

2023

PREP'Avocat

- Pré-CAPA -

FASCICULE

DROIT FISCAL

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

TABLE DES MATIÈRES

À TITRE PRÉLIMINAIRE

I. MÉTHODOLOGIE

II. CHAMP D'APPLICATION TERRITORIAL

Règles applicables à l'impôt sur le revenu

Règles applicables à l'impôt sur les sociétés

Règles applicables aux droits d'enregistrement

Règles applicables à la TVA

Livraisons intra-communautaires

Livraisons extra-communautaires

Les ventes à distance

Prestations de services

PREMIÈRE PARTIE : FISCALITÉ GÉNÉRALE

III. GÉNÉRALITÉS IMPÔT SUR LE REVENU

Calcul de l'impôt sur le revenu

IV. LES REVENUS DE CATÉGORIE TRAITEMENTS ET SALAIRES

Règles applicables à l'impôt sur le revenu

Règles applicables à l'impôt sur les sociétés

Règles applicables aux droits d'enregistrement

Règles applicables à la TVA

Livraisons intra-communautaires

Livraisons extra-communautaires

Les ventes à distance

Prestations de services

V. LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Activités imposables

- Activités commerciales par nature
- Activités commerciales par assimilation
- Activité commerciale par accessoire

Détermination du régime applicable

Détermination du bénéfice imposable

- Définition du résultat imposable*
 - Le résultat d'exploitation*
 - Les plus values professionnelles*
- Détermination du bénéfice imposable*
- Les frais généraux*
 - Les amortissements*
 - Les provisions*

Conclusion générale

VI. LES REVENUS FONCIERS

Activités imposables

Détermination du régime applicable

Détermination du bénéfice imposable

- Les recettes*
- Les frais et charges*
- Les modalités de calcul*

VII. LES PLUS VALUES DES PARTICULIERS

Plus value sur les valeurs mobilières

Calcul de la plus value

Abattements

Régime d'imposition

Plus value immobilière

Calcul de la plus value

Abattements

Régime d'imposition

Plus value sur les meubles corporels

Calcul de la plus value

Abattements

Régime d'imposition

VIII. LA TVA

Etape 1 : Déterminer si l'on entre dans le champ

Les critères

Les livraisons de biens et les prestations de services

Effectuées à titre onéreux

Par un assujetti

Agissant en temps que tel

Les opérations qui ne sont jamais dans le champ

Les opérations qui sont dans le champ mais exonérées

Les opérations spécifiques

Livraison à soi-même

Les biens d'occasion

Etape 2 : Déterminer si de la TVA a été collectée

La base d'imposition

Le fait générateur

L'exigibilité

Le taux

Etape 3 : Quid de la déduction

Les conditions de fond

Les conditions de forme

Les conditions de temps

Le coefficient de déductibilité

Coefficient d'assujettissement

Coefficient de taxation

Coefficient d'admission

Etape 4 : Le paiement de la TVA

Conclusion générale

DEUXIÈME PARTIE : FISCALITÉ APPROFONDIE

IX. LA SOCIÉTÉ DE PERSONNES

La notion

Le champ d'application

Les sociétés soumises de droit

Les sociétés soumises sur option

Le régime

L'imposition du résultat

La détermination du résultat fiscal

Les parts ne sont pas inscrites au bilan de l'associé

Les parts sont inscrites au bilan de l'associé

L'imposition du résultat fiscal

Exemple

L'imposition de la cession de titres

La société exerce une activité patrimoniale

La société exerce une activité commerciale

L'associé est actif

L'associé est passif

Le calcul de la plus-value : Quemener

Exemple

X. LA SOCIÉTÉ DE CAPITAUX

La notion

Le champ d'application

Les sociétés soumises de droit

Les sociétés soumises sur option

Le régime

L'imposition du résultat

La détermination du résultat fiscal

Les charges d'exploitation

Rémunération des dirigeants

TABLE DES MATIÈRES

- La déductibilité des impôts et taxes
- La déductibilité des charges financières
- Le régime des droits de PI
- Les plus-values**
 - Les cessions de droit de PI
 - Les cessions de titres
 - Titres de placement
 - Titres de participation
 - Titres de société à prépondérance immobilière
- Le traitement des déficits**
 - Report en avant
 - Report en arrière
- Les taux**
- La liquidation de l'IS**

XI. LA CONSTITUTION DE SOCIÉTÉ

L'enregistrement de l'apport

Les ATPS

- Le principe = l'exonération**
- L'exception = l'enregistrement payant**
- L'exception de l'exception = engagement de conservation**

Les ATO

- Le principe = enregistrement payant**
- L'exception = les apports soumis à TVA**

Les apports mixtes

Le traitement de la plus-value d'apport

Le régime général

Le cas d'une mise en société

Exemple

XII. LES GROUPES DE SOCIÉTÉ

Le régime mère-fille

Le champ d'application

Conditions tenant aux sociétés

Conditions tenant aux titres

Le régime

Le régime d'intégration

Les différents types d'intégration

L'intégration verticale

L'intégration horizontale

Les conditions

Les conditions communes à toutes les sociétés

Les conditions propres à la société tête de groupe

Les conditions propres aux filiales

Le régime

La détermination du résultat de groupe

L'imposition du résultat de groupe

XIII. LA TRANSMISSION DE SOCIÉTÉS

La transmission à titre onéreux

La cession de société

L'imposition du cessionnaire

L'imposition du cédant

La cession des titres d'une société de personne

Le cédant personne physique

La société exerce une activité patrimoniale

La société exerce une activité commerciale

Le calcul de la plus value : quemener

Le cédant personne morale

La cession des titres d'une société de capitaux

Le cédant personne physique

TABLE DES MATIÈRES

- Le cédant personne morale
- Titres de placement
- Titres de participation
- Le rachat par une holding**
- La transmission à titre gratuit***
- La transmission d'une entreprise individuelle***
- Les régimes de faveurs propres aux DE***
- L'abattement des salariés*
- L'abattement des moins de 70ans*
- Le pacte dutreil*
- Les régimes de faveurs propres à la plus value***
- La transmission d'une société***
- Les régimes de faveurs propres aux DE***
- L'abattement des salariés*
- L'abattement des moins de 70ans*
- Le pacte dutreil*
- Les régimes de faveurs propres à la plus value***

XIV. LA MODIFICATION DE SOCIÉTÉS

La modification du capital social

- L'augmentation de capital***
- La réduction de capital***

La transformation de la société

Le changement de régime fiscal

- Le traitement des droits d'enregistrement***
- Le traitement au regard de l'impôt direct***
- IR vers IS*
- IS vers IR*

Le changement d'activité

- Société IS***
- Société IR***

TABLE DES MATIÈRES

La restructuration de la société

La fusion

Le régime de droit commun

Les conséquences pour la société absorbée

Les conséquences pour la société absorbante

Le régime de faveur

Les conséquences pour la société absorbée

Les conséquences pour la société absorbante

Les opérations assimilées

La scission

L'apport partiel d'actif

La notion de branche complète d'activité

L'application du régime de faveur sur agrément

DROIT FISCAL PRÉ-CAPA METHODOLOGIE

Toujours se demander pourquoi on nous pose cette question, il y aura toujours une réponse attendue, il faut donc être malin et donner ce que l'on attend de nous

ÉTAPE 1 : CHAMP D'APPLICATION

A titre préliminaire, il faut toujours vérifier le champ d'application territorial de l'impôt (cf Fasc 2)

ÉTAPE 2 : QUALIFICATION JURIDIQUE

Il faut ensuite faire un rappel des faits en ne conservant que l'essentiel et en qualifiant dès à présent les faits juridiquement.

On peut également en profiter pour faire une annonce de plan si besoin.

Si cela a un intérêt pour notre raisonnement, on peut, dans un titre préliminaire, faire un syllogisme sur le régime applicable (IR/IS et 238 bis K)

ÉTAPE 3 : EN DROIT

C'est ici un rappel des règles applicables, mais en droit fiscal, l'on ne peut pas se contenter de citer les textes, il faut les expliquer le plus simplement et pédagogiquement possible pour que cela serve notre raisonnement, comme si on parlait à un client. Il faut rappeler les notions essentielles telles que les amortissements, les plus-values, l'actif...

Il faut être précis sur les règles appliquées et surtout en vérifier toutes les conditions.

Il y aura presque toujours principe/exception, donc il faut dérouler le fil et indiquer les 2.

ÉTAPE 4 : EN FAIT

Il s'agit de l'application en l'espèce, il faut donc faire un syllogisme en vérifiant une à une que les conditions soient remplies pour pouvoir appliquer le texte décrit juste avant. Aucun texte ne peut être invoqué dans cette partie, c'est trop tard.

ÉTAPE 5 : EN CONSÉQUENCE

Conclure et répondre clairement à la question posée : déductible ? Imposable ? Dans le champ ?

RÈGLES APPLICABLES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

Le champ d'application de l'impôt sur le revenu est fixé par référence aux seules notions de domicile fiscal ou de source du revenu.

- **Article 4 A CGI :** Les personnes qui ont en **France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus.** Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont **passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française.**
- **Article 4 B CGI :** Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :
 - Les personnes qui ont en France leur **foyer ou le lieu de leur séjour principal** (plus de 6 mois);
 - **CE 3 novembre 1995 n°126513** : *Le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où il ne dispose pas de foyer.*
 - Celles qui exercent en France une **activité professionnelle**, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
 - Celles qui ont en France le **centre de leurs intérêts économiques**.
 - Les **agents de l'État** exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays où ils ne sont pas soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Pour qu'un contribuable soit domicilié en France, il suffit que l'un des critères soit rempli.

Les incidences de cette définition se trouvent atténuées par le jeu des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, la règle de droit international prévalant toujours sur la loi interne, en vertu de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 et de la hiérarchie des normes.

- **Article 4 bis CGI :** Sont également passibles de l'impôt sur le revenu les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des **bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.**
- **Article 164 A CGI :** **Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France** sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite.
- **Article 164 B CGI :** liste des revenus considérés comme de source française

Dans le cadre du cas pratique, nous pouvons faire une simple phrase de rappel pour indiquer que nous sommes bien dans un cas soumis à l'impôt sur le revenu en France, ou bien faire un syllogisme si le temps nous le permet.

Si le cas porte sur la territorialité, évidemment cela sera traité dans les autres étapes et non dans l'avant propos.

RÈGLES APPLICABLES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

- **Article 209 I CGI :** Les bénéfices possibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45,53 A à 57,108 à 117,237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'**article 164 B** ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Ainsi, les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées à l'étranger par des sociétés ayant leur siège en France se trouvent soustraits à l'application de l'impôt français, même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en France.

En revanche, les entreprises dont le siège est situé hors de France sont, quelle que soit leur nationalité, imposables dans notre pays à raison des profits tirés de leurs exploitations en France.

Conformément à la jurisprudence de la Haute Assemblée et aux précisions apportées également par la doctrine administrative, la notion d'exploitation, au sens du **I de l'article 209 du CGI**, s'entend selon la loi française de l'exercice habituel d'une activité qui peut :

- soit s'effectuer dans le cadre d'un **établissement autonome** (En pratique, l'existence ou non d'un « établissement » devra être appréciée dans chaque cas particulier, selon les circonstances de fait) ;
- soit être réalisée, en l'absence d'un établissement, **par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante** (et qui apparaissent comme les préposés de la société) ;
- ou encore résulter de la **réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet** (Un cycle complet correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent.)

- **Article 218 A CGI :** L'impôt sur les sociétés est établi **au lieu du principal établissement de la personne morale**.

Toutefois, l'administration peut désigner comme lieu d'imposition :

- soit celui où est assurée **la direction effective** de la société ;
- soit celui de son **siège social**.

La notion de siège doit en principe s'entendre comme étant le siège social indiqué dans les statuts. Toutefois, si le siège social apparaît fictif, il y a lieu de retenir le siège réel, qui s'entend du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de la société.

Les bénéfices réalisés par une entreprise qui a son siège en France échappent à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils résultent d'opérations caractéristiques de l'exercice habituel d'une activité hors de France.

Inversement, les bénéfices d'une entreprise possédant son siège en France y demeurent imposables à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils proviennent d'opérations qui ne sont pas caractéristiques de l'exercice habituel hors de France d'une activité au sens des indications qui précèdent.

- **Article 23 ter Annexe 4 CGI** : Le lieu d'imposition des personnes morales désignées au 2 de l'article 218 A du code général des impôts est fixé :

- pour les sociétés ou personnes morales dont l'activité s'exerce en France dans un ou plusieurs établissements, au **lieu du principal établissement** ;
- pour les sociétés ou personnes morales qui exercent une activité en France sans y avoir d'établissement, **au service des impôts des entreprises étrangères**

Conformément aux dispositions de l'**article 38 terdecies A de l'annexe III au CGI**, les sociétés et personnes morales assimilées exerçant **partiellement leur activité à l'étranger** sont tenues de produire **deux séries de tableaux normalisés** à l'appui de leur déclaration de résultat :

- la première, regroupant les éléments comptables concernant l'ensemble des activités exercées quelle que soit leur localisation ;
- la seconde, mentionnant les éléments afférents aux seules opérations dont le résultat est imposable en France au sens de l'article 209-I du CGI.

Dans le cadre du cas pratique :

- si les éléments sont clairs et qu'il n'y a aucun questionnement possible, une simple phrase indiquant que les revenus proviennent d'une exploitation française donc IS en France
- si les éléments sont ambiguës, il faudra faire un réel syllogisme en vérifiant les conditions de l'exploitation en France, ou du siège en France, et donc de l'imposition en France.

De la même manière, si l'intérêt du cas porte sur cette question il faudra qu'elle soit au cœur de la copie et non à titre préliminaire.

RÈGLES APPLICABLES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

LES DMTG

- **Article 750 ter CGI** : Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit :
 - 1° **Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France**, lorsque le **donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France** au sens de l'article 4 B ;
 - 2° **Les biens meubles et immeubles**, que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, **situés en France**, lorsque **le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France** au sens de l'article précité.
 - 3° **Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France**, reçus par **l'héritier, le donataire, le légataire** ou le bénéficiaire d'un trust défini au même article 792-0 bis **qui a son domicile fiscal en France** au sens de l'article 4 B. Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'héritier, le donataire ou le bénéficiaire d'un trust a eu son domicile fiscal en France **pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédent celle au cours de laquelle il reçoit les biens**.

LES DMTO : L'IMMEUBLE

En application du **principe de la territorialité des lois fiscales**, l'impôt de mutation qui est un impôt réel, ne peut, en principe, atteindre que **les biens situés sur le territoire français**.

Toutefois, les mutations d'immeubles sis à l'étranger sont, dans certaines conditions, assujetties à l'impôt ; en outre, l'imposition des mutations d'immeubles sis en France obéit à des règles particulières lorsqu'elles résultent d'actes passés à l'étranger.

- **Article 638 CGI** : **A défaut d'actes (ou avec un acte étranger)**, les mutations de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices et les cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble **font l'objet, dans le mois de l'entrée en possession, de déclarations détaillées et estimatives sur des formules spéciales délivrées par l'administration**.
- **Article 714 CGI** (soumission volontaire) : **Les actes translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles situés en pays étrangers** ou à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises dans lesquels le droit d'enregistrement n'est pas établi, **sont assujettis à un droit de 5 %**. Ce droit est liquidé sur le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital.

LES DMTO : LE MEUBLE

En application du **principe de la territorialité des lois fiscales**, l'impôt de mutation qui est un impôt réel, ne peut, en principe, atteindre que **les biens situés sur le territoire français**.

- s'agissant des **mutations de meubles français constatées par actes passés en France** : elles relèvent en tout état de cause à la formalité de l'enregistrement (assujettissement obligatoire ou présentation volontaire selon la nature des biens concernés) ;
- s'agissant des **mutations de meubles étrangers constatées par actes passés en France** : en vertu de l'**article 718 du CGI**, elles, sont soumises aux droits de mutation dans les mêmes conditions que si elles avaient pour objet des biens français de même nature ;
- s'agissant des **mutations de meubles français constatées par actes passés à l'étranger** : elles doivent, à défaut d'actes en France, être déclarées dans les mêmes conditions que s'il s'agissait de conventions verbales (**CGI, art. 638**) ;
- s'agissant des **mutations de meubles étrangers constatées par actes passés à l'étranger** : elles ne sont soumises à aucune formalité en France. Si l'acte est présenté volontairement à la formalité, seul le droit fixe des actes innomés est dû (**article 680 CGI** : 125€)

Dans le cadre du cas pratique, préciser s'il s'agit d'un DMTG ou d'un DMTO (meuble ou immeuble) et indiquer quelle est la territorialité.

De la même manière, si l'intérêt du cas porte sur cette question il faudra qu'elle soit au cœur de la copie et non à titre préliminaire.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

RÈGLES APPLICABLES À LA TVA

Pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le **territoire français**, puis le **territoire communautaire** doivent être définis.

- **Le territoire Français** sur lequel s'applique la TVA comprend :
 - la France continentale (y compris les zones franches du pays de Gex et de Savoie) ainsi que les îles du littoral ;
 - la Corse ;
 - la Principauté de Monaco où la législation française est introduite par ordonnances principales, sous réserve des adaptations nécessaires ;
 - les collectivités de Guadeloupe, Martinique et La Réunion (la TVA n'est pas actuellement applicable en Guyane).
 - les eaux territoriales qui s'étendent jusqu'à une limite fixée à 12 milles marins à partir des lignes de base ; les lignes de base sont la laisse de basse-mer ainsi que les lignes de base droites et les lignes de fermeture des baies qui sont déterminées par décret. La souveraineté de l'État français s'étend à l'espace aérien ainsi qu'au lit et au sous-sol de la mer dans la limite des eaux territoriales ;
 - le plateau continental sur lequel la République française exerce un droit de souveraineté conformément à la convention sur la mer territoriale et la zone contiguë du 29 avril 1958 (convention de Genève)
- **Pour le territoire communautaire**, l'article 256-0 du CGI définit le territoire des États membres de l'Union européenne autres que la France. Le texte exclut des parties de ces territoires. Par ailleurs, il considère des territoires hors de l'Union européenne comme appartenant aux États membres.

S'en suivent alors différents régimes selon l'opération étudiée.

LES LIVRAISONS INTRA COMMUNAUTAIRE

LES LIVRAISONS

Lorsque le vendeur est Français, que l'acquéreur est résident d'un pays membre de l'UE au sens de la TVA, et que ce dernier est un assujetti agissant en tant que tel

- **PRINCIPE = AUTOLIQUIDATION**

Dans un soucis de droit de la concurrence, le choix a été fait **d'auto-liquer la TVA dans le pays de l'acquéreur**.

L'acquéreur collecte la TVA et va la déduire grâce au numéro de TVA intracommunautaire de l'**article 286 ter du CGI**

 L'autoliquidation ne signifie pas que la somme collectée sera intégralement déduite, il faudra veiller à respecter le coefficient de déduction.

- **CONTREPARTIE = EXONERATION**

- **Article 262 ter I CGI : Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée :**

- 1° Les livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

Le **vendeur Français est donc exonéré de TVA, il ne la collectera pas**, cependant cela **ne lui détériore pas son droit à déduction** (qui normalement n'est ouvert que lorsque l'assujetti a lui-même collecté de la TVA).

- **Article 271 V c) CGI : Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la taxe sur la valeur ajoutée : Les opérations exonérées en application des dispositions** du 8 de l'article 261, des articles 262, 262-00 bis et 262 bis, des I et III de l'article 262 ter, de l'article 263, des 1° et 2° bis du II et du 2° du III de l'article 291 ;

Il existe également la possibilité pour le vendeur Français de recevoir ou d'importer en franchise de la TVA.

- **Article 275 CGI : I. - Les assujettis sont autorisés à recevoir ou à importer en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée les biens qu'ils destinent** à une livraison à l'exportation, **à une livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 ter**.

LES ACQUISITIONS

Lorsque le vendeur est résident d'un pays membre de l'UE au sens de la TVA, que l'acquéreur est Français, et que ce dernier est un assujetti agissant en tant que tel

- **PRINCIPE = AUTOLIQUIDATION**

Le principe est exactement le même : l'autoliquidation, mais simplement ici l'acquéreur est le Français, donc **l'autoliquidation aura lieu en France**.

- **Article 256 bis I 1° CGI : Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels effectuées à titre onéreux** par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel et qui ne bénéficie pas dans son Etat du régime particulier de franchise des petites entreprises.

Le fait génératrice est alors : Article 269 1 a) CGI : Au moment où la livraison, l'acquisition intracommunautaire du bien ou la prestation de services est effectué

L'exigibilité est : Article 269 2 d) CGI : Pour les acquisitions intracommunautaires et pour les livraisons et les transferts exonérés en application du I de l'article 262 ter, le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur.

L'autoliquidation est régie par les articles 258 C et 283 1 2bis CGI

 L'autoliquidation ne signifie pas que la somme collectée sera intégralement déduite, il faudra veiller à respecter le coefficient de déduction.

LES LIVRAISONS EXTRA COMMUNAUTAIRE

LES EXPORTATION

Lorsque le vendeur est Français, que l'acquéreur est résident d'un pays tiers, et que ce dernier est un assujetti agissant en tant que tel.

- **PRINCIPE = AUTOLIQUIDATION**

De la même manière que pour les échanges intra-communautaires, il y aura une autoliquidation chez l'acquéreur, ici le résident du pays tiers.

- **CONTREPARTIE = EXONERATION**

- **Article 262 I CGI : Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée :**

- 1° les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté européenne ainsi que les prestations de services directement liées à l'exportation ;

Le **vendeur Français est donc exonéré de TVA, il ne la collectera pas**, cependant cela **ne détermine pas son droit à déduction** (qui normalement n'est ouvert que lorsque l'assujetti a lui-même collecté de la TVA).

- **Article 271 V c) CGI : Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la taxe sur la valeur ajoutée : Les opérations exonérées en application des dispositions** du 8 de l'article 261, **des articles 262, 262-00 bis et 262 bis**, des I et III de l'article 262 ter, de l'article 263, des 1° et 2° bis du II et du 2° du III de **l'article 291** ;

Il existe également la possibilité pour le vendeur Français de recevoir ou d'importer en franchise de la TVA.

- **Article 275 CGI : I. - Les assujettis sont autorisés à recevoir ou à importer en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée les biens qu'ils destinent** à une livraison à l'exportation.

Il existe un cas très particulier : **le touriste**

- **Article 262 I 2° al 2 CGI : Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée, les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acheteur qui n'est pas établi en France, ou pour son compte, hors de la Communauté européenne.** Lorsque la livraison porte sur des biens à **emporter dans les bagages personnels de voyageurs**, l'exonération s'applique si les conditions suivantes sont réunies :

- a. le voyageur n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ;
 - b. la livraison ne porte pas sur les tabacs manufacturés, les marchandises qui correspondent par leur nature ou leur qualité à un approvisionnement commercial ainsi que celles qui sont frappées d'une prohibition de sortie ;
 - c. les biens sont transportés en dehors de la Communauté européenne avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est effectuée ;
 - d. la valeur globale de la livraison, taxe sur la valeur ajoutée comprise, excède un montant qui est fixé par arrêté du ministre chargé du budget.

LES IMPORTATIONS

Lorsque le vendeur est résident d'un pays tiers au sens de la TVA, que l'acquéreur est Français, et que ce dernier est un assujetti agissant en tant que tel

- **PRINCIPE = AUTOLIQUIDATION**

Le principe est exactement le même : l'autoliquidation, mais simplement ici l'acquéreur est le Français, donc **l'autoliquidation aura lieu en France**.

- **Article 291 I CGI** : **Les importations de biens sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.**

Il existe tout de même des exonérations au II et III de cet article.

Le fait générateur est alors : **Article 291 I 2 CGI** : Est considérée comme importation d'un bien :

- a. **l'entrée en France d'un bien**, originaire ou en provenance d'un Etat ou d'un territoire n'appartenant pas à l'Union européenne, et qui n'a pas été mis en libre pratique, ou d'un bien en provenance d'un territoire visé au 1° de l'article 256-0 d'un autre Etat membre de l'Union européenne ;
- b. **la mise à la consommation en France d'un bien placé, lors de son entrée sur le territoire sous l'un des régimes suivants prévus par les règlements communautaires** en vigueur : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt d'importation, perfectionnement actif, admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, transit externe ou sous le régime du transit communautaire interne.

L'exigibilité est : **Article 293 A 1 CGI** : A l'importation, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible au moment où le bien est considéré comme importé, au sens du 2 du I de l'article 291.

La déclaration d'importation s'entend de la déclaration en douane, au sens du 12 de l'article 5 du code des douanes de l'Union, y compris pour les échanges mentionnés au 3 de l'article 1er du même code.

La base d'imposition est : **Article 292 CGI** : La base d'imposition est constituée par la valeur définie par la **législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur**.

Toutefois, sont à comprendre dans la base d'imposition :

- Les impôts, droits, prélèvements et autres taxes qui sont dus en raison de l'importation, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même
- Les frais accessoires
- les frais accessoires visés au 2°, lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de l'Union européenne, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les remises, rabais et autres réductions de prix acquis au moment de l'importation.

L'autoliquidation est régie par l'article 293 A 2 3° CGI : Le redéuable de la taxe est : le destinataire des biens indiqué sur la déclaration d'importation

 L'autoliquidation ne signifie pas que la somme collectée sera intégralement déduite, il faudra veiller à respecter le coefficient de déduction.

LES VENTES À DISTANCE

Ici le vendeur est un assujetti mais pas l'acheteur, qui un un simple consommateur résident d'un autre pays que la France.

Le Chiffre d'Affaires Hors Taxe réalisé dans l'union européenne du vendeur < 10 000€

- Il s'agit du régime spécifique des petits opérateurs qu'il convient de qualifier
 - Application du taux et et liquidation de la TVA auprès de l'administration du **pays du vendeur**

Le Chiffre d'Affaires Hors Taxe réalisé dans l'union européenne du vendeur > 10 000€

- Application du taux et liquidation de la TVA auprès de l'administration du **pays d' l'acheteur**

⚠ N'est ici traité que le régime de la vente à distance intracommunautaire de biens

LES PRESTATIONS DE SERVICE

- **En B to B** : TVA du lieu d'établissement du preneur (destinataire de la prestation)
 - **Article 259 1° CGI** : Le lieu des prestations de services est situé en France lorsque **le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France :**
 - a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ;
 - b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ;
 - c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle ;
 - **Article 283 2 CGI** : Lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 **sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur.**
- **En B to C** : TVA du lieu d'établissement du prestataire
 - **Article 259 2° CGI** : **Le lieu des prestations de services est situé en France lorsque le preneur est une personne non assujettie, si le prestataire :**
 - a) **A établi en France le siège de son activité économique**, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont fournis ;
 - b) Ou **dispose d'un établissement stable en France** à partir duquel les services sont fournis ;
 - c) Ou, à défaut du a ou du b, **a en France son domicile ou sa résidence habituelle.**

PREP'Avocat

- Pré-CAPA -

PARTIE 1

FISCALITÉ GÉNÉRALE

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Deux impôts frappent les profits qui ont le caractère de bénéfices ou de revenus imposables, soit par leur nature intrinsèque, soit par la volonté expresse du législateur : l'impôt sur les sociétés (Partie 2) et l'impôt sur le revenu (Partie 1).

- **Article 1A CGI** : Il est établi un **impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques** désigné sous le nom **d'impôt sur le revenu**. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 156 à 168.

Ce revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes :

- Revenus fonciers ;
- Bénéfices industriels et commerciaux ;
- Rémunérations, d'une part, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié et des gérants des sociétés en commandite par actions et, d'autre part, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;
- Bénéfices de l'exploitation agricole ;
- Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ;
- Bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés ;
- Revenus de capitaux mobiliers ;
- Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature, déterminés conformément aux dispositions des articles 14 à 155, total dont sont retranchées les charges énumérées à l'article 156.

Dans cette première partie nous étudions les unes après les autres les catégories de revenus imposable à l'IR.

Avant cela, nous allons rappeler concrètement le cheminement à suivre afin de déterminer l'impôt sur le revenu d'une personne physique.

LE CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

ÉTAPE 1 : RAPPEL DE LA RÈGLE DE DROIT

Il s'agit ici **d'introduire notre propos avec l'article clé du régime de l'impôt sur le revenu**, celui qui le fonde.

- **Article 1A CGI** : Il est établi un **impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu**. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 156 à 168.

Ensuite il convient d'expliquer le mécanisme de **division en plusieurs catégories de revenus**, avec pour chacune des modalités de calcul et des règles de droit propres, afin d'obtenir le résultat fiscal net de chacune des catégories.

ÉTAPE 2 : L'IDENTIFICATION DU FOYER FISCAL

Il faut ici déterminer **les personnes à charge** afin de déterminer **le quotient familial**

- **Article 6 1 CGI** : Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérés comme étant à sa charge au sens des articles 196 et 196 A bis.

Lorsqu'il s'agit d'un **couple marié il y a par principe une imposition commune** :

- **Article 6 1 al 2 CGI** : **les personnes mariées sont soumises à une imposition commune** pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge mentionnés au premier alinéa ; cette imposition est établie aux noms des époux.

Il existe cependant des exceptions :

- **Article 6 4 CGI** : 4. Les époux font l'objet d'impositions distinctes :
 - a. Lorsqu'ils sont **séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit** ;
 - b. Lorsqu'étant **en instance de séparation de corps ou de divorce**, ils ont été autorisés à avoir des **résidences séparées** ;
 - c. Lorsqu'en cas d'**abandon du domicile conjugal** par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.
- **Article 6 5 al 2 CGI** : Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité peuvent toutefois **opter pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé pendant l'année du mariage** ou de la conclusion du pacte, **ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant**.

Concernant les enfants, **ils sont de droit à la charge des parents lorsqu'ils sont mineurs, puis sur option à leur majorité** :

- **Article 196 CGI** : Sont considérés comme étant à la charge du contribuable, que celle-ci soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :
 - 1° Ses **enfants âgés de moins de 18 ans** ou infirmes ;
 - 2° Sous les mêmes conditions, **les enfants qu'il a recueillis à son propre foyer**
- **Article 6 3 CGI** : Toute personne majeure âgée de **moins de vingt et un ans, ou de moins de vingt-cinq ans lorsqu'elle poursuit ses études**, ou, quel que soit son âge, lorsqu'elle effectue son service militaire ou est atteinte d'une infirmité, **peut opter, dans le délai de déclaration et sous réserve des dispositions du quatrième alinéa du 2° du II de l'article 156**, entre :
 - 1° L'imposition de ses revenus dans les conditions de droit commun ;
 - 2° **Le rattachement au foyer fiscal dont elle faisait partie avant sa majorité**, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne ; le rattachement peut être demandé, au titre des années qui suivent celle au cours de laquelle elle atteint sa majorité, à l'un ou à l'autre des parents lorsque ceux-ci sont imposés séparément. Si la personne qui demande le rattachement est mariée, l'option entraîne le rattachement des revenus du ménage aux revenus de l'un ou des parents de l'un des conjoints.
 - 3° Le rattachement au foyer fiscal qui l'a recueillie après qu'elle est devenue orpheline de père et de mère, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne.

Après cela nous devons **convertir les personnes à charge en "part"** :

- **1 adulte = 1 part**
- **1 enfant garde entière = 0.5 parts pour les deux premiers puis 1 part au delà**, MAIS,
 - **Article 194 I al 3 du CGI** : En cas de **résidence alternée au domicile de chacun des parents** et sauf disposition contraire dans la convention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du code civil, la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, **les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent**. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants.
 - Lorsque les enfants sont réputés être à la charge égale de chacun des parents, ils ouvrent droit à une majoration de :
 - a) 0,25 part pour chacun des deux premiers et 0,5 part à compter du troisième, lorsque par ailleurs le contribuable n'assume la charge exclusive ou principale d'aucun enfant ;
 - b) 0,25 part pour le premier et 0,5 part à compter du deuxième, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'un enfant ;
 - c) 0,5 part pour chacun des enfants, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'au moins deux enfants.
- **+ 0.5 part en cas de statut de parent isolé** :
 - **Article 194 II CGI**: Pour l'imposition des contribuables célibataires ou divorcés qui vivent seuls, le nombre de parts prévu au I est augmenté de 0,5 lorsqu'ils supportent à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant.

L'article 194 propose une grille de lecture de la composition du foyer fiscal.

A l'issue de l'étape 2 nous obtenons **le quotient familial** qui nous sera utile ultérieurement.

ÉTAPE 3 : LE CALCUL DES REVENUS NETS CATÉGORIELS

Comme indiqué à l'article 1A du CGI, **le revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories énoncées au sein de l'article**, il faut ainsi déterminer le revenu net de chacune des catégories selon les règles qui lui sont propres.

Nous retrouvons alors les règles :

- Traitements et salaires (cf : Fiche n°4)
- BIC (Cf : Fiche n°5)
- BNC (Cf : Fiche n°6)
- BA (Cf : Fiche n°6)
- Revenus fonciers (Cf : Fiche n°7)

 Nous ne parlons ici que des **revenus qui entrent dans le barème progressif d'imposition sur le revenu**, certains revenus font l'objet d'une imposition avec des taux spécifiques, ils sont l'objet de l'étape suivante.

A l'issue de l'étape 3 nous avons donc le total des revenus nets de chacune des catégories soumises au barème.

ÉTAPE 4 : LE CALCUL DES REVENUS HORS BARÈME

Il existe des **catégories de revenus qui ne sont pas soumis au barème progressif de l'IR mais à des taux spécifiques**, notamment au PFU.

Il s'agit des :

- **Revenus et capitaux mobiliers**, sauf option au barème
- **Plus values** :
 - Mobilières, sauf option au barème
 - Immobilières
 - Sur les meubles
 - Numérique

Pour ces revenus, il convient de **calculer l'impôt qu'ils génèrent afin de pouvoir l'ajouter directement en étape 7**.

A l'issue de l'étape 4 nous avons donc le total de l'imposition due pour chaque revenu non soumis au barème, nous gardons ce montant pour plus tard.

ÉTAPE 5 : LE REVENU BRUT GLOBAL

Il s'agit ici d'obtenir le montant du **revenu brut global**, il s'agit tout simplement de la somme de tous les revenus net catégoriels (soumis au barème) :

- **Article 156 I CGI** : L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, **sous déduction du déficit constaté pour une année dans certaines catégories de revenus** ; si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Dès lors, le revenu brut global est déterminé en faisant **l'addition de tous les revenus nets catégoriels, qu'ils soient positifs ou négatifs**.

Il y a cependant quelques limites :

- **Article 156 I al 3 et suivants du CGI** : Toutefois, n'est pas autorisée l'imputation :
 - **Des déficits BIC non professionnels**, c'est à dire, lorsque ces activités ne comportent pas la participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.
 - **Des déficits BNC non professionnels**, c'est à dire des déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92, autres que ceux qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants.
 - **Des déficits de location meublée non professionnelle**, c'est à dire, des déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés lorsque l'activité n'est pas exercée à titre professionnel au sens du IV de l'article 155.
 - **Des déficits fonciers au delà de 10 700€ et des déficits fonciers correspondant aux charges financières** c'est à dire, des déficits fonciers, lesquels s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes, sauf pour déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt, dont l'imputation est limitée à 10 700 €.

Pour chacun de ces déficits un **système de tunnelisation** sera mis en place, c'est à dire que *Les déficits non déductibles pour ces motifs peuvent cependant être imputés sur les bénéfices tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions, durant la même année ou les six années suivantes (et même 10ans pour les revenus de location meublée et les revenus fonciers).*

Par ailleurs, les moins values mobilières et immobilières sont définitivement perdues.

Ainsi, à l'issue de l'étape 5 nous avons le montant du revenus brut global, avec la somme des tous les revenus nets catégoriels, en prenant en compte le déficits qui sont imputables.

ÉTAPE 6 : LE REVENU NET GLOBAL

Il s'agit d'obtenir **le revenu net global en soustrayant toutes les charges déductibles du revenu brut global** :

- **Article 156 II du CGI** : L'impôt sur le revenu est établi d'après le **montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal**. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction **des charges ci-après lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories** :
 - Pension alimentaire versée
 - Epargne retraite
 - Frais d'accueil des + de 75ans, c'est à dire, Avantages en nature consentis en l'absence d'obligation alimentaire résultant des articles 205 à 211 du code civil à des personnes âgées de plus de 75 ans vivant sous le toit du contribuable (La déduction opérée par le contribuable ne peut excéder, par bénéficiaire, la somme de 3 786 €.)
 - Cotisation Sécurité sociale non déduites pas ailleurs
 - Prestation compensatoire versée (sous réserves de celles ouvrant droit à réduction d'impôt)

A l'issue de l'étape 6 nous avons le revenu net global, c'est à dire le revenu soumis au barème progressif.

ÉTAPE 7 : L'IMPÔT SUR LE REVENU BRUT

Après avoir obtenu le revenu net global, nous devons le **diviser par le quotient familial** que nous avons déterminé en étape 2 afin d'obtenir le **revenu net d'une part (= quotient familial)**

- **Article 193 al 1CGI** : Sous réserve des dispositions de l'article 196 B, **le revenu imposable est pour le calcul de l'impôt sur le revenu, divisé en un certain nombre de parts**, fixé conformément à l'article 194, d'après la situation et les charges de famille du contribuable.

Nous appliquons à ce **revenu d'une part le barème de l'article 197 du CGI** :

- **Article 193 al 2 CGI** : Le revenu correspondant à une part entière est taxé par application du tarif prévu à l'article 197.
- **Article 197 CGI** : **L'impôt est calculé en appliquant à la fraction de chaque part de revenu le taux de**
 - 0 % pour la fraction supérieure à 0 € et inférieure ou égale à 10 777€
 - 11 % pour la fraction supérieure à 10 777 € et inférieure ou égale à 27 478 € ;
 - 30 % pour la fraction supérieure à 27 478 € et inférieure ou égale à 78 570 € ;
 - 41 % pour la fraction supérieure à 78 570 € et inférieure ou égale à 168 994 € ;
 - 45 % pour la fraction supérieure à 168 994 € .

Nous obtenons **l'impôt brut d'une part**, qu'il faut multiplier par le quotient familial pour avoir **l'impôt sur le revenu brut**

- **Article 193 al 3 CGI** : L'impôt brut est égal au produit de la cotisation ainsi obtenue par le nombre de parts.

Enfin, il faut **ajouter l'impôt calculé sur les revenus non soumis au barème**
⚠ un mécanisme de plafonnement du quotient familial est prévu.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

ÉTAPE 8 : L'IMPÔT SUR LE REVENU

Après avoir déterminé l'impôt sur le revenu brut nous pouvons y soustraire les éléments énoncés à l'article 193 du CGI :

- **Article 193 al 4 CGI** : **L'impôt dû par le contribuable est calculé à partir de l'impôt brut diminué, s'il y a lieu, des réductions d'impôt** prévues par les articles 199 quater C à 200, et, le cas échéant, **des retenues à la source, prélèvements et crédits d'impôts** mentionnés à l'article 117 quater, au I de l'article 125 A, aux articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter, 182 B, 199 ter, 199 ter A, 199 quater B, au 4 de l'article 199 sexdecies et aux articles 200 quater à 200 quaterdecies.

Nous obtenons ainsi **l'impôt sur le revenu net, soit le montant dû au trésor public.**

CONCLUSION

- ① Quotient familial
- ② Revenus nets catégoriels = somme des revenus nets de chaque catégories
- ③ Impôt sur les revenus hors barème
- ④ Revenu brut global = sommes des revenus nets catégoriel
(⚠️ imputation des déficits)
- ⑤ Revenu net global = Revenu brut global - charges
- ⑥ Revenu net d'une part = Revenu net global / quotient familial
- ⑦ Impôt sur le revenu brut = (Revenu d'une part x barème) x quotient + Impôts hors barème
- ⑧ Impôt sur le revenu net = Impôt sur le revenu brut - réductions et crédits d'impôt

DÉFINITION DES SALAIRES IMPOSABLES

La catégorie des traitements et salaires englobe **les rémunérations des salariés proprement dits et revenus assimilés ainsi que les traitements des fonctionnaires et autres agents publics.**

- **Article 79 CGI** : Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu. Il en est de même des prestations de retraite servies sous forme de capital.

Sont imposables en tant que salaires **les sommes perçues à raison d'une activité salariée**, qu'il s'agisse de la rémunération principale ou d'éléments accessoires :

D'une manière générale, possèdent la qualité de salarié **les personnes qui sont liées à un employeur par un contrat de travail** ou encore qui sont tenues, vis-à-vis de ceux qui utilisent leurs services, **par des liens de subordination ou d'étroite dépendance** (statut professionnel, discipline, échelles de traitement, etc.) ainsi que les titulaires d'un statut particulier leur conférant cette qualité.

- **Les représentants de commerce**, même « multicartes », sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires lorsqu'ils bénéficient du statut professionnel des voyageurs, représentants et placiers défini aux articles L 7313-1 s. du Code du travail ou lorsqu'ils sont dans un état de subordination vis-à-vis de leur employeur (représentants titulaires d'un contrat de travail de droit commun). En revanche, les agents commerciaux sont imposés dans la catégorie des BNC et les commissionnaires et courtiers dans celle des BIC.
- **Les artistes du spectacle** visés à l'article L 7121-2 du Code du travail sont imposés :
 - dans la catégorie des traitements et salaires, pour les rémunérations des prestations exigeant leur participation personnelle.
 - dans la catégorie des BNC pour les redevances qui leur sont dues en fonction du produit de la vente ou de l'exploitation d'un enregistrement.
- **Les rémunérations perçues par les étudiants ou élèves** sont en principe imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires. Deux dispositifs dérogent à ce principe.
 - Les indemnités de stage versées par les entreprises en application de l'article L 124-6 du Code de l'éducation sont exonérées dans la limite du montant annuel du Smic, et ce que le stagiaire soit ou non rattaché au foyer fiscal de ses parents (**CGI art. 81 bis**)
 - Les salaires versés aux élèves et étudiants âgés de vingt-cinq ans au plus au 1er janvier de l'année d'imposition en rémunération d'activités exercées pendant leurs études secondaires ou supérieures ou exercées durant leurs congés scolaires ou universitaires sont, sur option des intéressés, exonérés dans la limite de trois fois le montant mensuel du Smic (**CGI art. 81, 36°**).

Tous les éléments constituant la rémunération de l'activité salariée ou assimilée (rémunération principale et revenus accessoires) sont imposables, sauf exonération spéciale, quels que soient leur dénomination, leur forme, leur mode de calcul ou de versement.

Le salaire brut à retenir comprend, en principe, **toutes les rémunérations ayant fait l'objet d'un paiement effectif au cours de l'année d'imposition** (en numéraire, par chèque, par virement ou par inscription au crédit d'un compte sur lequel l'intéressé a fait ou aurait pu faire un prélèvement au plus tard le 31 décembre) ainsi que la valeur des avantages en nature dont le salarié a bénéficié au cours de cette année.

Peu importe que les revenus se rapportent à une année antérieure ou aient été versés par anticipation.

LES AVANTAGES EN NATURE

- **Article 82 CGI** : Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du **montant net des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères**, ainsi que de **tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits**. Toutefois les logements mis à la disposition des personnels de la gendarmerie, ne sont pas considérés comme un avantage en nature.

Ainsi :

- **La fourniture de deux repas par jour** est évaluée **forfaitairement à 10,40 € par jour** pour 2023 (10 € pour 2022) et à la moitié de ce montant pour un repas, soit 5,20 € pour 2023 (5 € pour 2022)
- **Pour le logement de fonction** (sauf gendarmerie), l'avantage est évalué **forfaitairement ou, sur option de l'employeur, d'après la valeur locative cadastrale** servant de base à la taxe d'habitation (ou, à défaut, d'après la valeur locative réelle du logement) augmentée, le cas échéant, des avantages accessoires retenus pour leur valeur réelle.
- **Un véhicule automobile d'entreprise mis gratuitement à la disposition d'un salarié** peut être utilisé à des fins professionnelles et/ou à des fins personnelles. Cet avantage est **évalué sur la base des dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait**.
 - Pour les véhicules mis à disposition entre le 1er janvier 2020 et le 31 décembre 2024 fonctionnant exclusivement au moyen de l'énergie électrique, les dépenses prises en compte pour calculer l'avantage en nature ne tiennent pas compte des frais d'électricité engagés par l'employeur pour la recharge du véhicule et sont évaluées après application d'un abattement de 50 % dans la limite de 1 800 € par an.
- **L'utilisation à titre privé par le salarié d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication** (téléphone mobile, micro-ordinateur, etc.), mis à sa disposition par l'employeur, constitue un avantage en nature. Toutefois, **cet avantage est négligé lorsqu'il correspond à l'utilisation raisonnable des outils pour la vie quotidienne des salariés**. Lorsque cet avantage est imposable, il est évalué sur la base des **dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait égal à 10 % du coût d'achat** de ces outils ou, le cas échéant, égal à **10 % de l'abonnement**, toutes taxes comprises.

LES HEURES SUPPLÉMENTAIRES

- **Article 81 quater CGI** : Sont **exonérés de l'impôt sur le revenu les rémunérations, les majorations et les éléments de rémunérations** mentionnés aux I et III de l'article L. 241-17 du code de la sécurité sociale, dans les conditions et limites fixées au même article L. 241-17 et dans **une limite annuelle égale à 7 500 €**.

PARTICIPATION, INTÉRÉSSEMENT ET ACTIONNARIAT LÉMENTAIRES

Les rémunérations allouées sous la forme de **participation aux bénéfices comme les gains réalisés dans le cadre d'opérations sur titres effectuées dans des conditions préférentielles** (management packages) sont imposables dans la **catégorie des traitements et salaires** lorsqu'ils trouvent essentiellement leur source dans l'**exercice de fonctions de dirigeant ou de salarié** (CE plén. 13-7-2021 n° 435452 : RJF 10/21 n° 924 ; CE plén. 13-7-2021 n° 428506 : RJF 10/21 n° 922 ; CE plén. 13-7-2021 n° 437498 : RJF 10/21 n° 923).

LES PRESTATIONS SOCIALES

- **Article 80 quinques CGI** : Les **indemnités journalières** versées par les organismes de sécurité sociale et de la mutualité sociale agricole ou pour leur compte, **sont soumises à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires**, à l'exclusion de la fraction des indemnités allouées aux victimes d'accidents du travail exonérée en application du 8° de l'article 81 et des indemnités qui sont allouées à des personnes atteintes d'une affection comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse.

LES INDEMNITÉS DE FIN DE CONTRAT

- **Article 80 duodecies CGI** : Toute indemnité versée à l'occasion de la rupture du contrat de travail constitue une rémunération imposable, sous réserve des dispositions suivantes.

INDEMNITÉS DE LICENCIEMENT

Les indemnités de licenciement (versées en dehors du cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi) **sont exonérées à hauteur du plus élevé des trois montants suivants** :

- montant de l'indemnité de licenciement prévu par la convention collective de branche, par l'accord professionnel et interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ;
- moitié de l'indemnité de licenciement perçue ;
- deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail.

Toutefois, la fraction exonérée résultant de l'application de l'une ou l'autre des deux dernières limites **ne peut pas excéder six fois le plafond annuel de la sécurité sociale** en vigueur au moment du versement des indemnités (soit 263 952 € pour les indemnités perçues en 2023, 246 816 € pour celles perçues en 2022).

Sont exonérées sans limitation de montant les indemnités accordées par le juge du contrat de travail (ou allouées en vertu d'une sentence arbitrale ou d'une transaction qui sanctionnent le défaut de respect de la procédure de licenciement, le licenciement sans cause réelle et sérieuse, la nullité du licenciement notamment pour motif discriminatoire ou pour violation d'une liberté fondamentale ou encore le non-respect de la procédure prévue en cas de licenciement collectif pour motif économique ou de la priorité de réembauche).

Est également exonérée en totalité l'indemnité forfaitaire de conciliation prud'homale prévue par l'article L 1235-1 du Code du travail.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

INDEMNITÉS DE DÉPART À LA RETRAITE OU EN PRÉRETRAITE

L'indemnité de mise à la retraite est exonérée à hauteur du plus élevé des trois montants suivants

- montant de l'indemnité de mise à la retraite prévu par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ;
- moitié de l'indemnité de mise à la retraite perçue ;
- deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant sa mise à la retraite.

Toutefois, la fraction exonérée résultant de l'application de l'une ou l'autre des deux dernières limites **ne peut pas excéder cinq fois le plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur** à la date du versement des indemnités (soit 219 960 € pour les indemnités perçues en 2023, 205 680 € pour celles perçues en 2022).

L'indemnité de cessation anticipée d'activité versée par l'employeur lors de leur départ aux salariés et anciens salariés exposés à l'amiante est exonérée en totalité (CGI art. 81, 32°). Concernant le régime des allocations versées après cessation d'activité jusqu'à l'obtention de la retraite

INDEMNITÉS VERSÉES DANS LE CADRE D'UN PLAN DE SAUVEGARDE DE L'EMPLOI

Les indemnités versées à raison du licenciement ou du départ volontaire, que celui-ci s'effectue sous la forme d'une démission, d'un départ à la retraite ou en préretraite, **intervenant dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (PSE)** au sens des articles L 1233-32 et L 1233-61 à L 1233-64 du Code du travail **sont exonérées pour leur montant total**.

DÉTERMINATION DU MONTANT IMPOSABLE

- **Article 83 CGI**: Le montant net du revenu imposable est déterminé en **déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en argent ou en nature accordés** les éléments énoncés à l'article, et parmi eux, **les frais professionnels (3°)**.

Les frais professionnels sont déductibles du montant brut des rémunérations perçues. La déduction s'opère normalement selon **le mode forfaitaire, par la voie de la déduction de 10 %**. Les contribuables peuvent toutefois, s'ils y ont intérêt, renoncer à cette déduction forfaitaire et **demander la déduction des frais réels**. Ils ont donc le choix entre les deux procédés.

DÉDUCTION PAR FORFAIT

En cas de déduction forfaitaire, le montant est compris entre un minimum et un plafond, qui s'appliquent distinctement à chaque membre du foyer fiscal. **Ces limites sont, en 2022, de 472 € pour le minimum et de 13 522 € pour le maximum.**

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

DÉDUCTION DES FRAIS RÉELS

Les dépenses admises en déduction sont, en principe, celles qui ont été effectivement payées au cours de l'année d'imposition. Le salarié ne peut pas se contenter de faire état d'une évaluation théorique ou forfaitaire de ses frais (CE 9-3-1977 n° 3396 : RJF 5/77 n° 294 ; CE 3-6-1983 n° 24807 : RJF 8-9/83 n° 966 a).

Les dépenses admises en déduction des revenus salariés répondent à **5 conditions** :

(1) Dépense respectant l'article 13 du CGI

- **Article 13 1 CGI** : Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur **les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu**.

(2) Dépense nécessaire à l'activité source du revenu

(3) Dépense engagée au cours de l'année d'imposition

(4) Dépense justifiée par une facture

Il existe cependant des exceptions permettant de déduire forfaitairement les frais

FRAIS DE DÉPLACEMENT

Les **frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail constituent des frais professionnels déductibles sur justificatifs**.

- **Article 83 3° al 7 CGI** : Les **frais de déplacement de moins de quarante kilomètres** entre le domicile et le lieu de travail **sont admis, sur justificatifs**, au titre des frais professionnels réels.

○ **Lorsque la distance est supérieure**, la déduction admise porte sur les quarante premiers kilomètres, sauf circonstances particulières notamment liées à l'emploi justifiant une prise en compte complète.

○ **Lorsque les bénéficiaires de traitements et salaires optent pour le régime des frais réels, l'évaluation des frais de déplacement**, autres que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, **peut s'effectuer sur le fondement d'un barème forfaitaire fixé par arrêté du ministre chargé du budget** en fonction de la puissance administrative du véhicule, retenue dans la limite maximale de sept chevaux, du type de motorisation du véhicule, et de la distance annuelle parcourue.

○ **Lorsque les bénéficiaires mentionnés au huitième alinéa ne font pas application dudit barème**, les frais réels déductibles, autres que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, **ne peuvent excéder le montant qui serait admis en déduction en application du barème précité**, à distance parcourue identique, pour un véhicule de la puissance administrative maximale retenue par le barème.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

FRAIS DE NOURRITURE

Les frais de nourriture constituent en principe des dépenses d'ordre personnel non déductibles. Toutefois, les frais supplémentaires de repas pris sur le lieu de travail (c'est-à-dire les frais qui excèdent la valeur des repas à domicile) peuvent être déduits lorsque ses horaires de travail ou l'éloignement de son domicile ne permettent pas à l'intéressé de rentrer manger chez lui.

Lorsque le salarié est en mesure de justifier de ses frais de repas, le montant déductible est égal à la **différence entre les dépenses réelles et la valeur des repas pris à domicile, laquelle peut être estimée forfaitairement à 5,20 € par repas pour 2023** (5 € pour 2022).

Lorsque le salarié ne peut pas justifier avec suffisamment de précision de ses frais de repas, la dépense supplémentaire déductible peut être évaluée, par repas, à 5,20 € pour 2023 (5 € pour 2022), cette somme étant diminuée, le cas échéant, de la participation de l'employeur à **l'acquisition de titres-restaurant**. L'application de cette évaluation forfaitaire ne dispense pas le salarié de faire la preuve, par tous moyens, qu'il supporte effectivement des frais supplémentaires.

FRAIS DIVERS

Sont également déductibles, notamment :

- **Article 83 3° al 6** : Sont assimilées à des frais professionnels réels les dépenses exposées en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle par les personnes tirant un revenu de la pratique d'un sport.
- les dépenses de documentation
- les frais de vêtements ou tenues spécifiques à la profession exercée
- les frais de déménagement supportés par un salarié contraint de changer de domicile pour trouver un nouvel emploi, comme par un salarié muté dans l'intérêt du service ou par avancement
- les cotisations versées par les salariés à leur syndicat professionnel (elles n'ouvrent alors pas droit à crédit d'impôt)
- les intérêts d'un emprunt contracté par un salarié pour l'acquisition de titres de la société dans laquelle il travaille.

CONCLUSION

Sommes perçues - frais déductibles (réels ou forfait de 10%) = revenu net de la catégorie traitements et salaires

L'impôt sur le revenu frappe, dans la catégorie des BIC, **les bénéfices qui proviennent d'une profession commerciale ou d'une activité assimilée**, lorsque cette profession ou activité est exercée par une personne physique ou une société ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés. Il peut, le cas échéant, s'appliquer à des bénéfices réalisés hors de France.

ACTIVITÉS IMPOSABLES

ACTIVITÉS COMMERCIALES PAR NATURE

- **Article 34 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**.

L'accomplissement **à titre professionnel d'opérations ayant le caractère d'actes de commerce en application de l'article L 110-1** du Code de commerce caractérise l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI.

ACTIVITÉS COMMERCIALES PAR ASSIMILATION

- **Article 35 CGI** : Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes physiques désignées ci-après

- Les bénéfices réalisés par les concessionnaires de mines, les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles (CGI art. 34, al. 2) ;
- Certains profits « immobiliers » (CGI art. 35, I-1° à 4°), notamment les profits provenant des opérations de construction.
- Les locations d'établissements industriels ou commerciaux équipés (CGI art. 35, I-5°)
- Les locations ou sous-locations en meublé de locaux d'habitation (CGI art. 35, I-5° bis)
- Les bénéfices réalisés par les adjudicataires, concessionnaires ou fermiers de droits communaux (CGI art. 35, I-6°)
- Les bénéfices réalisés par les membres des copropriétés de navires (CGI art. 35, I-7°)
- Les profits sur instruments financiers à terme réalisés par des opérateurs professionnels qui optent pour le régime des BIC (CGI art. 35, I-8° : n° 33420).

LA LOCATION

De façon générale, l'achat de biens mobiliers en vue de les louer (matériel, outillage, autres objets mobiliers) constitue une activité commerciale relevant des BIC.

Les revenus tirés de la **location d'immeubles nus** entrent en principe dans la catégorie des **revenus fonciers**. Ils relèvent toutefois des **BIC dans deux cas** :

- lorsqu'ils sont **utiles à l'activité elle même imposable en BIC** ou en cas d'option si les **produits de la location n'excèdent pas 5%** des produits de l'entreprise
- lorsque la location - consentie à une entreprise commerciale - constitue en fait pour le bailleur le **moyen de participer effectivement à la gestion ou aux résultats de l'entreprise locataire**, compte tenu notamment du mode de fixation du loyer (*notamment CE 28-11-1984 n° 42499 : R/JF 2/85 n° 212 ; a contrario CE 18-6-1990 n° 61022-61023*)

La **sous-location d'immeubles nus** constitue en revanche une activité imposable dans la catégorie des **BNC**.

La location ou sous-location en **meublé de locaux d'habitation** (maisons, chambres ou appartements) **relève des BIC**.

- **Article 35 5° bis CGI** : Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes qui donnent en location directe ou indirecte des locaux d'habitation meublés

Les personnes qui donnent en location (ou sous-location) un **établissement industriel ou commercial muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation** sont taxables au titre des **BIC**. Pour cela, il n'est pas indispensable que la totalité du matériel soit fournie, l'essentiel suffit (*notamment CE 1-10-1986 n° 22846 ; CE 16-5-2012 n° 323079*).

- **Article 35 5° CGI** : Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ;

La location de **boxes ou emplacements pour le garage** de voitures relève :

- des revenus fonciers, si elle ne s'accompagne d'aucun service ou d'aucune prestation (autre qu'un simple gardiennage) ;
- des bénéfices commerciaux si elle est assortie de certaines prestations (par exemple : lavage, entretien, distribution d'essence)

ACTIVITÉS COMMERCIALES PAR ACCESSOIRE

- **Article 155 1 CGI** : Lorsqu'une **entreprise industrielle ou commerciale étend son activité** à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales, **il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu**.

les produits ne provenant pas de l'activité qui n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice (y compris ceux relatifs aux activités accessoires visées ci-dessus mais à l'exception des plus-values de cession). Ce montant est porté à 10 % si la condition de 5 % était satisfaite au titre de l'exercice précédent.

DÉTERMINATION DU RÉGIME APPLICABLE

Il est opportun de réaliser cette étape en premier car selon le régime applicable les règles ne sont pas les mêmes.

• **Article 50-0 1 CGI : Régime du micro BIC**

Sont soumises au régime défini au présent article pour l'imposition de leurs bénéfices les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de référence, n'excède pas, l'année civile précédente ou la pénultième année :

- 1° **188 700 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre** des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 2° et 3° du III de l'article 1407 ;
- 2° **77 700 € s'il s'agit d'autres entreprises.**

Le résultat imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation (*elles sont déterminées et imposées dans les conditions prévues aux articles 39 duodecies à 39 quindecies, sous réserve des dispositions de l'article 151 septies*), est égal au montant du chiffre d'affaires hors taxes diminué d'un **abattement de 71 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités de la catégorie mentionnée au 1° et d'un abattement de 50 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités de la catégorie mentionnée au 2°**. Ces abattements ne peuvent être inférieurs à 305 €.

Avec ce régime, il suffit d'appliquer l'abattement et d'ajouter les plus-values pour obtenir le résultat net de la catégorie BIC.

• **Article 50-0 4 CGI : Option régime réel**

Les entreprises placées dans le champ d'application du présent article peuvent **opter pour un régime réel d'imposition**. Cette option doit être exercée dans les délais applicables au dépôt de la déclaration prévue à l'article 170 souscrite au titre de l'année précédent celle au titre de laquelle cette même option s'applique.

L'option pour un régime réel d'imposition est **valable un an et reconduite tacitement chaque année civile pour un an**. Les entreprises peuvent renoncer à cette option dans les délais applicables au dépôt de la déclaration souscrite au titre des résultats de l'année précédent celle au titre de laquelle la renonciation s'applique.

Avec le régime réel, il faudra appliquer toutes les règles ci-après énoncées afin de déterminer le résultat net catégoriel.

DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Le bénéfice imposable dans la catégorie des BIC est un bénéfice net, égal à la différence entre les produits perçus par l'entreprise et les charges supportées par elle. La détermination de ce bénéfice (ou du déficit si l'activité de l'entreprise se traduit par un résultat négatif) met en œuvre un certain nombre de règles ou de notions générales.

DÉFINITION DU RÉSULTAT IMPOSABLE

- **Article 38 CGI** : Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le **bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments 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 de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

Il convient dès lors d'appliquer les règles des article 38 et suivant afin de déterminer le "bénéfice net", nous nous concentrerons sur la détermination des plus values professionnelles qui doivent être intégrés selon des règles propres.

LE RÉSULTAT D'EXPLOITATION

Afin de déterminer le bénéfice imposable dans la catégorie des BIC nous partons toujours du résultat comptable qui est généralement donné dans les cas pratiques. Il conviendra ensuite d'y appliquer les retraitements extracomptables présentés dans cette fiche.

LES PLUS OU MOINS VALUES PROFESSIONNELLES

Dans toutes les entreprises, **les plus et moins-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé font en principe partie du résultat imposable**.

Les plus-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu sont en général soumises à des **régimes plus avantageux** - taxation à taux réduit, exonération totale ou partielle - que ceux qui s'appliquent aux bénéfices ordinaires. Mais, en contrepartie, les possibilités de déduction peuvent être moins favorables pour les moins-values.

Une plus ou moins-value peut être constatée **non seulement en cas de vente d'une immobilisation, mais aussi à l'occasion de toute opération ou tout événement ayant pour effet de faire sortir un tel élément de l'actif de l'entreprise ou de lui retirer définitivement tout ou partie de sa valeur**. Il peut s'agir :

- **d'opérations volontaires** : vente, apport en société, échange, partage, donation, mise au rebut, retrait d'actif par un exploitant individuel ou les associés d'une société, cessation d'activité... ;
- **d'événements involontaires** : expropriation, destruction par sinistre, cession forcée...

Tant qu'elle est « latente », une plus-value n'a pas d'incidence fiscale. Il en est de même d'une moins-value, sous réserve de la possibilité de constater la dépréciation des éléments d'actif par voie de provision.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTPELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Les plus-values et moins-values professionnelles **sont prises en compte au titre de l'exercice ou de l'année au cours desquels elles sont réalisées** ou, le cas échéant, « constatées ». La date de réalisation des plus-values ou moins-values coïncide en général avec celle du transfert de propriété des éléments d'actif.

Le régime de droit commun est fondé sur une distinction fondamentale entre

- d'une part, **les plus et moins-values à long terme** qui sont soumises à un régime de taxation réduite et,
- d'autre part, **les plus et moins-values à court terme** qui sont traitées comme un résultat ordinaire.

• **Article 39 duodecies CGI** : Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme.

- **Le régime des plus-values à court terme est applicable**
 - Aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés **depuis moins de deux ans**.
 - Aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments détenus **depuis deux ans au moins, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements** déduits pour l'assiette de l'impôt.
- **Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au 2.**
- **Le régime des moins-values à court terme s'applique**
 - aux moins-values subies lors de la cession de **biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans**
 - aux moins-values subies lors de la cession de **biens amortissables, quelle que soit la durée** de leur détention.
- **Le régime des moins-values à long terme s'applique aux moins-values autres que celles définies au 4.**

Nature des biens cédés	Plus-values		Moins-values	
	Durée de détention			
	Moins de 2 ans	2 ans et plus	Moins de 2 ans	2 ans et plus
Éléments amortissables	CT	CT dans la limite de l'amortissement déduit (n° 18030) ; LT au-delà	CT	CT
Éléments non amortissables	CT	LT	CT	LT

Le calcul de la plus-value reste inchangé selon la qualification :

- **PV = Prix de cession - VNC**
 - **VNC = Prix d'acquisition - amortissements pratiqués**

Le régime, en revanche, est amené à varier.

LE REGIME COURT TERME

- **Article 39 quaterdecies 1** : Le montant net des plus-values à court terme peut être réparti par parts égales sur l'année de leur réalisation et sur les deux années suivantes.

Ainsi, il suffira de déduire extra comptablement les 2/3 de la plus value, puis lors des 2 prochaines années, réintégrer 1/3.

- **Article 39 quaterdecies 1ter CGI** : Par dérogation aux dispositions du 1, la plus-value nette à court terme afférente à des biens amortissables, réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif, peut être répartie, par fractions égales, sur plusieurs exercices à compter de celui suivant la réalisation de la plus-value. Chaque fraction est égale au rapport du montant de cette plus-value nette, dans la limite du montant global de la plus-value nette à court terme de l'exercice au cours duquel elle est réalisée, à la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les biens détruits ou expropriés, pondérée en fonction du prix d'acquisition de ces biens et limitée à quinze ans.

La moins values sera un déficit d'exploitation classique.

LE REGIME LONG TERME

- **Article 39 quindecies 1 CGI** : Le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 12,8 %. Il s'entend de l'excédent de ces plus-values sur les moins-values de même nature constatées au cours du même exercice. Toutefois, ce montant net n'est pas imposable lorsqu'il est utilisé à compenser le déficit d'exploitation de l'exercice. Le déficit ainsi annulé ne peut plus être reporté sur les bénéfices des exercices ultérieurs.
- **Article 39 quindecies 1 al 2 CGI** : Par dérogation aux dispositions qui précèdent, l'imposition de la plus-value nette à long terme réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif est différée de deux ans. Toutefois, en cas de cessation d'activité, l'imposition de la plus-value dont il s'agit est immédiatement établie.
- **Article 39 quindecies 2 CGI** : L'excédent éventuel des moins-values à long terme ne peut être imputé que sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants.

Il s'agit ainsi d'une imposition au régime du PFU, à savoir 12.8% d'impôt sur le revenu.
Il convient donc de déduire extra comptablement l'intégralité de la plus value long terme constatée par le comptable, afin de l'imposer au taux spécifique de 12.8% puis de réintégrer ce montant à l'étape 7 in fin (cf : Fiche 3)

LES EXONERATIONS

- **Article 151 Septies CGI** : Les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies, et réalisées dans le cadre d'une des activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées pour :
 - La totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :
 - 250 000 € si l'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre
 - 90 000 € si l'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux
 - Une partie de leur montant lorsque les recettes sont supérieures à 250 000 € et inférieures à 350 000 € pour les entreprises mentionnées au a du 1° et, lorsque les recettes sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 €, pour les entreprises mentionnées au b du 1°.

- **Article 151 Septies CGI** : Les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies, et réalisées dans le cadre d'une des **activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles** sont, **à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées pour :**
 - **La totalité de leur montant** lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :
 - 250 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre
 - 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux
 - **Une partie de leur montant** lorsque les recettes sont supérieures à 250 000 € et inférieures à 350 000 € pour les entreprises mentionnées au a du 1° et, lorsque les recettes sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 €, pour les entreprises mentionnées au b du 1°
- **Article 151 Septies A CGI** : Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies, autres que celles mentionnées au III, réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, **sont exonérées lorsque les conditions énoncées sont réunies** (régime de départ à la retraite).

 Seul l'impôt sur le revenu est exonéré
- **Article 151 Septies B CGI** : Les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, **sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième** lorsque ces plus-values portent sur :
 - 1° Des **biens immobiliers** bâtis ou non bâtis qui sont **affectés par l'entreprise à sa propre exploitation** ;
 - 2° Des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.
- **Article 238 quindecies CGI** : Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies et réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole **à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité** autres que celles mentionnées au V sont exonérées pour (sous réserve du respect des conditions de l'article) :
 - 1° La totalité de leur montant lorsque **le prix stipulé des éléments transmis** ou leur valeur vénale, auxquels sont ajoutées les charges en capital et les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, **est inférieur ou égal à 500 000 €** ;
 - 2° Une partie de leur montant lorsque **le prix stipulé des éléments transmis** ou leur valeur vénale, auxquels sont ajoutées les charges en capital et les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, **est supérieur à 500 000 € et inférieur à 1 000 000 €**.

DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Après avoir calculé le bénéfice selon les règles des articles 38 et suivant, et le régime des plus values, nous pouvons déduire les charges afin de déterminer le bénéfice imposable.

- **Article 39 CGI** : **Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges**, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment

Il s'agit ici d'effectuer toutes les **rectifications extra comptable du résultat comptable afin d'obtenir le résultat fiscal**.

LES FRAIS GÉNÉRAUX

Pour être admis en déduction des bénéfices imposables, les frais généraux doivent, d'une manière générale, remplir les 5 conditions suivantes :

- (1) La dépense se traduit par une diminution de l'actif net
- (2) La dépense est régulièrement comptabilisée
- (3) La dépense engagée au cours de l'année d'imposition
- (4) La dépense est engagée dans l'intérêt de l'entreprise
- (5) La dépense n'est pas exclue par l'article 39 4 du CGI

Ainsi, il suffira de :

- **Qualifier juridiquement** la dépense
- **Enoncer les principes comptables** qui ont gouverné sa prise en considération dans le résultat comptable
 - comptabilité d'engagement
 - principe d'indépendance des exercices
 - principe d'image fidèle
- **Appliquer les principes fiscaux afin d'en déterminer le traitement fiscal**
 - si les 5 conditions sont réunies : aucune action
 - si les 5 conditions ne sont pas réunies : **réintégration extracomptable**

AMORTISSEMENTS

L'amortissement consiste à **répartir le coût d'un élément d'actif sur sa durée d'utilisation prévue par l'entreprise**, lorsque celle-ci est limitée dans le temps en raison d'un critère physique (usure), technique (obsolescence), juridique (période de protection légale ou contractuelle) ou économique (cycle de vie des produits générés).

L'amortissement, dont la constatation est obligatoire, est en général de type « **linéaire** » (annuités constantes) ou « **dégressif** » (déduction fiscale d'annuités décroissantes).

A chaque exercice, l'annuité d'amortissement sera une charge déductible.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

RÈGLES GÉNÉRALES

Les éléments amortissables sont **les immobilisations corporelles, parfois incorporelles, inscrites à l'actif de l'entreprise et dont l'usage qu'elle en attend est limité dans le temps.**

a plupart des **éléments corporels ont un usage attendu limité** dans le temps et sont donc amortissables (constructions, matériel, outillage, etc.), à l'exception des terrains et des œuvres d'art.

Les **éléments incorporels de l'actif immobilisé peuvent également donner lieu à amortissement** s'il est normalement prévisible, dès leur création ou leur acquisition, que l'avantage qu'en tire l'entreprise prendra fin à une date déterminée (*notamment CE 3-2-1989 n° 58260*)

Cependant :

- **Article 39 1 2° CGI** : Toutefois, **ne sont pas admis en déduction les amortissements des fonds commerciaux.**

Fiscalement, les amortissements sont calculés sur la base du prix d'achat ou du prix de revient de l'élément d'actif.

En application de la **réglementation comptable, la durée d'amortissement d'un actif est fixée d'après sa durée réelle d'utilisation attendue par l'entreprise.** Elle est déterminée lors de son acquisition compte tenu des caractéristiques techniques du bien et de l'utilisation que l'entreprise entend en faire. Cette règle s'applique aux biens non décomposés ainsi qu'à tous les éléments constitutifs d'un même bien inscrits séparément à l'actif.

Au plan fiscal, les composants sont en principe **amortis sur leur durée réelle d'utilisation.**

À titre indicatif, les taux d'amortissement qui ont été les plus couramment admis en pratique sont les suivants :

- bâtiments commerciaux : 2 à 5 % ;
- bâtiments industriels : 5 %
- immeubles à usage de bureaux : 4 %
- maisons d'habitation : 1 à 2,5 %
- matériel : 10 à 15 %
- outillage : 10 à 20 %
- automobiles et matériel roulant : 20 à 25 %
- mobilier : 10 %
- matériel de bureau : 10 à 20 %
- micro-ordinateurs : 33,33 %
- agencements et installations : 5 à 10 %
- brevets, certificats d'obtention végétale : 20 %.

MÉTHODES D'AMORTISSEMENT

Le mode d'amortissement **retenu dans les comptes** doit refléter la dépréciation effective d'un actif, c'est-à-dire le rythme de consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise. **Le système linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté (PCG art. 214-13).**

Au **plan fiscal**, les deux principaux modes d'amortissement admis sont **le système linéaire, régime de droit commun, et le système dégressif, réservé à certaines catégories de biens** ou de composants.

AMORTISSEMENT LINEAIRE

Le système d'amortissement linéaire dégage **une annuité constante tout au long de la période d'amortissement**. Cette annuité est calculée en appliquant au prix de revient des éléments à amortir le taux approprié.

Selon les règles comptables, l'amortissement d'un bien a pour **point de départ** la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. **Il s'agit en principe de sa mise en service (PCG art. 214-12)**. La règle fiscale est identique.

Si le point de départ de l'amortissement se situe en cours d'exercice, **la première annuité doit être réduite prorata temporis**. Cette réduction se calcule en jours et, par simplification, **l'année peut être comptée pour douze mois de trente jours**.

- Base d'amortissement : prix HT
- Durée d'amortissement = années d'utilisation
- taux d'amortissement : $100 / \text{durée}$
- Annuité = base x taux
- ou
- Base x taux x (jours en service / 360)

AMORTISSEMENT DEGRESSIF

- **Article 39 A CGI** : L'amortissement des biens d'équipement, autres que les immeubles d'habitation, les chantiers et les locaux servant à l'exercice de la profession, **acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 1960 par les entreprises industrielles**, peut être calculé suivant un système d'amortissement dégressif, compte tenu de la durée d'amortissement en usage dans chaque nature d'industrie.

L'article 22 de l'annexe 2 du CGI donne la liste de biens pouvant bénéficier de l'amortissement dégressif. Mais même s'ils appartiennent à l'une de ces catégories, **les biens qui étaient déjà usagés au moment de leur acquisition par l'entreprise, ainsi que ceux dont la durée fiscale d'amortissement est inférieure à trois ans**, sont normalement **exclus** du bénéfice de l'amortissement dégressif.

Le système d'amortissement dégressif consiste à **pratiquer des annuités d'amortissement d'importance décroissante**.

Le système de l'amortissement dégressif est caractérisé par l'application d'un « **taux constant** » d'abord à la valeur d'origine, puis, à partir du deuxième exercice, à la valeur résiduelle comptable de l'élément à amortir.

Le « **taux constant** » de l'amortissement dégressif s'obtient en **multipliant le taux de l'amortissement linéaire normalement applicable à l'élément considéré par un coefficient** qui varie selon la durée fiscale d'amortissement de chaque élément (cf : Article 39 A)

Le **point de départ** de l'amortissement dégressif est dans tous les cas fixé au premier jour du mois d'acquisition du bien (sans attendre la mise en service).

En cas d'acquisition en cours d'exercice, la première annuité est réduite **prorata temporis** par application du rapport existant entre, d'une part, la durée en mois de la période allant du premier jour du mois d'acquisition ou de construction à la date de clôture de l'exercice et, d'autre part, la durée totale de l'exercice. Lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile, la première annuité se limite donc à 11/12 pour les biens acquis en février, à 10/12 pour ceux acquis en mars et ainsi de suite

Le montant de la deuxième annuité et de **chacune des annuités suivantes s'obtient en appliquant le taux déjà utilisé pour le calcul de la ou des précédentes annuités à la valeur résiduelle comptable de l'élément**. Celle-ci est égale à la différence entre, d'une part, la valeur d'origine et, d'autre part, le montant total des précédentes annuités.

Ainsi :

- Etape 1 : Calculer le taux linéaire
- Etape 2 : Appliquer le coefficient dégressif
- Etape 3 : calcul de la première annuité = base x taux (ou base x taux x (mois d'acquisition / 12))
- Etape 4 : dresser un tableau permettant d'inscrire la VNC (valeur N-1 - amortissement)
- Etape 5 : Pour chaque annuité suivante, remplacer la base par la VNC N-1

PROVISIONS

- **Article 39 1 5° CGI : Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice.**
- **Article 322-1 PCG** : À l'exception des cas prévus aux articles 322-4 et 322-13, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et **qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci**.

Toutes les conditions de déductibilité de la provision sont présentées dans les textes

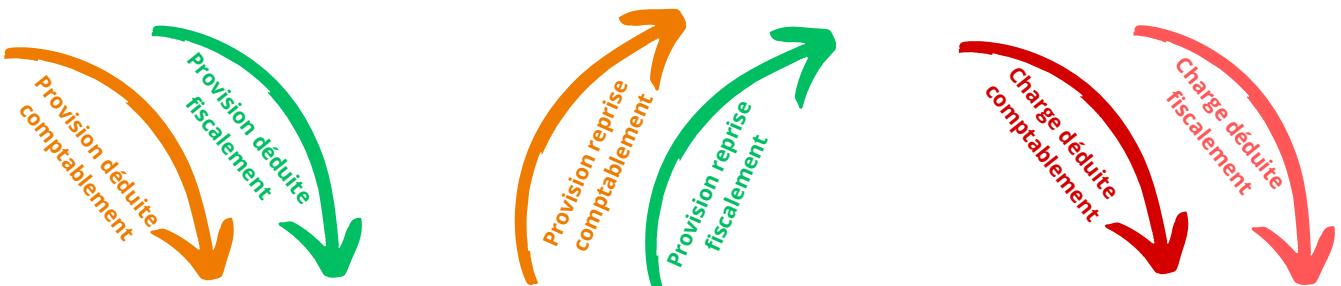
- (1) Faire face à une perte ou une charge elle même déductible
- (2) Charge ou perte qui est nettement précisée
- (3) Confirmée par des éléments la rendant très probable
- (4) Qui ont été constatés au cours de l'année d'imposition
- (5) Impliquant une correcte comptabilisation de la provision

Il existe différents types de provision :

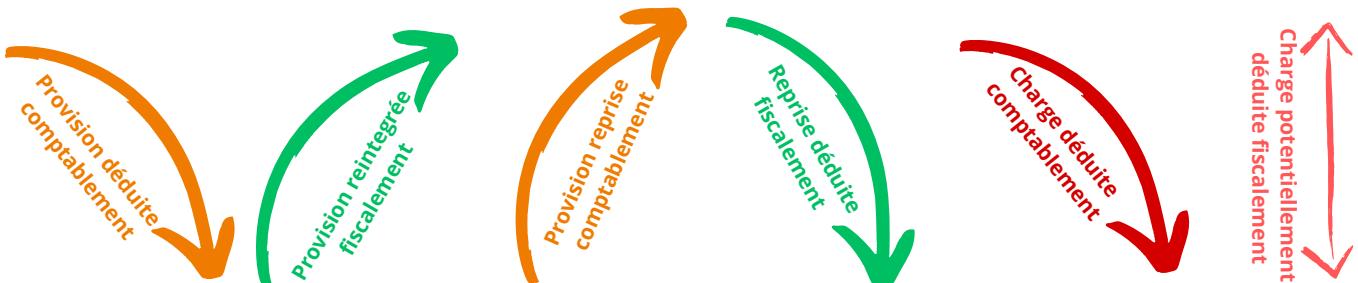
- **Provision pour risques et charges**
 - Litiges
 - Pensions
 - Impôts (eux mêmes déductibles)
 - Autres charges
- **Provision pour dépréciations**
 - Immobilisations
 - Stocks et encours
 - Créances
- **Provision pour perte**
 - Pertes d'exploitation (exemple : perte de change)

Le comptable va systématiquement les comptabiliser comme des charges déductibles, mais en droit fiscal nous devons **vérifier que les conditions de déductibilité sont réunies**, si tel n'est pas le cas, il conviendra de les réintégrer extra comptablement.

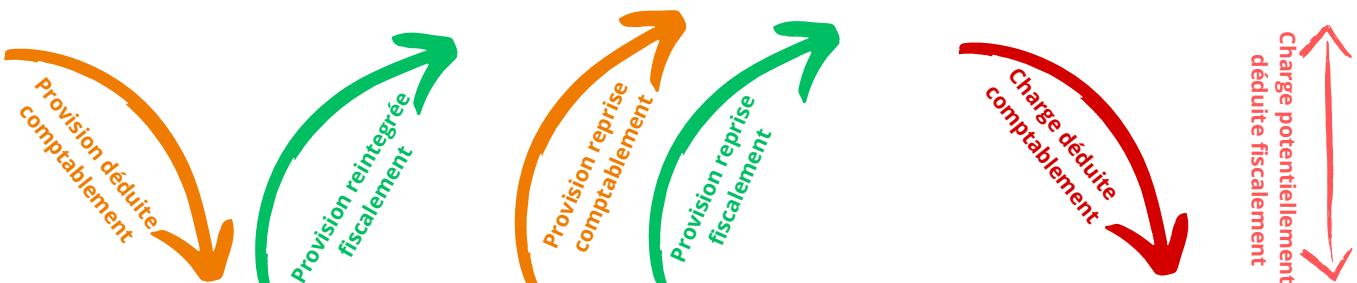
SCHEMA CLASSIQUE : on suit le comptable, on ne fait rien



SCHEMA SI LA PROVISION N'EST PAS DEDUCTIBLE : on réintègre extra comptablement la provisions déduite, et par conséquent on déduira la reprise effectuée par le comptable pour que ce soit une opération nulle. La déduction de la charge dépendra des conditions des déductibilité des frais généraux.



SCHEMA DE LA JP FONCIERE DU ROND POINT : La provision était déductible, mais on a décidé de la réintègrer extra comptablement, dans ce cas, on perd le bénéfice de déduction de la repris, donc on sera imposé une deuxième fois dessus, puis pour la charge à voir selon les conditions de déductibilité de la charge en question.



POINT METHODOLOGIE

ETAPE 1 : Qualifier la provision

- Définition comptable
- Définition fiscale
- Type de provision

ETAPE 2 : Présumer que le comptable l'a effectivement enregistrée

ETAPE 3 : Vérifier les conditions de déductibilité fiscale

- Valablement enregistrée
- Perte ou charge nettement précisée
- Perte ou charge probable
- Probabilité due à un événement en cours d'exercice
- Perte ou charge elle même déductible

ETAPE 4 : faire la réflexion sur le retraitemet extra comptable

CONCLUSION GENERALE

ETAPE 1 : Déterminer la source du revenu pour identifier la catégorie BIC

ETAPE 2 : Déterminer le régime applicable

- Micro BIC abattement forfaitaire
- Réel : on poursuit le raisonnement

ETAPE 3 : Identifier le résultat comptable

ETAPE 4 : Appliquer les retraitements nécessaires

- Plus values professionnelle : court terme / long terme
- Frais généraux : conditions de déductibilité
- Amortissement : linéaire ou dégressif
- Provisions : conditions de déductibilité

ETAPE 4 : Calculer le bénéfice imposable

ETAPE 5 : L'intégrer dans la catégorie BIC de l'impôt sur le revenu

ETAPE 6 : Appliquer le barème progressif

ETAPE 7 : Réintégrer l'imposition calculée sur les plus values long terme au niveau de l'impôt sur le revenu brut

ACTIVITÉS IMPOSABLES

Les biens immeubles ou représentatifs de droits immobiliers appartenant au patrimoine des personnes physiques, peuvent faire l'objet d'une imposition du simple fait de leur détention, du fait des revenus tirés de leur détention ou à l'occasion de leur cession.

D'une manière générale, **sont compris pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus fonciers**, en application de l'article 14 du code général des impôts (CGI) :

- **les revenus tirés de la location des propriétés bâties et des propriétés non bâties**, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale ;
- **les revenus des propriétés dont le propriétaire ou un membre du foyer fiscal se réserve la disposition**, sauf en cas d'exonération prévue par la loi
 - Les contribuables qui se réservent la jouissance de logements dont ils sont propriétaires - qu'il s'agisse de maisons individuelles ou d'appartements situés dans des immeubles collectifs, d'habitations principales ou de résidences secondaires (immeubles de plaisance ou de villégiature, par exemple) - ne sont pas imposables à raison du revenu en nature correspondant à la disposition gratuite de ces logements. (**Article 15 du CGI**)
 - Corrélativement, les intéressés ne peuvent pas, en principe, déduire de leur revenu imposable les charges afférentes à ces logements. Cependant, lorsqu'il s'agit de leur habitation principale, ils sont susceptibles de bénéficier d'un crédit d'impôt à raison de certaines charges
- **les revenus distribués par un fonds de placement immobilier** (« OPCI-FPI ») mentionné à l'article 239 nonies du CGI, sur le fondement de l'article 14 A du CGI.



Les revenus des **immeubles** lorsqu'ils sont **utiles à l'activité elle même imposable en BIC** ou en cas d'option si **les produits de la location n'excèdent pas 5%** des produits de l'entreprise



Relèvent, par ailleurs, des **bénéfices industriels et commerciaux** (et non des revenus fonciers) les revenus des **locations en meublé**



Les profits provenant de la **sous-location** de locaux pris à bail sont imposés comme des **bénéfices commerciaux** s'il s'agit d'une **sous-location en meublé** et comme des **bénéfices non commerciaux dans le cas contraire**.

Les **plus-values réalisées par les particuliers** à l'occasion de la cession à titre onéreux d'immeubles et de titres de sociétés à prépondérance immobilière sont soumises à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues de l'article 150 V du CGI à l'article 150 VH du CGI. (**Fiche n° 8**)

DÉTERMINATION DU RÉGIME APPLICABLE

Il est opportun de réaliser cette étape en premier car selon le régime applicable les règles ne sont pas les mêmes.

- **Article 32 CGI : Régime du micro foncier**

*Par dérogation aux dispositions de l'article 31, lorsque le montant du **revenu brut annuel défini aux articles 29 et 30 n'excède pas 15 000 €**, le revenu imposable correspondant est fixé à une somme égale au montant de ce **revenu brut diminué d'un abattement de 30 %**.*

- **Article 32 4 du CGI : Option régime réel**

*Les contribuables qui souhaitent **renoncer au bénéfice des dispositions du 1** peuvent opter pour la détermination de leur revenu net foncier dans les conditions prévues aux articles 28 et 31.*

L'option est exercée pour une période de trois ans dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration mentionnée à l'article 170 de la première année au titre de laquelle elle s'applique. Irrévocable durant cette période, elle est valable tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du 1.

L'option pour le régime réel peut être intéressant en cas de charges beaucoup plus importante que 30% des revenus. Cependant, elle est irrévocabile pendant 3ans, donc ne pas se précipiter lorsqu'il y a de grosses réparations déductible au cours d'un exercice et avoir une vision plus globale de la situation à moyen et long terme.

- **Article 28 et suivants du CGI : Régime réel.**

DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE

LES RECETTES

- **Article 29 du CGI** : le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, est constitué par **le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, augmenté du montant des dépenses incomptant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires**. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut.

A noter que **les dépôts de garantie versés par les locataires ne sont, en revanche, pas imposables au moment de leur encaissement par le propriétaire**, mais seulement, le cas échéant, lorsqu'ils sont utilisés par lui pour se couvrir des loyers non payés à leur terme ou des frais de remise en état des locaux après le départ du locataire. (Par symétrie, le remboursement, en fin de bail, des dépôts de garantie non utilisés demeure normalement sans incidence sur la détermination du revenu foncier de l'année du remboursement).

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Les recettes à retenir pour déterminer le revenu foncier sont **celles qui ont été effectivement encaissées au cours de l'année de l'imposition**, quelle que soit la période à laquelle elles se rapportent.

On doit donc faire état non seulement des loyers perçus à leur échéance normale, mais aussi des encaissements se rapportant à des loyers arriérés ou perçus d'avance.

En revanche, les loyers venus à échéance en cours d'année et demeurés impayés par suite de la carence des locataires n'ont pas à être déclarés.

LES FRAIS ET CHARGES

- **Article 31 du CGI** : Les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net comprennent :
 - Les dépenses de **réparation et d'entretien** effectivement supportées par le propriétaire
 - Par « dépenses d'entretien et de réparation », il faut entendre, d'une manière générale, tous les travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial.
 - Les dépenses de réparations locatives ne sont, en revanche, pas déductibles même lorsqu'elles sont prises en charge par le propriétaire. Il n'en va autrement, selon l'administration, que si elles sont occasionnées par la vétusté, la force majeure, un vice de construction ou une malfaçon
 - Les **dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation**, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement,
 - Ce sont, les travaux qui ont pour objet d'apporter à un local un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier cependant la structure de l'immeuble.
 - Le montant des **dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire dont celui-ci n'a pu obtenir le remboursement**, au 31 décembre de l'année du départ du locataire
 - Exemples : consommation d'eau chaude et froide, frais de chauffage, d'éclairage, d'ascenseur, de tapis, de vidange, de ramonage, taxes d'enlèvement des ordures ménagères et de balayage.
 - Les **frais de gestion, fixés à 20 € par local**, majorés, lorsque ces dépenses sont effectivement supportées par le propriétaire, des frais de rémunération des gardes et concierges, des frais de procédure et des frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles ;
 - Les **intérêts de dettes** contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés

LES MODALITÉS DE CALCUL

Afin de déterminer le montant imposable dans la catégorie BIC, il convient d'effectuer la déduction des charges dans un ordre précis.

En effet, nous devons tenir compte des règles propres à l'imputabilité des déficits fonciers de l'article **156 I 3° du CGI.**

Les **déficits fonciers résultant de dépenses (déductibles des revenus fonciers) autres que les intérêts d'emprunt s'imputent sur le revenu global dans la limite annuelle de 10 700 €.**

La fraction du déficit supérieure à cette limite ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunt ne sont imputables que sur **les revenus fonciers des dix années suivantes.**

Lorsque le revenu global du contribuable est insuffisant pour absorber le déficit foncier imputable (limité à 10 700 €), **l'excédent du déficit est imputable dans les conditions de droit commun sur les revenus globaux des six années suivantes**

Ce dispositif d'imputation est obligatoire dès lors qu'un déficit foncier est dégagé au cours d'une année.

Dès lors, **nous imputerons en priorité les intérêts d'emprunt sur le revenu foncier disponible afin d'atteindre 0€**, car ils ne pourront dans tous les cas pas être imputés sur le revenu brut global. **Puis nous imputerons les autres charges déductibles jusqu'à atteindre un déficit de 10 700€.** S'il reste encore des charges déductibles à ce stade (charges ou intérêt d'emprunt) elles seront imputables sur les revenus fonciers des 10 prochaines années.

Si calcul révèle un bénéfice, il est ajouté à la catégorie revenus fonciers et sera soumis au barème progressif.

PLUS VALUE SUR LES VALEURS MOBILIÈRES

LE CALCUL DE LA PLUS VALUE

Sont imposables les personnes physiques qui, dans le cadre de **la gestion non professionnelle d'un portefeuille de titres, réalisent des opérations de cessions de valeurs mobilières** et de droits sociaux, soit directement, soit par personne interposée (sociétés ou groupement exerçant la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières).

- **Article 150-0 A du CGI** : Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, **les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée** ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, **sont soumis à l'impôt sur le revenu**.

Le principe général de détermination des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux mentionnés à l'article 150-0 A du code général des impôts (CGI) est fixé par le 1 de l'article 150-0 D du CGI.

- **Article 150-0 D du CGI** : Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par **la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits**, net des frais et taxes acquittés par le cédant, **et leur prix effectif d'acquisition** par celui-ci diminué, le cas échéant, des réductions d'impôt effectivement obtenues dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A, ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

Le calcul sera alors :

$$\text{PV} = \text{Prix de cession} - \text{Prix d'acquisition}$$

LES ABATTEMENTS POUR DURÉE DE DETENTION

L'article 150-0 D poursuit en indiquant que :

Les gains nets résultant de la cession à titre onéreux sont réduits d'un abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 ter ou au 1 quater du présent article.

Cependant il est important de noter que les conditions communes aux deux abattements sont

- Que les titres soient acquis avant 2018
- Que l'imposition soit réalisée dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A (option barème)

Il convient dès lors de distinguer lors de la résolution du cas pratique, les plus values concernant des titres acquis avant, ou après 2018, et ayant optés ou non pour le barème.

Lorsque les titres sont acquis après 2018, ou que la PV n'est pas imposée en régime PFU, aucun abattement pour durée de détention n'est possible.

- **Article 150-0 D 1 ter du CGI : Abattement pour durée de détention de droit commun**

- a) **50 %** du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus **depuis au moins deux ans et moins de huit ans** à la date de la cession ou de la distribution ;
- b) **65 %** du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus **depuis au moins huit ans** à la date de la cession ou de la distribution.

- **Article 150-0 D 1 quater : abattement pour durée de détention renforcée**

- **50 %** de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis **au moins un an et moins de quatre ans** à la date de la cession ;
- **65 %** de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis **au moins quatre ans et moins de huit ans** à la date de la cession ;
- **85 %** de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis **au moins huit ans** à la date de la cession.

Il y a cependant ici des conditions supplémentaires, notamment le fait que la société dont les titres sont cédés soit une PME d'au moins 10ans avec une activité ICAL

L'ABATTEMENT POUR DÉPART À LA RETRAITE

- **Article 150-0 D ter du CGI** : Les gains nets mentionnés au 1 de l'article 150-0 D et déterminés dans les conditions prévues au même article 150-0 D, retirés de la cession à titre onéreux ou du rachat par la société émettrice d'actions, de parts de sociétés, ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, **sont réduits d'un abattement fixe de 500 000 € lorsque les conditions prévues au II du présent article sont remplies.**

Notamment que :

- **La cession porte sur l'intégralité des actions, parts ou droits détenus par le cédant dans la société** dont les titres ou droits sont cédés ou sur plus de 50 % des droits de vote ou, dans le cas où seul l'usufruit est détenu, sur plus de 50 % des droits dans les bénéfices sociaux de cette société
- Le cédant doit avoir agit au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés en qualité **d'organe de direction**
- Avoir détenu directement ou par l'intermédiaire d'une société de personne ou d'un conjoint **au moins 25 % des droits de vote** ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés
- **Cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédent la cession**

Cet abattement n'ayant pas de condition de date d'acquisition des titres ou de régime d'imposition choisi, sera applicable à toute les plus values remplissant ses conditions propres.

LE RÉGIME D'IMPOSITION

Les plus values sur valeurs mobilières sont en principe imposée de plein droit au PFU :

- **Article 200 A 1 du CGI** : L'impôt sur le revenu dû par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B à raison des revenus, gains nets, profits, distributions, plus-values et créances énumérés aux 1^o et 2^o du A du présent 1 est établi par application du taux forfaitaire prévu au B du présent 1. **Le taux forfaitaire mentionné au premier alinéa du présent 1 est fixé à 12,8 %**

Une option pour le barème est possible :

- **Article 200 A 2 du CGI** : Par dérogation au 1, **sur option expresse et irrévocable du contribuable**, l'ensemble des revenus, gains nets, profits, plus-values et créances mentionnés à ce même 1 est retenu dans l'assiette du revenu net global défini à l'article 158. **Cette option globale** est exercée lors du dépôt de la déclaration prévue à l'article 170, et au plus tard avant l'expiration de la date limite de déclaration.

Comme indiqué, cette option est globale avec les revenus et capitaux mobiliers, il faut donc faire attention au moment du choix de l'option et prendre en compte les conséquences dans les deux cellules d'imposition.

RESUME

TITRE ACQUIS AVANT 2018

- **PV = Prix de cession - Prix d'achat**
- **Imposition de plein droit au PFU**
 - 12.8% d'IR
 - 17.2% de prélèvement sociaux
 - 1 abattement possible : départ à la retraite
- **Option pour le barème**
 - PV soumise au barème
 - 17.2 de prélèvement sociaux
 - 3 abattements possibles (non cumulable):
 - Durée de détention de droit commun
 - Durée de détention renforcée
 - Départ à la retraite

TITRE ACQUIS APRES 2018

- **PV = Prix de cession - Prix d'achat**
- **Imposition de plein droit au PFU**
 - 12.8% d'IR
 - 17.2% de prélèvement sociaux
 - 1 abattement possible : départ à la retraite
- **Option pour le barème**
 - PV soumise au barème
 - 17.2 de prélèvement sociaux
 - 1 abattement possible : Départ à la retraite

PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE

LE CALCUL DE LA PLUS VALUE

Les plus-values réalisées par les particuliers à l'occasion de la cession de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens sont soumises à l'impôt sur le revenu au taux de 19 % (majoré des prélèvements sociaux). La plus-value est déclarée et l'impôt est payé lors de la mutation, le plus souvent par l'intermédiaire du notaire.

De nombreuses plus-values échappent toutefois à cette imposition du fait des exonérations prévues par la loi.

- **Article 150 U I du CGI** : Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles et aux bénéfices non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH.

Seules sont imposables les plus-values réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux. Il s'agit :

- des ventes quels qu'en soient la forme, le caractère et les modalités de paiement du prix (qui peut consister notamment en une rente viagère) ;
- des échanges, même sans soultre ;
- des partages ou licitations de biens indivis dans la limite des soultres
- des apports en société ;
- des expropriations, étant toutefois précisé qu'une exonération sous condition de remplacement est prévue dans ce cas

L'article 150 U II pose une série d'exception, notamment celle de la résidence principale du cédant. Toutefois, pour les immeubles à usage mixte d'habitation et professionnel, l'exonération est limitée à la fraction de la plus-value se rapportant à la partie d'habitation.

Lorsque la cession porte sur un immeuble dont la nue-propriété et l'usufruit appartiennent à des personnes différentes et que le logement constitue la résidence principale du seul usufruitier, seule la quote-part de plus-value correspondant aux droits de l'usufruitier peut bénéficier de l'exonération.

Egalement, les plus-values de cession d'immeubles, de parties d'immeubles ou de droits relatifs à ces biens sont exonérées lorsque le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 €. Ce plafond s'apprécie bien par bien et non pas annuellement.

La plus-value imposable est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de l'immeuble.

- **Article 150 V du CGI** : La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant.

PV = Prix de cession - Prix d'acquisition

- **Article 150 VA du CGI** : Le prix de cession s'entend du prix stipulé à l'acte, augmenté, le cas échéant, des charges en capital et indemnités stipulées dans le contrat de vente au profit du vendeur et diminué des frais de cession.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

- **Article 150 VB du CGI** : **Le prix d'acquisition correspond** au prix effectivement versé lors de l'achat du bien tel qu'il a été stipulé dans l'acte, augmenté des charges et indemnités stipulées au profit du cédant
 - **Le prix d'acquisition est majoré forfaitairement de 7,5 % pour tenir compte des frais d'acquisition.** Le vendeur peut toutefois choisir de substituer à ce forfait le montant réel des frais suivants, dûment justifiés : frais de contrat (notamment honoraires du notaire et commissions d'intermédiaires), droits d'enregistrement ou TVA.
 - **Les travaux effectués sur un immeuble bâti acquis depuis plus de cinq ans** peuvent être pris en compte, sans justificatif, pour un **montant fixé forfaitairement à 15 %** du prix d'acquisition. Le forfait de 15 % s'applique sans que le cédant ait à établir la réalité des travaux.

LES ABATTEMENTS

- **Article 150 VC du CGI :**

Lorsque l'immeuble cédé est détenu depuis plus de cinq ans, la plus-value est diminuée d'un abattement pour durée de détention dont le montant diffère selon qu'il s'agit de calculer l'impôt sur le revenu ou les prélèvements sociaux.

- Pour la détermination du montant imposable à l'impôt sur le revenu, l'abattement est de :
 - 6 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt et unième ;
 - 4 % au titre de la vingt-deuxième année de détention.

L'exonération d'impôt sur le revenu est ainsi acquise après vingt-deux ans de détention.

- Pour la détermination du montant imposable aux prélèvements sociaux, l'abattement est de :
 - 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt et unième ;
 - 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;
 - 9 % pour chaque année au-delà de la vingt-deuxième.

L'exonération des prélèvements sociaux est ainsi acquise après trente ans de détention et, entre vingt-trois et trente ans de détention, les plus-values ne sont soumises qu'aux prélèvements sociaux.

LE RÉGIME D'IMPOSITION

Le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux de l'immeuble. En pratique, la plus-value est donc généralement taxée à la date de l'acte notarié constatant la vente (ou la promesse synallagmatique de vente), quelles que soient les modalités de paiement du prix.

- **Article 200 B du CGI** : Les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UC sont imposées au **taux forfaitaire de 19 %**.

S'y ajoutent les prélèvements sociaux (17.2%) et, le cas échéant, la surtaxe sur les plus-values excédant 50 000 €.

- **Article 1609 Nonies G du CGI** : La taxe est due lorsque la plus-value nette imposable, déterminée dans les conditions de droit commun, est supérieure à 50 000 €. Elle est assise sur le montant de cette plus-value.

PLUS-VALUE SUR LES MEUBLES CORPORELS

LE CALCUL DE LA PLUS VALUE

Les plus-values réalisées par les particuliers à l'occasion de la cession de biens meubles, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, sont **en principe taxables à l'impôt sur le revenu au taux de 19 %**, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux.

Mais, en pratique, les cas d'imposition sont très rares dès lors que :

- les plus-values sur cession de valeurs mobilières et droits sociaux relèvent de règles spécifiques, tout comme celles sur cession d'actifs numériques ;
- les plus-values réalisées lors de la vente de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité sont soumises à une taxation forfaitaire, à moins que le vendeur n'opte expressément pour le régime des plus-values lorsque cette option est autorisée .
- **Article 150 UA du CGI** : Sous réserve des dispositions de l'article 150 VI et de celles qui sont propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles et aux bénéfices non commerciaux, **les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens meubles ou de droits relatifs à ces biens, par des personnes physiques**, domiciliées en France au sens de l'article 4 B, **ou des sociétés ou groupements** qui relèvent des articles 8 à 8 quinque dont le siège est situé en France, **sont passibles de l'impôt sur le revenu** dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH.

Les dispositions du I ne s'appliquent pas :

- 1° Aux **meubles meublants**, aux appareils ménagers et aux voitures automobiles. Toutefois, cette disposition n'est pas applicable à ces biens lorsqu'ils constituent des objets d'art, de collection ou d'antiquité pour lesquels l'option prévue à l'article 150 VL a été exercée ;
- 2° Aux meubles, autres que les métaux précieux mentionnés au 1° du I de l'article 150 VI, **dont le prix de cession est inférieur ou égal à 5 000 €** ;
- 3° Aux biens et droits mentionnés à l'article 150 VH bis.

Les règles de détermination de la plus-value sont les mêmes que pour les plus-values immobilières:

$$\text{PV} = \text{Prix de cession} - \text{Prix d'achat}$$

Cependant, les frais d'acquisition et les frais de restauration et de remise en état venant en **augmentation du prix d'acquisition doivent toujours être pris en compte pour leur montant réel**.

LES ABATTEMENTS

- **Article 150 VC du CGI** : La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits mentionnés à l'article 150 UA est réduite d'**un abattement de 5 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième**.

LE RÉGIME D'IMPOSITION

- **Article 200 B du CGI** : La plus-value réalisée est taxée au taux de base de 19 %, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux

! Les cessions à titre onéreux et les exportations de **métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité** sont soumises à une taxe forfaitaire proportionnelle au prix de cession (ou à la valeur en douane), tenant lieu d'imposition des plus-values.

La taxe est calculée sur le prix de cession de l'objet ou, en cas d'exportation, sa valeur en douane. Elle est due au taux de :

- 11 % pour les métaux précieux ;
- 6 % pour les bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

La taxe sur la valeur ajoutée (en abrégé : TVA) constitue la pièce maîtresse de notre système des taxes sur le chiffre d'affaires. Il s'agit d'un impôt général de consommation qui atteint, en principe, tous les biens et services consommés ou utilisés en France, qu'ils soient d'origine nationale ou étrangère.

Le principe en TVA est la neutralité : un assujetti peut déduire la TVA qu'il a payé en achetant sa matière première car il collecte de la TVA auprès des consommateurs en facturant ses produits avec de la TVA.

" Je facture de la TVA en aval, je peux la déduire en amont si je suis dans le champ"

Le but étant de compenser la TVA collectée et la TVA déductible afin de terminer la fin du trimestre ou du mois selon les modalités d'imposition si on a plus collecté que déduit (dans ce cas nous devons verser le restant au trésor public) ou si on a plus déduit que collecté (dans ce cas le trésor nous octroie un crédit de TVA)

- **Article 256 du CGI** : Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Pour cela plusieurs étapes sont nécessaires :

- **ETAPE 1 : DETERMINER SI L'ON ENTRE DANS LE CHAMP**

- Sommes nous assujetti
- Avons nous une activité entrant dans le champ
- Sommes nous exonérés
- Sommes nous dans une opération spécifique

- **ETAPE 2 : DETERMINER SI DE LA TVA A ETE COLLECTEE**

- Quel est le fait générateur de la collecte
- Quand est ce que la TVA est exigible

- **ETAPE 3 : APRES LA COLLECTE; QUID DE LA DEDUCTION**

- Principe
- Exception
- Coefficient de déduction

- **ETAPE 4 : COMPENSATION ET PAIEMENT DE LA TVA AU TRESOR**

- Régime normal
- Régime simplifié
- Franchise de TVA

PS : Dans le présent fascicule, la TVA sera abordée dans ses grandes lignes avec pour principal objectif la résolution de cas pratiques, il conviendra de compléter avec un manuel de cours.

ÉTAPE 1 : DETERMINER SI L'ON ENTRE DANS LE CHAMP

LES CRITÈRES

- **Article 256 du CGI** : Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée **les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.**

LES LIVRAISONS DE BIENS ET LES PRESTATIONS DE SERVICES

La livraison d'un bien corporel s'entend, selon l'article 256, II-1° du CGI (qui transpose l'article 14,1 de la directive TVA), du transfert du pouvoir de disposer de ce bien comme un propriétaire.

Les biens concernés sont tous les biens corporels. Cela inclut les biens meubles (véhicules, meubles meublants, vêtements, produits alimentaires, animaux, etc.) mais également les biens immeubles.

Les livraisons de biens corporels s'identifient en premier lieu aux ventes portant sur de tels biens, mais il peut s'agir aussi du transfert de propriété d'un bien meuble corporel opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique.

Sont également considérés comme des livraisons de biens corporels :

- l'apport en société ;
- l'échange d'un bien contre un autre bien ;
- le prêt de consommation ;
- le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de l'Union européenne
- les opérations d'entremise réalisées par des intermédiaires opaques

Sont considérées comme des prestations de services les opérations autres que les livraisons de biens corporels.

Tel est le cas notamment :

- des cessions de biens meubles incorporels
- du fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation ;
- des locations de biens meubles ou immeubles ;
- des transports et prestations accessoires ;
- des travaux immobiliers ;
- des ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons (restaurants, débits de boissons)
- des opérations d'entremise des intermédiaires transparents
- des opérations de change ou sur titres (voir n° 60335 et 60340) ;
- d'une manière générale, de toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers (primes, participations, redevances).

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTPELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

EFFECTUÉES À TITRE ONÉREUX

Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui **comportent la fourniture par l'acquéreur ou le bénéficiaire du service d'une contrepartie**, quelle qu'en soit la nature (somme d'argent, bien livré ou service rendu, etc.) ou la valeur.

La taxe s'applique, en principe, à toutes les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti, quels qu'en soient les buts ou les résultats. Peu importe, à cet égard, que les opérations soient effectuées sans but lucratif ou sans bénéfice.

La notion d'opération effectuée à titre onéreux suppose toutefois l'existence d'un « **lien direct** » entre **le service rendu (ou le bien livré) et la contre-valeur reçue**.

Finalement nous pouvons retenir 2 conditions pour considérer que l'opération est effectuée à titre onéreux :

- **Il existe une équivalence entre la prestation et le prix**
- **Le bénéficiaire est déterminé**

PAR UN ASSUJETTI

La qualité d'assujetti à la TVA résulte de **l'exercice (de manière indépendante) d'une des activités économiques mentionnées à l'article 256 A du CGI**. Sont visées par ce texte toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités libérales, agricoles, civiles ou extractives, exercées à titre habituel.

Le caractère habituel implique **la réalisation répétée de prestations de services ou de livraisons de biens**. Correspond notamment à cette définition l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. En revanche, **la personne qui réalise à titre occasionnel une opération économique n'a pas, en principe, la qualité d'assujetti**

La qualité d'assujetti à la TVA résulte de **l'exercice d'une activité économique de manière indépendante**. Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité **sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation** et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

Tel est le cas, notamment, des personnes qui exercent une activité professionnelle en vertu d'un contrat d'entreprise ou d'un contrat de mandat.

AGISSANT EN TANT QUE TEL

Il s'agit tout simplement de s'assurer que l'opération est réalisée par l'assujetti dans le cadre de son activité entrant dans le champ et **non dans le cadre de ses activités personnelles**.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

LES OPÉRATIONS QUI NE SONT JAMAIS DANS LE CHAMP

- **Absence de livraison ou prestation de service**
 - Absence de circuit économique = CJUE Mol 5 juillet 1988
- **Absence d'onérosité**
 - Versement de subventions
 - Versement de dividendes = CJUE Polysar BV 1991
- **Opérateur non assujetti**
 - Lien de subordination
 - Personne morale de droit public qui ne concurrence pas le secteur privé
- **Opérateur n'agissant pas en tant que tel**
 - Gestion du patrimoine privé

LES OPÉRATIONS QUI SONT DANS LE CHAMP MAIS EXONÉRÉES

Il y a exonération lorsqu'une opération entrant dans le champ d'application de la TVA est dispensée de cette taxe par une disposition particulière de la loi.

- **Article 261 du CGI : liste des exonération pure et simple**
 - Notamment les professions réglementées telle que **la médecine**
 - ce qui ne comprend pas la médecine parallèle
 - ni la chirurgie esthétique sauf si elle est remboursée par la sécurité sociale
 - Le secteur de **l'enseignement** également
 - et les **organismes d'utilité publique** sauf s'ils ont un but lucratif
- **Articles 260 et s du CGI : Exonération avec option possible pour la TVA**, le but étant de pouvoir en collecter auprès du consommateur pour pouvoir déduire celle payée en amont.
 - Par exemple pour le secteur bancaire
- Pour le cas particulier de la **location d'immeuble** :
 - **Article 261 D 2° du CGI** : La location nue est exonérée car c'est une activité civile
 - MAIS **Article 260 2° du CGI** : Les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins de l'activité d'un preneur non assujetti peuvent sur leur demande acquitter la taxe sur la valeur ajoutée
 - **Article 261 D 4° du CGI** : **La location meublée d'habitation est exonérée**
 - **SAUF** prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classés, les villages de vacances classés ou agréés et les résidences de tourisme classées,
 - **SAUF** pour les locations comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier
- **Article 262 du CGI** : Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté européenne ainsi que les prestations de services directement liées à l'exportation

LES OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES

LIVRAISON À SOI-MÊME

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

En réalité, la technique de la livraison à soi-même est étroitement associée au régime des déductions. Outre les biens, la taxation des livraisons à soi-même peut également s'appliquer à des prestations de services rendues pour des besoins autres que ceux de l'entreprise.

LIVRAISONS À SOI-MÊME DE BIENS

- **Article 257 II 1 du CGI :** Sont assimilés à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux :
 - 1° **Le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés** ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, **qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise**, lorsque ce bien ou les éléments le composant **ont ouvert droit à une déduction** complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des **cadeaux de faible valeur et des échantillons**. Le montant à retenir pour l'imposition des prélèvements correspondant aux cadeaux de faible valeur est fixé par arrêté. Cette limite s'applique par objet et par an pour un même bénéficiaire ;
 - 2° **L'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit**, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise **lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti**, réputée faite au moment de l'affectation, **ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète**.
 - 3° **L'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré** n'ouvrant pas droit à déduction, **lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction** complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée lors de son acquisition ou de son affectation conformément au 2° ;
 - 4° **La détention de biens par un assujetti** ou par ses ayants droit **en cas de cessation de son activité économique taxable**, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au 2°.

La **base d'imposition** est constituée :

- soit par le prix d'achat des biens en cause ou de biens similaires (en pratique, il s'agira de la valeur vénale du bien au jour de l'événement justifiant la livraison à soi-même) ;
- soit, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient.

Ces prix sont déterminés dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible.

La **date d'exigibilité** de la taxe est fixée à la date de la première utilisation du bien ou du changement d'affectation.

Les livraisons à soi-même relèvent du **taux** applicable au bien objet de la livraison.

IVRAISONS À SOI-MÊME DE SERVICES

- **Article 257 II 2 du CGI** : Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux :
 - 1° **L'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti** ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée ;
 - 2° **Les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés** ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

La **base d'imposition** est constituée par les dépenses engagées pour l'exécution de la prestation de services. Elle correspond donc, pour les prestations de services à soi-même au titre de l'utilisation de biens pour des usages étrangers à ceux de l'entreprise, à la valeur hors taxe des biens (autres que les immobilisations) et des services utilisés pour la réalisation de la prestation (pour autant qu'ils aient ouvert droit à déduction). En cas d'utilisation d'un bien immobilisé, il est également tenu compte de l'amortissement linéaire correspondant à la durée d'utilisation du bien.

Lorsqu'un bien destiné à la location est également utilisé à des fins privées, la base d'imposition de la prestation de services à soi-même est calculée en fonction de la durée effective de l'utilisation privée.

Fixée à la date de l'exécution du service, **l'exigibilité** de la taxe intervient au fur et à mesure de la réalisation des prestations.

Les prestations de services à soi-même sont passibles du **taux** qui leur est propre (taux normal de manière générale).

LES BIENS D'OCCASION (RÉGIME DES ASSUJETTIS UTILISATEURS)

- **Article 261 3 du CGI** : Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée **les ventes de biens usagés** faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations. Toutefois, **l'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction** complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même.

ÉTAPE 2 : DETERMINER SI DE LA TVA A ÉTÉ COLLECTÉE

Une fois définies les opérations imposables et celles effectivement soumises à la TVA française compte tenu des règles de territorialité, il convient d'examiner les règles de calcul et de paiement de la taxe.

Le calcul de la TVA comporte deux étapes : le calcul de la taxe « d'aval » due sur les opérations réalisées par le redevable, puis le calcul de la taxe « d'amont » qui lui a été facturée et dont il peut opérer la déduction. Le redevable ne verse au Trésor que la différence entre ces deux sommes.

Seront ici examinées les questions suivantes :

- sur quelle base l'opération doit-elle être soumise à la TVA ? Il s'agit de déterminer la base d'imposition (ou « assiette ») de la TVA ;
- à quel moment la taxe est-elle due ? C'est la question de son « exigibilité » ;
- quel est le taux applicable ?

LA BASE D'IMPOSITION

La base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens et les prestations de services, par **toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de l'opération réalisée.**

La contrepartie peut être acquittée soit par l'acheteur du bien ou le preneur du service, soit pour tout ou partie par un tiers.

En cas de paiement en nature, il faut tenir compte de la valeur de tous les biens ou services qui constituent la contrepartie des prestations de services ou des livraisons de biens.

La base d'imposition est déterminée sans tenir compte de l'échelonnement dans le temps du versement des contreparties. Peu importe que ces versements interviennent avant, au moment ou après la conclusion du contrat ou la réalisation de l'opération.

Pour les livraisons de biens (ventes notamment), la base d'imposition est constituée par **le prix convenu entre les parties**, sans tenir compte du fait que ce prix peut se décomposer en versements d'acomptes, du prix principal et du solde.

Pour les prestations de services, la base d'imposition comprend **la totalité des sommes constituant la contrepartie du service rendu** (acomptes, rémunération principale, solde, etc.), y compris celles destinées à être rétrocédées (honoraires des notaires ou avocats en particulier).

FAIT GÉNÉRATEUR

- **Article 269 1 du CGI** : Le fait générateur de la taxe se produit :

- Livraison de biens : au moment de la livraison = transfert de propriété
- Prestation de service = au moment où elle est effectuée

EXIGIBILITÉ

- **Article 269 2 du CGI** : La taxe est exigible :

- Pour les livraisons, lors de la réalisation du fait générateur. Toutefois, en cas de versement préalable d'un acompte, la taxe devient exigible au moment de son encaissement, à concurrence du montant encaissé.
- Pour les prestations de services autres que celles visées au b bis, lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits (c'est à dire à l'émission de la facture)

TAUX

- **le taux normal de 20 %** = toutes les opérations imposables pour lesquelles un autre taux n'est pas spécialement prévu.
- **le taux intermédiaire de 10 %** = Médicaments non remboursables, Ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, Fourniture de logement en hôtel
- **le taux réduit de 5.5 %** = Produits destinés à la consommation humaine, Certains appareillages et équipements pour handicapés, produits de protection hygiénique féminine, Abonnements au gaz, à l'électricité de petite puissance et à l'énergie calorifique, fourniture de chaleur
- **le taux super réduit 2.1 %** = médicaments remboursables par la sécurité sociale, produits sanguins

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bdv Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

ÉTAPE 3 : QUID DE LA DÉDUCTION

LES CONDITIONS DE FOND

À chaque stade de la production ou de la distribution, le redevable calcule et facture à son client une taxe (taxe « d'aval ») correspondant au prix de vente qu'il pratique. Mais, lors du règlement au Trésor, l'intéressé impute sur cet impôt le montant de la taxe (taxe « d'amont ») qui a grevé les éléments de son prix de revient (matières premières achetées, marchandises en stock, immobilisations, prestations de services, etc.) et il ne verse que la différence entre la taxe facturée au client et la taxe déductible.

Le principe fondamental sur lequel repose tout le système de la TVA est que **la taxe qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable (taxe « d'amont ») est déductible de la taxe applicable à cette opération (taxe « d'aval »)**.

- **Article 271 I 1 du CGI** : La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération.

En réalité, ce principe ne peut s'appliquer à la lettre, car les redevables n'acquittent pas l'impôt opération par opération. Comme ils procèdent à la liquidation de la taxe pour l'ensemble des opérations réalisées au cours d'une période déterminée (mois, trimestre, année), ils sont nécessairement conduits à opérer globalement l'imputation de la taxe qui a grevé l'ensemble des acquisitions de biens ou de services réalisées au cours d'une période de même durée.

Mais, **pour que le droit à déduction de la taxe grevant un bien ou un service puisse être exercé, encore faut-il que ce bien ou ce service ait été acquis par l'assujetti agissant en tant que tel**.

C'est l'acquisition des biens ou des services par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite des biens ou des services, ou qui est envisagée pour eux, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes.

Le droit à déduction n'est pas subordonné dans son principe à une utilisation exclusive des biens ou services pour la réalisation d'opérations imposables (c'est-à-dire situées dans le champ d'application de la TVA). Mais ce droit ne se justifie qu'à proportion de l'utilisation des biens ou services pour la réalisation de telles opérations. Autrement dit, leur utilisation pour partie pour la réalisation d'opérations non imposables (situées hors du champ d'application de la TVA) implique un correctif qui met en œuvre le principe de l'affectation.

Ce correctif résulte de l'application du coefficient d'assujettissement.

Cf. Corrections du DST TVA sur Moodle pour plus de détails concernant les conditions

LES CONDITIONS DE FORME

- **Article 271 II 2 du CGI** : La déduction peut être opérée, pour les livraisons de biens et les prestations de services, que si les redevables sont en possession des factures

LES CONDITIONS DE TEMPS

- **Article 271 I 2 du CGI** : Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable. Toutefois, les personnes qui effectuent des opérations occasionnelles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée n'exercent le droit à déduction qu'au moment de la livraison.

Il est en outre valable jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant la date à laquelle l'assujetti aurait pu déduire (*Cf. Correction DST TVA sur mooble pour plus de détails*).

LE COEFFICIENT DE DÉDUCTIBILITÉ

- **Article 205 annexe 2 du CGI** : La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction.
- **Article 206 annexe II du CGI** : Le coefficient de déduction mentionné à l'article 205 est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

LE COEFFICIENT D'ASSUJETTISSEMENT

- **Article 206 II annexe II du CGI** : Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal à **sa proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables**. Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu des articles 256 et suivants du code général des impôts, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées.

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé **exclusivement pour la réalisation d'opérations non imposables** (opérations placées hors du champ d'application de la TVA) est égal à **zéro**.

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service **utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables est égal à l'unité**, que ces opérations soient effectivement taxées ou légalement exonérées.

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour la **réalisation d'opérations non imposables et pour la réalisation d'opérations imposables est égal à la proportion d'utilisation de ce bien ou de ce service pour la réalisation d'opérations imposables**.

Cette proportion est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité. Elle doit traduire correctement l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

Une fois calculé, le coefficient d'assujettissement est, on le rappelle, arrondi par excès à la deuxième décimale

EXEMPLE :

Un entrepreneur individuel acquiert un immeuble neuf de 245 m², qu'il entend affecter en partie à son entreprise. Il décide de conserver dans son patrimoine privé la partie de l'immeuble qu'il réserve à son usage privatif (logement à usage d'habitation) d'une surface de 85 m². Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, déterminé l'année de son acquisition, est égal à $(245 - 85) / 245$, soit 0,65306... arrondi à 0,66.

LE COEFFICIENT DE TAXATION

- **Article 206 III annexe II du CGI** : 1. Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est égal à l'unité lorsque les opérations imposables auxquelles il est utilisé ouvrent droit à déduction.

Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est nul lorsque les opérations auxquelles il est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction.

Lorsque le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est calculé selon les modalités suivantes :

- Ce coefficient est égal au rapport entre :
 - a. Au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;
 - b. Et, au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Les sommes mentionnées aux deux termes de ce rapport s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée ;

EXEMPLE :

Un immeuble est affecté à l'exploitation d'une activité médicale à hauteur de 78 000€ de CAHT, puis à la réalisation d'un commerce soumis à la TVA à hauteur de 35 000€ CAHT.

Le coefficient de taxation est de $35\ 000 / 113\ 000 = 0.31\%$

LE COEFFICIENT D'ADMISSION

- **Article 206 IV annexe II du CGI** : Le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service est égal à l'unité, sauf dans les cas décrits aux 2 à 4.

CONCLUSION

TVA déductible = Assujettissement x taxation x admission x taux de TVA

ÉTAPE 4 : LE PAIEMENT DE LA TVA

TVA collectée - TVA déduite

- Résultat positif = paiement au trésor
- Résultat négatif = crédit de TVA

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Seuils de chiffre d'affaires à retenir selon l'activité		Régime applicable	Possibilités d'option pour un autre régime
Ventes de biens corporels, restauration, mise à disposition de logement	Autres activités (prestations de services)		
Recettes supérieures à 840 000 € ¹	Recettes supérieures à 254 000 € ¹	Réel normal	Aucune
Recettes supérieures à 91 900 € et n'excédant pas 840 000 € ¹	Recettes supérieures à 36 800 € et n'excédant pas 254 000 € ¹	Régime simplifié ^{2 et 3}	Réel normal
Recettes n'excédant pas 91 900 € ¹	Recettes n'excédant pas 36 800 € ¹	Franchise en base ^{3 et 4}	Paiement de la TVA selon le régime simplifié ou le réel normal

CONCLUSION

- Rappeler le principe de la TVA et sa définition
- Vérifier que les conditions d'application sont réunies :
 - assujetti
 - agissant en tant que tel
- Pour chaque opération présentée :
 - identifier s'il s'agit d'une prestation de service ou d'une livraison de biens
 - identifier le fait générateur et l'exigibilité
 - si l'on est vendeur ou prestataire cela correspond au moment où nous devons collecter
 - si l'on est acheteur ou preneur cela correspond au moment où nous pouvons déduire
 - attention coef de déduction
- Compenser TVA collectée TVA déduite
- Imposition si besoin

PREP'Avocat

- Pré-CAPA -

PARTIE 2

FISCALITÉ APPROFONDIE

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

RAPPEL DE LA NOTION

Il faut distinguer plusieurs types de sociétés :

- **Transparentes** : la seule société réellement transparente est **la société immobilière d'attribution**
 - Article 1655 ter CGI
 - Au plan fiscal, ces sociétés sont **complètement transparentes de sorte qu'elles sont réputées ne pas avoir de personnalité distincte** de celle de leurs membres pour l'application des impôts directs, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière exigible sur les actes qui donnent lieu à la formalité fusionnée en application de l'article 647, ainsi que des taxes assimilées
- **Semi-transparentes (ou translucides)** : ce sont **les sociétés de personnes**.
 - Article 8 CGI
 - Ici, il y a bien **une personnalité juridique distincte**, cependant la règle fiscale est que le **résultat fiscal sera calculé au niveau de la société mais imposé entre les mains des associés** proportionnellement à leur quote-part de la société.
- **Opaques** : ce sont **les sociétés de capitaux**.
 - Article 206 CGI
 - Ce sont des sociétés avec une personnalité tellement distincte de celle de ses associés **qu'elle paie elle-même son propre impôt, elle redistribue ensuite les bénéfices à ses associés qui seront alors imposés personnellement au titre de ces distributions**.

Nous sommes, pour cette fiche dans le cas de la société semi-transparente

LE CHAMP D'APPLICATION DU RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

LES SOCIÉTÉS SOUMISES DE DROIT

- **Article 8 CGI** : les associés des **sociétés en nom collectif** et les commandités des **sociétés en commandite simple** sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, **personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société**. Il en est de même, sous les mêmes conditions :
 - Des membres des **sociétés civiles** qui ne revêtent pas, en droit ou en fait, l'une des formes de sociétés visées au 1 de l'article 206
 - Des membres des **sociétés en participation**
 - De l'**associé unique d'une société à responsabilité limitée** lorsque cet associé est une personne physique
- **Article 239 quater CGI** : **Les groupements d'intérêt économique** n'entrent pas dans le champ d'application de l'IS, mais **chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement.**

Ce sont donc classiquement toutes **les sociétés à responsabilité illimitée** et **les sociétés sans personnalité morale**.

LES SOCIÉTÉS SOUMISES SUR OPTION

- **LES SARL DE FAMILLE**
- **Article 239 bis AA CGI** : Les **SARL exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole** (ce qui exclut la location nue), et formées uniquement entre **personnes parentes en ligne directe ou entre frères et soeurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité**, peuvent **opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8**. L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés. Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent associées.
- **Article 46 terdecies A annexe III CGI** : Les SARL de famille qui, en application de l'article 239 bis AA du code général des impôts, désirent opter à compter d'un exercice déterminé pour le régime fiscal des sociétés de personnes **doivent notifier leur option avant la date d'ouverture de cet exercice au service des impôts auprès duquel doit être souscrite la déclaration de résultats.**

○ LES SOCIETES DE CAPITAUX

- **Article 239 bis AB CGI** : La **sociétés anonymes, SAS ou SARL** dont
 - les **titres ne sont pas admis aux négociations** sur un marché d'instruments financiers,
 - le **capital et les droits de vote sont détenus**
 - à hauteur de **50 %** au moins par une ou des personnes physiques et
 - à hauteur de **34 %** au moins par une ou plusieurs personnes ayant, au sein desdites sociétés, la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant, ainsi que par les **membres de leur foyer fiscal** au sens de l'article 6,
- et qui
- exerce à titre principal **une activité industrielle, commerciale**, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ;
 - emploie **moins de cinquante salariés** et a réalisé un chiffre d'affaires annuel ou a un total de bilan **inférieur à 10 millions d'euros** au cours de l'exercice ;
 - est créée depuis **moins de cinq ans**.
- peut opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8.**

L'option est valable pour une période de **cinq exercices**, sauf renonciation notifiée dans les trois premiers mois de la date d'ouverture de l'exercice à compter duquel la renonciation s'applique.

En **cas de sortie anticipée du régime fiscal des sociétés de personnes**, quel qu'en soit le motif, **la société ne peut plus opter à nouveau pour ce régime en application du présent article.**

L'économie de ce mécanisme est de permettre aux société de capitaux nouvellement créées et donc non rentable de pouvoir faire remonter les déficits chez les associés. C'est une faveur fiscale, ce qui explique qu'elle ne soit valable que pour 5ans et qu'en cas de sortie anticipée on ne puisse plus y revenir.

LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

L'IMPOSITION DU RESULTAT

LA DÉTERMINATION DU RESULTAT FISCAL

Face à une société dans le champ d'application du régime des sociétés de personne le premier reflexe doit être de consulter l'**article 238 bis K du CGI** pour déterminer le résultat fiscal.

Pour cela nous devons distinguer 2 situations

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

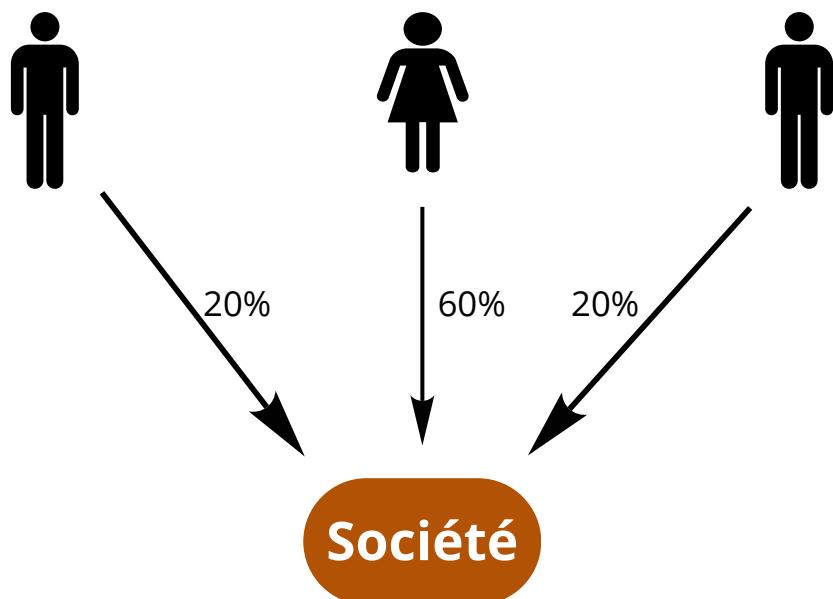
WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

LES PARTS SOCIALES NE SONT PAS INSCRITES AU BILAN DES ASSOCIÉS

Ce cas est en réalité celui où tout simplement, les associés de la société soumise au régime des sociétés de personnes sont des personnes physiques, et aucune d'entre elles n'a inscrite les titres sociaux au bilan d'une entreprise individuelle qu'elle aurait par ailleurs.



Il s'agit de l'hypothèse de 238 bis K II du CGI : "Dans tous les autres cas, **la part de bénéfice ainsi que les profits résultant de la cession des droits sociaux sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement.**"

- Activité commerciale ou libérale

Article 60 CGI : Le bénéfice des sociétés visées à l'article 8 est déterminé, dans tous les cas, **dans les conditions prévues pour les exploitants individuels.**

Ces sociétés sont tenues aux obligations qui incombent normalement aux exploitants individuels.

Dès lors, on suit les règles BIC, BNC et BA classiques.

⚠ Il existe 1 différence, concernant **les comptes courant d'associé** que ces derniers pourront faire à la société, si l'entrepreneur individuel a interdiction de déduire **les intérêts pratiqués** sur les prêt qu'il fait à son entreprise, pour le compte courant d'associé **ils seront déductible dans une certaine limite.**

- Activité de gestion patrimoniale

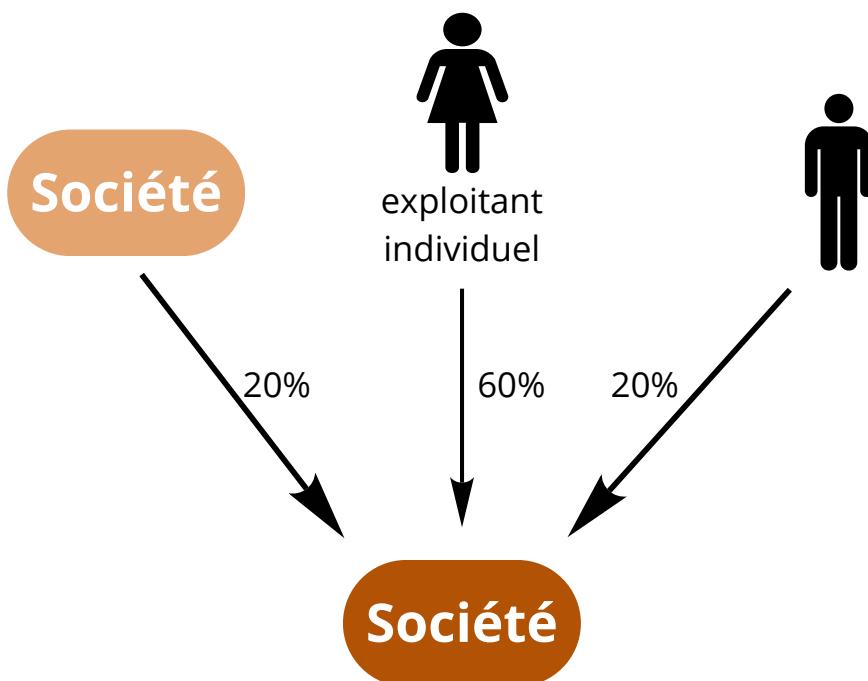
On appliquera ici le régime des **revenus fonciers** s'il s'agit de location nue, et **BIC** si c'est de la location meublée.

- Activité de gestion de portefeuille de titre

Il s'agit des société civile de portefeuille qui sont taxée selon les règles des **revenus de capitaux mobiliers**

LES PARTS SOCIALES SONT INSCRITES AU BILAN DES ASSOCIÉS

Ce cas est celui où l'associé est une société soumise à l'impôt sur les sociétés, ou bien une personne physique exploitant individuel soumis à un régime réel qui a décidé d'inscrire ses titres au bilan de son activité.



Il s'agit de l'hypothèse de 238 bis K I du CGI : Lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8,8 quinquies, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits.

- **Associé exploitant individuel**

On suit les règles **BIC, BNC et BA** classiques selon son régime d'imposition.

- **Associé société IS**

On suit les règles **IS**.

On voit dans l'exemple pris ci-dessus que sur les 3 associés, il y a

- une société IS
- un exploitant individuel BIC
- une personne physique qui n'a pas inscrit les titres au bilan

Dans cette situation, il faudra réaliser **autant de bilan qu'il y a de régime, ensuite chacun sera imposé personnellement selon le régime qui lui est propre**.

L'IMPOSITION DU RESULTAT FISCAL

- **ETAPE 1 : RESULTAT FISCAL DE LA SOCIETE AVANT RETRAITEMENTS**

De la même manière que pour les règles BIC ou toute autres catégories, nous partons du **résultat comptable** pour effectuer les **rectifications extracomptables** afin d'obtenir le **résultat fiscal de la société**.

Les retraitements se feront selon le régime applicable que nous avons déterminé grâce à la précédente étape, donc il sera possible de devoir faire des retraitements différents pour chaque associé.

- **ETAPE 2 : RESULTAT FISCAL DE LA SOCIETE APRÈS RETRAITEMENTS**

Ensuite, une fois que nous avons le résultat fiscal brut de la société, il faut y **soustraire les rémunérations et attributions personnelles des associés**.

En effet, les **rémunérations des dirigeants**, ou encore les **intérêts de comptes courants d'associé excédant le maximum légal** devront être soustraits du résultat de la société pour être réintégrés uniquement dans la quote-part de l'associé concerné.

- **ETAPE 3 : DETERMINATION DE LA QUOTE-PART**

Chaque associé sera imposé en fonction de ses droits dans les résultats, donc il suffit de repartir le résultat fiscal net proportionnellement à la détention capitalistique.

Sans oublier d'ajouter aux associés concernés leur attributions personnelles.

- **ETAPE 4 : IMPOSITION ENTRE LES MAINS DES ASSOCIES**

Finalement, chacun des associés sera imposé selon son régime applicable (déterminé précédemment), ainsi, **le montant déterminé en étape 3 sera ajouté à ses revenus personnels et imposé au sein du foyer fiscal dans la catégorie correspondante**.

PREP'AVOCAT

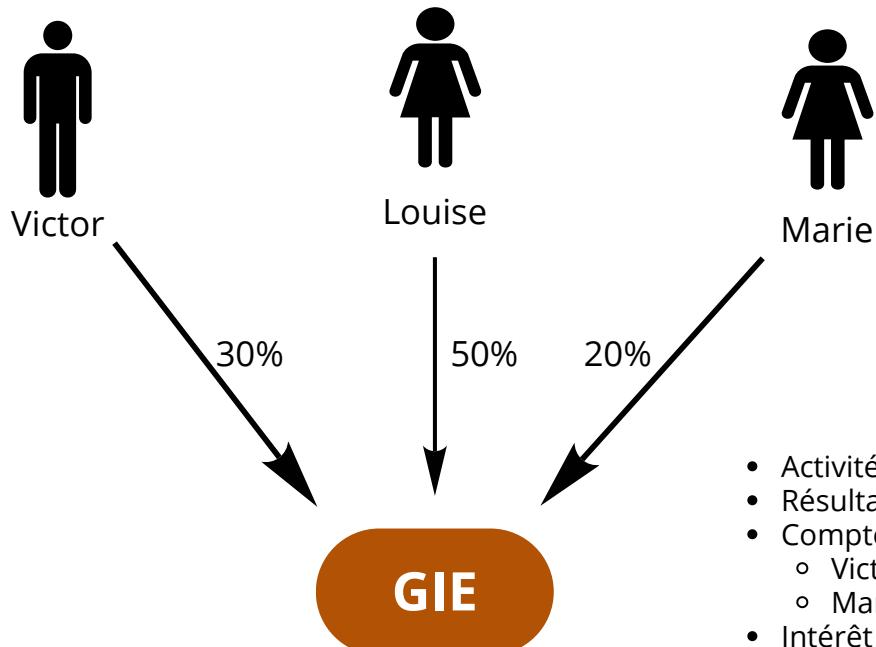
WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

EXEMPLE



- Activité commerciale
- Résultat fiscal brut = 185 000€
- Compte courant d'associé :
 - Victor : 20 000€
 - Marie : 10 000€
- Intérêt des comptes courants = 6%
- rémunération du dirigeant = Louise 55 000€
- taux moyen annuel des intérêts déductible = 1.5%

• ETAPE 1 : RAPPEL DES FAITS

Victor, Louise et Marie sont 3 personnes physiques, associées d'un GIE, qui n'ont à priori pas inscrit les titres de celui-ci dans leurs bilans respectifs et n'exercent pas leur activité professionnelle au sein du GIE.

Le GIE a un résultat fiscal brut de 185 000€.

Par ailleurs, Louise, l'administratrice du GIE, perçoit une rémunération de 55 000€ par an.

• ETAPE 2 : A TITRE PRELIMINAIRE (application du régime des sociétés de personnes)

L'article 239 quater du CGI dispose que

- Les groupements d'intérêt économique constitués et fonctionnant dans les conditions prévues aux articles L. 251-1 à L. 251-23 du code de commerce n'entrent pas dans le champ d'application du I de l'article 206, mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

Dès lors, nous devons appliquer le régime des sociétés de personnes afin de pouvoir déterminer l'imposition du résultat de ce GIE.

• ETAPE 3 : DETERMINATION DU REGIME FISCAL APPLICABLE

L'article 238 bis k II du CGI dispose que lorsque les associés d'une société soumise au régime des sociétés de personnes sont des personnes physiques n'ayant pas inscrit au bilan de leur activité commerciale individuelle leurs titres, le bénéfice de la société est déterminé selon les règles de applicable au regard de l'activité de la société elle-même.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Et l'**article 60 du CGI** dispose que le *bénéfice des sociétés visées à l'article 8 est déterminé, dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels.*

En l'espèce, **les 3 associés sont des personnes physiques, et sans information sur l'inscription au bilan nous présumons que celle-ci n'a pas eu lieu.**

Dès lors, l'activité de la société est une activité commerciale relevant du **régime des BIC**.

En conclusion, en application du texte précité, **nous appliquerons les règles propres au régime des BIC pour déterminer le résultat fiscal du GIE**, et au delà, **l'imposition de ce résultat s'effectuera dans la catégorie BIC de chacun des associés.**

- **ETAPE 4 : DETERMINATION DU RESULTAT AVANT RETRAITEMENTS**

En l'espèce, nous avons déjà le résultat fiscal brut (185 000€)

(sinon il aurait fallu partir du résultat comptable et retraitier extra-comptablement les postes déductibles ou non. Par exemple ici les intérêts d'emprunt sont déductible jusqu'à un certain seuil.)

- **ETAPE 5 : DETERMINATION DU RESULTAT DE LA SOCIETE APRÈS RETRAITEMENTS**

Afin de déterminer la quote-part de chacun des associés pour l'imposition de celle-ci entre ses mains, il est nécessaire de **soustraire les attributions individuelles de chacun des associés et de les replacer uniquement sur sa quote-part personnelle.**

Notamment, l'**article 39 I 3° du CGI** dispose que :

- *Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.*

Les valeurs trimestrielles de ces taux effectifs moyens sont établies par la direction générale du Trésor et publiées dans les « avis divers » au Journal officiel de manière distincte au tableau fixant les taux de l'usure conformément aux dispositions codifiées à l'article L. 314-6 du code de la consommation (C. consom.), à l'article L. 314-7 du C. consom., à l'article L. 314-8 du C. consom., à l'article L. 314-9 du C. consom. et à l'article L. 313-5-1 du code monétaire et financier (CoMoFi) concernant l'usure.

Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, la moyenne annuelle des taux est égale à la moyenne arithmétique des taux moyens trimestriels publiés au Journal officiel :

- **taux maximal des intérêts déductibles = $(t_1 + t_2 + t_3 + t_4) / 4$** (où t1 à t4 correspondent aux quatre taux moyens trimestriels de l'année civile.)

En l'espèce, nous savons que **la limite de déductibilité est placée au taux de 1.5%, dès lors il reste 4.5% non déductible qui sont des attributions individuelles du résultat.**

Dès lors, il doit être soustrait la somme de $(20\ 000 \times 4.5\%) + (10\ 000 \times 4.5\%) = 900\text{€} + 450\text{€} = 1\ 350\text{€}$ au **résultat fiscal brut.**

De la même manière, il doit être retirer de ce résultat fiscal brut **la rémunération de Louise, soit un montant de 55 000€.**

En conclusion, **le résultat fiscal net de la société est de 128 650€** à repartir en fonction de leurs droits dans les résultats.

- **ETAPE 6 : DETERMINATION DE LA QUOTE-PART**

il convient ensuite de **réattribuer à chacun la part qui lui revient de résultat fiscal après retraitements de la société, mais aussi ses attributions personnelles.**

En l'espèce :

- Victor = 30% de 128 650 + 900€ = **39 495€**
- Louise = 50% de 128 650 +55 000€ = **119 325€**
- Marie = 20% de 128 650 +450€ = **26 180€**

(*Vous pouvez, au brouillon, vérifier votre calcul en additionnant les montants, nous retombons bien sur 185 000€*)

- **ETAPE 7 : IMPOSITION DE LA QUOTE-PART CHEZ LES ASSOCIES**

Ce résultat devra être **ajouté aux autres revenus du foyer fiscal, ils seront placés en catégorie BIC et imposés au barème progressif.**

- **ETAPE 8 : CONCLUSION GENERALE**

Le GIE, soumis au régime des sociétés de personnes et dont le résultat sera déterminé en suivant les règles du régime BIC, génère un résultat fiscal net de 128 650€.

Cette somme, repartie proportionnellement à leur détention capitalistique entre les associés, auquel il faut ajouter les attributions personnelles de chacun d'entre eux, nous permet de savoir que :

- **Victor devra ajouter 39 495€ dans la catégorie BIC non professionnel** lors de la déclaration d'impôt sur le revenu.
- **Louise devra ajouter 119 325€ dans la catégorie BIC non professionnel** lors de la déclaration d'impôt sur le revenu.
- **Marie devra ajouter 26 180€ dans la catégorie BIC non professionnel** lors de la déclaration d'impôt sur le revenu.

A noter que nous sommes dans la catégorie BIC non professionnelle car les associés n'exercent pas leur activité professionnelle au sein du GIE.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

L'IMPOSITION DE LA CESSION DE TITRE

De la même manière que pour l'imposition du résultat, le reflexe doit être de déterminer si les titres sont des titres professionnels ou purement patrimoniaux, le régime applicable dépendra de la réponse à cette question.

Evidemment, cette question ne se pose que si la société a une activité commerciale, libérale, ou agricole, lorsqu'elle exerce une activité patrimoniale le régime sera toujours le même.

LA SOCIÉTÉ EXERCE UNE ACTIVITÉ PATRIMONIALE

Qu'il s'agisse d'une société civile immobilière ou d'une société de gestion de portefeuille, le régime est identique et invariable : **les titres sont des titres du patrimoine privé de l'associé**.

Dans ce cas, la plus-value réalisée lors de la cession des titres sera **une plus-value des particuliers**. Elle sera dans la catégorie des **plus-values immobilières lorsque la société est une SCI, et dans la catégorie des plus-value de valeurs mobilières dans les autres cas**.

LA SOCIÉTÉ EXERCE UNE ACTIVITÉ COMMERCIALE

La détermination du **caractère professionnel des titres** se fait selon **l'article 151 nonies I que CGI** qui dispose que :

- Lorsqu'**un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels ou commerciaux ou des bénéfices non commerciaux**, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38,72 et 93, comme des **éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession**.

Dès lors et très concrètement, il suffit de **déterminer si l'associé est actif au sein de la société** ou s'il s'agit simplement d'un placement.

L'ASSOCIÉ EST ACTIF

- **LORS DE L'ACQUISITION DES TITRES**

L'associé est assimilé à un entrepreneur individuel qui acquiert un élément d'actif professionnel, donc les frais d'acquisition seront déductible de la quote-part lui revenant (droit d'enregistrement, frais de notaires, intérêt d'emprunt....)

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

- **LORS DE LA DETENTION DES TITRES**

Si une dépréciation est constatée durant la période de détention, elle sera considérée comme un déficit professionnel, et donc imputable sur le revenu brut global de l'associé.

- **LORS DE LA CESSION DES TITRES**

Etant des actifs professionnel, la plus value réalisée lors de la cession de ceux-ci sera **une plus-value professionnelle**. Il faudra ainsi appliquer la distinction **court terme / long terme** (**article 39 duodecies**)

Toutes **les exonérations des plus-values professionnelles** seront donc applicables (**151 septies, 151 Septies A ou encore 238 quindecies**).

Il y a également une **présomption d'application du régime FIFO** (first in first out) lorsque la cession ne porte que sur une partie des titres (**article 39 duodecies 6**).

L'ASSOCIÉ EST PASSIF

Lorsque l'associé n'exerce aucune activité professionnelle au sein de la société et que celle-ci ne représente qu'un investissement financier pour lui, ce sont **les règles des plus-values des particuliers** qui s'appliqueront.

Dès lors, **aucun frais d'acquisition ne sera déductible**, et la plus-value lors de la cession des titres sera **une plus-value des particuliers dans la catégorie des plus-values de valeurs mobilières**.

LE CALCUL DE LA PLUS-VALUE : QUEMENER

Dans tous les cas, **le calcul de la plus value de cession de titres de société soumise au régime des sociétés de personnes** présente une particularité. Celle-ci porte le nom de la jurisprudence qui l'a mise en œuvre pour la première fois : **CE 16 février 2000 QUEMENER**.

La particularité d'une société soumise au régime des sociétés de personne est que **les associés sont imposés sur la totalité du résultat de la société lors de chaque exercice**, dès lors, les associés ont déjà été imposés une première fois sur les réserves, ou ont déjà bénéficié une première fois des déficits.

Lors de la cession des titres, la plus-value résulte de la prise de valeur des titres en comparaison à leur valeur d'acquisition, et cette prise de valeur provient notamment des réserves, ou à contrario, la perte de valeur proviendrait des reports à nouveau négatifs par exemple.

Si aucun retraitement n'est effectuer, **l'associé qui cède ses titres en faisant une plus-value va être imposé une deuxième fois sur les réserves qui avait déjà fait l'objet d'une première imposition**.

C'est ainsi que la **jurisprudence Quemener est venue rectifier cette situation en énonçant que des retraitements doivent être appliqués lors du calcul de la plus value de cession de titre de société soumise au régime des sociétés de personnes**.

Ainsi, le calcul de la plus-value doit être le suivant

- **PV = prix de cession - (prix d'acquisition + quote-part de réserves - quote-part de report à nouveau négatif)**

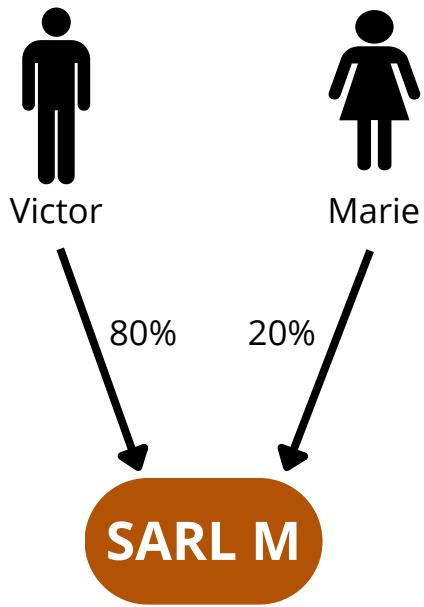
⚠ Le retraitement Quemener est une notion purement fiscale, dès lors les termes Réerves et Report à nouveau sont des abus de langages volontaire pour la bonne compréhension du mécanisme et pour plus de simplicité lors du cas pratique.

Pour écrire sur la copie : **PV = Prix de cession - prix acquisition :**

- Augmenté des résultats déjà imposés au niveau des associés (RESERVES)
- Diminué des résultats personnellement appréhendés par les associés ;
- Diminué des déficits déduits par les associés (RAN)
- Augmenté des versements des associés en vu de combler les pertes de la société ;
- Augmenté des résultats non effectivement imposés en application d'une disposition par laquelle le législateur a entendu accorder un avantage fiscal définitif.

Evidemment nous appliquons un **retraitement proportionnellement à la quote-part des titres cédés.**

EXEMPLE



- SARL M = Activité commerciale
- Victor et Marie = frère et sœur
 - Victor = exploitant du commerce
 - Marie = simple investisseur aux cotés de son frère, pas d'activité au sein de la société
- Option SARL de Famille
- Acquisition des titres
 - 1 janvier 2010
 - 100 000€ (1000 titres de 100€)
- Cession des titres
 - 1 juin 2022
 - 150 000€ (1000 titre de 150€)
 - cessionnaire = Louise
- Données :
 - Capital social 50 000€
 - Réserves : 20 000€
 - Chiffre d'affaires : 300 000€

RAPPEL DES FAITS

Victor est un **commerçant**, il détient 80% des titres de sa **société d'exploitation**, la société M, les 20% restants sont détenus par sa sœur Marie, qui n'exerce pas au sein de la société.

Victor et Marie sont **frère et sœur**, dès lors, la SARL qu'ils détiennent a opté pour le régime de la **SARL de Famille**, soit le régime des sociétés de personnes, comme l'indique l'article 239 bis AA du CGI :

- **Article 239 bis AA CGI** : Les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8.

Victor et Marie avaient acquis les titres de cette société en **2010** pour une valeur totale de 100 000€ (1 000 titres de 100€).

Le 1 juin 2022, **Victor et Marie ont cédé l'intégralité de leurs titres à Louise**, ils se sont mis d'accord sur un prix total de 150 000€. Au moment de la cession la SARL M avait accumulé des **réserves à hauteur de 20 000€**.

Il convient d'étudier les **conséquences fiscales de la cession des titres par Victor et Marie.**

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTPELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bdv Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

LA CESSION DE VICTOR

Victor exerçait son activité professionnelle au sein de la SARL cédée, il était donc un associé actif détenant 80%.

- **LE RÉGIME APPLICABLE**

L'article 151 Nonies qui définit l'actif professionnel nous indique que **les titres de la SARL M sont assimilés à un actif professionnel de Victor** :

- **Article 151 Nonies I CGI** : Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38,72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

Dès lors, nous appliquons le **régime des plus values propre aux actifs professionnels**, soit le régime des plus-values de l'article 39 duodecies.

- **Article 39 Duodecies CGI**: les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme.

Les titres sociaux sont des éléments **d'actifs non amortissables**, dès lors le régime applicable sera celui du court terme lorsque l'actif est détenu depuis moins de 2ans et du long terme lorsqu'il est détenu depuis plus de 2ans.

En l'occurrence les titres **sont détenus depuis 12 ans** au moment de la cession donc nous appliquerons **le régime du long terme**, à savoir l'article 39 quindecies du CGI :

- **Article 39 quindecies CGI** : le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 12,8 %.

Accompagnés de 17.2% de prélèvements sociaux

Certaines **exonérations** pourront alors être appliquées :

- **151 Septies CGI : en fonction du chiffre d'affaire**
- **151 Septies A CGI : départ à la retraite**
- **238 Quindecies CGI : en fonction du prix de cession (exclusive du dispositif 151 Septies)**

- **LE CALCUL DE LA PLUS VALUE**

Nous appliquons le régime de plus value des sociétés de personnes, à savoir le régime avec application du retraitement Quemener.

En effet, les associés sont imposés sur la totalité du résultat de la société lors de chaque exercice, dès lors, les associés ont déjà été imposé une première fois sur les réserves. La jurisprudence Quemener est venue rectifier cette situation en énonçant que **des retraitements doivent être appliqués lors du calcul de la plus value de cession de titre** de société soumise au régime des sociétés de personnes.

Le calcul de la plus-value doit être le suivant

- **PV = prix de cession - (prix d'acquisition + quote-part de résultats déjà imposés au niveau des associés - quote-part de déficits déduits par les associés)**

- **APPLICATION EN L'ESPÈCE**

Victor détient 80% de la SARL M, il a donc acquis les titres en 2010 pour une valeur de 80 000€ (800 titres x 100€) et les a cédés en 2022 pour une valeur de 120 000€ (800 titres x 150€).

La plus value est donc de :

- PV = 120 000€ - (80 000 + (80% x 20 000€))
- PV = 120 000 - (80 000 + 16 000)
- PV = 120 000 - 96 000
- **PV = 24 000€**

Cette plus value est soumise au **régime du long terme**, car les titres sont détenus depuis plus de 12 ans au moment de la cession.

Nous devons vérifier si des **exonérations** peuvent être appliquées, en l'occurrence les exonérations des **articles 151 Septies et 238 quindecies** peuvent être intéressantes, mais celles-ci étant **exclusives il convient de les comparer** :

- **Exonération de l'article 151 Septies :**
 - Durée de détention minimum 5ans
 - exonération totale = CA < 250 000€
 - exonération partielle = CA < 350 000€
- **Exonération de l'article 238 quindecies :**
 - Durée de détention minimum 5ans
 - exonération totale = prix de cession < 500 000€
 - exonération partielle = prix de cession < 1 000 000€

En l'occurrence, le prix de cession est de 120 000€, ainsi avec une **option pour l'exonération de l'article 238 quindecies, l'exonération serait totale**, nous optons donc pour cette option. Dès lors, **aucune plus-value** ne sera imposable sur l'opération de cession de Victor.

LA CESSION DE MARIE

Marie n'exerce pas d'activité professionnelle au sein de la SARL M, elle est donc associée non active à hauteur de 20%.

- **LE RÉGIME APPLICABLE**

Marie n'étant pas associée active, le régime des **plus values mobilières des particuliers** trouvera à s'appliquer comme l'indique l'article 150-0 A du CGI :

- **Article 150-0 A CGI** : les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres sont soumis à l'impôt sur le revenu.
- **Article 200A CGI** : L'impôt sur le revenu dû par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B à raison des revenus, gains nets, profits, distributions, plus-values est établi par application du taux forfaitaire fixé à 12,8 %. Par dérogation au 1, sur option expresse et irrévocable du contribuable, l'ensemble des revenus, gains nets, profits, plus-values et créances mentionnés à ce même 1 est retenu dans l'assiette du revenu net global défini à l'article 158.

Certains abattements pourront être appliqués, selon que les titres soient acquis avant ou après 2018 :

- **titres acquis avant 2018 :**
 - abattement pour durée de détention : **150-0 D, 1 ter**
 - abattement pour durée de détention renforcée : **150-0 D, 1 quater**
 - abattement pour départ à la retraite : **150-0 D ter**
- **titre acquis après 2018 :**
 - abattement pour départ à la retraite : **150-0 D ter**

En l'occurrence les titres ont été acquis en 2010 donc **tous les abattements sont susceptibles de s'appliquer**, mais l'abattement pour durée de **détention renforcée est soumis à des conditions très strictes** que ne remplissent pas les titres de la SARL M en l'espèce (création de la société il y a moins de 10ans).

- **LE CALCUL DE LA PLUS-VALUES**

De la même manière que pour la plus value de Victor, nous allons appliquer le **retraitement Quemener**.

- **APPLICATION EN L'ESPÈCE**

Le prix d'acquisition étant de 20 000€ (200 titres de 100€) et le prix de cession de 30 000€ (200 titres de 150€).

La plus value est donc de :

- $PV = 30\ 000 - (20\ 000 + (20\% \times 20\ 000))$
- $PV = 30\ 000 - (20\ 000 + 4\ 000)$
- $PV = 30\ 000 - 24\ 000$
- **PV = 6 000**

Nous vérifions si des abattements sont applicables, avec notamment **l'abattement pour durée de détention simple** qui nécessite une détention de 2ans au minimum, et lorsque les titres sont **détenus depuis plus de 8ans** l'abattement est de **65% de la plus value**.

Dès lors, nous appliquons cet abattement pour obtenir une **plus value imposable de : 2 100€**.

Nous pourrons ainsi avoir le choix quand à l'application de l'imposition forfaitaire, ou de l'intégration au barème.

CONCLUSION GENERALE

Victor n'aura aucune plus value imposable consécutive à cette opération de cession de titre, Marie quand à elle aura une plus value imposable de 2 100€ qu'elle pourra imposer de plein droit au PFU ou sur option (qui est globale) au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

RAPPEL DE LA NOTION

Nous sommes ici dans le cadre des **sociétés opaques**

◦ **Article 206 CGI**

- Ce sont des sociétés avec une personnalité tellement distincte de celle de ses associés qu'**elle paie elle même son propre impôt, elle redistribue ensuite les bénéfices à ses associés qui seront alors imposés personnellement au titre de ces distributions.**

LE CHAMP D'APPLICATION DU RÉGIME DES SOCIÉTÉS IS

LES SOCIÉTÉS SOUMISES DE DROIT

- **Article 206 CGI** : sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, **les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les sociétés coopératives et leurs unions** ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, **les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.**

Ainsi, les organismes privés autres que les sociétés ne sont placés sous le régime du 1 de l'article 206 du CGI que lorsqu'ils se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Les associations visées par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, les fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise, les syndicats professionnels et les fonds de dotation (désignés sous le terme « organismes sans but lucratif (OSBL) » ou « organismes » dans le présent chapitre) ne sont, en principe, pas soumis aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, cotisation foncière des entreprises, ainsi que le cas échéant cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, et taxe sur la valeur ajoutée).

Afin de déterminer le caractère lucratif, la **jurisprudence CE 1 octobre 1999 Association jeune France** nous donne une grille de lecture :

Première étape : examen du caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme
Si **le caractère intéressé de la gestion est avéré**, l'organisme est soumis aux **impôts commerciaux**.
Dans **le cas contraire**, il convient de passer à la **deuxième étape**.

Deuxième étape : examen de la situation de l'organisme au regard de la concurrence
L'organisme exerce-t-il son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ?

Il faut distinguer deux hypothèses :

- l'activité de **l'organisme ne concurrence aucune entreprise** : dans cette hypothèse, l'activité de l'organisme n'est pas lucrative et elle n'est donc **pas soumise aux impôts commerciaux** ;
- l'activité de **l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise** (du secteur lucratif) : dans cette hypothèse, l'activité n'est **pas pour autant systématiquement lucrative**.

Il convient en effet de passer à la troisième étape.

Troisième étape : examen des conditions d'exercice de l'activité

La comparaison des conditions d'exercice de l'activité est effectuée à l'aide d'un **faisceau d'indices**. Cette méthode, dite « **des 4 P** », consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : **le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé par l'organisme, le « Prix » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« Publicité »)**.

Au terme de cette troisième étape, seuls **les organismes qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'entreprises commerciales qu'ils concurrencent, sont soumis aux impôts commerciaux**.

Il est toutefois précisé que ces critères ne s'appliquent pas aux organismes entretenant des relations privilégiées avec les entreprises qui en sont membres. Ces organismes sont, de ce fait, imposables aux impôts commerciaux.

 Il existe une **soumission sanction** : pour la **SCI exerçant une activité commerciale** (location meublée)

- **Article 206 2 CGI** : Sous réserve des dispositions de l'article 239 ter, les sociétés civiles sont également passibles dudit impôt, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées au 1, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35.

LES SOCIÉTÉS SOUMISES SUR OPTION

- **Article 206 3 CGI** : Sont soumis à l'impôt sur les sociétés **s'ils optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239** :
 - a. Les sociétés en nom collectif ;
 - b. Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 ;
 - c. Les sociétés en commandite simple ;
 - d. Les sociétés en participation ;
 - e. Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;
 - f. Les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 ;
 - g. les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B.
 - h. Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter.
 - i. les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D.
- Cette option entraîne l'application auxdites sociétés et auxdits groupements, sous réserve des exceptions prévues par le présent code, de l'ensemble des dispositions auxquelles sont soumises les personnes morales visées au 1.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

- **Article 239 CGI** : L'option doit être **notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés**. Les sociétés qui désirent **renoncer à leur option** pour le régime des sociétés de capitaux notifient leur choix à l'administration avant la fin du mois précédent la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel s'applique la renonciation à l'option. En cas de renonciation à l'option, les sociétés et groupements **ne peuvent plus opter à nouveau pour le régime des sociétés de capitaux**. En l'absence de renonciation avant la fin du mois précédent la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés du **cinquième exercice suivant celui au titre duquel l'option a été exercée, l'option devient irrévocabile**.

L'option pour l'IS est intéressante lorsque les associés commencent à avoir des taux marginaux d'impôt sur le revenu trop important, cependant le régime IS n'est pas sans conséquences, par exemple les titres détenus par un associé personne physique ne seront jamais des actifs professionnels, et seront donc systématiquement imposés en PV des particuliers lors de la cession.

LE RÉGIME IS

L'IMPOSITION DU RESULTAT

LA DÉTERMINATION DU RESULTAT FISCAL

- **Article 209 du CGI** : Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France

En clair, **les règles de l'IS pour la détermination du résultat fiscal sont en grande partie celles du régime BIC, mais il y a quelques spécificités** que nous allons donc étudier dans cette fiche.

LES CHARGES D'EXPLOITATION

LA REMUNERATION DES DIRIGEANTS

- **Article 211 CGI** : **les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations sont**, sous réserve des dispositions du 3 de l'article 39 et 211 bis, **admis en déduction du bénéfice de la société pour l'établissement de l'impôt**, à la condition que ces rémunérations correspondent à **un travail effectif, et ne soit pas excessive**. Les sommes retranchées du bénéfice de la société en vertu du premier alinéa sont soumises à l'impôt sur le revenu au nom des bénéficiaires dans les conditions prévues à l'article 62.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

- **Article 210 sexies CGI** : Les **jetons de présence** alloués au titre d'un exercice aux membres du **conseil d'administration ou du conseil de surveillance** des sociétés anonymes sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés de l'entreprise par le nombre des membres composant le conseil.
- **Déductible = 5% x moyenne mieux payés x nombre de membre**

A titre de comparaison, sous le **régime BIC** entrepreneur individuel, la **rémunération du dirigeant n'est pas déductible car elle est considérée comme une attribution anticipée du bénéfice**. Contrairement au **régime IS**, puisqu'il y a une société personne morale distincte, celle qui pourra **déduire la rémunération qu'elle verse à une autre personne distincte, c'est une charge**.

EXEMPLE

La société A emploie plus de 230 salariés, le salaire cumulé des 10 salariés les mieux payés est de 600 000€.

Elle compte 12 administrateurs, a qui sont versé au total 76 000€ de jeton de présence par an.

Ainsi, le montant déductible de cette rémunération est de

- Moyenne des 10 mieux payés = $600\ 000 / 10 = 60\ 000\text{€}$
- Montant déductible = $5\% \times \text{moy des 10 mieux payés} \times \text{nombre d'admin}$
 $= 5\% \times 60\ 000 \times 12$
 $= 36\ 000\text{€}$

Dès lors, il faudra réintégrer extra comptablement ($76\ 000 - 36\ 000 = 40\ 000\text{€}$)

LA DEDUCTIBILITE DES TAXES ET IMPOTS

- **Article 1010 CGI** : Les sociétés sont soumises à une **taxe annuelle à raison des véhicules de tourisme qu'elles utilisent en France**, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France.
- **Article 213 CGI** : L'impôt sur les sociétés, la contribution sociale mentionnée à l'article 235 ter ZC, la contribution exceptionnelle mentionnée à l'article 235 ter ZAA , la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués mentionnée à l'article 235 ter ZCA et l'impôt sur le revenu ne sont pas admis dans les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt. Il en est de même, sans préjudice des impôts et taxes dont la déduction ne peut être admise en vertu du 4° du 1 de l'article 39, de la taxe visée à l'article 1010.

LA DEDUCTIBILITE DES CHARGES FINANCIERES

- **Article 39 1 3° CGI** : Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, **dans la limite de** ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.

- **Article 212 bis I CGI** : Les charges financières nettes supportées par une entreprise non membre d'un groupe intégré, sont déductibles du résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés dans la limite du plus élevé des deux montants suivants :
 - 1° Trois millions d'euros ;
 - 2° 30 % de son résultat fiscal avant impôts, intérêts, dépréciations et amortissements (EBITDA fiscal).
- Le montant mentionné au 1° du présent I s'entend par exercice, le cas échéant ramené à douze mois.

Conformément au **II de l'article 212 bis du CGI**, il convient d'**additionner et de soustraire un certain nombre d'éléments au résultat fiscal pour parvenir à l'EBITDA**.

Doivent être ajoutés :

- l'ensemble des **charges** entrant dans le périmètre des **charges financières nettes** ;
- les **dotations aux amortissements admises en déduction**, y compris les dotations aux amortissements exceptionnels ;
- les **dotations aux provisions pour dépréciation admises en déduction** ;
- les **revenus et plus-values sur cession d'actifs soumis aux taux mentionnés au a du I et au IV de l'article 219 du CGI**, c'est-à-dire aux taux de 10 %, 15 %, 19 % et 25 %, **ayant fait l'objet d'une déduction extra-comptable au tableau n° 2058-A-SD de la LIASSE BIC/IS** (CERFA n° 15949) de l'exercice, disponible sur le site www.impots.gouv.fr.

Parallèlement, doivent être soustraits :

- l'ensemble des **produits** entrant dans le périmètre des **charges financières nettes** ;
- les **reprises d'amortissements imposables**, ainsi que toute fraction comprise dans **les plus et moins-values sur cession d'actifs constatées au cours de l'exercice** correspondant à des amortissements déduits, **expressément exclus des charges déductibles ou différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B du CGI** ;
- les **reprises de provisions pour dépréciation imposables** ;
- les **moins-values sur cession d'actifs soumises aux taux mentionnés au a du I et au IV de l'article 219 du CGI**, c'est-à-dire aux taux de 15 %, 19 % et 25 %, **ayant fait l'objet d'une réintégration extra-comptable au tableau n° 2058-A-SD de la LIASSE BIC/IS** de l'exercice.

Conformément aux dispositions du **1 du III de l'article 212 bis du CGI**, le montant des **charges financières nettes** s'entend :

- du total des charges financières déductibles après application du I de l'**article 212 du CGI** ;
- diminué du total des produits financiers et autres revenus équivalents imposables venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise.

En outre, le 2 du III de l'**article 212 bis du CGI** énumère les sommes assimilées à des charges ou des produits financiers pour l'application du présent dispositif de plafonnement. Cette liste ne présente toutefois pas un caractère exhaustif.

A noter que **les charges financières nettes non déductibles pourront être reportées** sur les exercices suivant, également, **l'écart positif entre les charges financières et le plafond sera utilisable pendant 5ans** pour pouvoir déduire plus les fois suivantes.

 Article 212 bis VII en cas de sous-capitalisation.

LE REGIME SPECIFIQUE DES DROITS DE PI

→ L'allègement des produits des cessions et concessions de brevet

- **Article 238 CGI** : Les entreprises soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition peuvent, dans les conditions prévues au présent article, **soumettre à une imposition séparée au taux prévu au deuxième alinéa du a du I de l'article 219 (10%) le résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments présentant le caractère d'actifs incorporels immobilisés suivants :**
 - 1° Les brevets, les certificats d'utilité et les certificats complémentaires de protection rattachés à un brevet ;
 - 2° Les certificats d'obtention végétale ;
 - 3° Les logiciels protégés par le droit d'auteur ;
 - 4° Les procédés de fabrication industriels

Très concrètement, il faut **déduire extra comptablement l'intégralité des produits et charges concernés**, pour ensuite les **imposer à part au taux de 10%**, de la même manière que les plus-values de particulier au PFU par exemple.

Le résultat net de la concession est déterminé par **différence entre les revenus**, acquis au cours de l'exercice, tirés des actifs éligibles **et les dépenses de recherche et de développement** qui se rattachent directement à ces actifs et qui sont réalisées, directement ou indirectement par l'entreprise, **au cours du même exercice**.

RATIO NEXUS : Pour la détermination du **résultat net imposé en application du I, le résultat net bénéficiaire déterminé au 1 du II est multiplié par le rapport existant entre, au numérateur, les dépenses de recherche et de développement** en lien direct avec la création et le développement de l'actif incorporel **réalisées directement par le contribuable ou par des entreprises sans lien de dépendance** au sens du 12 de l'article 39 avec celui-ci et, **au dénominateur, l'intégralité des dépenses de recherche et de développement ou d'acquisition en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel et réalisées directement ou indirectement par le contribuable**.

Pour l'application du rapport mentionné au premier alinéa du présent 1, il n'est pas tenu compte des coûts afférents aux emprunts, aux terrains et aux bâtiments.

Les dépenses du numérateur sont retenues pour 130 % de leur montant. Le rapport obtenu est arrondi au nombre entier supérieur et ne peut pas excéder 100 %.

EXAMPLE

La société A a développé un logiciel, pour cela elle a eu des couts de recherche et développement à hauteur de :

- 60 000€ par une filiale indienne
- 200 000€ par la société
- 20 000€ par le dirigeant de la société en fonds personnels

Elle concède une licence avec un redevance de 400 000€ pour l'exercice 2022.

$$\begin{aligned}\text{Le ration nexus est de} &= \text{dépenses éligibles} + 30\% / \text{dépenses totales} \\ &= 200\ 000 + 30\% / 280\ 000 \\ &= 0.92 = 92\%\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Le résultat imposable sera alors de} &= \text{Résultat net} \times \text{ratio} \\ &= (400\ 000 - 60\ 000 - 200\ 000 - 20\ 000) \times 0.92 \\ &= 120\ 000 \times 0.92 \\ &= 110\ 400\ €\end{aligned}$$

Qui sera donc imposé au taux de 10%, donc 11 040€ d'impôt. Le reste du résultat (120 000 - 110 400) sera imposé comme du résultat courant.

→ La déductibilité des redevances

Les redevances pour la simple concession d'une licence d'exploitation d'un brevet, d'une formule, d'un procédé ou pour l'usage d'une marque sont admises en déduction du résultat fiscal. Il en est de même de celles engagées en contrepartie d'une assistance technique ou en rémunération de divers services.

Mais il existe une exception :

- **Article 39 12 ter CGI : Les redevances de concession de licences** d'exploitation de droits de la propriété intellectuelle **versées à une entreprise liée au sens du 12 qui n'est pas**, au titre de l'exercice en cours, **soumise à raison de ces mêmes redevances à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le taux effectif est au moins égal à 25 % sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt à hauteur d'une fraction de leur montant.** Cette fraction est égale au **produit du montant des redevances par le rapport entre, au numérateur, la différence entre 25 % et le taux effectif d'imposition auquel ont été soumises les redevances et, au dénominateur, 25 %.**
- Les deux premiers alinéas du présent 12 ter **s'appliquent lorsque l'entreprise au niveau de laquelle est apprécié le taux d'imposition effectif des redevances :**
 - 1° **Est établie dans un Etat qui n'est ni membre de l'Union européenne, ni partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;**
 - 2° **Et bénéficie, au titre des redevances mentionnées au premier alinéa, d'un régime fiscal considéré comme dommageable par l'OCD**

EXEMPLE

La société A paie une redevance de 100 000€ pour l'exploitation du brevet de la société B, établie en Angleterre, et qui est imposée au taux de 15%. La société B est liée à la société A au sens de l'article 39 12 du CGI.

La redevance ne sera déductible qu'en partie, et la fraction suivante sera exclue :

$$100\ 000 \times ((25 - 15) / 25) = 40\ 000\text{€}$$

Il faudra donc réintégrer extra comptablement 40 000€.

LES PLUS-VALUES

En régime BIC, les plus-values réalisées lors de la cession d'actifs professionnels sont régies par l'article 39 duodecies, avec l'application du régime court et long terme.

En régime IS, il n'y a plus cette distinction, **les plus-values sont traitées comme un produit classique et sont donc ajoutées au résultat fiscal et imposées au taux d'IS classique.**

Il existe cependant **3 exceptions** pour lesquelles des retraitements devront être réalisés.

LES CESSIONS DE DROIT DE PI

- **Article 219 I a al 2** : Le résultat net bénéficiaire déterminé en application de l'article 238 est soustrait du résultat soumis au taux normal et fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 10 %.

Comme nous l'avons vu dans la partie des droits de PI, lors de la cession des droits, la plus-value bénéficie d'un **régime de faveur avec une imposition au taux de 10%**.

Il sera donc nécessaire de **déduire extra comptablement le montant de la plus value afin de pouvoir l'imposer au taux de faveur**.

LES CESSIONS DE TITRES

Une société IS peut être **elle même associée d'une autre société**, dans ce cadre, elle peut être associée uniquement dans un **but financier**, afin de faire des placements avec sa trésorerie, mais elle peut aussi être associée avec un **réel impact sur la gestion de la société**, notamment pour la **participation dans le capital de ses filiales ou la société détenant les immeubles de son exploitation**.

C'est ainsi que nous expliquons la distinction entre :

- **titre de placement**
- **titre de participation**

Selon la qualification du titre, le régime sera différent.

TITRES DE PLACEMENT

Nous sommes ici dans le cas où **la société A détient des titres de la société B, elle en détient 3% et n'a aucun impact sur la gestion**, le but est uniquement financier.

En cas de plus-value, nous appliquons le principe en matière d'IS, c'est à dire **une imposition intégrale en tant que produit classique, ajouté au résultat fiscal et imposé au taux de l'IS**.

En cas de moins value, il s'agira d'un **déficit classique, déduit du résultat fiscal selon les règles classiques**.

Lors de la détention des titres, il y aura une évaluation des titres à chaque fin d'exercice

- En cas de valorisation, il y aura une **plus-value latente qui n'est pas imposée**.
- En cas de dépréciation des titres, il y aura **une moins-value latente, il sera alors possible de prendre une provision pour dépréciation de titres et ainsi de la déduire immédiatement du résultat fiscal de l'exercice**

TITRES DE PARTICIPATION

Nous sommes ici dans le cas où **la société A détient des titres de la société B, elle en détient au moins 5% et a un réel impact sur la gestion de la société.**

LA NOTION

- **Article 219 I a ter CGI** : titres de participation sont **les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable**. Il en va de même des actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice ainsi que des **titres ouvrant droit au régime des sociétés mères** ou, lorsque leur prix de revient est au moins égal à 22 800 000 €, qui remplissent les **conditions ouvrant droit à ce régime autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice**, si ces actions ou titres sont **inscrits en comptabilité au compte de titres de participation** ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.

Pour ces titres, et uniquement ceux-là, la distinction court terme / long terme réapparaît.

Ainsi :

- **détention - de 2ans = court terme**
- **détention + de 2ans = long terme**

LE REGIME

CONCERNANT LES FRAIS D'ACQUISITION :

- **Article 209 VII CGI** : **Les frais liés à l'acquisition de titres de participation** définis au dix-septième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 **ne sont pas déductibles au titre de leur exercice d'engagement mais sont incorporés au prix de revient de ces titres**. Pour l'application des dispositions de la phrase précédente, les frais d'acquisition s'entendent des **droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes liés à l'acquisition**. La fraction du prix de revient des titres mentionnés au premier alinéa correspondant à ces frais d'acquisition peut être **amortie sur cinq ans à compter de la date d'acquisition des titres**.

Ainsi concrètement, au moment de l'acquisition des titres de la société B par la société A, cette dernière ne peut pas passer les frais en charges déductibles du résultat, en revanche, elle conserve ces frais, elle les amortie pendant 5ans, et va les retrancher lors de la cession des titres.

EXEMPLE

La société A acquiert les titres de la Société B en N pour une valeur de 150 000€, et les frais d'acquisition s'élèvent à 3 000€.

En N lorsqu'elle acquiert les titres elle débourse en tout 153 000€ et ne pourra pas déduire ces frais.

En N+3, elle revend ces titres pour une valeur de 200 000€. Lors du calcul de la plus-value, nous devons prendre en compte ces frais d'acquisition.

La formule est donc

- **PV = prix de cession - (prix d'acquisition + (frais d'acquisition - amortissements))**
- PV = prix de cession - (prix d'acquisition + (frais d'acquisition - (frais d'acquisition / 5) x année de conservation des titres)))
- PV = 200 000 - (150 000 + (3 000 - 1800)) = 48 800€

CONCERNANT L'ÉVALUATION DES TITRES À LA CLÔTURE DE CHAQUE EXERCICE :

- lors de l'acquisition des titres, ceux-ci sont inscrit à leur valeur d'acquisition au bilan
- à l'issue de chaque exercice il y a une réévaluation des titres à leur valeur d'utilité (combien les titres pourraient être vendu à cet instant sur le marché).

- **Si une plus-value est constatée : c'est une plus value latente**, le comptable ne va pas le comptabiliser, et nous fiscalement **nous ne faisons rien** non plus.
- **Si une moins value est constatée : c'est une moins value latente**, le comptable va devoir comptabiliser cette dépréciation de titre et passer une **provision pour dépréciation** car il est tenu au principe de prudence. Cependant, **en fiscalité on ne peut pas en tenir compte** car nous le verrons il y a un grand régime de faveur sur l'imposition de la plus value, donc la contrepartie est qu'on ne puisse pas tenir compte de l'évolution en cours de détention. Donc concrètement il va falloir **réintégrer extra comptablement la provision que le comptable aura déduit du résultat comptable**.

Le fait de devoir réintégrer la provision implique de connaître **le calcul de la dépréciation** des titres pour connaître le montant de la provision :

- **Dépréciation = prix de revient - valeur d'inventaire**
- **Dépréciation = (valeur d'acquisition + (frais d'acquisition - amortissements)) - valeur d'inventaire**

CONCERNANT LA CESSION DES TITRES DE PARTICIPATION :

La plus value se calcule selon la formule évoquée plus haut :

- **PV = prix de cession - (prix d'acquisition + (frais d'acquisition - amortissements))**

Il faut ensuite distinguer selon que les titres soit détenu depuis + ou - de 2ans

- **plus de 2ans = long terme = régime de faveur**
- **moins de 2ans = court terme = produit classique IS**

Le régime de faveur est indiqué à l'article 219 I a quindecies :

- **le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 0 %. Une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable.**

Ainsi concrètement, il faut **déduire extra comptablement la totalité de la plus value réalisée sur les titres détenus depuis plus de 2ans, puis réintégrer 12%** de ce montant pour qu'il soit imposé avec l'ensemble des autres produits de l'exercice.

Lorsque que les titres n'ont pas été acquis à la même date, il y a une présomption d'application du FIFO (article 39 duodecies 6, sur renvoi de l'article 209 I). Il est aussi possible d'opter pour **le régime du cout moyen pondéré** dans ce cas il faudra déterminer le prix de revient avec la formule :

- **Prix de revient = ((achat N+...) + (achat N+...)) / nombre total des actions détenues**

Il faut ensuite déterminer combien d'action de chaque "pack" sont cédées puisque par exemple certaines seront au régime de faveur mais d'autres ne le seront pas, il faut donc bien les dissocier.

Pour cela, nous devons faire un produit en croix classique.

Puis nous calculons la plus value : **(prix de cession - prix de revient) x actions cédées**

EXEMPLE

La société ALPHA a souscrit en 2020 2000 actions de la société BETA pour un prix unitaire de 100€ soit un total de 200 000€.

En 2022 elle acquiert 500 actions supplémentaires pour un prix unitaire de 120€ donc un total de 60 000€

En 2023 elle vend 200 actions pour un prix unitaire de 150€.

HYPOTHESE FIFO

Les 200 actions cédées proviennent du "pack 2020" puisque ce sont les premières à avoir été acquises. Elles sont donc détenues depuis plus de 2ans, la plus value réalisée profitera du régime de faveur.

- Prix d'acquisition = $200 \times 100 = 20\ 000\text{€}$ (pas de frais d'acquisition à notre connaissance)
- Prix de cession = $200 \times 150 = 30\ 000\text{€}$
 - PV = $30\ 000 - 20\ 000 = 10\ 000\text{€}$

Nous appliquons donc le régime de faveur de l'article 219 I a quinques CGI, nous devons donc déduire extra comptablement 10 000€ qui ont été comptabilisé par le comptable, puis réintégrer 12% de cette plus value, soit 1 200€.

Ces 1 200€ seront ajoutés au résultat fiscal et imposé au taux d'IS applicable à la société.

HYPOTHESE COUT MOYEN PONDÉRÉ

On doit d'abord calculer le prix de revient :

- Prix de revient = achat 2020 + achat 2022 / totalité des titres
- Prix de revient = $(2000 \times 100) + (500 \times 120) / 2500$
- Prix de revient = 104

Ensuite il faut déterminer combien d'action de chaque "pack" sont cédées, car celles de 2020 sont au régime de faveur mais pas celles de 2022.

- Pack 2020 = $(2000 \times 200) / 2500 = 160$
- pack 2022 = $(500 \times 200) / 2500 = 40$

Enfin nous calculons les plus values indépendamment afin de pouvoir leur appliquer le régimes qui convient à chacune avec la formule unique

- Pack 2020 = $(150 - 104) \times 160 = 7\ 360$
- Pack 2022 = $(150 - 104) \times 40 = 1\ 840$

En fine, concernant le pack 2022 il n'y a rien à faire la totalité de la plus value est intégrée au résultat fiscal. Concernant le pack 2020, il faut déduire 7 360€ du résultat fiscal pour n'en réintégrer que 12% soit 883.2€

TITRES DE SOCIÉTÉ À PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE CÔTÉES

LA NOTION

- **Article 219 I a sexies 0 bis CGI** : Sont considérées comme des **sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est**, à la date de la cession de ces titres ou a été à la clôture du dernier exercice précédent cette cession, **constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles**, des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Pour l'application de ces dispositions, **ne sont pas pris en considération les immeubles** ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont **affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.**

LE REGIME

- **Article 219 I a CGI** : Pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2007, **le montant net des plus-values à long terme afférentes aux titres des sociétés à prépondérance immobilière définies au a sexies-0 bis cotées** est imposé au taux prévu au IV.
- **Article 219 IV GCI** : Le taux de l'impôt est fixé à **19 %**

Donc pour les sociétés à prépondérance immobilière cotées, nous reprenons la dichotomie court terme / long terme, et nous allons **déduire extra comptablement le montant de la plus value long terme pour l'imposer au taux spécifique de 19%.**

LE TRAITEMENT DES DÉFICITS

Les déficits permettent de réduire le résultat fiscal imposable, il faut donc savoir les utiliser.

REPORT EN AVANT

- **Article 209 I CGI** : Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de **déficit subi pendant un exercice**, ce déficit est considéré comme une **charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 50 %** du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant. **Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants.** Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application de la première phrase du présent alinéa.

EXEMPLE

La société A soumise à l'IS à un déficit de 15 millions en N et un bénéfice de 5 millions en N+1. Le déficit de N est imputable en N+1 pour un montant de

- 1 million + 50% de (1 million - bénéfice N+1)
- 3 millions

Les 12 millions restants pourront être imputer sur les exercices suivants

REPORT EN ARRIÈRE

- **Article 209 I CGI** : Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa du I de l'article 209, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1984 par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ce bénéfice et à l'exclusion du bénéfice exonéré. L'option mentionnée au premier alinéa n'est admise qu'à la condition qu'elle porte sur le déficit constaté au titre de l'exercice, dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et un montant de 1 000 000 €.

Le déficit non reportable en arrière son reportable en avant.

Ce déficit reportable en arrière vient créer une créance fiscale d'un montant de :

- **déficit reportable x taux d'IS de l'année sur laquelle on impute**

Cette créance fiscale est un produit mais évidemment on va la déduire extra comptablement, puis elle sera utilisable pendant 5ans.

EXEMPLE

La société A soumise à l'IS a eu un déficit de 1 400 000€ en N-1, en N elle a un bénéfice de 1 300 000€ dont 100 000€ ont été distribués.

Il sera donc possible de reporter le déficit sur la base de 1 200 000€.

Le montant le plus faible entre le bénéfice et 1 million est 1 million, donc ce sera la limite de report en arrière.

Ainsi la créance fiscale s'élève à :

- 1 million x taux IS
 - $38\ 120 \times 15\% = 5\ 718$
 - $961\ 880 \times 25\% = 240\ 470$
- **créance fiscale = 246 188€**

LE TAUX D'IMPOSITION

- **Article 219 I CGI** : Le taux normal de l'impôt est fixé à 25 %.
- **Article 219 I b CGI** : Par exception pour les redevables ayant réalisé un chiffre d'affaires n'excédant pas 10 millions d'euros au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, le taux de l'impôt applicable au bénéfice imposable est fixé, dans la limite de 42 500 € de bénéfice imposable, à 15 %.
- **Article 219 I a al 2 CGI** : Le résultat net bénéficiaire relatif aux droits de PI est soustrait du résultat soumis au taux normal et fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 10 %.
- **Article 219 I a al 3 CGI** : le montant net des plus-values à long terme afférentes aux titres des sociétés à prépondérance immobilière est imposé au taux de 19%.

LA LIQUIDATION DE L'IS

C'est à la société de déterminer l'impôt du et de s'en acquitter spontanément.

Pour le paiement il y a un **mécanisme d'acompte**. Tout au long de l'exercice la société paie un peu d'IS divisé en **4 paiements**. (15 mars, 15 juin, 15 septembre, 15 décembre).

Concrètement, le 1 janvier N des annuités sont calculées à partir du bénéfice N-2, ainsi nous prenons l'impôt dû en N-2, nous divisons par 4 et on part du principe qu'a chaque échéance ce montant sera payé.

Puis, lorsque les comptes de N-1 seront arrêté et la déclaration d'imposition sur les sociétés déposée, les annuités seront recalculées et un ajustement, selon qu'un trop plein ait été payé ou non lors des premières annuités, sera effectué.

Et in fine, lors de la dernière annuité de N la totalité de l'imposition du pour l'exercice N-1 sera liquidé.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter.

Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes (code civil, art.1832).

Toute constitution de société implique donc nécessairement la mise en commun de certains biens par les associés.

Ces biens mis à la disposition de la société constituent **des apports**.

Au regard des droits d'enregistrement, **une distinction** est faite entre les apports suivant qu'ils sont « purs et simples », « à titre onéreux » ou « mixtes ».

- **Les apports sont purs et simples** lorsqu'ils confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de simples droits sociaux, exposés à tous les risques et notamment à la perte de cette mise.
- **Les apports sont dits à titre onéreux** lorsqu'ils sont rémunérés par une contrepartie soustraite aux risques sociaux.
- **Les apports sont mixtes** lorsqu'ils sont purs et simples pour partie et à titre onéreux pour le surplus.

Cette distinction entre apports purs et simples et apports à titre onéreux est **sans intérêt lorsque les biens apportés entrent dans le champ d'application de la TVA**.

En effet, en matière de TVA, un apport en société, quel que soit le mode de rémunération, est toujours assimilé à une vente, et cette taxe est exigible dans les conditions ordinaires (art. 257 du code général des impôts (CGI), art. 810-IV du CGI et art. 1594-0 G-A-I du CGI).

En revanche, **en matière de droits d'enregistrement, cette distinction est importante** dès lors que les apports en société, lorsqu'ils n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA ou ne font pas l'objet de régimes spéciaux ou d'exemptions, peuvent être soumis à des **taxations différentes**, suivant la qualité du bénéficiaire de l'apport, la qualité de l'apporteur, la nature de l'apport, ou les modalités de l'apport.

Nous verrons dans cette partie le régime général des apports en société, mais également le régime plus spécifique de la mise en société d'une entreprise individuelle.

Lorsqu'un apport en société est réalisé il y a 2 points à traiter :

- l'enregistrement de l'apport en lui-même
- le traitement de la plus value de l'objet de l'apport
 - le régime de droit commun
 - le régime propre à la mise en société

L'ENREGISTREMENT DE L'APPORT

Au regard des droits d'enregistrement, une distinction est faite entre les apports suivant qu'ils sont « purs et simples », « à titre onéreux » ou « mixtes ».

- **Les apports sont purs et simples** lorsqu'ils confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de **simples droits sociaux**, exposés à tous les risques et notamment à la perte de cette mise.
- **Les apports sont dits à titre onéreux** lorsqu'ils sont rémunérés par une **contrepartie soustraite aux risques sociaux**.
- **Les apports sont mixtes** lorsqu'ils sont purs et simples pour partie et à titre onéreux pour le surplus.

LES ATPS

LE PRINCIPE = EXONÉRATION

- **Article 810 CGI : Les apports sont enregistrés gratuitement.**

Dès lors, **SAUF LES CAS EXPRESSEMENT PREVUS PAR LA LOI**, les apports classiques, qui ne génèrent en contrepartie que l'attribution de droits sociaux, sont enregistrés gratuitement.

Exemples : apports en espèces, apports à des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés, apports entre sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

L'EXCEPTION = L'ENREGISTREMENT PAYANT

La seule **exception expressément prévue par la loi** est :

- **Article 809 I 3° CGI** : Les **apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt** sont assimilés à des mutations à titre onéreux dans la mesure où ils ont pour objet un **immeuble** ou des droits immobiliers, un **fonds de commerce**, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail.

Les montants des droits sont alors les suivants (**article 810 III al 1 CGI**) :

- **Pour les apports d'immeubles ou de droits immobiliers, au taux global de 5 %** (ou 5,60 % s'il s'agit de locaux situés en Île-de France)
 - Le droit de mutation perçu sur les apports d'immeubles se décompose comme suit :
 - droit budgétaire de 2,20 % (**CGI art. 810, III-al. 1**),
 - taxe départementale de 1,60 % (**CGI art. 1595**)
 - taxe communale de 1,20 % (**CGI art. 1584 ou 1595 bis**).
 - S'y ajoute la taxe régionale de 0,6 % lorsqu'il s'agit de locaux à usage de bureaux, de locaux commerciaux ou de stockage situés en Île-de-France.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTPELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

- **Pour les apports de fonds de commerce, de clientèles, de droits au bail ou à une promesse de bail, au taux global de 3 % sur la fraction comprise entre 23 000 € et 200 000 € et de 5 % sur celle excédant 200 000 €, la fraction jusqu'à 23 000 € étant non imposable (article 719 CGI).**

- Le droit est calculé sur **la valeur vénale des biens concernés** (les éventuelles insuffisances d'évaluation pouvant être redressées.). Lorsque la propriété des biens est démembrée, la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est déterminée par application du barème de l'article 669 du CGI.

L'EXCEPTION DE L'EXCEPTION = ENGAGEMENT DE CONSERVATION

- **Article 810 III al 2 CGI** : Toutefois, sauf pour les immeubles ou droits immobiliers n'étant pas compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisés affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, **ces apports sont enregistrés gratuitement si l'apporteur**, ou les associés en cas de changement de régime fiscal, **s'engagent à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport ou détenus à la date de changement de régime fiscal.**

Il y a donc **2 conditions cumulatives** :

- Engagement de conservation de 3ans
- Pour les apports d'immeubles : un apport d'un ensemble d'éléments d'actif immobilisés affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

En cas de **non-respect de l'engagement de conservation des titres, le droit de mutation est immédiatement exigible**, sans possibilité de fractionnement. Mais la reprise n'est pas effectuée en cas de décès ou en cas de donation, si le donataire prend dans l'acte et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant l'apport.

LES ATO

LE PRINCIPE = ENREGISTREMENT PAYANT

Les apports sont dits « à titre onéreux » lorsqu'ils sont **rémunérés par un équivalent ferme et actuel, définitivement acquis à l'apporteur** et par conséquent soustrait aux risques sociaux (par exemple : espèces, obligations ou, cas le plus courant, prise en charge par la société d'un passif incomptant à l'apporteur). **Ces apports constituent en réalité de véritables ventes, ils sont donc soumis aux DE comme des ventes.**

Il convient donc de se reporter aux règles exposées pour les ventes des biens concernés.

Pour rappel :

- **Les droits fixes** atteignent **tous les actes non expressément assujettis à un droit proportionnel ou progressif** ainsi que ceux exemptés de l'enregistrement mais présentés volontairement à cette formalité.
 - le tarif des **actes innomés** = 125€ (**article 680 CGI**)
 - le **minimum** de perception des droits proportionnels et progressifs = 25€ (**article 674 CGI**)

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

- **Les cessions de fonds de commerce et de clientèles** sont soumises au droit prévu par **l'article 719 du CGI** auquel s'ajoutent des taxes locales additionnelles départementale (**CGI art. 1595**) et communale (**CGI art. 1584 et 1595 bis**).
 - in fine, **taux global de 3 % sur la fraction comprise entre 23 000 € et 200 000 € et de 5 % sur celle excédant 200 000 €**, la fraction jusqu'à 23 000 € étant non imposable
- **Les cession d'immeubles**, en principe fixé à **5,09 %** (5,09006 % exactement), **le taux global de taxation s'élève en pratique à 5,80 % (5,80665 % précisément) dans la plupart des départements**. Ce taux concerne toutes les ventes d'immeubles imposables qui ne peuvent bénéficier d'un régime plus favorable.
 - Ce taux se compose :
 - d'un **droit départemental** normalement égal à 3,80 % mais que les conseils départementaux peuvent modifier tous les ans, avec effet au 1er juin, dans une fourchette comprise entre 1,20 % et 4,50 % (**CGI art. 1594 D, al. 2 et art. 1594 E**). En pratique, la plupart des départements ont voté un taux de 4,50 % ;
 - d'une **taxe additionnelle** perçue au profit de la commune ou d'un fonds de péréquation départemental de 1,20 % (**CGI art. 1584 et 1595 bis**) ;
 - d'un **prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement du droit départemental** calculé sur le montant du droit départemental (et non sur la base imposable) de 2,37 % (**CGI art. 1647, V-a**).

L'EXCEPTION = LES APPORTS SOUMIS À TVA

Les apports de meubles ou d'immeubles, y compris les terrains à bâtir et biens assimilés mentionnés à l'article 1594-0 G, A-I du CGI, **entrant dans le champ d'application de la TVA** sont, s'ils sont effectués lors de la constitution de société, **exonérés de droits d'enregistrement**.

- **Article 723 CGI** : Les ventes de **marchandises** neuves corrélatives à la cession ou à **l'apport en société d'un fonds de commerce sont exonérées de tout droit proportionnel d'enregistrement** lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée

LES APPORTS MIXTES

Un apport est mixte lorsqu'il est rémunéré :

- en partie au moyen de la **remise d'actions ou parts sociales** : il est soumis pour cette partie au **régime des apports purs et simples**
- en partie par **un avantage soustrait aux aléas sociaux** (par exemple : somme d'argent, ou prise en charge d'un passif incomptant à l'apporteur) : il est soumis pour cette partie au **régime des apports à titre onéreux**

L'ENJEU DE L'APPORT MIXTE :

Les parties sont libres de désigner, parmi les biens apportés, ceux qui constituent un apport pur et simple et ceux qui représentent un apport à titre onéreux.

Elles ont tout intérêt à utiliser cette faculté, **en rangeant dans la seconde catégorie les biens** (par exemple : marchandises neuves, créances, meubles) **dont la vente est exonérée de tous droits d'enregistrement ou supporte les tarifs les moins élevés**.

À défaut de cette précision, l'administration procéderait (ce qui serait plus coûteux) à une imputation proportionnelle sur les biens de chaque nature apportés par l'intéressé.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

LE TRAITEMENT DE LA PLUS VALUE D'APPORT

LE RÉGIME GÉNÉRAL

L'apport impliquent un **transfert de propriété du bien apporté et cet acte déclenche l'imposition d'une plus value**, celle ci suivra le régime qui lui est propre :

- personne physique qui apporte un immeuble = plus value immobilière des particuliers
- personne physique qui apporte un meuble = plus value mobilière des particuliers
- personne morale qui apport un meuble ou un immeuble = résultat is

Il existe des sursis et reports d'imposition, celles-ci s'inscrivent dans le cadre **des apports de titres de société à d'autres sociétés** (apports de titres à une holding par exemple) :

- **Sursis : Article 150-0 B CGI** : les dispositions de l'article 150-0 A ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, **aux plus-values et moins-values réalisées dans le cadre d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.**
- **Report : Article 150-0 B ter** : **L'imposition de la plus-value réalisée, directement ou par personne interposée, dans le cadre d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés** ou à un impôt équivalent **est reportée** si les conditions prévues au III du présent article sont remplies.
 - Apport à une holding contrôlée par l'apporteur
 - Le report tombe pour les raisons énoncées dans le texte

La différence entre le report et le sursis d'imposition est le moment du calcul de la plus value et de la prise en compte du taux de l'impôt.

- **Sursis** : **on ne fait rien**, c'est une opération intercalaire donc on ne fait rien, tout sera calculé au moment où le sursis tombera
- **Report** : **on doit calculer la plus value par rapport aux règles d'assiette en vigueur au jour de l'opération et l'imposition au taux au moment de l'opération (Article 200 A, 2 ter CGI)** mais **on reporte l'imposition** au moment des évènements visé dans les textes.

On peut d'ailleurs le constater avec les articles cités ci-dessus, l'article 150-0 B dispose qu'il n'y a pas d'imposition, alors que 150-0 B ter précise bien que la plus-value est reportée et que le montant de la plus value doit être mentionnée en report sur la déclaration d'impôts de chaque année.

Il existe enfin un report d'imposition spécifique à la mise en société d'une entreprise individuelle.

LE CAS DE LA MISE EN SOCIÉTÉ D'UNE ENTREPRISE

La mise en société consiste à apporter l'intégralité de son entreprise à la société que l'on crée.

Cozian parlait de **la mise dans le tombeau de l'entreprise suivi de sa résurrection** car concrètement, tout se passe comme si l'entreprise cessait son activité et disparaissait, puis elle ressuscite via la société.

La mise en société s'analyse donc en une **cessation d'activité car l'entrepreneur cesse son activité personnelle** pour la transférer à sa société, il y a donc bien une cessation même si dans les faits l'entrepreneur reste gérant de son activité via sa société.

PRINCIPE :

- **Article 201 CGI : Dans le cas de cession ou de cessation,** en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, minière ou agricole, **l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés** dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi, **et des plus-values ou moins-values d'actif immobilisé, résultant de la cession ou cessation.**
- **Article 201 ter CGI : En cas de cession ou de cessation d'entreprise, les provisions visées aux articles 39 bis à 39 bis B non encore employées et provisions antérieures et autres bénéfices en sursis d'imposition sont considérées comme un élément du bénéfice immédiatement imposable** dans les conditions fixées par l'article 201.

EXCEPTION :

- **Article 151 octies CGI : Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier des dispositions suivantes :**
 - **L'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport** de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure.
 - L'imposition des plus-values afférentes aux autres immobilisations est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A pour les fusions de sociétés. (donc c'est la société qui est redevable de la plus value)
 - Lorsque l'apport est réalisé au profit d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, le montant de la plus-value nette est réintégré dans les résultats imposables au taux de droit commun.
 - Si la société bénéficiaire de l'apport n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés, la plus-value nette est réintégrée dans les résultats sociaux et, par suite, comprise dans les résultats soumis au taux progressif de l'impôt sur le revenu ou au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés au nom des associés pour la part correspondant à leurs droits.
 - **Un étalement de cette plus value sur éléments amortissables est prévue**, donc tous les ans une portion de la plus values sera réintégrée dans le résultat fiscal de la société bénéficiaire de l'apport :
 - 15 ans pour les constructions
 - 5 ans pour les autres immobilisations

Il existe enfin des mécanismes de **conservation du report malgré la survenance d'un des événements déclencheurs** :

- **Article 151-0 octies CGI** : Les reports d'imposition mentionnés aux articles 151 octies à 151 nonies sont maintenus en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

EXAMPLE

Monsieur Max BERTRAND est commerçant indépendant depuis 1990, en 2022 il réalise un chiffre d'affaires de 268 000€ HT.

Son fonds de commerce a été évalué de la façon suivante :

- Clientèle : 80 000€
- Droit au bail : 20 000€
- Matériel : 10 000€
- Liquidités : 10 000€

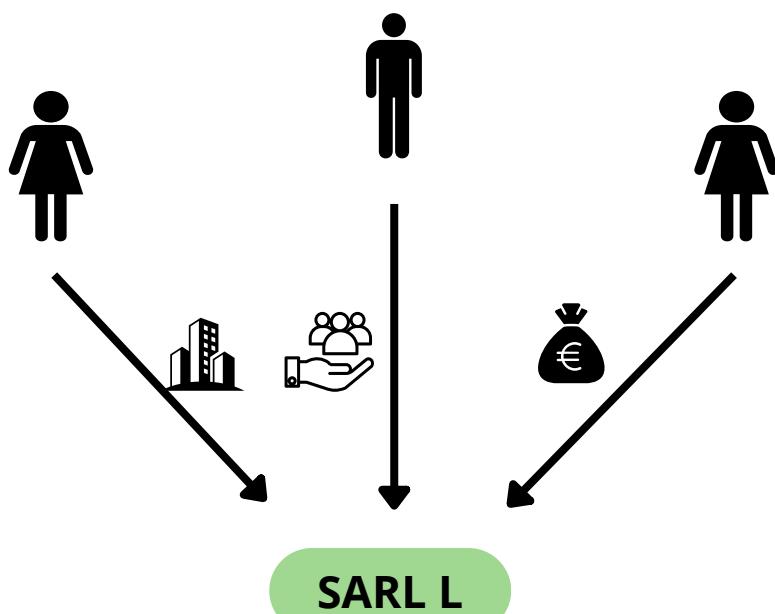
Il a cependant un crédit professionnel de 60 000€.

Sa femme, Jade, vient d'hériter d'un local commercial qui a été évalué à 120 000€.

Ensemble ils ont eu 3 enfants, dont Claire, leur ainée qui est intéressée par l'activité de son père.

Dès lors, Max, Jade et Claire souhaitent s'associer au sein d'une SARL afin de mettre en société l'activité commerciale de Max. Celui-ci apporterait son fonds, Jade le local commercial et Claire la somme de 20 000€.

Quelle sera l'imposition de cette opération ?



PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

ETAPE 1 : RAPPEL / QUALIFICATION DES FAITS

M. BERTRAND est commerçant, il souhaite mettre en société son entreprise individuelle en apportant son fonds de commerce évalué à 120 000€ grevé d'un passif de 60 000€. Il s'associera avec sa femme, qui apportera un immeuble d'une valeur de 120 000€, et sa fille, qui apportera une somme de 20 000€.

Ils souhaitent créer une société sous forme de SARL, celle-ci est soumise de plein droit au régime de l'impôt sur les sociétés (article 206 I du CGI), mais tous les associés étant de la même famille, il sera possible d'opter pour le régime de la SARL de famille afin d'être soumis au régime des sociétés de personnes comme le prévoit l'article 239 bis AA du CGI.

(pour des raisons pédagogiques nous étudierons les deux régimes, le jour de l'examen, il faudra faire un choix en amont en expliquant celui-ci afin de ne pas perdre de temps)

ETAPE 2 : LES DROITS D'ENREGISTREMENT DE L'APPORT A UNE SOCIETE IS (sans option)

• Le traitement de l'apport du fonds de commerce

Max apporte son fonds de commerce, celui-ci est évalué à 120 000€ mais est grevé d'un passif de 60 000€ qui sera pris en charge par la SARL L.

L'apport est donc analysé en un apport mixte, c'est-à-dire un ATO pour la partie correspondant au passif (60 000€), car elle est assimilé à un prix non soumis à l'aléa sociétaire, en outre parce que l'article 809 I bis indique que la prise en charge du passif est assimilé à une mutation à titre onéreux, et un ATPS pour le reste (60 000€).

◦ La partie ATPS

Si l'ATPS est en principe exonéré de droits d'enregistrement comme l'indique l'article 810 du CGI, il existe une exception concernant l'apport de fonds de commerce d'une personne soumise à l'IR vers une personne soumise à l'IS :

- **Article 809 I 3° du CGI** : Les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt sont assimilés à des mutations à titre onéreux dans la mesure où ils ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail.

A ce stade, la "partie ATPS" sera soumise aux droits d'enregistrement.

◦ La partie ATO

Les ATO sont par principe soumis aux droits d'enregistrement au même titre que les ventes.

◦ L'opération dans sa globalité

La totalité de la valeur du fonds est, à ce stade, soumise au droits d'enregistrement, nous en calculons donc le montant en prenant soin de retirer de l'assiette l'élément non taxable du fonds :

- Les liquidités : 10 000€

En effet, le matériel reste taxable car il ne s'agit pas de "marchandise" comme visée à l'article 723 du CGI, mais bien de "matériel", ainsi l'exonération n'est pas applicable.

L'assiette des droits d'enregistrement est donc de 110 000€

Nous y appliquons le barème de l'article 719 du CGI :

- 0% de 0 à 23 000€ = 0€
- 3% de 23 000 à 110 000€ = 2 610€

Les droits d'enregistrement du, en théorie, sont de 2 610€ pour l'apport du fonds de commerce.

- L'exception de l'engagement de conservation

Si en théorie les droits d'enregistrement dus sont de 2 610€, en pratique il s'agit d'une mise en société du fonds de commerce de M. BERTRAND, dès lors l'exception aux droit d'enregistrement est possible :

- **Article 810 III du CGI** : ces apports sont enregistrés gratuitement si l'apporteur, ou les associés en cas de changement de régime fiscal, s'engagent à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport ou détenus à la date de changement de régime fiscal.

Dès lors, et sous réserve de la conservation des titres pendant 3ans, aucun droit d'enregistrement n'est dû.

- Le traitement de l'apport de l'immeuble

Jade apporte un immeuble, en contrepartie elle ne recevra que des titres sociaux, il s'agit donc d'un ATPS d'une valeur de 120 000€.

Par principe l'ATPS est enregistré gratuitement, mais lorsqu'il s'agit d'un immeuble nous appliquons l'exception :

- **Article 809 I 3° du CGI** : Les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt sont assimilés à des mutations à titre onéreux dans la mesure où ils ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail.

L'apport étant en effet un immeuble, provenant d'une personne physique soumise à l'IR vers une personne morale soumise à l'IS.

Nous appliquons alors à l'assiette de 120 000€ le taux global de 5%, donnant ainsi des droits d'enregistrement de 6 000€.

Ici aucune exonération n'est possible car il ne s'agit pas d'un apport d'un ensemble d'actif immobilisés.

- Le traitement de l'apport en numéraire

Claire apporte la somme de 20 000€ en échange de droits sociaux, c'est donc un ATPS qui ne relève d'aucune exception, et qui est ainsi enregistré gratuitement comme le prévoit l'article 810 I du CGI.

- Bilan des apports si la SARL L n'opte pas

A l'occasion de l'opération, les associés seront soumis à des droits d'enregistrement à hauteur de 2 610€

ETAPE 3 : LES DROITS D'ENREGISTREMENT DE L'APPORT EN SOCIETE IR (avec option)

- Le traitement de l'apport du fonds de commerce

De la même manière que précédemment il s'agit d'un apport mixte avec une partie ATPS de 60 000€ et une partie ATO de 60 000€.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

- La partie ATPS

Les ATPS sont en principe enregistrés gratuitement (article 810 I du CGI), mais il existe une exception concernant les apports de fonds de commerce lorsque l'apporteur est une personne soumise à l'IR et que le bénéficiaire de l'apport est soumis à l'IS (article 809 I 3° du CGI).

En l'occurrence, l'apport est réalisé par une personne physique soumise à l'IR mais le bénéficiaire est lui aussi à l'IR dès lors que l'option pour les SARL de famille a été exercé.

L'exception n'a donc pas à être appliquée, de sorte que la partie ATPS soit enregistrée gratuitement.

- La partie ATO

Les ATO sont par principe soumis aux droits d'enregistrement au même titre que les mutations à titre onéreux, il y a donc en principe une assiette taxable de 60 000€ en l'espèce.

Cependant nous pouvons user de la faveur fiscale permettant d'attribuer de façon arbitraire les éléments rattachés à la partie ATO et à la partie ATPS, de sorte que nous allons placer en priorité les éléments non compris dans l'assiette taxable dans la partie ATO afin de diminuer celle ci.

Notamment, nous pouvons attribuer à la partie ATO les liquidités car celle-ci n'entrent pas dans le champ des droits d'enregistrement, ce qui permet de diminuer l'assiette taxable de 10 000€.

Nous appliquons alors le barème de l'article 719 du CGI sur une assiette de 50 000€, donnant une imposition de :

- 0% de 0 à 23 000€ = 0€
- 3% de 23 000€ à 50 000€ = 810€

- L'opération dans sa globalité

A ce stade, l'imposition sera de 810€ pour la totalité de l'apport de fonds de commerce à la SARL L soumise à l'IR.

- L'exception de l'engagement de conservation

M BERTRAND aura toujours la possibilité de prendre un engagement de conservation de l'article 810 III du CGI afin de bénéficier d'un enregistrement gratuit sur la partie ATO restante, ce qui permet in fine d'avoir un enregistrement totalement gratuit pour l'apport du fonds de commerce.

- Le traitement de l'apport de l'immeuble

Jade apporte son immeuble contre des droits sociaux, il s'agit donc d'un ATPS d'une valeur de 120 000€.

De la même manière que pour le fonds de commerce, le principe de l'enregistrement gratuit des ATPS ne sera pas remis en cause par l'article 809 I 3° du CGI car l'apporteur et le bénéficiaire sont tous les deux soumis à l'IR.

L'enregistrement sera donc totalement gratuit.

- Traitement de l'apport en numéraire

De la même manière, l'apport de claire est un ATPS enregistré gratuitement et soumis à aucune exception de sorte que l'apport en numéraire de 20 000€ sera enregistré gratuitement.

- Bilan des apports si la SARL L opte

A l'occasion de l'opération, les associés seront soumis à des droits d'enregistrement à hauteur de 0€

ETAPE 3 : LES PLUS VALUES D'APPORTS

Lors de la réalisation des apports à la SARL L, les apporteurs vont transmettre les biens apportés d'un patrimoine à l'autre, cette transmission entraîne automatiquement l'imposition d'une plus-value, mais il existe des régimes de faveur.

- L'apport de l'immeuble

L'apport de l'immeuble par Jade fera l'objet d'une imposition dans la catégorie des plus-values immobilières des particuliers, elle n'est pas réalisée dans le cadre d'une mise en société (c'est Max qui met en société son activité, pas Jade). Les reports et sursis d'impositions de droit commun ne concernent que les apports de droits sociaux.

Ainsi l'apport de l'immeuble générera une plus-values imposable selon les articles 150 U et suivants du GCI, au taux de 19%.

- L'apport du fonds

L'apport du fonds de commerce représente une mise en société, ainsi si par principe les effets sont ceux d'une cessation d'activité et d'une imposition de l'intégralité des bénéfices, plus-values latentes et provisions comme l'indique les articles 201 et 201 ter du CGI, nous appliquerons l'exception de l'article 151 octies du CGI permettant de reporter l'imposition de la plus-value réalisée.

Etant un report il convient d'en calculer l'assiette et le taux au moment de l'opération.

Le fonds a été créé par Max en 1990, sa valeur d'acquisition est donc de 0€, aujourd'hui il le cède pour une valeur comptable de 120 000€, il réalise donc une plus-value de 120 000€ qui sera imposable selon le régime des plus-values professionnelles.

Ainsi, détenant le fonds depuis plus de 2 ans, et étant un actif non immobilisé, la plus-value sera imposable selon le régime du long terme, soit aux taux de 12.8% et 17.2%, au moment de la réalisation d'un des événements faisant tomber le report.

Un groupe de sociétés est une **entité économique formée par une société contrôlante et l'ensemble des sociétés qu'elle contrôle**.

Lorsque les sociétés se constituent en groupe, elles sont par principe **imposées individuellement**.

Cependant, à partir de 1920, il a été mis en place le **régime mère-fille** afin d'éviter les doubles impositions des produits distribués par les filiales aux mères.

A partir de 1988, il a également été mis en place le **régime de l'intégration fiscale**.

Le but de ces 2 régimes est de **lutter contre la double imposition** car les dividendes de la filiale vont remonter chez la mère, ainsi ces sommes seront imposées une première fois chez la filiale en résultat d'exploitation, puis une deuxième fois chez la mère en dividende perçu. Ainsi il fallait trouver un mécanisme pour gommer cette double imposition.

LE RÉGIME MÈRE-FILLE

Ce régime assure une **neutralité fiscale des groupes**, elle permet la **circulation des bénéfices en franchise d'impôt**.

C'est un **régime optionnel**, une simple mention dans la liasse fiscale permettra d'en bénéficier dès lors que les conditions d'application sont remplies.

LE CHAMP D'APPLICATION

CONDITIONS TENANT AUX SOCIÉTÉS

- **Article 145 CGI** : Toutes **personnes morales** ou organismes, **quelle que soit leur nationalité**, soumis de plein droit ou sur option à **l'impôt sur les sociétés** au taux normal sur tout ou partie de leur activité et quelle que soit la nature de celle-ci peuvent bénéficier du régime des sociétés mères.

Il y a des exceptions expresses notamment pour les sociétés implantées sur des territoires non coopératifs (**Article 145 6° d)**)

CONDITIONS TENANT AUX TITRES

La condition préalable est la détention de **titres de participation**, c'est à dire si ces titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.

Lorsque les titres de participation revêtent **la forme nominative**, le seul fait de leur possession suffit à ouvrir droit au bénéfice du régime spécial (les autres conditions étant supposées remplies).

Au contraire, **les titres au porteur** ne sont susceptibles d'ouvrir droit au régime de faveur que s'ils sont déposés auprès de la banque de France, de la caisse des dépôts et consignations, du crédit national, des banques inscrites sur les listes établies par le conseil national du crédit et des banques populaires, ainsi qu'auprès des agents de change et des établissements financiers enregistrés pour exercer, à titre exclusif, l'activité de société financière de groupe.

- **Article 145 1 b CGI** : Les titres de participation doivent être détenus **en pleine propriété ou en nue-propriété et doivent représenter au moins 5 % du capital** de la société émettrice ou, à défaut d'atteindre ce seuil, au moins 2,5 % du capital et 5 % des droits de vote de la société émettrice

La condition tenant au pourcentage minimal de participation **s'apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation**. A cet égard, il est rappelé que la mise en paiement, qui doit être distinguée de la décision de distribution, correspond, en pratique, à la mise du dividende à disposition de l'associé.

- **Article 145 1 c CGI** : Les titres de participation doivent avoir été **conservés pendant un délai de deux ans lorsque les titres représentent au moins 5 % du capital** de la société émettrice ou pendant un délai de cinq ans lorsque les titres représentent 2,5 % du capital et 5 % des droits de vote de la société émettrice.

Il y a également une possibilité d'appliquer le régime dès la première année avec un engagement de conservation pendant au moins 2ans.

En résumé, il faut

- **étape 1** : vérifier que ce sont des titres de participation avec une participation d'au moins de 5%
- **étape 2** : vérifier que les sociétés sont à l'IS ou équivalent
- **étape 3** : vérifier que les titres sont nominatif (ou correctement inscrits au porteur)
- **étape 4** : vérifier que les titres sont bien détenus depuis plus de 2ans (ou avec engagement)

LE RÉGIME

- **Article 216 CGI** : **Les produits nets des participations**, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être **retranchés du bénéfice net total de celle-ci, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges**. La quote-part de frais et charges visée au premier alinéa est fixée uniformément à **5 % du produit total des participations**, crédit d'impôt compris.

Donc très concrètement, il faudra **déduire extra comptablement les dividendes** de la fille perçus dans le résultat de la mère, **puis réintégrer 5 %** de ce montant dans son résultat fiscal afin de l'imposer au taux d'IS parmi les autres produits de l'exercice.

EXEMPLE

La SA DJCE a un résultat comptable de 150 000€, elle est imposée à l'IS au taux normal. Elle détient un portefeuille de titre et veut savoir comment les dividendes qu'elle perçoit seront imposés.

- **La filiale SA DCA :**

La SA DJCE en détient 3%, acquis en N-4, et perçoit en contrepartie 20 000€ de dividendes.

- **Régime mère-fille non applicable car détention de 3%;** donc l'intégralité des dividendes seront imposés

- **La filiale SARL DFP :**

La SA DJCE en détient 9%, acquis en N, et perçoit en contrepartie 10 000€

- **Régime mère-fille non applicable en principe car 1 an de détention MAIS possibilité de prendre un engagement de conservation** des titres afin de pouvoir en bénéficier
- Ainsi, déduction extra comptable de 10 000€ puis réintégration dans le résultat fiscal de la SA DJCE de 500€

- **La filiale GmbH DCI :**

La SA DJCE en détient 26%, acquis en N-7, elle perçoit 32 000€ de dividendes. C'est une société Allemande qui est imposée selon un régime similaire à l'IS.

- **Régime mère-fille applicable car le régime mère fille est applicable aux sociétés soumises à l'IS ou impôt similaire, peu importe sa nationalité.**
- Ainsi, déduction extra comptable de 32 000€ puis réintégration de 1 600€

- **La filiale SNC MDPB :**

La SA DJCE en détient 40%, acquis en N-10, et perçoit 63 315€.

- **Régime mère-fille non applicable** car il s'agit d'une SNC, donc une société soumise au régime des sociétés de personnes, donc à l'impôt sur le revenu.

En cours d'exercice N+1, la **SA DJCE cède les titres de la SARL DFP pour lesquels elle avait pris un engagement de conservation**. Elle ne respecte donc pas son engagement mais avait bénéficié du régime de faveur.

Il y a donc une **sanction fiscale** qui s'applique consistant à rectifier la situation, et à **rembourser l'économie réalisée frauduleusement, avec une pénalité de 0.4% pour intérêt de retard** (donc 0.4% par mois de retard).

- Le dividende était de 10 000€, dont 500€ ont déjà fait l'objet d'une imposition. Ainsi la rectification portera sur 9500€.
- Le taux d'IS est celui des PME, donc 15% en l'occurrence
- soit un impôt de : $9500 \times 15\% = 1425\text{€}$
- la cession a eu lieu 11 mois après la liquidation de l'impôt ayant bénéficié du régime de faveur, on part donc du principe qu'il y a 11 mois de retard
- Le taux de pénalité s'élève donc à : $0.4 \times 11 = 4.4\%$
- Les pénalités s'élèvent à : 62.7€

L'INTÉGRATION FISCALE

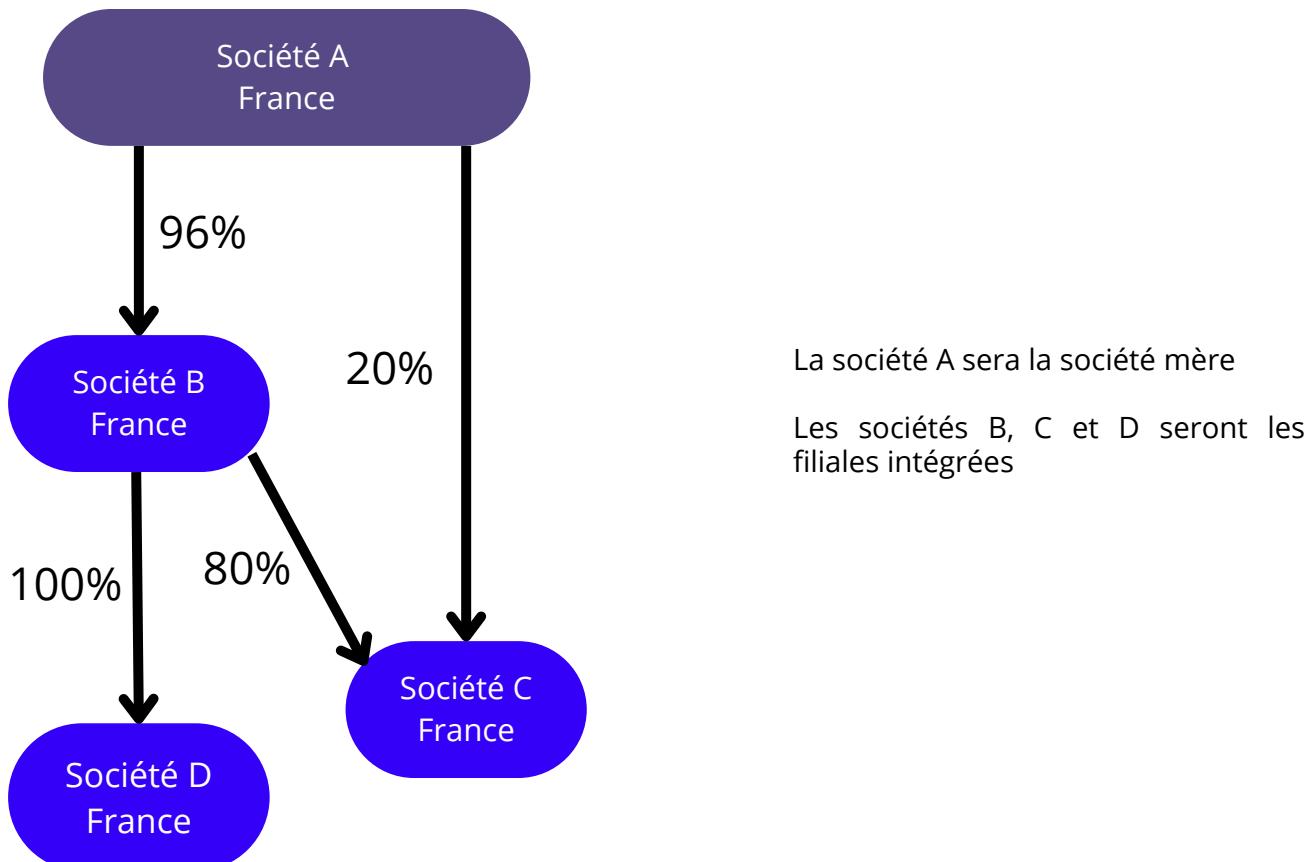
Le régime mère-fille permet une neutralité de circulation des produits, l'intégration elle est un régime franco-français qui permet une **neutralité fiscale complète des groupes de sociétés**.

En effet, **la tête de groupe sera la seule redevable de l'impôt pour l'intégralité du groupe.**

LES DIFFERENTS TYPES D'INTÉGRATION

INTÉGRATION VERTICALE

L'intégration fiscale est devenue le mode d'imposition habituel des groupes de sociétés. Son intérêt principal réside dans la possibilité qu'elle offre à une société française, dite « tête de groupe », de former, avec sa ou ses filiales françaises à 95 %, un ensemble dont la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés, au nom de la société tête de groupe, est représentée par la somme algébrique des bénéfices réalisés et des pertes subies par chacune des sociétés composant le groupe.



INTÉGRATION HORIZONTALE

L'expression « groupe horizontal » renvoie à un groupe formé en application du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du code général des impôts (CGI).

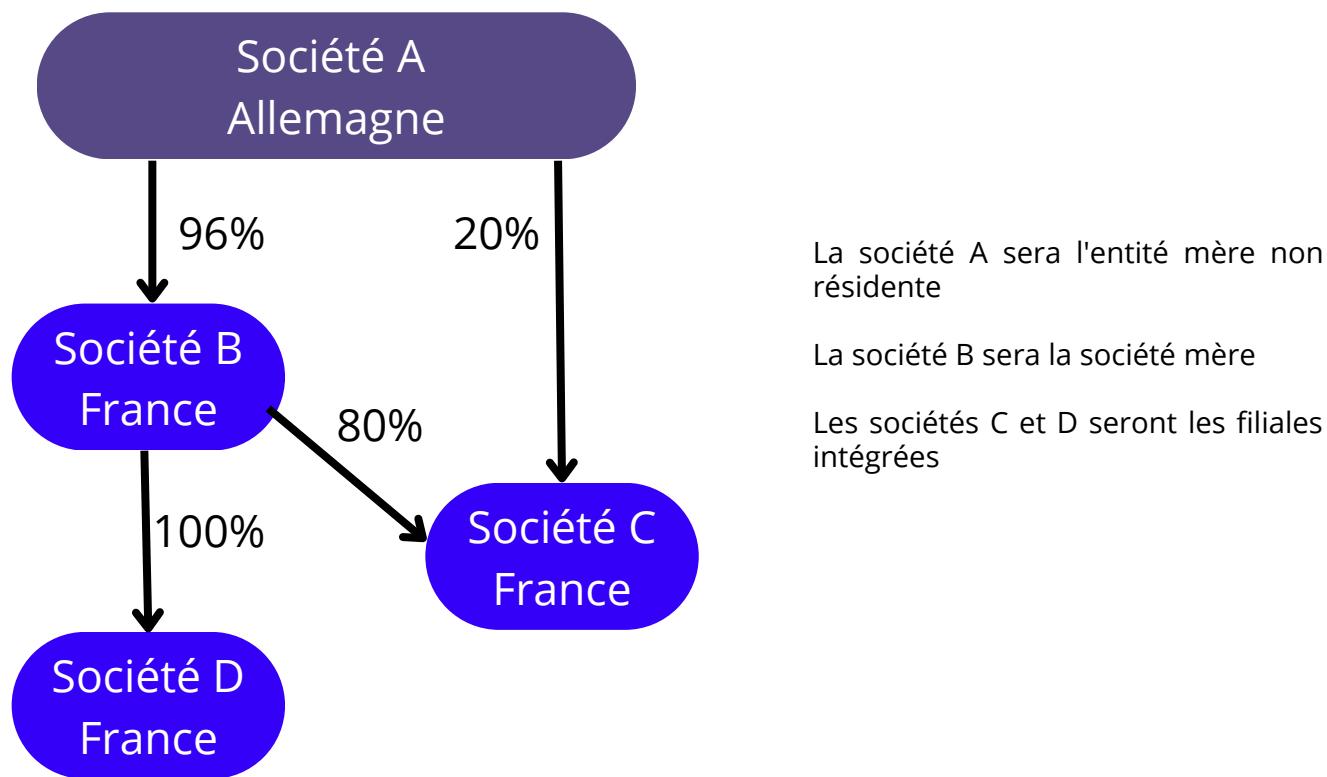
L'intégration fiscale dite « horizontale » permet de former un groupe fiscal entre sociétés sœurs établies en France dont la société mère commune est établie dans un État membre de l'Union européenne (UE) ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dans une telle intégration, les caractéristiques propres à la société mère d'un groupe classique sont réparties entre deux entités :

- d'une part, l'entité mère non résidente, qui est la mère étrangère contrôlant les membres du groupe ;
- et, d'autre part, l'une de ses filiales françaises, détenue à 95 % au moins, qui se constitue seule redevable de l'impôt sur les sociétés.

Les conditions requises pour qu'une société puisse être qualifiée de société mère, d'entité mère non résidente ou de société étrangère sont précisément définies par la loi, certaines de ces conditions étant communes aux trois types d'entités.

Lorsqu'une société remplit concomitamment les conditions pour être société mère d'un groupe formé en application du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI (groupe horizontal), et d'un groupe formé en application du premier alinéa du I du même article (groupe vertical), elle peut exercer l'une ou l'autre des options, l'une étant exclusive de l'autre.



LES CONDITIONS POUR ENTRER DANS LE PÉRIMETRE DE L'INTÉGRATION

CONDITIONS COMMUNES À TOUTES LES SOCIÉTÉS

- **Article 223 A III al 1 CGI** : Seules peuvent être membres du groupe **les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés** dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214.
- **Article 223 A III al 2 CGI** : Les sociétés du groupe doivent **ouvrir et clore leurs exercices aux mêmes dates**

L'**article 223 A CGI** subordonne l'application du régime de groupe à la **notification d'une option par la société mère**. Les conditions d'exercice de cette option sont précisées par l'**article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI**.

L'option doit être **notifiée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédent celui au titre duquel le régime s'applique**.

L'option pour le régime de groupe est **valable pour cinq exercices** (Article 223 A, III-al. 2 CGI). Sauf dénonciation avant l'expiration de chaque période, le deuxième alinéa du III de l'article 223 A du CGI prévoit le **renouvellement par tacite reconduction**, à l'expiration de chaque période de cinq exercices, de l'option formulée par la société mère du groupe.

CONDITION PROPRE À LA SOCIÉTÉ TÊTE DE GROUPE

INTEGRATION VERTICALE

- **Article 223 A I al 3 CGI** : **Le capital de la société mère mentionnée au même premier alinéa ne doit pas être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés** dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214.

INTEGRATION HORIZONTALE

- **Article 223 A I al 3 :**
 - **Le capital de l'entité mère non résidente ne doit pas être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés** dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues au même article 214 **ou par une autre personne morale soumise à un impôt équivalent** à l'impôt sur les sociétés dans un Etat mentionné au deuxième alinéa du présent I.
 - **Le capital de la société mère mentionnée au même deuxième alinéa ne doit pas être détenu indirectement par l'entité mère non résidente par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements stables qui peuvent eux-mêmes se constituer seuls redevables de l'impôt** sur les sociétés dans les conditions décrites audit deuxième alinéa.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

CONDITIONS PROPRES AUX FILIALES

INTEGRATION VERTICALE

- **Article 223 A I al 1 CGI** : Une société, ci-après désignée par les mots : " société mère ", peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et **les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement.**

INTEGRATION HORIZONTALE

- **Article 223 A I al 2 CGI** : Une société, également désignée par les mots : " société mère ", dont le capital est détenu, de manière continue au cours de l'exercice, à 95 % au moins par une " entité mère non résidente " peut aussi se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par **elle-même et les sociétés, détenues par l'entité mère non résidente à 95 % au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement.**

CONDITIONS COMMUNES

- **Articles 223 A III al 1 et 46 quater-0 ZD annexe III CGI** : seules peuvent être membres du groupe **les sociétés qui ont donné leur accord**. Celui-ci peut être donné selon les formes ordinaires du droit des sociétés (décision spéciale du Conseil d'administration ou du directoire pour les sociétés anonymes, décision du ou des gérants pour les autres sociétés).

Ainsi, les sociétés souhaitant être membres d'un groupe fiscal peuvent désormais formuler leur accord à l'administration jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédent celui de l'application du régime de groupe

Lorsque le capital de la société est détenu de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une **chaîne de détention, le pourcentage de détention est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs**, toute détention supérieure ou égale à 95 % étant considérée comme égale à 100 % pour le calcul de ce produit.

A noter que depuis **l'arrêt Papillon (CJUE 27 novembre 2008)**, le chaînage capitalistique entre sociétés du groupe peut désormais être réalisé par **l'intermédiaire de sociétés du groupe et de sociétés étrangères**, que l'article 223 A du code général des impôts (CGI) qualifie de « sociétés intermédiaires ». Attention, toutes les autres conditions d'intégration doivent être remplies.

Ainsi, cette société intermédiaire étrangère ne fait pas partie du périmètre de l'intégration mais sert d'intermédiaire pour que la sous-filiale française le soit.

En revanche, **on ne peut pas prendre en compte pour le calcul de la détention global les détentions indirectes par l'intermédiaire d'une société française non intégrée au groupe.**

LE RÉGIME

En application de l'article 223 A du code général des impôts (CGI), la société mère qui opte pour le régime de groupe **se constitue seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe** formé par elle-même et ses filiales.

L'un des principaux intérêts du régime de groupe réside dans la faculté de procéder à la **compensation des résultats bénéficiaires et déficitaires des sociétés membres** dès lors que le résultat d'ensemble est établi d'après la somme algébrique de leurs résultats individuels, sous réserve d'un certain nombre d'ajustements.

Quatre étapes doivent être respectées pour la détermination du résultat d'ensemble :

- établissement du **résultat de chaque société du groupe**, y compris la société mère, selon les règles de droit commun ;
- **application à ce résultat de règles spécifiques au régime de l'intégration fiscale** ;
- détermination de la **somme algébrique des résultats des sociétés membres** ;
- **retraitement de cette somme algébrique afin d'éliminer certains doubles emplois** ou d'empêcher la déduction par le groupe de certaines dépréciations et charges (notamment les charges financières supportées à raison de certaines acquisitions de titres).

LA DETERMINATION DU RESULTAT DU GROUPE

LES DEFICITS D'UNE FILIALE

Si une des **filiales réalise un déficit**, celui-ci remontera automatiquement à la société tête de groupe, mais dans la comptabilité de cette dernière, **une dépréciation de titre aura été comptabilisée**, il y a donc un double prise en compte du déficit

- **Article 223 B al 3 CGI** : Le résultat d'ensemble est **majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison** des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe, **des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe** et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés.

Il faut donc réintégrer extra comptablement dans le résultat de groupe les provisions prises par la société tête de groupe pour dépréciation des titres d'une filiale intégrée.

Concernant également les déficits, mais cette fois pour d'autres considérations, il est **interdit d'imputer sur le résultat de groupe des déficits des filiales antérieurs à leur entrée** dans le groupe intégré

- **Article 223 i 1 a) CGI** : Les déficits subis par une société du groupe au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son bénéfice, dans les limites et conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209

LES DIVIDENDES VERSÉS A LA TÊTE DE GROUPE

DE LA MÊME MANIÈRE QUE POUR LE RÉGIME MÈRE-FILLE, **SEULEMENT UNE QUOTE-PART DES DIVIDENDES VERSÉS PAR LA FILLE À LA MÈRE NE SERA IMPOSÉE**, LA QUOTE-PART DE FRAIS ET CHARGES EST FIXÉE UNIFORMÉMENT À 1 %.

- **Article 216 I 1° CGI : Ce taux est fixé à 1 %** de ce même produit, crédit d'impôt compris, perçu par une société membre d'un groupe mentionné aux articles 223 A ou 223 A bis à raison d'une participation dans une autre société membre de ce groupe

Initialement ce régime n'était applicable qu'aux sociétés intégrées, puis **l'arrêt CJCE 2015 Steria** a jugé que cette pratique créait une rupture d'égalité entre les sociétés membres de l'union européenne. C'est alors que, **le régime concernant les dividendes a été étendu aux sociétés qui avaient toutes les qualités requises pour être intégrée mais qui n'avaient pas la nationalité française.**

Ce principe est aujourd'hui codifié :

- **Article 216 I 3° CGI : Ce taux est fixé à 1 %** de ce même produit, crédit d'impôt compris, perçu par **une société non membre d'un groupe à raison d'une participation dans une société soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne** ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, **sous réserve que ces sociétés eussent rempli les conditions pour constituer un groupe, si la seconde société était établie en France.**

Ainsi, concrètement, lorsque la tête de groupe va déterminer son résultat fiscal personnel, il faudra déduire extra comptablement l'intégralité des dividendes perçus par des filiales intégrées puis ne réintégrer que 1% de ces dividendes.

LES CHARGES FINANCIERES

Au delà du mécanisme de plafonnement de déductibilité des charges financières pour la détermination du résultat personnel de chaque société, **il existe une limite globale pour le groupe :**

- **Article 223 bis CGI** : Les charges financières nettes supportées par le groupe sont déductibles du résultat d'ensemble, dans la limite du plus élevé des deux montants suivants :
 - 1° Trois millions d'euros ;
 - 2° 30 % du résultat du groupe déterminé dans les conditions du II.

Le résultat du groupe connaîtra alors **les mêmes retraitement que pour le calcul de l'ebitda classique.**

Dans un autre registre il existe un **dispositif anti-abus appelé l'amendement Charasse**

- **Article 223 B al 6 CGI : Lorsqu'une société a acheté les titres d'une autre société qui est ou qui devient membre du même groupe** ou les titres d'une société intermédiaire ou d'une société étrangère aux personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, **les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres**, limité, le cas échéant, à la valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire ou par la société étrangère acquise, à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONPELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

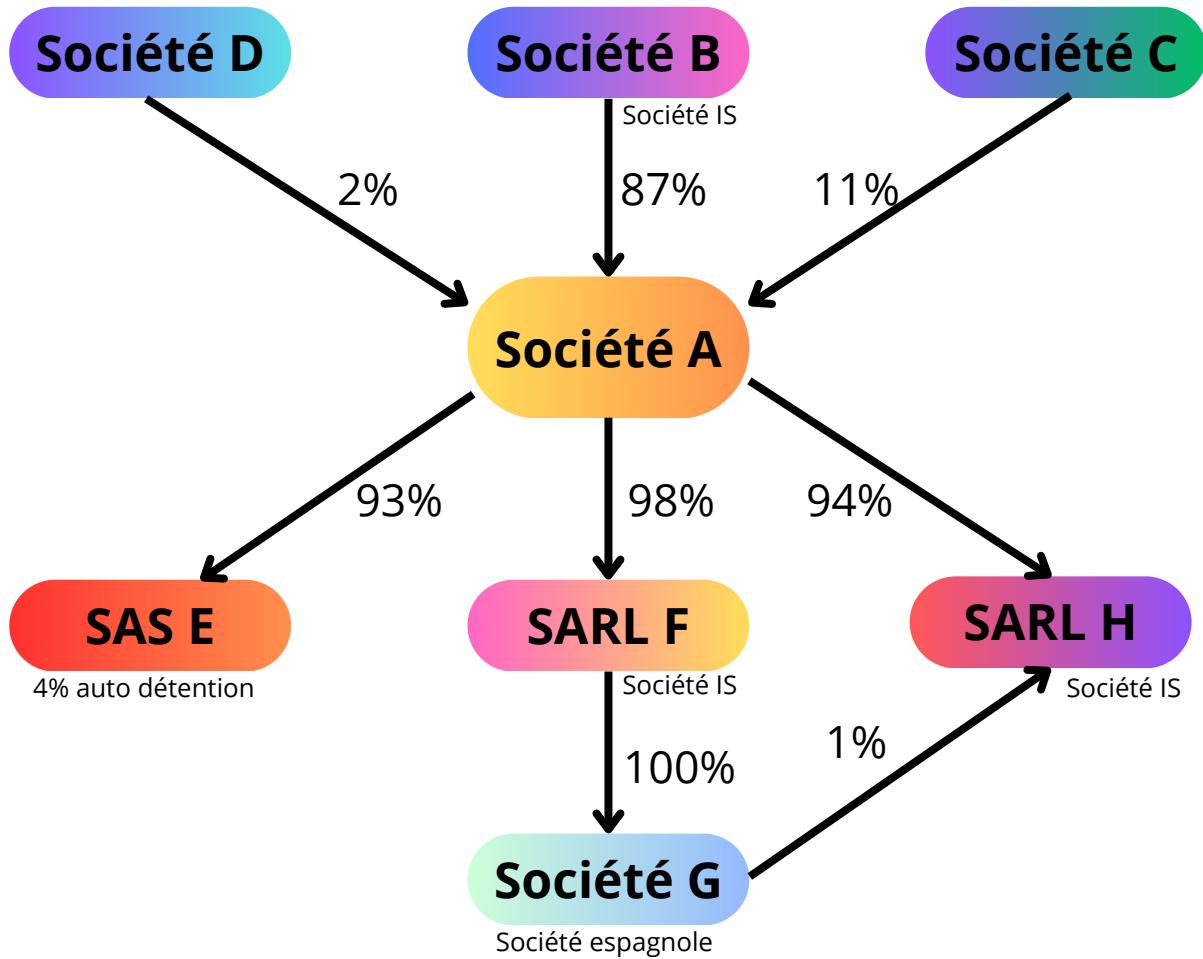
TEL : 06 50 36 78 60

L'IMPOSITION DU RESULTAT DU GROUPE

La société tête de groupe étant la seule redevable de l'impôt, elle est la seule à payer les acomptes, mais les autres sociétés du groupe sont solidiairement responsable en cas de défaut de paiement.

A noter que si le résultat du groupe est déficitaire le report en avant et en arrière seront possible selon les règles de droits commun dès lors que le groupe reste identique.

EXEMPLE



Dans ce cas,

- la **Société A peut être société tête de groupe** car elle n'est pas détenue à plus de 95% par une société soumise à l'IS
- la **société F peut être intégrée** car elle est détenue à 98%
- la **société E peut être intégrée** car elle s'auto détient à 4% donc ces 4% sont annulés, dès lors avec un produit en croix nous pouvons déterminer qu'elle est détenue à 97% par la société tête de groupe
- la **société H peut être intégrée** car elle est détenue à 94% par la société A puis à 1% par la société G, bien que celle-ci soit espagnole elle peut être société intermédiaire pour permettre d'intégrer une sous filiale.
- la **société G ne pourra pas être intégrée**

La transmission de société peut se faire de plusieurs façons :

- **Transmission à titre onéreux**
 - cession
 - rachat par une holding (LBO)
- **Transmission à titre gratuit**

LA TRANSMISSION À TITRE ONÉREUX

LA CESSION DE SOCIÉTÉ

Il y a toujours deux parties dans une cession :

- **cédant**
- **cessionnaire**

Chacun aura un **traitement fiscal spécifique**, dans un cas pratique, sauf mention de l'identité du client, vous devez traiter les deux traitements fiscaux.

L'IMPOSITION DU CESSIONNAIRE

Le cessionnaire devra s'acquitter des **droits d'enregistrement** (en principe).

- **Article 726 CGI** : Les cessions de droits sociaux sont soumises à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé :
 - **0,1%** du prix de cession pour **les actions**
 - **3%** du prix de cession, avec un abattement de 23 000€ (au prorata), pour **les parts sociales**
 - **5%** du prix de cession pour les **sociétés à prépondérance immobilière**

⚠ Ici nous parlons de la cession de la société via la cession de ses titres, si la cession concerne ses éléments (fonds, matériel, droit au bail....) il faudra utiliser les taux spécifiques pour chaque élément.

- Pour **les cessions d'immeubles ou de droits immobiliers**, au taux global de 5 % (ou 5,60 % s'il s'agit de locaux situés en Île-de France)
- Pour **les cessions de fonds de commerce, de clientèles, de droits au bail ou à une promesse de bail**, au taux global de 3 % sur la fraction comprise entre 23 000 € et 200 000 € et de 5 % sur celle excédant 200 000 €, la fraction jusqu'à 23 000 € étant non imposable (article 719 CGI).
- Les **cessions de meubles ou d'immeubles**, y compris les terrains à bâtir et biens assimilés mentionnés à l'article 1594-0 G, A-I du CGI, entrant dans le champ d'application de la TVA sont, s'ils sont effectués lors de la constitution de société, exonérés de droits d'enregistrement.

L'IMPOSITIONS DU CÉDANT

Le cédant sera imposable sur **la plus value de cession**.

LA CESSION DE TITRES D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

LE CÉDANT EST UNE PERSONNE PHYSIQUE

Nous reprenons ce que nous avons étudié lors de la partie "société de personnes", il faut distinguer selon que **l'associé ait été actif ou non au sein de la société qui exerce une activité commerciale**, afin de déterminer si le régime de la **plus value professionnelle** est applicable ou non.

LA SOCIÉTÉ EXERCE UNE ACTIVITÉ PATRIMONIALE

Qu'il s'agisse d'une société civile immobilière ou d'une société de gestion de portefeuille, le régime est identique et invariable : **les titres sont des titres du patrimoine privé de l'associé**.

Dans ce cas, la plus-value réalisée lors de la cession des titres sera **une plus-value des particuliers**. Elle sera dans la catégorie des **plus-values immobilières lorsque la société est une SCI, et dans la catégorie des plus-value de valeurs mobilières**.

LA SOCIÉTÉ EXERCE UNE ACTIVITÉ COMMERCIALE

La détermination du **caractère professionnel des titres** se fait selon **l'article 151 nonies I que CGI** qui dispose que :

- Lorsqu'**un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels ou commerciaux ou des bénéfices non commerciaux**, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38,72 et 93, comme des **éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession**.

Dès lors et très concrètement, il suffit de **déterminer si l'associé est actif au sein de la société** ou s'il s'agit simplement d'un placement.

L'ASSOCIÉ EST ACTIF

Etant des actifs professionnel, la plus value réalisée lors de la cession de ceux-ci sera **une plus-value professionnelle**. Il faudra ainsi appliquer la distinction **court terme / long terme** (**article 39 duodecies**)

Toutes **les exonérations des plus-values professionnelles** seront donc applicables (**151 septies, 151 Septies A ou encore 238 quindecies**).

Il y a également une **présomption d'application du régime FIFO** (first in first out) lorsque la cession ne porte que sur une partie des titres (**article 39 duodecies 6**).

L'ASSOCIÉ EST PASSIF

Lorsque l'associé n'exerce aucune activité professionnelle au sein de la société et que celle-ci ne représente qu'un investissement financier pour lui, ce sont **les règles des plus-values des particuliers** qui s'appliqueront.

LE CALCUL DE LA PLUS VALUE : QUEMENER

Evidemment nous n'oublions pas le retraitement nécessaire lors du calcul de la plus value d'une cession de titres de société de personnes :

- **PV = prix de cession - (prix d'acquisition + quote-part de réserves - quote-part de report à nouveau négatif)**

Evidemment nous appliquons un **retraitement proportionnellement à la quote-part des titres cédés.**

LE CÉDANT EST UNE PERSONNE MORALE

Nous ne distinguons pas "titres de participation" ou "titres de placement", bien que ces notions ne soient en rien liées au régime fiscal des sociétés (notion comptable) dont les titres sont détenus, mais simplement car **le régime de faveur (titres de participation) n'est ouvert qu'entre société soumise à l'impôt sur les sociétés.**

Dès lors, lorsque les titres cédés sont ceux d'une société de personnes soumises à l'IR, **la plus value sera nécessairement du résultat classique IS.**

L'associé personne morale d'une société de personne soumise à l'IR est en réalité un associé non actif de celle-ci, mais ici, au lieu d'être une plus-value des particuliers, ce sera un produit IS classique.

LA CESSION DE TITRES D'UNE SOCIÉTÉ DE CAPITAUX

LE CÉDANT EST UNE PERSONNE PHYSIQUE

Les titres de société IS ne sont **jamais des actifs professionnels** au sens de l'article 151 nonies CGI, ainsi la plus value sera **toujours de la plus value mobilière des particuliers.**

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

LE CÉDANT EST UNE PERSONNE MORALE

Ici nous pouvons reprendre la distinction "**titres de placement**" / "**titres de participation**"

CE SONT DES TITRES DE PLACEMENT

En cas de plus-value, nous appliquons le principe en matière d'IS, c'est à dire **une imposition intégrale en tant que produit classique, ajouté au résultat fiscal et imposé au taux de l'IS**.

En cas de moins value, il s'agira d'un **déficit classique, déduit du résultat fiscal selon les règles classiques**.

CE SONT DES TITRES DE PARTICIPATION

La plus value se calcule selon la formule :

- **PV = prix de cession - (prix d'acquisition + (frais d'acquisition - amortissements))**

Il faut ensuite distinguer selon que les titres soit détenu depuis + ou - de 2ans

- **plus de 2ans = long terme = régime de faveur**
- **moins de 2ans = court terme = produit classique IS**

Le régime de faveur est indiqué a l'article 219 I a quindecies :

- **le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 0 %. Une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession est prise en compte pour la détermination du résultat imposable.**

Ainsi concrètement, il faut **déduire extra comptablement la totalité de la plus value réalisée sur les titres détenus depuis plus de 2ans, puis réintégrer 12% de ce montant pour qu'il soit imposé avec l'ensemble des autres produits de l'exercice.**

Lorsque que les titres n'ont pas été acquis à la même date, il y a une présomption d'application du FIFO (article 39 duodecies 6, sur renvoi de l'article 209 I). Il est aussi possible d'opter pour **le régime du cout moyen pondéré** dans ce cas il faudra déterminer le prix de revient avec la formule :

- **Prix de revient = ((achat N+...) + (achat N+...)) / nombre total des actions détenues**

Il faut ensuite déterminer combien d'action de chaque "pack" sont cédées puisque par exemple certaines seront au régime de faveur mais d'autres ne le seront pas, il faut donc bien les dissocier.

Pour cela, nous devons faire un produit en croix classique.

Puis nous calculons la plus value : **(prix de cession - prix de revient) x actions cédées**

EXEMPLE

Maxence est PDG d'une SA dont il détient 40% des titres.

Il avait acquis les titres en N-10 pour une valeur de 40 000€, il a trouvé acquéreur aujourd'hui pour 80 000€.

Celle-ci est également détenue par la SAS J à hauteur de 10%.

Elle avait acquis les titres en N-5 pour une valeur de 60 000€, et idem, souhaite céder au même acquéreur pour la même somme.

L'IMPOSITION DU CESSIONNAIRE

La SA étant une société par action, il s'agit ici d'une cession à titre onéreux d'actions, dès lors nous appliquons l'article 726 I 1° du CGI, soit une imposition de 0.1% du prix de cession.

Dès lors, les deux cessions étant pour un prix de 80 000€ il convient de faire le calcul suivant :

- $(80\ 000 \times 0.1\%) \times 2 = 160\text{€}$

L'IMPOSITION DES CEDANTS

Il s'agit des titres d'une société de capitaux soumise à l'impôt sur les sociétés

- **Concernant Maxence**

C'est une personne physique qui cède des titres d'une société IS, **ces titres ne peuvent en aucun cas représenter un actif professionnel**, dès lors il réalise une **plus value mobilière des particuliers**.

PV = Prix de cession - prix d'acquisition

PV = 40 000€

Les titres ont été acquis avant 2018, il a donc **le choix du taux**, et la possibilité d'appliquer l'un des 3 abattements s'il opte pour le barème.

- Option PFU

Avec le PFU l'imposition sera de 12.8% et 17.2%, soit un impôt de 12 000€ sans abattement possible.

- Option barème

Ici, l'**abattement pour durée de détention de droit commun** est applicable, avec une détention de 10ans celui-ci atteint 75%, soit 26 000€

Il ne reste dès lors que 14 000€ à intégrer au résultat fiscal du foyer afin d'y appliquer le barème progressif de l'IR

- **Concernant la SAS J**

Elle détient 10% de la SA soumise à l'IS, les titres sont des **titres de participation** répondant à la définition comptable de cette notion.

Ainsi, étant **détenus depuis plus de 2ans**, nous pouvons appliquer le **régime de faveur** à la plus value de cession desdits titres, de sorte qu'il faille déduire extra comptablement la plus value réalisée (ici 20 000€) pour réintégrer la **quotepart de 12%** (ici 2 400€).

LE RACHAT PAR UNE HOLDING

Le leveraged buy-out (LBO) ou **rachat avec effet de levier** est un montage financier permettant le rachat d'une entreprise en ayant recours à beaucoup d'endettement.

Pour mettre en place le LBO, il faut dans un premier temps créer une société holding

Celle-ci peut être :

- Une société holding passive, elle a pour objet social exclusif de détenir des participations au capital de PME opérationnelles.
- Une société holding animatrice, elle gère un portefeuille de participations, mais aussi participe de façon active à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de ses filiales..

Elle aura pour rôle de s'endetter dans le but d'acheter une société cible. En général, les fonds empruntés correspondent en moyenne à **70 %** de la mise initiale. Ces fonds sont souvent apportés par des banques classiques.

Cela permettra par la suite de bénéficier au mieux du **régime de l'intégration**, ou a minima de celui **mère fille**, pour les distribution et donc le remboursement de l'emprunt in fine.

Il y a des mécanisme de faveur lorsque l'associé gérant cède ses titres à sa holding qu'il contrôle :

- **Mécanisme de l'apport cession : Article 150 0 B ter CGI** : L'imposition de la plus-value réalisée, directement ou par personne interposée, dans le cadre d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent est reportée si
 - 1° L'apport de titres est réalisé en France
 - 2° La société bénéficiaire de l'apport est contrôlée par le contribuable.

LA TRANSMISSION À TITRE GRATUIT

LA TRANSMISSION D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE

LES REGIMES DE FAVEUR PROPRES AUX DE

La règle de principe en cas de transmission à titre gratuit est celle de l'imposition selon un barème progressif spécifique selon le lien de parenté entre le donateur et le donataire

- **Article 777 du CGI**

Mais le législateur a prévu quelques régimes de faveur permettant d'agir sur l'assiette soumise à ce barème.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bdv Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

L'ABATTEMENT DES SALARIÉS

- **Article 790 A CGI** : Pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, **en cas de donation en pleine propriété** de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société, il est appliqué, **sur option du donataire, un abattement de 300 000 € sur la valeur** du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, si :
 - L'entreprise ou la société exerce une **activité industrielle, commerciale**, artisanale, agricole ou libérale
 - La donation est consentie aux **personnes titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis au moins deux ans** et qui exercent leur fonction à temps plein
 - Lorsqu'ils ont été acquis à titre onéreux, le fonds ou la clientèle mentionnés ci-dessus doivent avoir été **détenus depuis plus de deux ans** par le donneur ou la société
 - **Les donataires poursuivent à titre d'activité professionnelle** unique et de manière effective et continue pendant les **cinq années** qui suivent la date de la transmission l'exploitation du fonds

L'ABATTEMENT DES MOINS DE 70 ANS

- **Article 790 II CGI** : Les donations en **pleine propriété** de la **totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble** des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, affectés à **l'exploitation d'une entreprise individuelle** ayant une **activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale** qui réunissent les **conditions énumérées à l'article 787 C** bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants d'**une réduction de 50 % lorsque le donneur est âgé de moins de soixante-dix ans.**

PACTE DUTREIL

- **Article 787 C CGI** : Sont **exonérés de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur**, la totalité ou une quote-part indivise de **l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle** ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale **transmis par décès ou entre vifs** si les conditions suivantes sont réunies :
 - L'entreprise individuelle mentionnée ci-dessus a été **détenu depuis plus de deux ans par le défunt ou le donneur** lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux
 - Chacun des **héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement** dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, **de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans** à compter de la date de la transmission.
 - **L'un des héritiers, donataires ou légataires** mentionnés au b **poursuit effectivement pendant les trois années** qui suivent la date de la transmission **l'exploitation de l'entreprise.**

LES REGIMES DE FAVEUR PROPRES À LA PLUS VALUE

- **Article 41 CGI** : Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies et réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier des dispositions suivantes :
 - L'imposition des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé constatées à l'occasion de cette transmission fait l'objet d'un **report jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un de ces éléments** si elle est antérieure.
 - Lorsque l'activité est **poursuivie pendant au moins cinq ans** à compter de la date de la transmission visée au premier alinéa du I, les plus-values demeurant en report définies au premier alinéa du a du I sont définitivement exonérées.
 - Le régime défini au I s'applique **sur option** exercée par le ou les exploitants et, si tel est le cas, par les autres bénéficiaires lors de l'acceptation de la transmission par ces derniers.

LA TRANSMISSION D'UNE SOCIÉTÉ

LES REGIMES DE FAVEUR PROPRES AUX DE

L'ABATTEMENT DES SALARIÉS

- **Article 790 A CGI** : Pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, **en cas de donation en pleine propriété** de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société, il est appliqué, **sur option du donataire, un abattement de 300 000 € sur la valeur** du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, si :
 - L'entreprise ou la société exerce une **activité industrielle, commerciale**, artisanale, agricole ou libérale
 - La donation est consentie aux **personnes titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis au moins deux ans** et qui exercent leur fonction à temps plein
 - Lorsqu'ils ont été acquis à titre onéreux, le fonds ou la clientèle mentionnés ci-dessus doivent avoir été **détenus depuis plus de deux ans** par le donneur ou la société
 - **Les donataires poursuivent à titre d'activité professionnelle** unique et de manière effective et continue pendant les **cinq années** qui suivent la date de la transmission l'exploitation du fonds

L'ABATTEMENT DES MOINS DE 70 ANS

- **Article 790 I CGI** : Les donations en pleine propriété des parts ou actions d'une **société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale** qui réunissent les **conditions énumérées à l'article 787 B** bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants d'**une réduction de 50 % lorsque le donneur est âgé de moins de soixante-dix ans.**

PACTE DUTREIL

- **Article 787 B CGI** : Sont **exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 %** de leur valeur, les parts ou les actions d'une **société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vivants**, si les conditions suivantes sont réunies :
 - Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un **engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans** en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donneur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés.
 - L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote, y compris les parts ou actions transmises.
 - Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation.
 - Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend **l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation**, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, **de conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans** à compter de la date d'expiration du délai visé au a.
 - **L'un des associés mentionnés au a ou l'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au c exerce effectivement dans la société** dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, **pendant la durée de l'engagement prévu au a et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale** si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter, ou l'une des fonctions énumérées au 1° du 1 du III de l'article 975 lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option

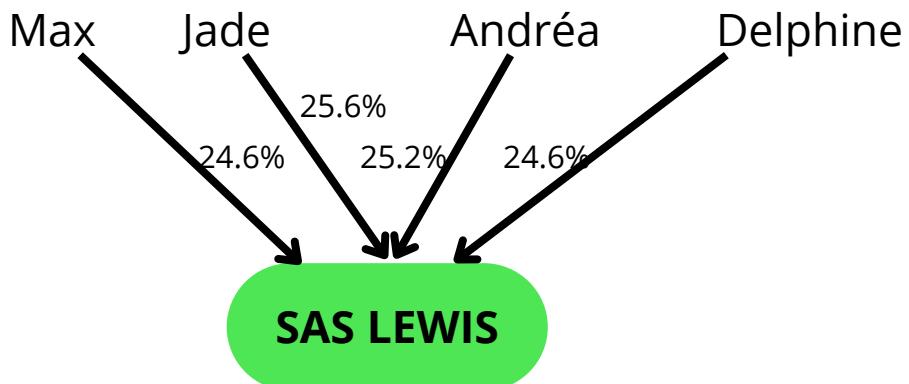
LES REGIMES DE FAVEUR PROPRES A LA PLUS VALUE

Lorsque cela relève de la **plus-value des particuliers**, c'est-à-dire lorsque c'est une société IS, ou à prépondérance immobilière, ou que l'associé n'est pas actif, il y a une **purge de la plus value car c'est une mutation à titre gratuit**

Lorsque la plus value relève des **plus values professionnelles**, c'est-à-dire une société IR avec un associé actif :

- **Article 151 Nonies II du CGI** : En cas de **transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux** considérés, en application du I, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, l'imposition de la plus-value constatée peut faire l'objet d'**un report jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission ultérieure de ces droits. Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans** à compter de la date de la transmission à titre gratuit visée au premier alinéa, **la plus-value en report est définitivement exonérée.**

EXEMPLE



Max et Delphine souhaitent céder à leurs enfants respectifs leurs titres de la société LEWIS. Chacun d'entre eux à 2 enfants, et la SAS LEWIS est évaluée à 76 000 000€ et réalise une activité commerciale.

LE TRAITEMENT FISCAL DE LA PLUS VALUE

La société SAS LEWIS est une société soumise au régime de l'impôt sur les sociétés, dès lors, **les titres détenus par les associés personnes physiques sont des actions**.

Conformément aux dispositions **des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI**, les plus-values de cession à titre onéreux de valeurs mobilières et droits sociaux réalisées par les particuliers sont soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime unique.

L'article 150-0 A du CGI définit le régime de droit commun d'imposition des gains en capital réalisés par les particuliers dans le cadre de la gestion non professionnelle d'un portefeuille de titres.

Cependant, **en cas de donation des titres, cette plus-value est purgée, et ainsi ne donne pas lieu à imposition**.

La donation a pour effet de soumettre la valeur des biens transmis aux droits de mutation à titre gratuit, entre les mains des donataires, par principe. A noter, que cette imposition peut être prise en charge par les donateurs, sans être considérée comme un accroissement de la valeur de la libéralité.

Lors de la cession par les donataires, **la valeur d'acquisition prise pour le calcul de la plus-value sera la valeur de la donation**. Par ce mécanisme, on purge la plus-value réalisée avant la donation.

LE TRAITEMENT FISCAL DES DROIT D'ENREGISTREMENT

L'article 787 B du CGI permet une **exonération de l'assiette des DMTG, à hauteur de 75 % de la valeur des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs**. De plus, lorsque la donation est effectuée en pleine propriété, respecte les conditions de l'article 787 B (que nous détaillerons ci-après) et que le donateur est âgé de moins de 70 ans, l'article 790 du CGI permet une réduction de 50% des DMTG.

En l'espèce, la SAS LEWIS exerce bien une activité commerciale, ainsi ce critère est rempli.

Nous pouvons alors faire deux pacte Dutreil, intégrés dans chaque acte de donation, l'un pour Max et l'autre pour Delphine.

Chacun des associées, Max, Jade, Andréa et Delphine vont prendre l'engagement de conservation, afin de respecter l'exigence de détention des titres.

Ensuite, les enfants, bénéficiaires de la donation, prendront l'engagement individuel de conservation des titres, traduisant ainsi la transmission aux enfants.

Il faudra veiller à mettre en œuvre ce pacte Dutreil au moins 6 années avant la cession, qui doit intervenir en 2033, afin que le bénéfice fiscal de ce régime ne soit pas remis en cause.

La transmission des titres de société est soumise à des droits de mutations à titre gratuit
Max détient 24,6% des titres de la société, il va ainsi transmettre **12,3%** à chacun de ses enfants, Marie et Pierre. Delphine va, de la même manière, transmettre **12,3%** à chacun de ses enfants, David et Clémence.

Pour rappel, la valeur réelle de la SAS LEWIS s'élève à 76 000 000 €.

La valeur de la donation pour chaque enfant est de 12,3% de 76 000 000, soit 9 348 000 €.

Nous appliquons ensuite **l'abattement de 75%, prévu à l'article 787 B.**

L'abattement s'élève donc à 75% de 9 348 000, soit 7 011 000, qu'il convient de déduire de la valeur de la donation, $9\ 348\ 000 - 7\ 011\ 000 = 2\ 337\ 000$ euros.

La valeur de la donation soumise aux DMTG est donc de 2 337 000 €.

Il convient maintenant d'appliquer **les abattements et tarifs des droits de donations, en ligne directe, prévus respectivement aux articles 779 et 777 du CGI.**

En application de l'article 779, nous pouvons déduire un abattement de **100 000 €**, sur la part de chacun des enfants.

Ainsi, la valeur de la donation soumise au barème des DMTG est de 2 237 000 €.

Après application du barème applicable en ligne directe, prévu à l'article 777 du CGI, **le montant des DMTG s'élève à 769 047 €.**

Ayant considéré que les donataires étaient âgés de moins de 70 ans, nous pouvons **déduire ces DMTG à hauteur de 50%, en vertu de l'article 790 précité.**

Par conséquent, chaque enfant subit une imposition de 384 524 €.

Il est à noter, que les donataires peuvent prendre en charge cette imposition sans que cela soit considéré comme une nouvelle libéralité ou un accroissement de celle-ci.

La modification d'une société peut se faire de plusieurs façons :

- **Modifications du capital social**
 - Augmentation de capital
 - Réduction de capital
- **Transformation de la société**
 - Changement de régime fiscal
 - changement d'activité
- **Restructurations de la société**
 - Fusion
 - Les opérations assimilées

LES MODIFICATIONS DU CAPITAL SOCIAL

L'AUGMENTATION DE CAPITAL

L'augmentation de capital peut se faire de deux façons :

- **soit par voie d'apports nouveaux** : apports en numéraire ou par conversion d'obligations en actions ou apports en nature
- **soit par voie d'incorporation de réserves**, de bénéfices ou de provisions

Il faut également distinguer les cas où l'enregistrement est obligatoire et les cas où il ne l'est pas :

- **Article 635 CGI** : Doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date : Les actes constatant l'augmentation de son capital, **à l'exception des augmentations de capital en numéraire et par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions**

Dès lors il ne reste ainsi que **les augmentations de capital par apports en nature qui seront obligatoirement enregistrées**, et ce en suivant le régime des apports en société (Cf partie sur la constitution de société).

LA RÉDUCTION DE CAPITAL

La réduction du capital social est la diminution, opposable aux créanciers sociaux postérieurs, du capital de la société. Cette opération peut s'accompagner ou non du remboursement ou de la restitution de leurs apports en société.

- **Article 814 C du CGI** : Sous réserve des dispositions du dernier alinéa du III de l'article 810, sont enregistrés gratuitement :
 - 1° Les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres ;
 - 2° Les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres, avec attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, lorsqu'un seul acte est établi pour constater les deux opérations ;
 - A noter que dans ce cas les associés seront imposés au titre de la plus value réalisée du fait de l'attribution des biens sociaux (catégorie RCM)
 - 3° Les actes de réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres lorsque deux actes distincts sont dressés pour constater les deux opérations.

LA TRANSFORMATION DE LA SOCIÉTÉ

La transformation d'une société est l'opération par laquelle celle-ci adopte un type juridique différent de celui sous lequel elle avait été constituée ou existait.

Le changement de forme juridique des sociétés comporte des conséquences différentes au regard des droits d'enregistrement selon que la transformation s'accompagne, ou non, de la **création d'une personne morale nouvelle**, mais également selon qu'elle entraîne le **changement du régime fiscal** de la société ou **son activité**.

L'**article 1844-3 du code civil**, applicable à l'ensemble des sociétés de droit, qu'elles soient civiles ou commerciales, dispose que **la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle**.

L'**article L210-6 du code de commerce** prévoit également que **la transformation régulière d'une société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle**. Cette disposition permet d'effectuer sans création d'une personne morale nouvelle, sous réserve qu'elle ait été décidée et réalisée conformément aux prescriptions légales et réglementaires.

L'enregistrement de l'acte de transformation sans création de personne morale nouvelle n'a en soi pas de grands enjeux, c'est un acte innomé, donc un enregistrement fixe de 125€ (**article 680 du CGI**).

Cela se complique lorsque d'autres facteurs sont à prendre en compte.

CHANGEMENT DE RÉGIME FISCAL

LE TRAITEMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT

- **Article 809 II du CGI** : Lorsqu'une **personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés devient possible de cet impôt**, le changement de son régime fiscal rend les droits et taxes de mutation à titre onéreux exigibles sur **les apports purs et simples qui lui ont été faits depuis le 1er août 1965 par des personnes non soumises audit impôt**. Les droits sont perçus sur la valeur vénale des biens à la date du changement.

LE TRAITEMENT AU REGARD DE L'IMPÔT DIRECT (IR-IS)

IR VERS IS

En principe il y a une imposition des bénéfices en cours et des plus-values latentes, en ce que le changement de régime fiscal s'apparente à une cessation d'activité.

- **Article 202 ter I CGI** : L'impôt sur le revenu est établi dans **les conditions prévues aux articles 201 et 202** lorsque les sociétés ou organismes placés sous **le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter cessent totalement ou partiellement d'être soumis à ce régime**.
- **Articles 201 et 202 CGI** : **l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi**.

Mais il existe des régimes de faveur :

- **Article 202 ter I al 2 CGI** : Toutefois **en l'absence de création d'une personne morale nouvelle**, les bénéfices en sursis d'imposition, **les plus-values latentes incluses** dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks **ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition**
 - qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et
 - que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné
- **Article 151 nonies III CGI** : En cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une société visée au I ou de sa **transformation en société possible de cet impôt, l'imposition de la plus-value constatée est reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé**. Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions.

 Pour ce dernier mécanisme ce n'est que pour les plus-values professionnelles sur titres de sociétés de personnes soumises à l'IR si le contribuable exerce son activité au sein de cette dernière.

IS VERS IR

En principe il y a une imposition des bénéfices en cours et des plus-values latentes, en ce que le changement de régime fiscal s'apparente à une cessation d'activité.

- **Article 221 2 al 2 CGI** : En cas de dissolution, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement dans un Etat étranger **l'impôt sur les sociétés est établi dans les conditions prévues aux 1 et 3 de l'article 201**. Il en est de même, sous réserve des dispositions de l'article **221 bis, lorsque les sociétés ou organismes mentionnés aux articles 206 à 208 quinques, 239, 239 bis AA et 239 bis AB cessent totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219**.
- **Article 201 CGI** : **l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi**.
- **Article 111 bis CGI** : Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, **ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits**.
 - Ainsi sont imposés en RCM chez les associés

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Mais il existe un régime de faveur :

- **Article 221 bis CGI** : En l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société ou un autre organisme cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate, à la double condition
 - qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et
 - que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

CHANGEMENT D'ACTIVITÉ

SOCIÉTÉ IS

- **Article 221 5 CGI** :
- a) **Le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise.** Il en est de même en cas de disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de douze mois, sauf en cas de force majeure, ou lorsque cette disparition est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux. **Toutefois, dans les situations mentionnées au premier alinéa du présent a, l'article 221 bis est applicable, sauf en ce qui concerne les provisions** dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières.
- b) Le changement d'activité réelle d'une société s'entend notamment :
 - 1°) **De l'adjonction d'une activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation de plus de 50 %** par rapport à l'exercice précédent celui de l'adjonction :
 - soit du **chiffre d'affaires** de la société ;
 - soit de l'**effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé** de la société ;
 - 2°) **De l'abandon ou du transfert, même partiel, d'une ou de plusieurs activités entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une diminution de plus de 50 %** par rapport à l'exercice précédent celui de l'abandon ou du transfert :
 - soit du **chiffre d'affaires de la société** ;
 - soit de l'**effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé** de la société.
- c) **Sur agrément délivré par le ministre chargé du budget** selon les modalités prévues à l'article 1649 nonies, **ne sont pas considérées comme importante cessation d'entreprise** :
 - 1°) **La disparition temporaire des moyens de production pendant une durée de plus de douze mois** mentionnée au a lorsque l'interruption et la reprise sont justifiées par des motivations principales autres que fiscales ;
 - 2°) **Les opérations mentionnées au b lorsqu'elles sont indispensables à la poursuite de l'activité** à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

Les effets de la cessation d'activité sont donc ceux de l'**article 201 du CGI** : **l'impôt est immédiatement établi à raison des bénéfices (y compris les plus-values) réalisés et non encore taxés.**

Le **régime de faveur de l'article 221 bis** est donc applicable comme disposé dans l'article.

SOCIÉTÉ IR

- **Article 202 ter I CGI** : L'impôt sur le revenu est établi dans les conditions prévues aux articles 201 et 202 lorsque les sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes définis aux articles 8 à 8 ter changent leur objet social ou leur activité réelle
- **Article 201 CGI** : Dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, minière ou agricole, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi, y compris, dans le cas d'une exploitation agricole dont le résultat est soumis à l'article 64 bis, en raison des bénéfices qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées.

Mais ici aussi, le régime de faveur de l'**article 202 ter II du CGI** est applicable : en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition immédiate lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables ;
- l'imposition des bénéfices et des plus-values doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal applicable à cette société ou organisme ;

RESTRUCTURATION DE LA SOCIÉTÉ

LA FUSION

La fusion de sociétés peut relever du régime de droit commun ou du nouveau régime créé par la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 et codifié de l'article 210 A du CGI et à l'article 210 C du CGI.

LE RÉGIME DE DROIT COMMUN

Le régime de droit commun a pour champ d'application les cas où :

- Participant à l'opération une ou plusieurs personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés (sociétés en nom collectif ou sociétés à forme et à objet civil n'ayant pas opté pour le régime des sociétés de capitaux) ou les sociétés exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés (sociétés civiles de construction-vente visées à l'article 239 ter du CGI, sociétés à responsabilité limitée de caractère familial ayant opté pour le régime des sociétés de personnes, groupements d'intérêt économique etc.) ;
- Eventuellement, s'agissant d'une opération dans le champ de la procédure de l'agrément ministériel (apport partiel d'actifs en l'absence d'apport d'une ou plusieurs branches complètes d'activité ou d'apports d'éléments assimilés à une branche complète d'activité, etc.) pour laquelle l'agrément n'aurait pas été sollicité ou aurait été refusé ;
- La société absorbante ne s'est pas engagée, dans l'acte de fusion, à respecter toutes les obligations requises pour bénéficier du régime spécial ;
- Les entreprises intéressées ont opté pour l'application du régime de droit commun.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

L'opération de fusion est considérée comme une cessation d'entreprise

- **Article 221 2 CGI :** En cas de dissolution, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger, l'impôt sur les sociétés est établi dans les conditions prévues aux 1 et 3 de l'article 201.

LES CONSÉQUENCES DU RÉGIME DE DROIT COMMUN POUR LA SOCIÉTÉ ABSORBÉE

En application de l'article 201 CGI il y a lieu à l'imposition immédiate au vue d'une déclaration spéciale souscrite dans les soixante jours de la réalisation de la fusion par la société absorbée ou fusionnée

LES CONSÉQUENCES DU RÉGIME DE DROIT COMMUN POUR LA SOCIÉTÉ ABSORBANTE

La société absorbante reprend à son bilan, pour leur valeur d'apport, tous les éléments apportés.

Il en résulte notamment que le calcul des plus-values, en cas de cession ultérieure de ces éléments, est effectué par référence à leur valeur d'apport et à la date d'entrée de ces éléments dans le patrimoine de la société absorbante.

De la même façon, les amortissements sont calculés à partir de ces mêmes valeurs et dates en fonction de la durée d'utilisation probable, sauf à écarter l'amortissement dégressif réservé exclusivement aux biens neufs.

LE RÉGIME SPÉCIAL

- **Article 210 A CGI :** Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. Il en est de même de la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée. L'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions figurant au bilan de la société absorbée que si elles deviennent sans objet. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes :

- Elle doit reprendre à son passif :
 - d'une part, les provisions dont l'imposition est différée ;
 - d'autre part, la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme soumises antérieurement au taux réduit de 10 %, de 15 %, de 18 %, de 19 % ou de 25 % ainsi que la réserve où ont été portées les provisions pour fluctuation des cours en application du sixième alinéa du 5° du 1 de l'article 39
- Elle doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière
- Elle doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée
- Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables.
- Elle doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée

- **Article 210 B CGI** : L'article 210 A s'applique à l'apport partiel d'actif d'une ou plusieurs branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés. Le même article 210 A s'applique à la scission de société comportant au moins deux branches complètes d'activité lorsque chacune des sociétés bénéficiaires reçoit une ou plusieurs de ces branches.
- **Article 210 C CGI** : Les dispositions des articles 210 A et 210 B s'appliquent aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés.
 - A noter que RES N°2005/10 (FE) du 6 septembre 2005 : *Changement de régime fiscal d'une société et régime spécial des fusions.* : Depuis le 6 septembre 2005, il est admis que la transformation d'une société assujettie à l'impôt sur les sociétés en une entité soumise au régime fiscal des sociétés de personnes n'est pas de nature à remettre en cause l'application du régime spécial des fusions, dès lors que les engagements souscrits par cette société, ainsi que les obligations lui incombant, demeurent valables dans le cadre d'un changement de forme juridique n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle.
 - A noter que RES N° 2011/29 (FE) du 1er novembre 2011 : *Rescrit Abus de droit - Option à l'impôt sur les sociétés et fusion placée sous le régime de faveur* : L'option pour l'IS juste avant l'absorption n'est pas un abus de droit : "Cette option, qui est irrévocable et qui s'applique rétroactivement à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel elle est exercée, n'est pas susceptible d'être écartée sur le fondement de l'abus de droit fiscal sur le seul motif qu'elle a pour effet de permettre l'application du régime de faveur des fusions et opérations assimilées."

Sont des **fusions au sens fiscal les opérations**, réalisées en France comme à l'étranger, **qui présentent toutes les caractéristiques suivantes** :

- La dissolution sans liquidation de la société absorbée ;
- La transmission universelle du patrimoine de la société absorbée ;
- L'attribution de titres de la société absorbante aux associés de la société absorbée ;
 - Cette disposition ne trouve pas à s'appliquer aux titres auto-détenus par la société absorbée ou détenus par la société absorbante.
- L'absence de soulté ou attribution d'une soulté ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante attribués.

Seuls les apports rémunérés par des actions ou des parts sociales sont susceptibles d'être admis au bénéfice du régime spécial des fusions de sociétés.

Le régime spécial ne s'applique donc pas si les actionnaires de la personne morale absorbée reçoivent non pas des actions ou parts sociales de la société absorbante ou nouvelle mais, par exemple, des obligations, des parts bénéficiaires, des créances, des titres en portefeuille, des actions ou parts sociales de filiales de la société absorbante ou du numéraire.

Toutefois le régime spécial s'applique lorsque la soulté en espèces versée aux actionnaires de la société absorbée ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale des parts ou des actions attribuées. En effet, l'article 210-0 A du CGI prévoit expressément la possibilité de rémunérer les apports, outre par l'attribution de titres de la société absorbante, par l'attribution d'une soulté ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres attribués. Sur ce point, la définition fiscale est conforme à la règle prévue au plan juridique par l'article L. 236-1 du code de commerce.

LES CONSÉQUENCES DU RÉGIME DE FAVEUR POUR LA SOCIÉTÉ ABSORBÉE

Le régime spécial comporte, en principe, **l'exonération chez la société absorbée de toutes les plus-values dégagées par l'apport des éléments de l'actif immobilisé** ainsi que, sous certaines conditions, des profits réalisés sur les éléments de l'actif circulant.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Quant au sort fiscal des plus-values, il se trouve réglé en fonction d'une distinction fondamentale entre la plus-value ou moins-value nette afférente aux éléments amortissables et la plus-value ou moins-value nette afférente aux éléments non amortissables.

Par ailleurs, Dans l'hypothèse où **la société absorbée détenait des actions ou parts de la société absorbante**, l'apport de ces titres dégage éventuellement une plus-value qui est normalement exonérée au même titre que l'ensemble des plus-values dégagées par la fusion. En contrepartie de cette exonération, **la société absorbante est tenue de calculer les plus-values ultérieures afférentes aux titres en cause d'après la valeur qu'ils avaient du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée**. L'annulation de ces titres, par la société absorbante, fait donc apparaître, le cas échéant, une plus-value égale à la différence entre leur valeur réelle au jour de l'annulation et la valeur fiscale ainsi définie.

Toutefois, **la société apporteuse peut opter pour l'imposition immédiate**, au taux réduit de la plus-value à long terme afférente aux éléments amortissables. L'option doit être globale : elle doit porter sur la totalité de la plus-value nette à long terme afférente aux éléments amortissables.

LES CONSÉQUENCES DU RÉGIME DE FAVEUR POUR LA SOCIÉTÉ ABSORBANTE

Compte tenu du caractère intercalaire conféré à l'opération par l'article 210 A CGI, la réalisation de la fusion n'entraîne en elle-même **aucune imposition immédiate pour la société absorbante**.

Il ne s'ensuit pas pour autant que la fusion n'entraîne aucune obligation nouvelle à la charge de la société absorbante. En effet, le régime spécial repose sur l'assimilation de la fusion à une opération purement intercalaire. Dès lors, **la société absorbante doit être considérée comme la continuatrice de la société absorbée**. En cette qualité, **elle est tenue de s'engager**, dans l'acte de fusion, à respecter diverses prescriptions qui ont pour objet de lui faire assumer les obligations fiscales contractées par la société absorbée.

L'exonération d'impôt sur les sociétés des plus-values de fusion et des provisions de la société absorbée n'est applicable que si la société absorbante a pris, dans l'acte de fusion, tous les engagements énumérés au **3 de l'article 210 A du CGI** (Cf. Supra).

En principe, **les éléments d'actif immobilisé apportés à la suite d'une opération de fusion doivent être apportés pour leur valeur réelle**. Lorsque la fusion est transcrise sur la base des valeurs comptables des éléments apportés, la société absorbante est tenue de reprendre à son bilan, d'une part, la valeur d'origine des éléments reçus, d'autre part, les dépréciations constatées par la société absorbée. Ces modalités d'inscription au bilan concernent aussi bien les éléments de l'actif immobilisé que les éléments de l'actif circulant. Les reprises effectuées par la société absorbante en cas de ré-appréciation des éléments concernés sont taxées, selon le cas, au taux de droit commun ou au taux réduit des plus-values à long terme.

Pour l'application des règles relatives à **l'amortissement des biens apportés lors d'une fusion**, il convient de **distinguer selon que l'opération a été transcrise dans les comptes de la société absorbante sur la base des valeurs réelles des éléments apportés ou sur la base de leur valeur comptable**.

- Lorsque la fusion est transcrise dans les comptes de la société absorbante **d'après la valeur comptable** des éléments d'actif apportés, celle-ci reprend à son bilan les écritures de la société absorbée et continue de calculer les amortissements à partir de la valeur d'origine des biens dans les écritures de la société absorbée.
- Lorsque la fusion est transcrise dans les comptes de la société absorbante **d'après la valeur réelle** des éléments d'actif apportés, celle-ci est autorisée à calculer les amortissements et plus-values ultérieurs afférents à ces éléments d'après leur valeur d'apport. Il a également été décidé de faire abstraction du caractère usagé des biens apportés et d'autoriser la société absorbante à appliquer aux biens reçus par elle le régime d'amortissement correspondant à la nature de ces biens. Il s'ensuit notamment que l'amortissement de ceux des biens apportés qui entrent dans le champ d'application de l'article 39 A du CGI peut être pratiqué selon le mode dégressif.

Sachant que pour l'application du régime d'imposition des plus-values, **la société absorbante est réputée avoir acquis les éléments d'actif de la société absorbée à la date de leur entrée dans le patrimoine de celle-ci** (autrement dit, ces éléments sont réputés figurer dans le patrimoine de la société absorbante depuis la date de leur acquisition ou de leur construction par la société absorbée)

Enfin, lorsque **la société absorbante détient des actions ou parts de la société absorbée**, la dissolution de celle-ci entraîne l'annulation des titres en cause. Le cas échéant, cette **annulation dégage une plus-value** égale à la différence entre la valeur d'apport de la fraction de l'actif net de la société absorbée qui correspond aux droits de la société absorbante et la valeur fiscale des titres.

Cette plus-value, qui est normalement imposable, est **purement et simplement exonérée**, en vertu du deuxième alinéa du 1 de l'article 210 A du CGI.

- **Article 210 A du CGI :** Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. Il en est de même de la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée.

LES OPÉRATIONS ASSIMILÉES À LA FUSION

LA SCISSION

Une scission est définie par l'article 210-0 A du CGI comme **l'opération par laquelle la société scindée transmet, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles moyennant l'attribution aux associés de la société scindée, proportionnellement à leurs droits dans le capital, de titres des sociétés bénéficiaires des apports** et éventuellement d'une soultre en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres.

La scission sans échange de titres d'une société dont le capital est détenu à 100 % par une société mère au profit de sociétés détenues à 100 % par cette même société mère peut être placée sous le régime de faveur.

Pour que la scission bénéficie de plein droit du régime spécial des fusions en matière d'IS, les conditions suivantes doivent être réunies :

- la société scindée comporte au moins deux branches complètes d'activité ;
- les sociétés bénéficiaires reçoivent chacune une ou plusieurs de ces branches d'activité.

Lorsque l'une ou l'autre de ces conditions n'est pas remplie, l'application du régime spécial nécessite l'obtention d'un **agrément préalable**.

L'APPORT PARTIEL D'ACTIF

L'apport partiel d'actif est **l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches complètes de son activité à une autre société**, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport. Contrairement à la fusion ou à la scission, l'apport partiel d'actif n'entraîne pas la disparition de la société apportante.

Pour pouvoir bénéficier de plein droit du régime spécial des fusions en matière d'IS et de distribution de revenus mobiliers, **l'apport partiel d'actif doit porter sur une branche complète d'activité ou sur des éléments assimilés**.

PREP'AVOCAT

WWW.PRECAPA-MONTPELLIER.FR

WWW.JURIS-PERFORM.FR

9 bis rue Saint Alexis / 6 bis bvd Pasteur 34000 Montpellier

TEL : 06 50 36 78 60

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, **le régime spécial peut s'appliquer sur agrément préalable**.

En matière de droits d'enregistrement, le régime spécial est en principe subordonné à la condition que l'apport porte sur une branche complète et autonome d'activité (CGI ann. II art. 301 E). Ce régime est toutefois applicable quelle que soit la consistance de l'apport aux opérations agréées dans les conditions exposées au (CGI art. 817 B). L'apport peut être rémunéré sous une autre forme que l'attribution de titres dans la limite de 10 % de la valeur nominale des droits attribués (CGI ann. II art. 301 F).

LA NOTION DE BRANCHE COMPLETE D'ACTIVITÉ

La directive européenne définit la branche complète d'activité comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire **un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens**.

D'après le Conseil d'État, l'existence d'une exploitation autonome doit être établie aussi bien chez la société apporteuse que chez la société bénéficiaire de l'apport. Mais il suffit, selon la jurisprudence, que le transfert porte sur les éléments essentiels de l'activité tels qu'ils existaient dans le patrimoine de la société apporteuse et dans des conditions permettant à la société bénéficiaire de l'apport de disposer durablement de tous ces éléments (CE 27-7-2005 n° 259052).

L'administration estime en revanche qu'en l'absence d'apport d'éléments de passif attachés à l'activité apportée ou d'éléments de « bas de bilan » l'application du régime de faveur nécessite l'octroi d'un agrément.

Pour ouvrir droit au régime spécial en matière d'impôt sur les sociétés, **l'apport doit comprendre les éléments d'actif et de passif liés directement ou indirectement à la branche**. Selon l'administration, l'apport implique également le transfert du personnel affecté à l'activité apportée. Mais le Conseil d'État estime que seul est exigé le transfert du personnel nécessaire à la poursuite de l'activité, eu égard à la nature de celle-ci et à la spécificité des emplois requis pour l'exercer (CE Avis 13-7-2012 n° 358931).

L'APPLICATION DU RÉGIME DE FAVEUR SUR AGREMENT

En l'absence d'apport d'une ou de plusieurs branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés, les apports partiels d'actif peuvent bénéficier du régime de faveur, en matière d'impôt sur les sociétés et de droits d'enregistrement, dans le cadre d'un agrément administratif. S'agissant des scissions, l'agrément ne concerne que l'impôt sur les sociétés. Il obéit aux règles générales en la matière (sur demande auprès de l'administration).

L'agrément, de droit, est délivré, lorsque, compte tenu des éléments faisant l'objet de l'apport :

- **l'opération est justifiée par un motif économique**, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome et l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties, formalisée par un engagement de conservation pendant trois ans des titres remis en contrepartie de l'apport ;
- **les dispositions de l'article 210-0 A du CGI sont respectées**, en particulier l'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale ;
- Les modalités de l'opération permettent d'**assurer l'imposition future des plus-values** mises en sursis d'imposition.