 A.

Déficit de l'exercice (tableau 2058-A, ligne XO) *	YJ	
TOTAL des déficits restant à reporter (lignes XX à YJ)	YK	

B – Amortissements réputés différés

Dotations de l'exercice susceptibles d'être admises au régime des amortissements réputés différés * — 8N

Amortissements réputés différés, reportables au titre des exercices antérieurs	YL	
Imputations opérées à la clôture de l'exercice — sur la plus-value nette à long terme (tableau 2058-A ligne WY)	8P	
Imputations opérées à la clôture de l'exercice — sur le résultat de l'exercice (tableau 2058-A ligne XM)	8R	
Amortissements réputés différés, créés au titre de l'exercice (tableau 2058-A ligne XK) *	8S	
Amortissements réputés différés restant à reporter *	YM	

II. INDEMNITÉS POUR CONGÉS A PAYER, CHARGES SOCIALES ET FISCALES CORRESPONDANTES

Montant déductible correspondant aux droits acquis par les salariés pour les entreprises placées sous le régime de l'article 39-1. 1e bis Al. 1er du CGI, dotations de l'exercice	ZT	

III. PROVISIONS ET CHARGES A PAYER, NON DÉDUCTIBLES POUR L'ASSIETTE DE L'IMPÔT

(à détailler sur feuillet séparé)		Dotations de l'exercice		Reprises sur l'exercice
Indemnités pour congés à payer, charges sociales et fiscales correspondantes non déductibles pour les entreprises placées sous le régime de l'article 39-1. 1e bis Al. 2 du CGI *	ZV	22 800	ZW	21 400
Provisions pour risques et charges *				
	8X		8Y	
	8Z		9A	
	9B		9C	
Provisions pour dépréciation *				
	9D		9E	
	9F		9G	
	9H		9J	
Charges à payer				
	9K		9L	
	9M		9N	
	9P		9R	
	9S		9T	
TOTAUX (YN = ZV à 9S) et (YO = ZW à 9T) à reporter au tableau 2058-A	YN	22 800 → ligne WI	YO	21 400 → ligne WU

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

N° 2058-B - IMPRIMERIE NATIONALE

© Internet - DGI

cerfa N° 10179 * 03 (12)

Formulaire obligatoire (article 53 A du code général des impôts).

DÉTERMINATION DES PLUS ET MOINS-VALUES

D.G.I. N° 2059-A [1]

Désignation de l'entreprise : CERISIER

A - DÉTERMINATION DE LA VALEUR RÉSIDUELLE

I - Immobilisations* relevant du taux de 16 ou 19 %

	Nature et date d'acquisition des éléments cédés* ①	Valeur d'origine* ②	Valeur nette réévaluée* ③	Amortissements pratiqués en franchise d'impôt ④	Autres amortissements* ⑤	Valeur résiduelle ⑥
1	Entrepôt	189 000		189 000		0
2	Camion	156 000		101 400		54 600
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						

B - DÉTERMINATION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES RÉALISÉES

I - Immobilisations* relevant du taux de 16 ou 19 %

	Nature et date d'acquisition des éléments cédés* (report de la colonne ①) ⑦	Valeur résiduelle (report de la colonne ⑥) ⑧	Prix de vente* ⑨	Montant global de la plus-value ou de la moins-value ⑩	Qualification fiscale des plus et moins-values réalisées* COURT TERME ⑪	LONG TERME ⑫
1	Entrepôt	0	246 000	246 000	189 000	57 000
2	Camion	54 600	66 394	11 794	11 794	
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						

II - Autres éléments

13	Fraction résiduelle de la provision spéciale de réévaluation afférente aux éléments cédés	+	
14	Amortissements irrégulièrement différés se rapportant aux éléments cédés	+	
15	Amortissements afférents aux éléments cédés mais exclus des charges déductibles par une disposition légale	+	
16	Amortissements non pratiqués en comptabilité et correspondant à la déduction fiscale pour investissement, définie par les lois de 1966, 1968 et 1975, effectivement utilisée	+	
17	Résultats nets de concession de licences d'exploitation de brevets faisant partie de l'actif immobilisé et n'ayant pas été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans *		+
18	Provisions pour dépréciation des titres relevant du régime des plus ou moins-values à long terme devenues sans objet au cours de l'exercice		+
19	Dotations de l'exercice aux comptes de provisions pour dépréciation des titres relevant du régime des plus ou moins-values à long terme		−
20	Divers (détail à donner sur une note annexe)*	+	+
	CADRE A : plus ou moins-value nette à court terme (total algébrique des lignes 1 à 20 de la colonne ⑪)	200 794	
	CADRE B : plus ou moins-value nette à long terme (total algébrique des lignes 1 à 20 de la colonne ⑫)	(A)	57 000 (B)

= N° 2059-A - IMPRIMERIE NATIONALE

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

© Internet - DGI

cerfa N° 10954 * 03

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts)

(13) AFFECTATION DES PLUS-VALUES A COURT TERME ET DES PLUS-VALUES DE FUSION OU D'APPORT

D.G.I. N° 2059-B 1

Désignation de l'entreprise : CERISIER

A ÉLÉMENTS ASSUJETTIS AU RÉGIME FISCAL DES PLUS-VALUES À COURT TERME
(à l'exclusion des plus-values de fusion dont l'imposition est prise en charge par les sociétés absorbantes) (cf. cadre B)

Origine		Montant net des plus-values réalisées*	Montant antérieurement réintégré	Montant compris dans le résultat de l'exercice	Montant restant à réintégrer
Plus-values réalisées au cours de l'exercice	Imposition répartie				
	sur 3 ans (entreprises à l'IR)	200 794		66 931	133 863
	sur 10 ans				
	sur une durée différente (art. 39 quaterdecies 1 ter et 1 quater CGI)				
	TOTAL 1	200 794		66 931	133 863
Plus-values réalisées au cours des exercices antérieurs	Imposition répartie	Montant net des plus-values réalisées à l'origine	Montant antérieurement réintégré	Montant rapporté au résultat de l'exercice	Montant restant à réintégrer
	sur 3 ans au titre de N – 1	18 000	6 000	6 000	6 000
	sur 3 ans au titre de N – 2				
	Sur 10 ans ou sur une durée différente (art. 39 quaterdecies 1 ter et 1 quater du CGI) (à préciser) au titre de : N – 1				
	N – 2				
	N – 3				
	N – 4				
	N – 5				
	N – 6				
	N – 7				
	N – 8				
	N – 9				
	TOTAL 2	18 000	6 000	6 000	6 000

B PLUS-VALUES RÉINTÉGRÉES DANS LES RÉSULTATS DES SOCIÉTÉS BÉNÉFICIAIRES DES APPORTS
Cette rubrique ne comprend pas les plus-values afférentes aux biens non amortissables ou taxées lors des opérations de fusion ou d'apport.

☐ Plus-values de fusion, d'apport partiel ou de scission (personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés seulement)

☐ Plus-values d'apport à une société d'une activité professionnelle exercée à titre individuel (toutes sociétés)

Origine des plus-values et date des fusions ou des apports	Montant net des plus-values réalisées à l'origine	Montant antérieurement réintégré	Montant rapporté au résultat de l'exercice	Montant restant à réintégrer
TOTAL				

N° 2059-B - IMPRIMERIE NATIONALE

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

cerfa N° 10955 * 04 (14) SUIVI DES MOINS-VALUES A LONG TERME D.G.I. N° 2059-C

Formulaire obligatoire (article 53 A du Code général des impôts).

Désignation de l'entreprise : CERISIER

❶ Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés
❷ Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

Rappel de la plus ou moins-value de l'exercice relevant du taux de 19 % ❶ ou 16 % ❷.	57 000
Gains nets retirés de la cession des éléments d'actif exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application des dispositions de l'article 219 I-a quater du CGI ❸.	

I - SUIVI DES MOINS-VALUES DES ENTREPRISES SOUMISES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

Origine ①		Moins-values à 16 % ②	Imputations sur les plus-values à long terme de l'exercice imposables à 16 % ③	Solde des moins-values à 16 % ④
Moins-values nettes	N			
Moins-values nettes à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs (montants restant à déduire à la clôture du dernier exercice)	N – 1			
	N – 2	46 000	46 000	0
	N – 3			
	N – 4			
	N – 5			
	N – 6			
	N – 7			
	N – 8			
	N – 9			
	N – 10			

II - SUIVI DES MOINS-VALUES À LONG TERME DES ENTREPRISES SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Origine ①		Moins-values à 19 %, 18 % ③	Moins-values à 19 %, 18 % et imputables sur le résultat de l'exercice en application du 2e alinéa de l'article 219 I-a quater ④	Imputations sur les plus-values à long terme de l'exercice imposables au taux de 19 % ⑤	Imputations sur le résultat de l'exercice ❸ ⑥	Solde des moins-values à reporter ⑦
Moins-values nettes	N					
Moins-values nettes à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs (montants restant à déduire à la clôture du dernier exercice)	N – 1					
	N – 2					
	N – 3					
	N – 4					
	N – 5					
	N – 6					
	N – 7					
	N – 8					
	N – 9					
	N – 10					

❸ Les moins-values antérieures sur cessions d'éléments d'actif exclus du régime des plus et moins-value en application des dispositions de l'article 219 I-a quater du CGI peuvent s'imputer sur le résultat dans certaines limites (BOI 4 B-1-97).

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032

II. Les obligations déclaratives des entreprises soumises au régime du réel simplifié

1. Les documents à établir

• La déclaration des BIC 2031 (commune aux régimes du réel normal et simplifié).

• La liasse fiscale jointe à la déclaration 2031 est simplifiée par rapport au régime du réel normal ; elle comprend les documents suivants :

– déclaration n° 2033-A Bilan simplifié ;

– déclaration n° 2033-B Résultat comptable simplifié et résultat fiscal ;

– déclaration n° 2033-C Immobilisations, amortissements, plus ou moins-values ;

– déclaration n° 2033-D Provisions, amortissements dérogatoires, déficits.

Comme dans le régime du réel normal, la déclaration des BIC n° 2031, accompagnée de la liasse fiscale simplifiée, est jointe à la déclaration des revenus du foyer de l'exploitant, la date de dépôt étant alors commune (30 avril, si l'exercice comptable coïncide avec l'année civile).

Remarque : obligations déclaratives des micro-entreprises

Les obligations déclaratives se limitent :

• au report du chiffre d'affaires réalisé sur la déclaration générale des revenus du foyer fiscal ;

• à la production d'un état simplifié permettant le calcul des plus-values (voir chapitre 1).

2. Les déclarations de l'entreprise Huchon

Situation professionnelle

Le magasin de ventes et réparations de matériels informatiques Huchon présente les caractéristiques suivantes :

• C'est une entreprise individuelle, créée il y a 2 ans.

• L'exercice comptable correspond à l'année civile.

• Cette entreprise est soumise au régime du réel simplifié.

• L'exploitation du magasin est assurée uniquement par M. et Mme Huchon et leurs trois enfants. Le secteur réparation a été mis en place au cours de cet exercice.

• M. Huchon a la qualité d'exploitant, Mme Huchon et les enfants sont salariés.

• M. et Mme Huchon sont mariés sans contrat.

• L'entreprise Huchon n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé.

• La situation des comptes de l'entreprise se présente de la façon suivante au 31 décembre, après les écritures d'inventaire et avant les écritures de regroupement :

N° de compte	Nom des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
1010000	Capital individuel		150 000
1080000	Compte de l'exploitant	58 500	
1600000	Emprunts et dettes assimilés		179 000
2110000	Terrains	70 000	
2131000	Bâtiments	50 000	
2135000	Installations, agencements	153 968	
2154000	Matériel industriel	29 421	
2813100	Amortissements des bâtiments		3 541
2813500	Amortissements installations agencements		21 665
2815400	Amortissements du matériel industriel		8 335
3100000	Stocks de matières premières	1 230	
3700000	Stocks de marchandises	4 250	
4010000	Fournisseurs		2 890
4455100	TVA à décaisser		3 367
4670000	Autres comptes débiteurs	350	
5120000	Banques	69 485	
5300000	Caisse	8 500	
6010000	Achats de matières premières	3 890	
6070000	Achats de marchandises	26 192	
6031000	Variation du stock de matières premières		500
6037000	Variation des stocks de marchandises		1 000
6061000	EDF	8 161	
6063000	Petit équipement	1 784	
6160000	Primes d'assurances	4 074	
6230000	Publicités, relations publiques	5 806	
6260000	Frais postaux et frais de télécommunications	3 007	
6270000	Services bancaires	89	
6378000	Taxes diverses	1 690	
6410000	Rémunérations du personnel	95 800	
6450000	Charges de Sécurité sociale	53 560	
6460000	Cotisations personnelles de l'exploitant	8 560	
6610000	Charges d'intérêts	25 131	
6750000	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	4 300	
6810000	Dotations aux amortissements et aux provisions, charges d'exploitation	23 780	
7060000	Prestations de services		4 850
7070000	Ventes de marchandises		330 690
7750000	Produits des cessions d'éléments d'actif		5 690
	Totaux	711 528	711 528

Renseignements complémentaires :

- Le compte 6410000 correspond aux rémunérations de Mme Huchon et de ses trois enfants, Mme Huchon ayant, quant à elle, une rémunération annuelle de 25 000 €.
- Le comptable de l'entreprise a porté dans le compte 6460000 : « Cotisations personnelles de l'exploitant » un versement de 1 250 € à une mutuelle souscrite volontairement par l'exploitant pour lui accorder un complément de revenu en cas d'accident.

• Dans le compte 6378000 : « Taxes diverses » figurent 1 200 € correspondant à un rappel d'impôt sur le revenu de M. Huchon.

• La dotation aux amortissements de l'exercice se répartit comme suit :
– 2 500 € au titre des bâtiments ;
– 5 884 € au titre des installations et aménagements ;
– 15 396 € au titre du matériel industriel.

• L'entreprise a vendu, au début de l'exercice, un matériel acquis depuis moins de 2 ans (c'est la seule cession de l'exercice) :
– valeur de cession : 5 690 € HT ;
– valeur d'acquisition : 8 500 € HT ;
– amortissements à la date de la cession : 4 200 € ;
– toutes les écritures comptables ont été correctement passées.

• L'entreprise a réalisé l'année précédente une plus-value à court terme s'élevant à 9 300 €.

• L'entreprise utilise les possibilités d'étalement des plus-values à court terme.

Établissez les déclarations fiscales de l'entreprise Huchon.

Exercices 4 et 5

© Internet - DGI

cerfa N° 10956 * 03
Formulaire obligatoire (article 302 septies A bis du Code général des impôts)

① BILAN SIMPLIFIÉ

D.G.I. N° 2033-A 1

Désignation de l'entreprise HUCHON

Adresse de l'entreprise

Numéro SIRET* Code APE

Durée de l'exercice en nombre de mois* 12 Durée de l'exercice précédent* 12

ACTIF		Exercice clos le, en N :	Brut 1	Amortissements-Provisions 2	Net 3	N-1 Net 4
ACTIF IMMOBILISÉ	Immobilisations incorporelles – Fonds commercial*	010		012		
	Immobilisations incorporelles – Autres*	014		016		
	Immobilisations corporelles*	028	303 389	030	33 541	269 848
	Immobilisations financières* (1)	040		042		
	Total I (5)	044	303 389	048	33 541	269 848
ACTIF CIRCULANT	STOCKS – Matières premières, approvisionnements, en cours de production*	050	4 250	052		4 250
	STOCKS – Marchandises*	060	1 230	062		1 230
	Avances et acomptes versés sur commandes	064		066		
	Créances (2) – Clients et comptes rattachés*	068		070		
	Créances (2) – Autres* (3)	072	350	074		350
	Valeurs mobilières de placement	080		082		
	Disponibilités	084	77 985	086		77 985
	Charges constatées d'avance*	092		094		
	Total II	096	83 815	098		83 815
	Total général (I + II)	110	387 204	112	33 541	353 663

PASSIF		Exercice N NET 1	Exercice N-1 NET 2
CAPITAUX PROPRES	Capital social ou individuel*	120	91 500	
	Écarts de réévaluation	124		
	Réserve légale	126		
	Réserves réglementées* (dont réserve spéciale des plus-values à long terme 129)	130		
	Autres réserves (dont réserve relative à l'achat d'oeuvres originales d'artistes vivants* 131)	132		
	Report à nouveau	134		
	Résultat de l'exercice	136	76 906	
	Provisions réglementées	140		
	Total I	142	168 406	
Provisions pour risques et charges	Total II	154		
DETTES (4)	Emprunts et dettes assimilées	156	179 000	
	Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	164		
	Fournisseurs et comptes rattachés*	166	2 890	
	Autres dettes (dont comptes courants d'associés de l'exercice N :... 169)	172	3 367	
	Produits constatés d'avance	174		
	Total III	176	185 257	
	Total général (I + II + III)	180	353 663	

RENVOIS						
(1)	Dont immobilisations financières à moins d'un an	193		(4)	Dont dettes à plus d'un an	195	
(2)	Dont créances à plus d'un an	197		(5)	Coût de revient des immobilisations acquises ou créées au cours de l'exercice*	182	
(3)	Dont comptes courants d'associés débiteurs	199			Prix de vente hors T.V.A. des immobilisations cédées au cours de l'exercice*	184	

N° 2033 A - IMPRIMERIE NATIONALE

* Des explications concernant cette rubrique figurent dans la notice n° 2033-NOT.

© Internet - DGI

cerfa N° 10957 ✱ 03 — (2) COMPTE DE RÉSULTAT SIMPLIFIÉ DE L'EXERCICE (en liste) — D.G.I. N° 2033-B [1]

Formulaire obligatoire (article 302 septies A-bis du Code général des impôts) — Désignation de l'entreprise HUCHON

A – RÉSULTAT COMPTABLE

				Exercice N clos le 3112 (1)	Exercice N-1 clos le (2)
PRODUITS D'EXPLOITATION	Ventes de marchandises*	dont export et livraisons intracommunautaires	209	210 330 690	
	Production vendue — biens		215	214	
	Production vendue — services*		217	218 4 850	
	Production stockée* (Variation du stock en produits intermédiaires, produits finis et en cours de production)			222	
	Production immobilisée*			224	
	Subventions d'exploitation reçues			226	
	Autres produits			230	
	Total des produits d'exploitation hors T.V.A. (I)			232 335 540	
CHARGES D'EXPLOITATION	Achats de marchandises* (y compris droits de douane)			234 26 192	
	Variation de stock (marchandises)*			236 (1 000)	
	Achats de matières premières et autres approvisionnements* (y compris droits de douane)			238 3 890	
	Variation de stock (matières premières et approvisionnement)*			240 (500)	
	Autres charges externes* : (dont crédit bail : —mobilier : ..... —immobilier : .....)			242 22 921	
	Impôts, taxes et versements assimilés (dont taxe professionnelle*		243	244 1 690	
	Rémunérations du personnel*			250 95 800	
	Charges sociales (cf. renvoi 380)			252 62 120	
	Dotations aux amortissements*			254 23 780	
	Dotations aux provisions			256	
	Autres charges (dont provisions fiscales pour implantations commerciales à l'étranger*		259	262	
	Total des charges d'exploitation (II)			264 234 893	
1 — RÉSULTAT D'EXPLOITATION (I — II)				270 100 647	
PRODUITS ET CHARGES DIVERS	Produits financiers (III)			280	
	Produits exceptionnels (IV)			290 5 690	
	Charges financieres (V)			294 25 131	
	Charges exceptionnelles (VI)			300 4 300	
	Impôts sur les bénéfices* (VII)			306	
2 — BÉNÉFICE OU PERTE : Produits (I + III + IV) — Charges (II + V + VI + VII)				310 76 906	

B – RÉSULTAT FISCAL

						Exercice N clos le (1)	Exercice N-1 clos le (2)
	Reporter le bénéfice comptable col.1, le déficit comptable col. 2					312 76 906	314
Réintégrations	Rémunérations et avantages personnels non déductibles*					316 23 658	
	Amortissements excédentaires (art. 39-4 C.G.I.) et autres amortissements non déductibles					318	
	Provisions non déductibles*					322	
	Impôts et taxes non déductibles*					324 1 200	
	Divers*, dont intérêts excédentaires des cptes-cts d'associés	247		écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM*	248	330 3 100	
Déductions	Exonérations ou abattements sur le bénéfice et exonération des entreprises nouvelles, entreprises implantées en zones franches urbaines ou en zone franche corse*						342
	Divers*, (dont : Invest. dans les DOM-TOM	344		créance due au report en arrière du déficit*	346		350 927
RÉSULTAT FISCAL AVANT IMPUTATION DES DÉFICITS ANTÉRIEURS						Bénéfice col. 1 / Déficit col. 2 352 103 937	354
Déficits	Déficit de l'exercice reporté en arrière (Entreprises I.S. seulement)					356	
	Déficits antérieurs reportables : (Entreprises I.S. seulement)* .....dont imputés sur le résultat :						360
	Amortissements réputés différés créés (col. 1) ou imputés (col. 2)*					366	368
RÉSULTAT FISCAL APRÈS IMPUTATION DES DÉFICITS						Bénéfice col. 1 / Déficit col. 2 370 103 937	372

Primes et cotisations complémentaires facultatives	381		exonérations ou abattements entreprises nouvelles ou ZFU	382		n° du centre de gestion agréé :	388
Montant de la T.V.A. collectée	374		Effectif moyen du personnel* :	376	dont apprentis : handicapés :	Montant des prélèvements personnels de marchandises*	399
Montant de la T.V.A. déductible sur biens et services (sauf immobilisations) :	378		Cotisations personnelles obligatoires de l'exploitant* :	380	8 560		

* Des explications concernant cette rubrique figurent dans la notice n° 2033-NOT.

N° 2033-B - IMPRIMERIE NATIONALE

© Internet - DGI

cerfa N° 10958 * 03 (3)

IMMOBILISATIONS - AMORTISSEMENTS - PLUS-VALUES, MOINS-VALUES

D.G.I. N° 2033-C 1

Formulaire obligatoire (article 302 Septies A bis du Code général des impôts)

Désignation de l'entreprise : HUCHON

I IMMOBILISATIONS — ACTIF IMMOBILISÉ		Valeur brute des immobilisations au début de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute des immobilisations à la fin de l'exercice	Réévaluation légale ① — Valeur d'origine des immobilisations en fin d'exercice
Immobilisations incorporelles	Fonds commercial	400	402	404	406	
	Autres	410	412	414	416	
Immobilisations corporelles	Terrains	420 : 70 000	422	424	426 : 70 000	
	Constructions	430 : 50 000	432	434	436 : 50 000	
	Installations techniques matériel et outillage industriels	440 : 37 921	442	444 : 8 500	446 : 29 421	
	Installations générales agencements divers	450 : 153 968	452	454	456 : 153 968	
	Matériel de transport	460	462	464	466	
	Autres immobilisations corporelles	470	472	474	476	
Immobilisations financières		480	482	484	486	
TOTAL		490 : 311 889	492	494 : 8 500	496 : 303 389	

II AMORTISSEMENTS — IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES		Montant des amortissements au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions : amortissements afférents aux éléments sortis de l'actif et reprises	Montant des amortissements à la fin de l'exercice
Immobilisations incorporelles		500	502	504	506
Immobilisations corporelles	Terrains	510	512	514	516
	Constructions	520 : 1 041	522 : 2 500	524	526 : 3 541
	Installations techniques matériel et outillage industriels	530 : 6 651	532 : 5 884	534 : 4 200	536 : 8 335
	Installations générales, agencements, aménagements divers	540 : 6 269	542 : 15 396	544	546 : 21 665
	Matériel de transport	550	552	554	556
	Autres immobilisations corporelles	560	562	564	566
TOTAL		570 : 13 961	572 : 23 780	574 : 4 200	576 : 33 541

III PLUS-VALUES, MOINS-VALUES (19 % pour les entreprises à l'IS, 16 % pour les entreprises à l'IR) (Si ce cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle)

	Nature des immobilisations cédées virées de poste à poste, mises hors service ou réintégrées dans le patrimoine privé y compris les produits de la propriété industrielle.	Valeur d'actif ①	Amortissements ①	Valeur résiduelle	Prix de cession ①	Plus ou moins-values : Court terme ①	Plus ou moins-values : Long terme
1	Matériel industriel	8 500	4 200	4 300	5 690	1 390	
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
	TOTAL	578 : 8 500	580 : 4 200	582 : 4 300	584 : 5 690	586 : 1 390	588
	Régularisations ①					590	592
	Résultat net de la concession de licences d'exploitation de droits de la propriété industrielle bénéficiant du régime des plus-values à long terme (CGI art 39 terdecies).						593
	TOTAL					596 : 1 390	598

① Voir notice

N° 2033-C - IMPRIMERIE NATIONALE

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

EXERCICES

1. Cas Barbier : charges – résultat imposable – déclaration

L'entreprise individuelle Barbier réalise un chiffre d'affaires annuel de 680 000 € HT.
Elle est soumise au régime du réel normal.
Elle dégage, au cours de l'exercice 2004, un bénéfice comptable de 71 300 €.
Le comptable de l'entreprise a enregistré les éléments suivants :

1) Primes d'assurances

– Prime d'assurance-vie sur la tête de M. Barbier au profit de l'entreprise : 1 800 €.
– Prime d'assurance multirisques pour l'entreprise : 6 500 €.

2) Cadeaux

– Cadeaux pour les principaux clients de l'entreprise : 3 600 € TTC (il s'agit de 100 cadeaux d'une valeur unitaire de 36 €).
– Cadeaux d'anniversaire pour la fille de M. Barbier : 1 120 € TTC (la fille de M. Barbier n'a aucune relation commerciale avec l'entreprise).

3) Dons

– À la Fondation de France (fondation d'intérêt général reconnue d'utilité publique) : 3 000 €.

4) Loyers et charges locatives

– Loyer du local commercial : 15 800 € HT.
– Loyer de l'appartement personnel de M. Barbier : 18 600 €.
– Frais de location d'une résidence secondaire pour les vacances d'hiver de M. et Mme Barbier. Montant : 1 730 €.

5) Honoraires versés

– À l'expert-comptable de l'entreprise pour les travaux de l'exercice : 5 360 € HT.
– À l'avocat de l'entreprise. Le dossier traité concerne un litige entre M. Barbier et le syndic de son appartement personnel. Montant : 1 640 € HT.

6) Impôts et taxes

– Taxe professionnelle : 2 800 €.
– Impôt sur le revenu de M. Barbier : 5 360 €.

7) Charges de personnel

– Rémunération de M. Barbier : 31 200 €.
– Rémunération de Mme Barbier, secrétaire comptable dans l'entreprise : 20 400 €. M. et Mme Barbier n'ont pas souscrit de contrat de mariage particulier.
– Rémunération du fils de M. et Mme Barbier pour un travail temporaire pendant les vacances : 1 160 €.
– Rémunération des deux salariés de l'entreprise : 59 120 €.

– Cotisations sociales de M. Barbier : assurance maladie : 7 200 € ; assurance complémentaire (contrat individuel souscrit volontairement par l'exploitant auprès d'une assurance privée) : 1 720 €.

8) Frais généraux divers

– Échange-standard de la boîte de vitesse de la camionnette. Montant : 1 930 € HT.
– Frais de réparation sur un véhicule de tourisme de type *Safrane*. Cette voiture figure à l'actif du bilan et est utilisée exclusivement pour l'exploitation. Montant : 680 € TTC.

9) Amortissements et provisions

• Amortissements de la voiture *Safrane* :
– valeur d'acquisition : 40 200 € TTC ;
– date d'acquisition : 05/02/03 ;
– amortissement linéaire sur 5 ans.

• Reprise de provision pour dépréciation des valeurs mobilières de placement (titre A) : 520 €.

• Reprise d'une provision constituée l'année précédente pour un procès devant un tribunal de police pour un excès de vitesse de M. Barbier : 1 400 €.

• Cessions réalisées au cours de l'exercice :

Éléments	Valeur d'origine	Date acquisition	Amortissements à la cession	Date de cession	Prix de cession
Machine-outil	150 000 HT	03/08/02	82 500	01/10/2004	82 000 HT
Entrepôt	210 000 HT	01/02/99	55 125	01/05/2004	155 000
Titre A	12 000	01/06/03		01/03/2004	12 150

• Avant leur cession, l'entreprise avait encaissé des dividendes sur les titres A : 600 €.

10) L'entreprise a réalisé au cours des exercices précédents

– En 2003 : une plus-value nette à court terme s'élevant à 13 200 €.
– En 2002 : une plus-value nette à court terme s'élevant à 18 240 €.

Renseignements complémentaires

• L'entreprise utilise toujours les possibilités d'étalement qui lui sont offertes.
• Toutes les sommes sont données pour leurs montants annuels.
• L'entreprise n'est pas adhérente à un centre de gestion agréé.

QUESTIONS

1) Déterminez le résultat imposable de l'exercice 2004.
2) Établissez les imprimés 2058 A – 2059 A.

© Editions Foucher – La photocopie non autorisée est un délit.

2. Cas Pasquier : charges – cessions – bénéfice imposable

L'entreprise individuelle Pasquier, spécialisée dans le négoce en gros de bonneterie, a réalisé, au cours de l'exercice 2004, un bénéfice comptable de 896 000 €.
L'entreprise est soumise au régime du réel normal.
Toutes les opérations ont été comptabilisées, sauf indication contraire.
M. Pasquier hésite sur certaines opérations effectuées au cours de l'exercice 2004.

1) Cessions d'immobilisations

M. Pasquier a cédé au cours de l'exercice les immobilisations suivantes :

Éléments	Valeur d'origine	Date acquisition	Amortis-sements à la cession	Date de cession	Prix de cession
Fileuse	52 000 HT	05/04/01	33 800	01/06/2004	28 465,60 HT
Véhicule *XM*(1)	19 900 TTC	01/09/01	11 940	01/09/2004	7 200,00 HT
Véhicule *Clio*	15 000 TTC	15/04/01	10 500	15/10/2004	5 000,00

(1) Revendu à un négociant en biens d'occasion.

2) Charges à répartir

Le comptable de l'entreprise a décidé d'étaler sur 3 ans deux charges importantes engagées au cours de l'exercice :
– 58 200 € de frais concernant la campagne de lancement d'un nouveau produit ;
– 42 000 € correspondant à des droits de mutation et des honoraires relatifs à l'acquisition d'un immeuble qui figure à l'actif de l'entreprise.
L'enregistrement comptable de cet étalement a été correctement pratiqué.

3) Loyer

L'entreprise Pasquier a loué un bateau de plaisance à Cannes, afin de pouvoir inviter des clients pour suivre le festival : 4 000 €.

4) Entretien

L'entreprise qui assure la maintenance des fileuses a procédé au remplacement du système de filage sur chacune d'elles, ce qui a augmenté leur capacité de production et leur durée de vie. Montant : 14 580 € HT.
M. Pasquier a enregistré cette réparation dans un compte de charge, il n'est pas sûr d'avoir fait le bon choix.
Il vous charge de procéder à toutes les régularisations comptables et fiscales nécessaires.

5) Honoraires

L'expert-comptable chargé de vérifier les comptes a perçu, au cours de l'exercice, des honoraires s'élevant à 25 600 € HT.

6) Impôts

Suite à une erreur du comptable lors de l'exercice précédent, M. Pasquier a bénéficié, au cours de cet exercice, d'un dégrèvement de taxe professionnelle de 2 300 € enregistré en produits.

7) Crédit-bail

M. Pasquier s'est équipé en matériel de bureau grâce à un financement par crédit-bail. Montant des redevances mensuelles : 3 280 €.

8) Gains et pertes latents

M. Pasquier a contracté un emprunt à court terme en dollars. La valeur de l'emprunt est passée de 50 000 € à la souscription à 51 200 € à l'inventaire.
Une créance auprès d'un client anglais est passée de 5 000 € à la facturation à 5 250 € à l'inventaire.
Aucune provision n'a été comptabilisée.

9) Plus-values antérieures

L'entreprise a réalisé, au cours de l'exercice 2003, une plus-value nette à court terme s'élevant à 5 700 €.
L'entreprise utilise toujours les possibilités d'étalement maximum.

QUESTIONS

1) Procédez aux régularisations comptables nécessaires.
2) Déterminez le résultat imposable de l'exercice 2004.
3) Établissez les imprimés 2058 A – 2059 A.

3. Entreprise Mirabelle : liasse fiscale

L'entreprise Mirabelle est spécialisée dans la fabrication de jus de fruits.

Carte d'identité de l'entreprise

Forme juridique : entreprise individuelle.
Capital : 96 000 €.
Date de création : 15/10/1958.
Activité : fabrication de jus de fruits.
Direction : M. Mirabelle, exploitant individuel.
Nombre de salariés : 15.
L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.
Régime d'imposition : réel normal.
M. et Mme Mirabelle sont mariés sous le régime de la séparation des biens.

La balance, après inventaire au 31/12/2004, se présente comme suit :

N° des comptes	Nom des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
101	Capital		96 000
158	Autres provisions pour charges		9 120
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		24 000
211	Terrains	25 800	
213	Constructions	40 000	
2155	Outillage industriel	95 000	
2182	Matériel de transport	152 000	
2813	Amortissements des constructions		40 000

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

28155	Amortissements du matériel et outillage		27 600
28182	Amortissements du matériel de transport		35 600
31	Stocks de matières premières		
35	Stocks de produits	39 344	
401	Fournisseurs	1 200	11 840
411	Clients		
413	Clients – Effet à recevoir	19 440	
44551	TVA à décaisser	1 860	2 344
477	Différences de conversion passif		6 800
481	Charges à répartir sur plusieurs exercices		
503	Actions	6 400	
512	Banques	9 764	
530	Caisses	14 240	
5903	Provisions pour dépréciation des actions	2 560	928
601	Achats de matières premières		
6031	Variation du stock de matières premières	730 748	
606	Achats non stockés de matières et fournitures	6 240	
615	Entretien et réparations	18 000	
616	Primes d'assurances	5 960	
621	Honoraires	11 200	
6226	Personnel intérimaire	10 400	
6231	Annonces et insertions	26 000	
6234	Cadeaux à la clientèle	9 600	
626	Frais postaux et de télécommunication	7 880	
627	Services bancaires et assimilés	7 200	
63	Impôts, taxes et versements assimilés	640	
641	Rémunérations du personnel	10 720	
644	Rémunération de l'exploitant	153 600	
6451	Cotisations à l'URSSAF	62 720	
6453	Cotisations aux caisses de retraite	64 800	
6454	Cotisations aux ASSEDIC	6 604	
646	Cotisations sociales personnelles de l'exploitant	9 880	
661	Charges d'intérêts	2 720	
6712	Pénalités, amendes pénale et fiscale	9 800	
6713	Dons	320	
675	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	3 080	
6811	Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	21 840	
6812	Dotation aux amortissements des charges d'exploitation à répartir	49 600	
6815	Dotation aux provisions pour risques et charges d'exploitation	3 200	
6866	Dotation aux provisions pour dépréciation des éléments financiers	9 120	
701	Ventes de produits finis	400	1 351 592
7135	Variation de stock de produits		850
764	Revenus des VMP		530
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		24 516
7815	Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation		8 560
791	Transfert de charges d'exploitation		9 600
		1 649 880	1 649 880

Renseignements complémentaires

• L'entreprise Mirabelle a cédé, au cours de l'exercice, les immobilisations suivantes :

Éléments	Valeur d'origine	Amortis-sements	VNC	Prix de cession	+ ou – value	Court terme		Long terme	
						+ values	– values	+ values	– values
Terrain	21500		21500	24016	2516			2516	
Camionette	34000	33660	340	500	160	160			
			21840	24516		160		2516	

La camionnette, acquise il y a 5 ans, était presque entièrement amortie. L'entreprise n'a pas procédé à d'autres mouvements d'immobilisations au cours de l'exercice.

• Le compte 6811 comprend une dotation de 9800 € pour les installations techniques, matériel et outillage industriel, et 39800 € pour le matériel de transport.

• Au cours des travaux d'inventaire, le comptable a relevé différents points à revoir lors de l'établissement des documents fiscaux :

– L'entreprise a réalisé des gains latents de change : 6800 €.

– L'entreprise a lancé une campagne publicitaire pour le lancement d'un nouveau produit, dont le coût est de 9600 € HT. Elle a décidé d'étaler la dépense sur 3 ans.

– Dans le compte 6234 figure en fait un cadeau offert au fils de M. Mirabelle pour ses 18 ans : 600 €.

– Mme Mirabelle est employée dans l'entreprise et a perçu une rémunération annuelle de 25000 €.

– Les prélèvements de M. Mirabelle ont été enregistrés en charges.

– Les pénalités correspondent à des pénalités d'assiette sur la TVA et une amende pour conduite en état d'ivresse.

– Les dons ont été faits à une association d'intérêt général.

– Les dotations aux amortissements des immobilisations corporelles comprennent 8200 € concernant deux véhicules de tourisme, acquis l'exercice précédent, pour montant respectif de 20500 € TTC (amortissement linéaire sur 5 ans).

– Les provisions pour congés payés étaient de 8560 € en 2003 et 9120 € en 2004.

– L'entreprise a fait une nouvelle dotation pour dépréciation de ses VMP détenues en portefeuille.

– Les produits financiers proviennent de dividendes versés sur les actions qui sont détenues en portefeuille.

En 2002, l'entreprise avait dégagé une plus-value nette à court terme de 4200 €.

L'entreprise pratique au maximum les possibilités d'étalement.

Le compte 164 comprend un emprunt sur 10 ans souscrit le 02/01/1998. Il reste à rembourser 7500 € en 2004 et 16500 € les années suivantes.

QUESTION

Établissez la liasse fiscale.

© Dunod – La photocopie non autorisée est un délit.

4. Entreprise Prestinfo : réel simplifié

L'entreprise Prestinfo est spécialisée dans la maintenance informatique.

Carte d'identité de l'entreprise

Forme juridique : entreprise individuelle.
Capital : 8 000 €.
Date de création : 15/10/1995.
Objet : maintenance informatique.
Direction : M. Rambar.
Nombre de salariés : 0.
L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.
Régime d'imposition : réel simplifié.
M. Rambar est célibataire.

La balance, après inventaire au 31/12/2004, se présente comme suit :

N° des comptes	Nom des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
101	Capital social		8 000
108	Compte de l'exploitant	24 000	
145	Amortissements dérogatoires		3 200
205	Concessions et droits similaires…	8 580	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique	11 800	
2805	Amortissement concessions et droits similaires,…		5 420
28183	Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique		7 890
32	Stocks d'autres approvisionnements	120	
401	Fournisseurs		3 990
411	Clients	9 520	
413	Clients – Effet à recevoir	2 100	
416	Clients douteux	850	
491	Provision pour dépréciation de comptes clients		500
44551	TVA à décaisser		2 020
486	Charges constatées d'avance	760	
512	Banques	2 560	
530	Caisses	210	
602	Achats stockés de matières et fournitures	4 420	
6032	Variation de stock d'autres approvisionnement	20	
606	Achats non stockés de matières et fournitures	3 690	
612	Redevances de crédit-bail	15 460	
613	Locations	1 800	
616	Primes d'assurances	2 800	
621	Honoraires	3 200	
6231	Annonces et insertions	8 120	
626	Frais postaux et de télécommunication	2 430	
627	Services bancaires et assimilés	220	
63	Impôts taxes et versements assimilés	2 760	
646	Cotisations personnelles de l'exploitant	4 230	
661	Charges d'intérêts	200	
6713	Dons	2 450	

☞

6811	Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	1 060	
6817	Dotation aux provisions pour dépréciations des éléments d'actifs	500	
706	Prestations de service		78 890
771	Produits exceptionnels sur opérations de gestion		1 800
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		1 000
7872	Reprise sur provisions réglementées		1 150
		113 860	113 860

L'entreprise, au cours de l'exercice, a cédé deux ordinateurs (acquis pour 1 580 € HT chacun) entièrement amortis, au prix de 500 € chacun. L'entreprise n'a pas procédé à d'autres mouvements d'immobilisations au cours de l'exercice.

Les dotations aux amortissements de l'exercice se répartissent de la façon suivante :
– 690 € pour les logiciels ;
– 370 € pour les matériels de bureau.

Divers points ont été signalés au comptable, lors des travaux d'inventaire :
– Un disque dur, d'une valeur de 165 € HT, a été acheté pour réparer un des ordinateurs inscrits au bilan (cette réparation ne contribue ni à augmenter la valeur ou la durée de vie du bien).
– Les redevances de crédit-bail concernent des ordinateurs et un véhicule de tourisme (mis en circulation le 15/10/2002, valeur d'acquisition : 19 500 € TTC).
– Le compte 613 comprend un loyer versé pour un chalet à la montagne lors des vacances d'hiver.
– Il existe une prime d'assurance-vie au bénéfice de la famille de M. Rambar. Cotisation annuelle de 350 €.
– Les cotisations sociales se répartissent ainsi : 3 920 € pour le régime obligatoire des travailleurs indépendants et 310 € pour une complémentaire maladie facultative.
– Le compte 771 comprend des dons pour 700 €, versés à un parti politique pour financer la campagne électorale de son candidat, et un dégrèvement d'impôt sur le revenu : 1 100 €.
– La dotation pour dépréciation des comptes clients a été calculée de façon forfaitaire.

En 2001, l'entreprise avait dégagé une plus-value nette à court terme de 900 €. L'entreprise pratique au maximum les possibilités d'étalement

QUESTION

Établissez la liasse fiscale.

5. Entreprise Coussan : déclaration micro-entreprise

M. Coussan possède, depuis 20 ans, une petite entreprise de revente de matériel électroménager dans un village des Pyrénées-Atlantiques. Il dispose aussi d'un atelier de réparation pour le service après-vente. Son chiffre d'affaires annuel total est de 126 520 € HT, dont 24 300 € pour l'activité de réparation.

Il a cédé cette année une camionnette de livraison et réparation qu'il détenait depuis 7 ans, afin de la remplacer. La plus-value réalisée est de 550 €.

Annexe fiscale

• Les contribuables placés sous le régime des micro-entreprises sont dispensés du dépôt d'une déclaration de résultats.
Ils portent le montant annuel du chiffre d'affaires hors taxes, et des plus ou moins-values réalisées, directement sur la déclaration des revenus n° 2042, au point 5 page 4, cadre B si l'activité est exercée à titre professionnel, et cadre C si l'activité est exercée à titre non professionnel.

• Le chiffre d'affaires doit être déclaré dans la rubrique correspondant à la nature de l'activité exercée, soit ventes de marchandises ou assimilées, soit prestations de services. En cas d'activité mixte, il convient de distinguer la part du chiffre d'affaires afférente à chacune de ces deux natures d'activité.

• L'abattement forfaitaire sera calculé automatiquement par l'administration.

QUESTIONS

1) Établissez la déclaration 2042.

2) Quelles sont les formalités à prévoir pour la plus-value ?

INDEX

A

Achats 245
Achats de biens 97
Achats de services 97
Acompte 77, 97
Acomptes de TVA 133, 141
Acomptes trimestriels 132
Acquisition intracommunautaire 76
Acquisitions intracommunautaires 44, 52, 70, 71
Actes anormaux de gestion 242
Activité économique 43
Administration fiscale 27
Amendes 242, 281
Amortissement dégressif 271, 272
Amortissement exceptionnel 275, 276
Amortissement linéaire 271
Amortissement minimum 270
Amortissement pour dépréciation 268
Amortissements 184, 193, 194, 267, 268
Amortissements dérogatoires 207, 277
Amortissements régulièrement différés 269
Annuité 271
Apport en société 197
Arrêté 4
Arrhes 77
Assiette de l'impôt 8
Assujetti 44
Assurance décès 162
Assurance-vie 184, 252
Assureur 281

B

Base imposable à la TVA 68
Bateaux 99
Bateaux de plaisance 242
Bénéfice(s) imposable(s) 158, 160, 162
Bénéfices industriels et commerciaux 16, 158, 170
Bénéfices non commerciaux 160
Bicyclettes 99
Biens mobiliers d'investissement 70, 106
Biens somptuaires 100, 207
Brevet 214
Brevets 180

C

Cadeaux 99, 243, 246
Calcul des plus ou moins-values 193
Capital 5
Centre de gestion agréé 24
Centres des impôts 27

Cession de brevets 196
Cessions d'actif 184
Champ d'application 8
Champ d'application de la TVA 42
Charges 163, 166, 241
Charges d'entretien 246
Charges d'entretien et de réparations 245
Charges de personnel 241, 247, 254
Charges déductibles 245
Charges exceptionnelles 247
Charges financières 247
Charges locatives 245
Charges sociales 254, 255, 256
Charges somptuaires 242
Chasse 242
Clients 281
Clôture de l'exercice 166
Coefficients de l'amortissement dégressif 273
Commissionnaire 71
Complément de déduction de TVA 107
Compléments de prix 68
Comptabilisation 83
Comptabilité de trésorerie 22
Comptabilité simplifiée 22
Comptabilité super simplifiée 23
Concession 214
Concession de brevets 196
Concessions 214
Conditions de déduction de la TVA 97
Conjoint collaborateur 256
Conjoint de l'exploitant 255, 256
Consommations en provenance des tiers 40
Constructions 196
Conventions 3
Conventions « de double imposition » 3
Cotisations sociales 3
Cours du jour 170
Courtier 71
Coût de revient 169
CRDS 247
Créances 167
Crédit de TVA 103
Crédit-bail 77, 245
CSG 247

D

Déclaration annuelle (CA12) 132
Déclaration CA12 132
Déclaration de TVA 122
Déclarations CA3 122
Déclarations des résultats 291
Décret 4
Déductibilité de la TVA 95
Déductibilité des charges 242
Déduction complémentaire de TVA 106
Déductions 162
Défaut de déclaration 127
Déficits 170
Dégrèvements d'impôt 184
Délai de régularisation 107
Dépenses à caractère somptuaire 98
Dépenses publiques 2
Déplacements, missions et réceptions 247
Dépôt des déclarations 166
Dépôts et cautionnements 196
Dettes 167
Différence de change 168
Différences de conversion 247
Direction de la Comptabilité publique 27
Direction des Douanes et des Droits indirects 27
Direction des grandes entreprises 28
Direction générale des grandes entreprises 118
Direction générale des Impôts 27
Directives européennes 3
Dirigeants 46, 99
Domicile fiscal 159
Donation 197
Dons 241, 257
Dossier de gestion 25
Droit au bail 196
Droits d'enregistrement 5

E

Écart de conversion 247
Échanges 71

Échanges intracommunautaires 97
Éléments d'actif 196
Emballage 71
Emballages consignés 70
Entreprises individuelles 16
Escomptes 69
Essence 99
Études et recherches 246
Évaluation des créances et des dettes 167
Exclusions du droit à déduction 99
Exercice compt 166
Exigibilité 8, 75
Exigibilité de la TVA 75
Exonérations de la TVA 47
Exploitant 255
Exportations 47, 50, 104
Expropriation 197

F

Facturation 81
Fait générateur 8, 75
Fonds commercial 196
Fonds de commerce 47
Foyer fiscal 170
Frais accessoires 68
Frais d'acquisition des immobilisations 251
Frais d'établissement 196, 251
Frais de constitution 251
Frais de recherche et de développement 196
Frais généraux 244
Franchise de base 82
Franchise de TVA 19, 20, 47, 145

G

Gain latent de change 182
Gains de change 181, 182
Gains latents de change 181
Garanties données aux clients 281
Gazole 99

H

Homme clé 252
Honoraires 246

I

Immeubles 47, 70, 76, 105, 180
Immeubles antipollution 276
Immobilisation amortissable 193
Immobilisation corporelle 45
Immobilisation non amortissable 193
Immobilisations 97, 142, 196, 244, 269
Importation(s) 44, 50, 70, 71, 76, 97
Imposition des produits 178
Impôt de solidarité sur la fortune 5
Impôt foncier 5
Impôt sur le revenu 5, 10, 17
Impôt sur les sociétés 5, 16, 17
Impôt(s) 2, 3, 5, 281
Impôts et taxes 247
Imputation 101
Imputation de la TVA déductible 101
Indemnités 71, 184
Indemnités de départ à la retraite 281
Indépendance des exercices 250
Installations techniques 196
Insuffisance de déclaration 127
Intérêts 47

J

Jurisprudence 4

L

Liasse fiscale 291
Libéralités 99
Licences 180
Liquidation 8
Litiges 281
Livraison à soi-même 76, 97
Livraison de biens 76
Livraisons à soi-même 44, 70
Livraisons de biens 42
Livraisons de biens meubles 43
Livraisons intracommunautaires 51, 104
Livre de recettes 20
Location de résidences de plaisance 242
Location(s) 245
Locations d'immeubles 47
Logement 99
Logiciels 214, 246, 251, 276

Loi 4
Lubrifiants 99

M

Marge commerciale 40
Matériel et outillage industriel 196
Matière imposable 8
Micro-entreprises 19, 20, 228, 310
Mise au rebut 105, 197
Missions 247
Modes d'amortissement 271
Modulations des acomptes de TVA 141
Moins-value à court terme 206
Moins-value à long terme 206
Moins-value nette à court terme 223
Moins-value nette à long terme 224
Moyens de transport 99

N

Numéro d'identification 52

O

Obligations 196
Obligations comptables 20, 269
Obligations fiscales 18, 269
Opérations en suspension de taxe 104
Opérations exonérées de TVA 42
Opérations immobilières 44
Opérations imposables 8
Opérations imposables à la TVA 42
Opérations intracommunautaires 81
Option sur les débits 79

P

Paiement de la TVA 117
Parrainage 247
Patrimoine 164
Patrimoine privé 165
Patrimoine professionnel 164
Pêche 242
Pénalités 247, 281
Période d'imposition des bénéfices 166
Personnalité fiscale 16
Personnalité juridique 16
Personnel 253, 254, 255, 281
Personnel de l'entreprise 99
Personnes imposables 8
Personnes imposables aux BIC 158
Perte de change 281
Pertes de change 247
Pertes latentes de change 247
Petit matériel 101
Petites entreprises 198, 227
Plans d'amortissement 268
Plus ou moins-value(s) 191, 192, 205, 221
Plus ou moins-values nettes 222
Plus-value à court terme 206
Plus-value à long terme 206
Plus-value nette à court terme 223
Plus-value nette à long terme 223
Prélèvements 105
Prélèvements obliga toires 3
Prélèvements personnels 104
Premier entré, premier sorti 211
Prestations de services 42, 43, 45, 76, 77, 178
Primes d'assurances 241, 246, 252
Principes 250
Prix de cession 193
Prix de revient 193
Production de biens 178
Production vendue 40
Productions immobilisées 180
Produits 163, 165
Produits d'exploitation 179
Produits de titres 181
Produits des cessions d'actif 184
Produits exceptionnels 183
Produits financiers 181
Produits imposables 177
Produits nets sur cessions des valeurs mobilières de placement 181
Produits pétroliers 99
Propriété industrielle 214
Provisions 184, 267, 278
Provisions pour dépréciation 279
Provisions pour dépréciation des titres 211, 212
Provisions pour dépréciation des titres

en portefeuille 211
Provisions pour risques et charges 279
Provisions réglementées 279
Publication 246, 247
Publicité 246, 247

Q

Qualification fiscale des plus ou moins-values 206

R

Rabais 69
Rattachement des charges et des produits 250
Rattachement des produits 178
Rebut 197
Réception(s) 243, 247
Recherches 246
Recouvrement 10
Redevance 3
Redevances de brevets 180
Redevances de crédit-bail mobilier 245
Réductions de prix 69
Réel normal 19
Réel simplifié 19
Régime 19
Régime des micro-entreprises 19, 228
Régime des petites entreprises 227, 258
Régime du réel 19
Régime du réel normal 228, 291, 292
Régime du réel simplifié 21, 132, 227, 291, 310
Régime normal 19
Régime réel d'imposition 198
Régime simplifié 19
Registre des achats 20
Règlement 4
Régularisation 107
Régularisations de TVA 107
Réintégration(s) 162, 241
Remboursement de la TVA sur immobilisations 142
Remises 69
Rémunérations 246, 254
Réparation 245, 246
Reprises sur amortissements et provisions 184
Résidences de plaisance 242
Restaurant 243
Résultat comptable 16, 162
Résultat fiscal 162
Résultat imposable 16
Résultats de cessions 163
Retard de la déclaration 127
Retard de paiement 127
Retenue à la source 10
Revenus 5
Revenus d'immeubles 180
Revenus des capitaux mobiliers 170
Revenus fonciers 170
Reversement de la TVA 104, 105
Ristournes 69

S

Salaires 170
Sanctions fiscales 82
Services fiscaux 6
Sociétés commerciales 16
Spectacles 243
Stocks 45, 169, 196, 281
Subventions 180
Subventions d'équilibre 183
Subventions d'équipement 183
Suspension de taxe 52, 104

T

Taux de TVA 66
Taux usuels d'amortissement 271
Taxe d'habitation 7
Taxe professionnelle 6
Taxe sur les voitures de sociétés 7
Taxe(s) 3
Télé déclaration 118
Télérèglement 118
Terrains 196
Territoire français 50
Territorialité 8, 159
Titres 181, 211, 280
Titres de participation 211
Titres en portefeuille 211

Titres immobilisés 211
Traités internationaux 3
Travaux immobiliers 76
Trésoreries 27, 28
TVA 5, 38, 194
TVA à payer 38
TVA collectée 38
TVA d'après les débits 82
TVA déductible 38
TVA impayée 83

U

Union européenne 47, 51

V

Valeur ajoutée 39
Valeur comptable 192
Valeur comptable nette 271
Valeur d'origine 193, 271, 272
Valeur nette comptable 193
Valeurs mobilières de placement 181, 196, 211
Variation des stocks 169
Véhicules 99
Véhicules de tourisme 99, 207, 270
Véhicules non polluants 276
Ventes 44, 178, 179, 197
Voitures particulières 242, 245

Y

Yachts 242

Z

Zone euro 71, 167

047444 - (I) - (6,3) - OSB 80°- EDI - MNL

Achevé d'imprimer sur les presses de la
SNEL Grafics sa
rue Saint-Vincent 12 – B-4020 Liège
Tél +32(0)4 344 65 60 - Fax +32(0)4 341 48 41
avril 2004 – 31629

Dépôt légal : avril 2004
Dépôt légal de la 1re édition : mai 2001

Imprimé en Belgique

COMPTABILITÉ ET GESTION DES ORGANISATIONS

CGO PROCESSUS 3

Emmanuel Disle • Emmanuelle Rascol • Jacques Saraf

2004-2005

GESTION FISCALE

Tome 1

La collection « Comptabilité et gestion des organisations » propose un dispositif pédagogique et efficace de formation aux métiers de la gestion et de préparation aux diplômes comptables ainsi qu'aux pratiques professionnelles.

Cette nouvelle édition, **actualisée**, constitue une initiation rigoureuse et concrète à la gestion des obligations fiscales des entreprises ainsi qu'une introduction au droit fiscal, à ses démarches et à ses méthodes de raisonnement. Il correspond, entre autres, aux compétences du référentiel du BTS Comptabilité et gestion des organisations, ***processus 3 « Gestion fiscale et relations avec l'administration des impôts »***.

Privilégiant **la pratique professionnelle**, chaque thème est exposé à partir des principales questions posées par la gestion fiscale de l'entreprise. **Des mises en situation concrètes** permettent d'appliquer à des cas d'entreprise les notions essentielles du droit fiscal, présentées de façon simple et concise. **Des exercices progressifs**, nombreux et nouveaux, proposés en fin de chapitre, facilitent l'entraînement et l'auto-évaluation.

Le présent volume est principalement consacré à l'**entreprise individuelle** et traite les points suivants :

- aperçu du système fiscal ;
- l'entreprise et la TVA ;
- les différents régimes d'imposition à la TVA et les déclarations ;
- la déclaration et l'imposition des résultats dans l'entreprise individuelle ;
- le régime des plus ou moins-values.

Le corrigé des exercices est publié séparément.

Conforme à la loi de finances pour 2004, le tome 1 est actualisé au 1er avril 2004.

EMMANUEL DISLE
Agrégé d'économie et gestion, E. Disle est professeur de droit fiscal.

EMMANUELLE RASCOL
E. Rascol est professeur de droit fiscal.

JACQUES SARAF
J. Saraf est agrégé d'économie et gestion.

- BTS CGO
- DUT GEA et GAPMO
- Écoles de commerce
- DEUG économie gestion, Licences professionelles de gestion, AES

9 782100 074440

ISBN 2 10 007444 X

www.dunod.com

DUNOD