

Chers lecteurs

Vous trouverez ci-après la mise à jour de mon livre d'exercices (*Droit fiscal de l'entreprise*, 2^e éd., LGDJ, 2019) pour l'année 2021-2022. Outre l'actualité, y figurent deux nouveaux cas pratiques : n° 32 bis, Me et Mme Gnard, IR, prélèvement à la source et 36 bis, SA Vaillon, IS, charges financières. Ce travail fut également l'occasion de corriger des erreurs ou imprécisions.

On notera, à propos des cas n° 9, 21, 26 et 36, que la majoration pour non-adhésion à un organisme de gestion agréé n'est plus de 25 % mais de 20 % (revenus de 2020).

Les nouveautés figurent en **bleu**.

Dans la table des matières ci-dessous, la première colonne correspond aux cas du livre d'exercices, la seconde aux pages de la présente mise à jour.

Bien sincèrement

Ch. de la Mardière

Cas n°	page	nom	thème
5	3	Scrout	BIC, principes fiscaux, régime d'imposition des petites entreprises
8	4	SAS Dor	BIC/IS, réduction d'impôt en faveur mécénat
11	5	Sarl Dastre bis	BIC, amortissements différés
17	6	SA Pitoul	BIC, provision pour hausse des prix
20	7	SNC Nigou	BIC, plus et moins-values, régimes spéciaux
22	9	Retouche-Magenta	BIC, synthèse
23	10	SNC Rem	BIC, synthèse, régimes spéciaux
26	11	Melot	Traitements et salaires
32	12	Lisson	IR, calcul
32 bis	14	Gnard	IR, prélèvement à la source
34	16	Rebonnier	IR et CSG, synthèse
35	18	Taar	IR, synthèse
36 bis	20	SA Vaillon	IS, charges financières
39	22	SA Ryback	IS, déficits
40	23	SA Lipige	IS, imposition des associés et dirigeants
42	24	SA Tering	IS, synthèse
43	25	Sarl Olin	IS, synthèse
44	27	SA Pauralshef	IS, intégration fiscale
46	28	SAS Tacombe	IS, groupe non intégré, sous-capitalisation
52	30	Lamity	TVA, paiement, régime simplifié
67	31	SA Susbelli	Contribution économique territoriale
69	32	Davre et Nibal	Restructuration, fusion de sociétés

Christophe de la Martinière

**DROIT FISCAL
DE L'ENTREPRISE**

Livre d'exercices

Mise à jour pour l'année 2021-2022

Cas n° 5 : Monsieur Scroust

BIC, principes fiscaux, régimes d'imposition des petites entreprises

M. Scroust est retraité. De manière à augmenter ses revenus, il souhaite se lancer dans une activité de vente de sandwiches et salades. Selon ses calculs, pour la première année d'activité, son chiffre d'affaires devrait s'élever à 60 000 € et ses charges à 30 000 €.

Le taux de l'impôt sur le revenu applicable au cas présent est de 11 %.

M. Scroust a-t-il intérêt à choisir le régime de l'auto-entrepreneur, celui de la micro-entreprise ou encore le réel simplifié ?

Rappels du manuel :

Versements forfaitaires de l'auto-entrepreneur : 1 % et 1,7 %.

Abattements du micro-BIC : 71 % et 50 %.

CORRIGÉ

En tant que restaurateur, M. Scroust est un prestataire de services. Cependant, au regard des régimes d'imposition, la restauration est assimilée à la vente sachant l'importance des marchandises à acheter.

Si le contribuable choisit le régime de l'auto-entrepreneur, il devra payer : $60\,000 \times 1\% = 600$ €.

S'il choisit la micro-entreprise, son bénéfice sera de $60\,000 - 71\% = 17\,400$ € et l'IR de $17\,400 \times 11\% = 1\,914$ €.

S'il opte pour le régime réel, en adhérant à un centre de gestion agréé, son bénéfice sera de $60\,000 - 30\,000 = 30\,000$ €. IR : $30\,000 \times 11\% = 3\,300$ €.

Si le contribuable n'adhère pas à un centre de gestion agréé, son bénéfice sera majoré de 20 %, soit $30\,000 \times 1,20 = 36\,000$ €. IR : $36\,000 \times 11\% = 3\,960$ €.

Le régime de l'auto-entrepreneur est le plus intéressant.

Il convient également de tenir compte des charges sociales, qui sont plus élevées dans le régime réel que dans celui forfaitaire (auto et micro).

BIC/IS, réduction d'impôt en faveur du mécénat

La société Dor est une maison de haute couture. Pendant trois exercices successifs, elle a versé une subvention à une école d'art.

Année	Chiffre d'affaires HT	Subvention
N	35 millions d'euros	190 000 €
N+1	38 millions d'euros	180 000 €
N+2	40 millions d'euros	160 000 €

Quel est le montant des réductions d'impôt auxquelles la société peut prétendre au titre du mécénat pour chacun des trois exercices ?

Rappels du manuel :

Réduction d'impôt : 60 %.

Premier plafond : 5 pour mille du chiffre d'affaires HT.

Second plafond : 20 000 €.

CORRIGÉ

Les dons étant supérieurs à 20 000 €, le second plafond ne trouve pas à s'appliquer.

Rappelons que les sommes en causes, pour ne pas être engagées dans l'intérêt de l'entreprise, doivent être réintégréées fiscalement.

- Exercice N :

Le plafond s'élève à $35\,000\,000 \times (5 / 1\,000) = 175\,000$ €.

Ce plafond étant dépassé (190 000 € de subvention), la réduction d'impôt ne peut s'appliquer qu'à hauteur de celui-ci, elle est égale à $175\,000 \times 60\% = 105\,000$ €.

Le surplus reportable est de $190\,000 - 105\,000 = 85\,000$ €.

- Exercice N+1 :

Le plafond est égal à $38\,000\,000 \times (5 / 1\,000) = 190\,000$ €.

Ce plafond n'est pas dépassé (180 000 € de subvention), donc la société peut bénéficier de la réduction d'impôt sur la totalité de la subvention versée.

De plus, au titre de l'exercice N, la société n'a pu bénéficier de la réduction d'impôt à hauteur de 15 000 €. En additionnant ce surplus à la subvention de N+1 on obtient : $15\,000 + 180\,000 = 195\,000$ €.

Le plafond est dépassé de 5 000 €, reportable sur l'exercice suivant.

Au titre de N+1, la réduction d'impôt s'élève à $190\,000 \times 60\% = 114\,000$ €.

- Exercice N+2 :

Le plafond est de $40\,000\,000 \times (5 / 1\,000) = 200\,000$ €.

La subvention de l'exercice et le surplus de N+1 aboutissent à la somme de $160\,000 + 5\,000 = 165\,000$ €.

Le plafond n'étant pas dépassé, la société peut prétendre à une réduction d'impôt de $165\,000 \times 60\%$

= 99 000 €.

Il n'y a plus d'excédent reportable.

BIC, amortissements différés

La même société Dastre que dans le cas précédent, connaissant de subites difficultés financières, décide de différer l'annuité dégressive N+9, soit 12 526 €. L'exercice N+10 fait apparaître un bénéfice comptable de 10 000 €.

Quelle est la part des amortissements qui sont ainsi régulièrement et irrégulièrement différés ?

CORRIGÉ

Dès lors que la société a choisi le mode dégressif, elle a déduit, sur les premières années, des dotations supérieures aux annuités linéaires, lesquelles représentent l'obligation de l'amortissement minimal. Cependant, à l'issue de l'année N+9, le montant cumulé des dotations linéaires s'élève à 90 278 €, celui des dotations dégressives à 87 474 €. La société n'a donc pas respecté l'obligation de l'amortissement minimal à hauteur de $90\,278 - 87\,474 = 2\,804$ €, soit le montant des amortissements irrégulièrement différés. Ceux-ci sont perdus, en ce sens que la société ne pourra pas les déduire. En revanche, la dotation dégressive de N+9 est régulièrement différée pour $12\,526 - 2\,804 = 9\,722$ €. Cette somme pourra être imputée sur les exercices bénéficiaires suivants.

Année	Annuité linéaire	Cumul	Annuité dégressive	Cumul
N	278	278	3 750	3 750
N+1	10 000	10 278	21 656	25 406
N+2	10 000	20 278	16 784	42 190
N+3	10 000	30 278	13 007	55 197
N+4	10 000	40 278	10 081	65 278
N+5	10 000	50 278	7 812	73 090
N+6	10 000	60 278	6 055	79 145
N+7	10 000	70 278	4 692	83 837
N+8	10 000	80 278	3 637	87 474
N+9	10 000	90 278	0	87 474

Le bénéfice comptable de N+10 (10 000 €) est suffisant pour absorber la dotation régulièrement différée (9 722 €). Cette somme doit donc être déduite en N+10.

Cas n° 17 : SA Pitoul

BIC, provision pour hausse des prix

La société Pitoul, établie à Toulouse, exerce une activité industrielle. Pour la fabrication de l'un de ses produits, elle achète une matière première, le produit B. Les données relatives à ce produit sont les suivantes :

Année	Quantité en stock à la clôture de l'exercice	Prix à la tonne
N	5 200 tonnes	120 €
N+1	4 800 tonnes	122 €
N+2	3 600 tonnes	137 €
N+3	3 900 tonnes	136 €
N+4	4 100 tonnes	162 €

La société vous demande si, au titre des années N+1 à N+4, elle est en droit de constituer une provision pour hausse des prix, et si oui pour quel montant ?

CORRIGÉ

- Année N+1

Le prix a certes augmenté depuis N, mais pas de plus de 10 %. En effet, $120 \times 1,10 = 132$ €, alors que le prix de N+1 est de 122 €. Donc aucune provision ne peut être constituée.

- Année N+2

Il convient de retenir le prix de N, dès lors qu'il est moins élevé que celui de N+1. L'augmentation entre N et N+2 est supérieure à 10 % : $120 \times 1,10 = 132$ €, alors que le prix de N+2 est 137 €. Donc la société peut passer une provision de $(137 - 132) \times 3\,600$ tonnes = 18 000 €, qui devra être reprise six ans plus tard, en N+8. Le délai de deux ans (entre N et N+2) est avantageux, car s'il avait fallu retenir le prix de N+1, la provision n'aurait été que de $[137 - (122 \times 1,10)] \times 3\,600$ tonnes = 10 080 €.

- Année N+3

Le prix a baissé lors de cette année, donc aucune provision ne peut être constituée. Pour autant, celle de N+2 n'est pas remise en cause, car cette baisse n'est peut-être que temporaire.

- Année N+4

Le prix a fortement augmenté par rapport à celui le plus faible des deux années précédentes, à savoir N+3. En effet, $136 \times 1,10 = 149,6$ €, contre un prix de 162 € en N+4. Donc la société peut passer une provision de $(162 - 149,6) \times 4\,100$ tonnes = 50 840 €, qui devra être reprise six ans plus tard, en N+10.

Dès lors qu'en N+4, on se réfère au prix de l'année précédente (N+3), et non pas de l'avant-dernière année (N+2), il n'est pas besoin de diminuer la provision de N+4 de celle de N+2. En effet, celle de N+4 prend en compte la hausse du prix depuis N+3, tandis que la provision de N+2 retient la hausse depuis N.

BIC, plus et moins-values, régimes spéciaux

La société Nigou est une grande entreprise qui produit des aliments et articles pour les animaux domestiques. En tant que société en nom collectif à objet commercial, elle relève des BIC et donc de l'IR. Elle ne peut bénéficier d'aucune exonération au titre des plus-values.

Quel est le montant des plus-values réalisées par la société à raison des opérations suivantes, qui ont toutes eu lieu pendant l'exercice N ?

5. À partir de l'année N-3, La société entreprend des travaux de recherche sur un projet de litière pour chat à nettoyage automatique. Une partie de ces recherches est sous-traitée à une entreprise liée. L'option pour le régime de faveur est levée en N-2. Le dépôt du brevet intervient lors de l'année N-1, le droit est concédé pendant ce même exercice. Une entreprise ayant fait une offre très intéressante à la société, celle-ci décide de lui céder le brevet à la fin de l'exercice N, dégageant une plus-value de 1 000. Les dépenses engagées et les redevances perçues au titre de cette invention sont les suivantes :

Année	N-3	N-2	N-1	N
Dépenses non suspectes	90	100	50	10
Dépenses suspectes	50	60	30	0
Dépenses totales	140	160	80	10
Redevances perçues	0	0	90	190

Calculer la part des redevances comme de la plus-value imposable au taux réduit.

CORRIGÉ

5. Brevet

- Résultat net

Il convient tout d'abord de calculer le résultat net de l'exploitation du brevet. Ce résultat ne peut exister qu'à compter du premier exercice où le droit commence à produire des redevances, soit l'année N-1. Il est égal aux gains ainsi perçus (90) moins les dépenses totales de l'exercice (80) et celles de N-2 (160), soit un résultat négatif de 150, reportable sur celui de l'année suivante. Les charges de N-3 ne peuvent être retenues car, lors de cet exercice, l'option n'a pas encore été levée. Les redevances de l'année N-1 ne sauraient être imposables au taux réduit de 10 % puisque l'exploitation du brevet n'est pas encore rentable. Elles sont donc taxées au taux normal.

En N+1, le résultat net est égal aux redevances de l'exercice (190) moins les dépenses totales de cette même année (10) et le résultat net de N-1 (-150), soit un bénéfice de 30.

Année	N-3	N-2	N-1	N
Dépenses totales	140	160	80	10
Redevances perçues	0	0	90	190
Résultat net	-	-	$90 - 80 - 160 = -150$	$190 - 10 - 150 = 30$

Le résultat net étant devenu positif, on peut passer au calcul du ratio *nexus*.

- Ratio *nexus*

Ce rapport ne doit être déterminé qu'à compter de l'année N, la première à partir de laquelle l'exploitation du brevet devient rentable. On retient les dépenses cumulées depuis le début des travaux (N-3) et non de l'exercice de levée de l'option (N-2). Cela permet, au titre de l'année N, de prendre en compte les dépenses suspectes des exercices précédents. Les charges non suspectes sont majorées de 30 % pour encourager la recherche « vertueuse ».

	Année	N-3	N-2	N-1	N
A	Dépenses non suspectes	90	100	50	10
B	Dépenses non suspectes cumulées	90	90 + 100 = 190	190 + 50 = 240	240 + 10 = 250
C	Dépenses non suspectes cumulées après majoration de 30 %	90 + 30 % = 117	190 + 30 % = 247	240 + 30 % = 312	250 + 30 % = 325
D	Dépenses suspectes	50	60	30	0
E	Dépenses suspectes cumulées	50	50 + 60 = 110	110 + 30 = 140	140
F	Dépenses totales cumulées (B + E)	90 + 50 = 140	190 + 110 = 300	240 + 140 = 380	250 + 140 = 390
G	Ratio <i>nexus</i> (C/F)	-	-	-	325 / 390 = 84 %

Les redevances de l'exercice N (190) sont imposables au taux réduit à hauteur de $190 \times 84 \% = 159,6$. Cette somme doit faire l'objet d'une déduction fiscale pour être taxée à 10 %. Les redevances soumises au taux normal s'élèvent à $190 - 159,6 = 30,4$.

La plus-value taxable au taux réduit est de $1\ 000 \times 84 \% = 840$, somme à déduire fiscalement. La part imposable au taux normal s'élève à $1\ 000 - 840 = 160$.

Cas n° 22 : Monsieur Retouche-Magenta

BIC, synthèse

M. Retouche-Magenta dirige une entreprise individuelle qui procède à la vente, la maintenance et la réparation de matériels informatiques. L'entreprise n'a pas adhéré à un centre de gestion agréé. Elle a réalisé, à l'issue de l'exercice N, un chiffre d'affaires HT de 1,2 million d'euros.

Quelles sont les corrections fiscales à opérer sur le tableau n° 2058 A au titre de l'exercice N ? Déterminer le résultat fiscal de cet exercice sachant que le bénéfice comptable au 31 décembre N s'élève à 122 200 €.

Rappels du manuel :

Réduction d'impôt au titre du mécénat : 60 % dans la limite de 5 pour 1 000 du chiffre d'affaires HT **ou 20 000 €**.

Cadeau devant être mentionné dans la liasse fiscale : 69 € TTC.

1. Deux pneus d'une voiture de tourisme exclusivement utilisée pour les besoins de l'entreprise ont été changés. Coût total : 190 €.
2. L'entreprise a fait un don de 10 000 € à la caisse des écoles de la ville, pour le financement d'une classe de neige. Le montant a été comptabilisé en frais généraux.

CORRIGÉ

2. Classe de neige

Un tel don ne peut pas être déduit, dès lors qu'il n'est pas engagé dans l'intérêt de l'entreprise. Il faut donc réintégrer fiscalement 10 000 €. En revanche, l'entreprise peut bénéficier de la réduction d'impôt au titre du mécénat. Le **premier** plafond est de 5 pour 1 000 du chiffre d'affaires HT, soit au cas présent $1\,200\,000 \times 5 / 1\,000 = 6\,000$ €, **et une réduction d'impôt limitée à $6\,000 \times 60\% = 3\,600$ €**. Le **second plafond (20 000 €)**, en revanche, n'est pas dépassé. L'entreprise a donc intérêt à le retenir, pour bénéficier d'une réduction d'impôt de $10\,000 \times 60\% = 6\,000$ €, somme qui viendra diminuer l'IR de M. Retouche-Magenta.

11. Récapitulation

Bénéfice comptable : 122 200 €.

Réintégrations fiscales : 10 000 (classe de neige), 1 000 (amortissement du terrain), 8 000 (provision sur stocks), 3 000 (prime), total : 22 000 €.

Déductions fiscales : 422 (dégrèvement d'IR), 500 (reprise de la provision pour amende), total : 922 €.

Résultat fiscal : $122\,200 + 22\,000 - 922 = 143\,278$ €.

L'entreprise n'est pas membre d'un centre de gestion agréé, lequel aurait permis de limiter le risque de fraude. Son résultat imposable est donc majoré de 20 % : $143\,278 \times 1,20 = 171\,934$ €.

BIC, synthèse, régimes spéciaux

5. La société a déposé un brevet qu'elle a concédé moyennant une redevance de 38 000 € sur l'année N. Elle remplit les conditions pour bénéficier du régime de faveur applicable à cette opération et ce pour la totalité de la redevance.

CORRIGÉ

5. Brevet

Pour encourager la recherche, la redevance n'est pas considérée comme un produit ordinaire. Elle relève en effet du taux réduit de 10 % : $38\,000 \times 10\% = 3\,800$ €. Il convient de déduire fiscalement cette somme, de manière à ce qu'elle soit soumise aux taux réduits. À défaut, elle resterait parmi les produits ordinaires, imposables au taux normal. Dès lors que la totalité de la redevance est taxable à 10 %, on suppose qu'il n'existe que des dépenses de recherche non suspectes ; ou, si des charges suspectes ont été engagées, que celles-ci sont faibles.

7. Provision pour hausse des prix

Une provision peut être déduite à raison de l'exercice N-1, car le prix a augmenté de plus de 10 % par rapport à N-2 ($120 \times 1,10 = 132$ €). La provision s'élève à $(134 - 132) \times 450$ tonnes = 900 €. Elle devra être reprise en N+5.

Le prix de l'année N a également augmenté par rapport à celui de N-1, mais pas de plus de 10 % : $134 \times 1,10 = 147,4$ €, contre un prix de 137 € en N. En revanche, l'augmentation est supérieure à un dixième entre N et N-2 : $120 \times 1,10 = 132$. La provision est de $(137 - 132) \times 480$ tonnes = 2 400 €. Ce montant doit être diminué de la provision de N-1, de manière à ne pas prendre en compte deux fois la même hausse des prix. La provision finale de N s'élève à $2\,400 - 900 = 1\,500$ €. Elle devra être reprise en N+6.

Traitements et salaires

Rappels du manuel :

Plafond de l'abattement de 10 % : 12 652 €.

Participation aux frais de repas : 4,90 €.

CORRIGÉ

B. Frais

Le contribuable a le choix entre trois méthodes pour déduire ses frais professionnels, soit l'abattement de 10 %, soit l'option pour les frais réels, enfin le remboursement des dépenses par l'employeur. Cette dernière possibilité se rencontre au cas présent, car la société a versé une allocation forfaitaire de frais à M. Melot.

- *Abattement*

Le contribuable peut tout d'abord bénéficier de l'abattement de 10 % : $170\,059 \times 10\% = 17\,006$ €. Pour éviter que la mesure ne soit trop avantageuse pour les hauts salaires, elle est plafonnée à 12 652 €. Cette limite étant ici dépassée, les revenus nets de frais de M. Melot sont de $170\,059 - 12\,652 = 157\,407$ €.

En principe, l'abattement ne peut pas être cumulé avec une allocation forfaitaire de frais, au risque de faire double emploi. Il en va autrement lorsque les dépenses du contribuable sont particulièrement élevées, à raison de nombreux déplacements. Car l'abattement ne représente que les frais professionnels courants. Cette situation correspond à celle de M. Melot, qui peut donc bénéficier de l'abattement sans que l'allocation ne soit imposable.

- *Frais réels*

Le commercial peut également opter pour le régime des frais réels, ayant conservé tous les justificatifs. Il habite à moins de 40 km de la société et tous ses déplacements sont professionnels : 13 521 €. Les frais d'hôtels sont également déductibles : 5 233 €.

S'agissant de la restauration, il convient de tenir compte de la participation aux frais, les dépenses de bouche n'étant pas vraiment professionnelles : $230 \text{ repas} \times 4,90 \text{ €} = 1\,127$ €. Frais déductibles : $4\,140 - 1\,127 = 3\,013$ €.

En revanche, les dépenses d'habillement, pour ne pas être strictement professionnelles, ne peuvent pas être retenues. En effet, la fonction de commercial ne nécessite pas le port de vêtements spécifiques.

Dépenses déductibles : $13\,521 + 5\,233 + 3\,013 = 21\,767$ €. Le contribuable doit joindre à sa déclaration 2042 un état détaillé des frais et, en cas de contrôle, fournir les justificatifs.

Les frais réels ne peuvent pas être cumulés avec l'allocation forfaitaire, car certaines dépenses seraient alors prises en compte deux fois. Les salaires imposables s'élèvent donc à $170\,059 + 10\,000 = 180\,059$ €. Salaires nets de frais : $180\,059 - 21\,767 = 158\,292$ €.

Conclusion : la formule de l'abattement est la plus intéressante ($158\,292 - 157\,407 = 885$ €), elle a également le mérite de dispenser M. Melot de collecter et conserver les justificatifs.

Cas n° 32 : M. et Mme Lisson

IR, calcul

M. Lisson est le directeur juridique d'une société établie à Aix-en-Provence. Le récapitulatif des salaires qui lui furent versés pendant l'année N indique une somme totale de 85 000 €. Son épouse est médecin ; membre d'une association de gestion agréée, elle a réalisé, à l'issue de l'année N, un bénéfice de 120 000 €.

Les époux Lisson ont quatre enfants. Jules, 26 ans, est étudiant en médecine. Apolline, 24 ans est étudiante en droit. Félix, 23 ans, diplômé d'une école de commerce, a créé une entreprise florissante ; il a déposé, au titre de l'année N, une déclaration d'ensemble des revenus. Constance, 16 ans, est lycéenne. Depuis plusieurs années, les époux emploient une femme de ménage. Les salaires et cotisations sociales payées à ce titre pendant l'année N s'élèvent à 20 000 €.

Par ailleurs, madame a opéré un don de 200 € en faveur d'une association d'aide aux personnes en difficulté, ce qui ouvre droit à une réduction d'impôt égale à 66 % de la somme versée.

Calculer l'impôt sur le revenu dû par le foyer au titre de l'année N¹.

RNG/NP	Taux	Formule de liquidation
n'excédant pas 10 084 €	–	pas d'IR à payer
de 10 084 € à 25 710 €	11 %	$(RNG \times 0,1) - (1\ 109,24 \times NP)$
de 25 710 € à 73 516 €	30 %	$(RNG \times 0,30) - (5\ 994,14 \times NP)$
de 73 516 € à 158 122 €	41 %	$(RNG \times 0,41) - (14\ 080,90 \times NP)$
supérieur à 158 122 €	45 %	$(RNG \times 0,45) - (20\ 405,78 \times NP)$

Rappels du manuel :

Crédit d'impôt pour emploi à domicile (50 %), plafond : 12 000 € plus 1 500 € par enfant à charge, limité à 15 000 €.

Plafonnement des effets du quotient familial : 1 570 € par demi-part.

Plafond de l'abattement de 10 % : 12 652 €.

CORRIGÉ

• Revenu net global

Monsieur : les salaires doivent être diminués de l'abattement de 10 % pour frais professionnels : $85\ 000 - 10\ % = 76\ 500\ €$. $85\ 000 \times 10\ % = 8\ 500\ €$, le plafond n'est pas atteint.

Madame a réalisé un BNC de 120 000 €, qui n'est pas soumis à la majoration de 20 %, l'intéressée ayant adhéré à une association de gestion agréée.

$76\ 500 + 120\ 000 = 196\ 500\ €$.

¹. Les époux peuvent bénéficier de réductions d'impôt les aidant à payer les frais de scolarité des enfants. On ne tiendra pas compte, ici, de ces allègements.

- *Nombre de parts*

Chacun des parents compte pour une part entière.

Jules est étudiant mais a plus de 25 ans, il ne peut donc pas être rattaché au foyer parental.

Apolline a moins de 25 ans, étudiante, elle peut être rattachée au foyer.

Félix, majeur, en déposant une 2042, s'est détaché du foyer de ses parents.

Constance, étant mineure, est nécessairement rattachée au foyer.

Le foyer compte donc deux enfants à charge, Apolline et Constance.

Nombre de parts : $1 + 1 + \frac{1}{2} + \frac{1}{2} = 3$.

- *Application du barème*

Le rapport du revenu net global sur le nombre de parts est égal à $196\,500 / 3 = 65\,500$ €. Ce qui correspond à la tranche imposable à 30 %.

Premier montant d'IR : $(196\,500 \times 0,3) - (5\,994,14 \times 3) = 40\,968$ €.

Cette somme ne tient pas compte du plafonnement des effets du quotient familial.

Si les époux Lisson n'avaient pas d'enfant à charge, le rapport du revenu net global sur le nombre de parts serait égal à $196\,500 / 2 = 98\,250$ €. Ce qui correspond à la tranche imposable à 41 %. L'IR serait de $(196\,500 \times 0,41) - (14\,080,90 \times 2) = 52\,403$ €.

La différence entre l'impôt à deux parts et celui à trois parts est de $52\,403 - 40\,968 = 11\,435$ €.

L'avantage en impôt maximal autorisé est de $1\,570 \times 2$ demi-parts = $3\,140$ €. Soit un montant bien inférieur à $11\,435$ €.

L'IR brut est donc de $52\,403 - 3\,140 = 49\,263$ €.

- *Réduction et crédit d'impôt*

Le plafond du crédit d'impôt pour emploi à domicile est de $12\,000 + (1\,500 \times 2) = 15\,000$ €. En effet, l'année N n'est pas celle de l'embauche de la femme de ménage et le foyer compte deux enfants à charge.

La somme de $20\,000$ €, correspondant aux dépenses payées, est supérieure à ce plafond.

Donc le crédit d'impôt s'élève à $15\,000 \times 50\% = 7\,500$ €.

Le don aux œuvres ouvre droit à une réduction d'impôt de $200 \times 66\% = 132$ €.

Au contraire du don, qui est désintéressé, le crédit d'impôt pour emploi à domicile, lequel offre une contrepartie directe, est soumis au plafonnement global. Mais celui-ci, de $10\,000$ €, n'est pas atteint.

IR à payer : $49\,263 - 7\,500 - 132 = 41\,631$ €.

IR, prélèvement à la source

Les époux Gnard habitent Paris, ils ont deux enfants à charge. Monsieur est notaire associé, madame dirige le service juridique d'une société de cosmétiques. Leurs revenus, et les impôts correspondants, sont les suivants :

Année	N	N+1	N+2
BNC monsieur	158 300 €	159 200 €	160 400 €
TS madame	58 600 €	59 100 €	59 800 €
Revenus fonciers	30 200 €	30 500 €	28 600 €
IR brut	70 071 €	70 768 €	70 768 €
IR net	67 339 €	68 645 €	68 316 €

Les époux n'ont pas opté pour le taux neutre, ni pour des taux individualisés.

Au titre de l'année N, madame a donné la somme de 500 € à une association. Ce don permet de bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 66 % de son montant.

Les loyers annuels perçus par le foyer représentent un total d'environ 50 000 €.

On ne tiendra pas compte de la CSG, le but de cet exercice étant de bien comprendre le fonctionnement du PAS.

Quels sont les prélèvements à la source opérés sur les revenus du foyer lors de l'année N+2 ?

Quel est le solde de l'IR N+2 à payer à partir de septembre N+3 ou, à l'inverse, le trop versé ?

Au titre de quelle année, et pour quelle somme, le Trésor doit-il payer la créance correspondant à la réduction d'impôt ?

CORRIGÉ

- Analyse des revenus

Les BNC de monsieur sont bien trop élevés pour lui permettre de bénéficier du régime micro, ou de celui de l'auto-entrepreneur.

Les loyers annuels perçus étant supérieurs à 15 000 €, le foyer ne peut pas profiter du régime du micro-foncier.

Les BNC et les revenus fonciers font l'objet d'acomptes directement opérés sur le compte bancaire du foyer.

Les salaires de madame donnent lieu à une retenue à la source faite par son employeur.

- Calcul des prélèvements sur l'année N+2

De janvier à août, les prélèvements de N+2 sont calculés sur la base des revenus de N. Au titre de cette année N, on retient les gains suivants : $158\,300 + 58\,600 + 30\,200 = 247\,100$ €. Pour le calcul des retenues à la source, on ne tient pas compte de l'abattement de 10 % sur le salaire de madame ; ce qui permet d'anticiper une hausse éventuelle de ces rémunérations.

Le rapport IR brut / revenus totaux de N est égal à $70\,071 / 247\,100 = 28,35\%$; arrondi à 28,4 %.

Les revenus mensuels du foyer sont de $247\,100 / 12 \text{ mois} = 20\,592 \text{ €}$.

Les prélèvements à la source opérés de janvier à août N+2 s'élèvent à un total de $20\,592 \times 8 \text{ mois} \times 28,4\% = 46\,785 \text{ €}$.

De septembre à décembre N+2, les prélèvements sont calculés à partir des revenus de N+1.

Au titre de cette année N+1, on retient les gains suivants : $159\,200 + 59\,100 + 30\,500 = 248\,800 \text{ €}$.

Le rapport IR brut / revenus totaux de N+1 est égal à $70\,768 / 248\,800 = 28,44\%$; arrondi à 28,4 %.

Les revenus mensuels du foyer sont de $248\,800 / 12 \text{ mois} = 20\,733 \text{ €}$.

Les prélèvements à la source effectués de septembre à décembre N+2 sont égaux à $20\,733 \times 4 \text{ mois} \times 28,4\% = 23\,553 \text{ €}$.

Soit un total de prélèvements sur l'année N+ 2 de $46\,785 + 23\,553 = 70\,338 \text{ €}$.

L'IR net N+2 s'élève à 68 316 €. En septembre N+3, le foyer se verra donc rembourser : $70\,338 - 68\,316 = 2\,022 \text{ €}$.

- Réduction d'impôt

La réduction d'impôt de N s'élève à $500 \times 66\% = 330 \text{ €}$. Elle correspond à une créance que le Trésor va payer en janvier N+2 à hauteur de $330 \times 60\% = 198 \text{ €}$. Ce paiement compense le fait que les réductions et crédits d'impôt ne sont pas retenus pour le calcul du taux moyen d'imposition.

Cas n° 34 : Professeur Rebonnier

IR et CSG, synthèse

Monsieur Rebonnier est professeur de droit. Marié, il a deux enfants à charge. Son épouse est cadre dans l'édition juridique. Il verse une pension alimentaire de 700 € par mois pour l'entretien d'un enfant issu d'un premier mariage, dont il n'a pas la garde. Le couple a perçu, durant l'année N, les revenus suivants.

1. Traitements et salaires

Monsieur : 48 000 € net, soit un salaire brut (charges sociales comprises) de 69 120 €.

Madame : 75 000 € (brut : 108 000 €), plus une allocation forfaitaire pour frais de 10 000 € (brut : 14 400 €).

Madame peut justifier de frais réels à hauteur de 5 000 € car elle habite assez loin de son bureau, mais il s'agit des seuls frais de déplacement que nécessite son emploi. Elle n'a pas le statut de dirigeant.

Rappels du manuel :

Plafond de l'abattement de 10 % : 12 652 €.

Abattement pour frais professionnels au titre de la CSG : 1,75 %.

CORRIGÉ

1. Traitements et salaires

Les traitements de monsieur doivent être réduits de l'abattement de 10 % pour frais professionnels : $48\,000 - 10\% = 43\,200$ €. Le plafond de cet abattement n'est pas atteint : $48\,000 \times 10\% = 4\,800$ €.

La CSG proprement dite sur les revenus du travail s'élève à 9,2 %, s'ajoute la CRDS à 0,5 %, soit un total de 9,7 %. L'abattement n'est que de 1,75 %, de façon à favoriser la rentabilité de l'impôt. Comme les cotisations sociales, les impôts sociaux portent sur une base élargie au traitement brut : $(69\,120 - 1,75\%) \times 9,7\% = 6\,587$ €.

Aux salaires de madame, il faut ajouter l'allocation forfaitaire pour frais car elle n'expose pas de dépenses exceptionnelles (voyages, hôtels, restaurants). Ses rémunérations totales s'élèvent à $75\,000 + 10\,000 = 85\,000$ €. Le plafond de l'abattement de 10 % n'est pas dépassé : $85\,000 \times 10\% = 8\,500$ €. Les salaires imposables sont de $85\,000 - 8\,500 = 76\,500$ €.

Si madame opte pour les frais réels, l'allocation forfaitaire est là encore imposable, car un contribuable ne peut pas déduire des frais qui lui sont payés par son employeur. La base est de $75\,000 + 10\,000 - 5\,000 = 80\,000$ €. La formule de l'abattement est de loin la plus intéressante.

Une allocation forfaitaire est toujours imposable si elle est versée à un dirigeant, de manière à éviter des abus. La circonstance, ici, que madame ne soit pas dirigeante n'a pas d'incidence car, quelle que soit l'option choisie, l'allocation doit être soumise à l'impôt.

CSG : base brute = $108\,000 + 14\,400 = 122\,400$ € ; base nette de frais professionnels = $122\,400 - 1,75\% = 120\,258$ € ; montant de l'impôt : $120\,258 \times 9,7\% = 11\,665$ €.

Les impôts sociaux sur les traitements et salaires sont précomptés par l'employeur, qui les verse à la Sécurité sociale. Les époux n'ont donc pas, personnellement, à les régler.

2. Revenus fonciers

Les loyers sont inférieurs à la limite du micro-foncier, 15 000 €. La base forfaitaire est de $9\,600 - 30\% = 6\,720$ €. Si le contribuable opte pour le régime réel, la base serait de $9\,600 - 2\,520 = 7\,080$ €. Le professeur Rebonnier n'a donc pas intérêt à lever cette option.

Les impôts sociaux sur les revenus du capital s'élèvent à un total de 17,2 %. Soit, au cas présent, $6\,720 \times 17,2\% = 1\,156 \text{ €}$. L'IR et la CSG sur les revenus fonciers font l'objet d'acomptes prélevés par le Trésor sur le compte bancaire du contribuable.

TS monsieur	43 200 €
TS madame	76 500 €
Revenus fonciers	6 720 €
RCM	6 400 €
Plus-value mobilière	3 000 €
Pension alimentaire	- 8 400 €
<i>Total</i>	<i>127 420 €</i>

IR, synthèse

Les époux Taar habitent la jolie ville d'Albi.

Monsieur est chirurgien à l'hôpital Velpeau. S'il décide seul des actes médicaux qu'il doit prodiguer à ses patients, il lui faut néanmoins respecter les règles de fonctionnement de l'hôpital. Lors de l'année N, il a perçu une rémunération de 95 900 €.

Madame s'est lancée, en janvier de l'année N, dans une activité de vente d'objets divers à des boutiques de décoration. Elle travaille seule, avec un ordinateur portable et sa voiture personnelle. À l'issue de l'année N, son chiffre d'affaires s'est élevé à 23 000 € et ses charges à 9 000 €. Elle ne remplit pas les conditions pour bénéficier du régime de l'auto-entrepreneur.

Monsieur a perçu des intérêts d'obligations pour 17 020 €.

Le couple a trois enfants² :

Thorgal, 24 ans, étudiant en école de commerce, a passé toute l'année N en stage non rémunéré à Singapour.

Aaricia, 22 ans, étudiante en biologie.

Jolan, 16 ans, lycéen.

Les enfants majeurs ont demandé leur rattachement au foyer parental.

Depuis deux ans, le foyer emploie une femme de ménage, dont les salaires et cotisations sociales ont coûté 18 000 € sur chacune des années N-1 et N.

Le taux moyen d'imposition du foyer au titre de l'année N-2 est de 10,2 %, celui pour N-1 de 10,4 %.

Les époux n'ont pas opté pour le taux neutre, ni des taux individualisés.

À quelles catégories de revenus doivent être rattachées les activités professionnelles de M. et M^{me} Taar ?

Quel est le montant du revenu net global du foyer ?

Quel est le nombre de parts du foyer et le montant du crédit d'impôt ?

Remplir les pages 3 et 4 de la déclaration 2042 (non préremplie) et la déclaration 2042 C Pro consacrée aux revenus des professionnels indépendants (madame correspond au déclarant 2).

L'IR brut correspondant à l'année N étant de 12 810 €, quel est le taux moyen d'imposition résultant de cette année ?

Quel est le montant des prélèvements à la source dont le foyer fera l'objet pendant l'année N ?

Sachant que l'application du barème, qui intègre le plafonnement du quotient familial, aboutit à un impôt de 15 200 €, calculer l'IR à payer au titre des revenus de l'année N. En comparant cet impôt aux prélèvements opérés, quel est le solde qui en résulte, ou à l'inverse le trop versé ?

Au titre de quelle année, et pour quelle somme, le Trésor doit-il payer la créance correspondant au crédit d'impôt de N ?

Rappels du manuel :

Plafond de l'abattement de 10 % : 12 652 €.

Abattements et plafonds du micro-BIC : ventes = 71 % et 176 200 €, services = 50 % et 72 600 €.

Abattement et plafond du micro-BNC : 34 % et 72 600 €.

Plafond du crédit d'impôt pour emploi à domicile (50 %) : 12 000 €, plus 1 500 € par enfant à charge, limité à 15 000 €.

². Les époux bénéficient de réductions d'impôt les aidant à payer les frais de scolarité des enfants. On ne tiendra pas compte, ici, de ces allègements.

CORRIGÉ

Si le docteur Taar profite d'une totale indépendance pour son activité proprement médicale, il appartient à un système hospitalier dont il doit suivre les règles d'organisation. Il constitue, à ce titre, un fonctionnaire, relevant des traitements et salaires. À l'inverse, un médecin libéral, qui n'est soumis à aucune autorité hiérarchique, est imposable en BNC. Les traitements nets sont de $95\,900 - 10\% = 86\,310$ €. Le plafond de l'abattement de 10 % n'est pas dépassé : $95\,900 \times 10\% = 9\,590$ €. Il faut déclarer, sur la 2042, les traitements perçus, l'abattement étant appliqué par l'administration.

Même si les moyens utilisés par M^{me} Taar sont modestes, elle procède à des ventes, donc relève des BIC. Ne dépassant pas les limites du régime micro, elle peut profiter de celui-ci : $23\,000 - 71\% = 6\,670$ €. L'option pour un régime réel aurait abouti à un bénéfice de $23\,000 - 9\,000 = 14\,000$ €, qui n'est donc pas avantageux. Il convient, sur la 2042 C Pro, de déclarer le chiffre d'affaires, l'administration se chargeant d'appliquer l'abattement.

Les intérêts d'obligations sont imposables au PFU de 30 % : $17\,020 \times 30\% = 5\,106$ €. Ils doivent néanmoins être déclarés sur la 2042, mais le prélèvement à la source opéré au titre de l'IR (30 – 17,2 de CSG = 12,8 %) viendra en moins de l'impôt. Celui-ci sera donc diminué de $17\,020 \times 12,8\% = 2\,179$ €. À l'inverse, le prélèvement opéré par l'établissement payeur au titre de la CSG est libérateur.

Revenu net global : $86\,310 + 6\,670 + 17\,020 = 110\,000$ €.

Une famille avec trois enfants à charge totalise quatre parts : une entière pour chacun des parents et Johan, une demi-part chacun s'agissant d'Aaricia et Thorgal. Dès lors que ceux-ci sont étudiants et ont moins de 26 ans, ils peuvent être rattachés au foyer parental. Le fait que Thorgal n'ait pas résidé en France durant l'année N n'a pas d'incidence, car il est demeuré à la charge de ses parents.

Avec trois enfants à charge, le plafond du crédit d'impôt pour emploi à domicile est de $12\,000 + (1\,500 \times 3) = 16\,500$ €, ne pouvant dépasser 15 000 €. Les dépenses s'élèvent à 18 000 €. Le crédit d'impôt plafonné est donc de $15\,000 \times 50\% = 7\,500$ €. Le plafonnement global de 10 000 € n'est pas atteint. [Sur la déclaration 2042, il faut déclarer les dépenses, l'administration se chargeant d'appliquer le plafond.](#)

Pour la détermination du taux moyen [d'imposition résultant des revenus de l'année N](#), il convient de retenir :

- les traitements de monsieur avant application de l'abattement de 10 % : 95 900 € ;
- le BIC de madame après l'abattement de 71 % : 6 670 € ;
- les intérêts d'obligations ne peuvent pas être retenus, dès lors qu'ils sont exclus du PAS.

Total : $95\,900 + 6\,670 = 102\,570$ €.

Le rapport entre l'IR brut et les revenus inclus dans le PAS est de $12\,810 / 102\,570 = 12,48\%$; arrondi à 12,5 %. Il s'agit du taux moyen d'imposition qui sera appliqué à raison de la retenue à la source de monsieur et des acomptes de madame de septembre N+1 à août N+2.

Sur l'année N, le revenu mensuel [régulier](#) du foyer est de $102\,570 / 12$ mois = 8 547,50 €. Les prélèvements se sont élevés à 10,2 % de janvier à août, soit $8\,547,5 \times 10,2\% \times 8$ mois = 6 974,76 € ; et à 10,4 % de septembre à décembre, soit $8\,547,5 \times 10,4\% \times 4$ mois = 3 555,76 €. Total des prélèvements : $6\,974,76 + 3\,555,76 = 10\,530,52$ €.

L'IR résultant du barème est de 15 200 €, somme dont il faut retirer le prélèvement à la source sur les intérêts d'obligations et le crédit d'impôt : $15\,200 - 2\,179 - 7\,500 = 5\,521$ €.

L'IR net s'élevant [donc](#) à 5 521 €, le Trésor va restituer au foyer, en septembre N+1 : $10\,530,52 - 5\,521 = 5\,009,52$ €. On voit qu'en faisant abstraction du crédit d'impôt, les prélèvements permettent à l'État [d'encaisser des sommes supérieures à celles qui résulteraient de l'IR net.](#)

[Pour compenser cette situation, le crédit d'impôt de 7 500 € dont a bénéficié le foyer au titre de N, fera l'objet, au profit du contribuable, d'un paiement de la part du Trésor. En effet, en janvier N+2, le foyer recevra \$7\,500 \times 60\% = 4\,500\$ €.](#)

Cas n° 36 bis : SA Vaillon

IS, charges financières

La société Vaillon a pour activité la vente en gros de melons, oranges et citrons. À partir de l'année N+1, un nouveau dirigeant a permis de la rendre plus rentable mais son endettement a augmenté. Au vu des charges financières ci-dessous, calculer la part des intérêts déductibles de chaque exercice.

Année	Intérêts nets	Ebitda fiscal
N	2 400 000 €	9 000 000 €
N+1	3 400 000 €	11 000 000 €
N+2	3 600 000 €	13 000 000 €
N+3	3 600 000 €	13 000 000 €
N+4	3 400 000 €	14 000 000 €

CORRIGÉ

Année	Plafond de l'Ebitda	Intérêts déduits	Intérêts non déductibles	Intérêts non utilisés	Intérêts non déductibles reportables	Intérêts non utilisés reportables
N	2 700 000 €	2 400 000 €	0	600 000 €	0	600 000 €
N+1	3 300 000 €	3 300 000 €	100 000 €	0	100 000 €	600 000 €
N+2	3 900 000 €	3 900 000 €	0	0	0	400 000 €
N+3	3 900 000 €	3 900 000 €	0	0	0	100 000 €
N+4	4 200 000 €	3 500 000 €	0	0	0	700 000 €

- Exercice N

Le plafond de l'Ebitda fiscal est de $9\,000\,000 \times 30\% = 2\,700\,000$ €. Il est inférieur à celui de 3 millions d'euros qui trouve donc à s'appliquer. Les intérêts n'étant pas supérieurs à 3 millions sont entièrement déductibles. Les charges financières non utilisées, pour être inférieures au plafond le plus élevé (3 millions), s'élèvent à $3\,000\,000 - 2\,400\,000 = 600\,000$ €. Elles pourront être éventuellement reportées sur les cinq exercices suivants, soit N+1 à N+5.

- Exercice N+1

Le plafond de l'Ebitda (3 300 000 €), plus élevé que celui de 3 millions, est applicable. Les intérêts sont supérieurs au plafond de l'Ebitda. Il faut donc réintégrer fiscalement la part de ces charges excédant le seuil : $3\,400\,000 - 3\,300\,000 = 100\,000$ €. Cette somme est indéfiniment reportable sur les exercices suivants. Les intérêts déductibles s'élèvent à 3 300 000 €. Le plafond étant dépassé en N+1, il n'est pas possible de déduire en plus les intérêts non utilisés de N.

- Exercice N+2

Les charges financières sont inférieures au plus élevé des deux plafonds, celui de l'Ebitda. Elles sont donc intégralement déductibles. Il reste une capacité de déduction de $3\,900\,000 - 3\,600\,000 = 300\,000$ €. Les intérêts non déductibles antérieurs (N+1 : 100 000 €) sont prioritaires par rapport à ceux non utilisés. Ils peuvent être déduits en plus de ceux de l'exercice : $100\,000 + 3\,600\,000 = 3\,700\,000$ €. Il reste $3\,900\,000 - 3\,700\,000 = 200\,000$ € de capacité de déduction, à prendre sur les intérêts non utilisés de N (600 000 €). Total des intérêts déduits sur N+2 : $3\,600\,000 + 100\,000 + 200\,000 = 3\,900\,000$ €, montant du plafond.

Il reste $600\,000 - 200\,000 = 400\,000$ € de charges financières non utilisées de N à reporter jusqu'en N+5. Il n'y a plus d'intérêts non déductibles reportables.

- Exercice N+3

Les intérêts sont inférieurs au plafond de l'Ebitda, lequel est plus élevé que trois millions d'euros. Ils sont donc déductibles en totalité. Il reste une capacité de déduction de $3\,900\,000 - 3\,600\,000 = 300\,000$ €. Somme à laquelle on ajoute les intérêts non utilisés reportables (400 000 €), dont il reste $400\,000 - 300\,000 = 100\,000$ € à reporter jusqu'en N+5.

Intérêts déduits sur l'exercice : $3\,600\,000 + 300\,000 = 3\,900\,000$ €.

- Exercice N+4

Les intérêts sont inférieurs au plafond de l'Ebitda, qui est supérieur à trois millions d'euros. Ils sont donc déductibles en totalité. Il reste une capacité de déduction de $4\,200\,000 - 3\,400\,000 = 800\,000$ €. Les 100 000 € d'intérêts non utilisés reportables viennent s'ajouter à cette somme.

Intérêts déduits sur l'exercice : $3\,400\,000 + 100\,000 = 3\,500\,000$ €. Le plafond n'est pas atteint car la réserve d'intérêts reportables est épuisée.

Il demeure $800\,000 - 100\,000 = 700\,000$ € d'intérêts non utilisés reportables sur les cinq années suivantes : N+5 à N+9.

Cas n° 39 : SA Ryback

IS, déficits

La société Ryback, entièrement imposable au taux normal de l'IS, a dégagé les résultats suivants :

Exercice	Résultat fiscal	dont PVL* à 10 %	dont distributions
N-1	1 600 000 €	40 000 €	80 000 €
N	-2 800 000 €		
N+1	1 100 000 €		
N+2	1 300 000 €		

* plus-value à long terme.

Selon quelles modalités la société peut-elle reporter le déficit de l'année N, au mieux de ses intérêts ?

CORRIGÉ

La société a avantage à opter pour le report en arrière, car une partie de l'IS payé au titre de N-1 lui sera ainsi restituée. Cela ne l'empêchera pas de reporter le surplus de la perte en avant.

- Report en arrière

On commence par calculer le bénéfice de N-1 sur lequel le déficit peut être imputé.

Une plus-value à long terme imposable à 10 % ne peut pas être retenue au titre du *carry back*, car elle donne déjà lieu à un avantage consistant dans l'application de ce taux réduit.

Il en va de même pour la part du bénéfice ayant donné lieu à une distribution, de manière à inciter les entreprises à conserver leurs profits, pour se financer et investir.

$$1\,600\,000 - 40\,000 - 80\,000 = 1\,480\,000 \text{ €}.$$

Cette dernière somme étant supérieure à un million d'euros, le plafond du *carry back* est dépassé. Le bénéfice d'imputation est en conséquence limité à un million. La créance fiscale s'élève à $1\,000\,000 \times 28\% = 280\,000 \text{ €}$. Cette créance servira à payer l'IS des cinq années suivant celle du déficit.

Le surplus, soit $2\,800\,000 - 1\,000\,000 = 1\,800\,000 \text{ €}$, est reportable en avant.

- Report en avant

Ce déficit reportable sur l'année N+1 est supérieur à un million d'euros, le plafond du report en avant trouve donc à s'appliquer. La perte imputable est limitée à $1\,000\,000 + 50\% \times (1\,100\,000 - 1\,000\,000) = 1\,050\,000 \text{ €}$. Le bénéfice de N+1 est réduit à $1\,100\,000 - 1\,050\,000 = 50\,000 \text{ €}$. Mais la société peut utiliser sa créance fiscale pour payer l'IS correspondant, à savoir $50\,000 \times 28\% = 14\,000 \text{ €}$. Aucun IS n'est donc à verser au titre de l'exercice N+1. La créance est diminuée de $280\,000 - 14\,000 = 266\,000 \text{ €}$. Le déficit reportable sur l'année N+2 est de $1\,800\,000 - 1\,050\,000 = 750\,000 \text{ €}$.

Cette perte, étant inférieure à un million d'euros, peut-être imputée en totalité sur le bénéfice de N+2 : $1\,300\,000 - 750\,000 = 550\,000 \text{ €}$. Cette dernière somme doit donner lieu à un IS de $550\,000 \times 28\% = 154\,000 \text{ €}$. Cet impôt peut être payé au moyen de la créance fiscale, ainsi réduite à $266\,000 - 154\,000 = 112\,000 \text{ €}$. Aucun IS n'est donc à verser au titre de l'exercice N+2.

Pour les trois années à venir, le déficit reportable en avant est éteint, mais la société pourra utiliser une créance de 112 000 €.

IS, imposition des associés et dirigeants

Rappel du manuel :

Taux maximum des intérêts de compte courant : 1,18 %.

CORRIGÉ

A. Exercice N-2

- *Compte courant*

Si le capital de la société est entièrement libéré, en revanche l'intérêt servi (4,5 %) est trop élevé. Il aurait dû, en effet, être limité à 1,18 %. Il en résulte, pour la société, une rectification de $80\,000 \times (4,5\% - 1,18\%) = 2\,656 \text{ €}$.

Bénéfice fiscal déclaré	240 520 €
Amortissement exagéré	+ 855 €
Provision devenue sans objet	+ 21 300 €
Partie de chasse	+ 11 400 €
Jetons de présence	+ 20 834 €
Vente non déclarée	+ 8 420 €
Compte courant	+ 2 656 €
Rémunération excessive	+ 60 000 €
Bénéfice fiscal après contrôle	= 365 985 €

IS, synthèse

4. La société Tering a concédé l'exploitation d'un brevet correspondant à un nouveau procédé de conservation des aliments. La redevance annuelle au titre de cette concession est de 30 000 €. Le ratio *nexus* de l'année N s'élève à 62 %.

CORRIGÉ

4. Concession de brevet

Le ratio *nexus* indique que 62 % des dépenses de recherche engagées ne sont pas suspectes, donc les gains générés par le brevet sont imposables au taux de 10 % dans la même proportion : $30\,000 \times 62\% = 18\,600$ €. Il convient de déduire fiscalement cette somme pour qu'elle soit effectivement taxée au taux réduit ; sans quoi elle resterait dans les produits ordinaires pour être soumise au taux normal. La part de la redevance relevant de ce dernier est de $30\,000 - 18\,600 = 11\,400$ €, elle correspond à la proportion des dépenses de recherche suspectes. Le montant de 11 400 € est déjà compris dans le bénéfice comptable.

Déduction fiscale : 18 600 €.

11. Récapitulation

Bénéfice comptable	6 255 300 €
TVS	+ 12 000 €
Concession de brevet	- 18 600 €
SNC Holiflower	- 24 000 €
Frais professionnels	+ 120 €
Bénéfice fiscal	6 224 820 €

Le déficit fiscal de N-1, soit 1 266 100 €, est reportable en avant, puisque la société n'a pas opté pour le *carry back*. Cependant, il dépasse le plafond d'un million d'euros. La limite d'imputation est de $1\,000\,000 + 50\% \times (6\,224\,820 - 1\,000\,000) = 3\,612\,410$ €. Le déficit de N-1 étant inférieur à ce montant, il est entièrement imputable sur le bénéfice de N. Il n'y a plus de perte reportable.

Le bénéfice imposable est donc réduit à $6\,224\,820 - 1\,266\,100 = 4\,958\,720$ €.

Le chiffre d'affaires de la SA Tering est bien trop élevé pour ouvrir droit au taux réduit des petites sociétés. Le bénéfice est donc entièrement imposable au taux normal : $4\,958\,720 \times 28\% = 1\,388\,442$ €.

On n'oublie pas cependant d'appliquer le taux de 10 % sur la redevance perçue à raison de la concession de brevet : $18\,600 \times 10\% = 1\,860$ €.

Total de l'IS : $1\,388\,442 + 1\,860 = 1\,390\,302$ €.

Le crédit d'impôt résultant de la distribution réalisée par la filiale étrangère vient en moins de ce montant. IS dû : $1\,390\,302 - 7\,560 = 1\,382\,742$ €, soit l'IS à payer.

IS, synthèse

Rappels du manuel :

Taux réduit des petites sociétés : 7 630 000 €, 75 %, 38 120 €.

Réduction d'impôt au titre du mécénat : 60 %, 5 pour 1 000 ou 20 000 €.

1. La Sarl a fait don d'une somme de 15 000 € à une association de personnes handicapées qui peignent des assiettes en porcelaine.

5. En N-1, la Sarl a fait l'acquisition d'un brevet, qu'elle a cédé durant l'année N, dégageant une plus-value de 23 000 €.

CORRIGÉ

1. Don à une association

Cette charge n'est pas exposée dans l'intérêt de la société, en ce sens qu'elle ne lui permet pas de réaliser de bénéfices. Il faut donc la réintégrer fiscalement. Cependant, la Sarl peut prétendre à la réduction d'impôt au titre du mécénat. Celle-ci est égale à 60 % du don, dans la limite de cinq pour mille du chiffre d'affaires. Au cas présent, ce premier plafond s'élève à $6\,852\,400 \times 5 / 1\,000 = 34\,262$ €. Le don ne dépassant pas cette somme, la réduction d'impôt s'élève à $15\,000 \times 60\% = 9\,000$ €. Le second plafond, de 20 000 €, n'étant pas non plus franchi, aboutit au même résultat.

Réintégration fiscale : 15 000 €.

5. Concession de brevet

Un brevet acquis par l'entreprise et non déposé par elle ne peut bénéficier du taux réduit de 10 % que s'il est détenu pendant au moins deux ans. Ce n'est pas le cas en l'espèce, on est donc en présence d'une plus-value imposable au taux normal, prise en compte dans le bénéfice comptable.

Aucune correction fiscale n'est à opérer.

9. Récapitulation

Bénéfice comptable	756 200 €
Don à une association	+ 15 000 €
Provision éléphanterque	+ 30 000 €
Titres de participation	+ 1 500 €
Actions de Sicav	- 440 €
Bénéfice fiscal	802 260 €

La Sarl remplit les conditions pour bénéficier du taux réduit des petites sociétés. En effet, son chiffre d'affaires est inférieur à 7 630 000 €, elle est détenue à 75 % au moins par des personnes physiques et son capital est entièrement libéré.

IS au taux réduit : $38\,120 \times 15\% = 5\,718 \text{ €}$.

IS au taux normal : $(802\,260 - 38\,120) \times 28\% = 213\,959 \text{ €}$.

Total de l'IS : $5\,718 + 213\,959 = 219\,677 \text{ €}$.

La réduction d'impôt au titre du mécénat vient en moins de l'IS.

IS dû : $219\,677 - 9\,000 = 210\,677 \text{ €}$.

IS, intégration fiscale

2. Pendant l'année N, la société mère s'est portée caution d'un prêt accordé par une banque à la SA Alvi. Au vu des difficultés de trésorerie rencontrée par cette dernière, la SA Pauralshef a comptabilisé une provision de 55 000 €, laquelle a été reconduite en N+1. La société Alvi est déficitaire sur l'exercice N.

CORRIGÉ

2. Provision

La provision comptabilisée par la société mère réduit le résultat du groupe. Il en va de même s'agissant du déficit dégagé par la SA Alvi. Il y a dès lors une double déduction, que l'on doit éviter en réintégrant fiscalement la provision, dans le résultat d'ensemble.

4. Plus-value

Un groupe fiscal étant censé ne constituer qu'une seule entreprise, les plus-values entre les sociétés intégrées ne sont pas imposables. L'amortissement sur six mois est de $510\,000 \times 4\% \times 180/360$ jours = 10 200 €. La valeur nette comptable est égale à $510\,000 - 10\,200 = 499\,800$ €. La plus-value s'élève à $525\,000 - 499\,800 = 25\,200$ €. Elle vient augmenter le résultat de la société mère et donc celui du groupe, alors qu'elle n'est pas imposable. Dans le résultat d'ensemble, il convient donc de déduire fiscalement 25 200 €.

Si l'on raisonne au niveau du groupe, celui-ci a acquis le bien pour 510 000 € et non 525 000 €. La plus-value lui permet en conséquence de déduire des amortissements supplémentaires. Or, en réalité, cette plus-value n'est que latente dès lors que l'immeuble n'est pas sorti du groupe. L'amortissement déductible doit donc être pratiqué sur la base de 510 000 €. Au titre de l'exercice N, la société Alvi a déduit un amortissement de $525\,000 \times 4\% \times 180/360 = 10\,500$ €. Il convient dès lors de réintégrer fiscalement, dans le résultat du d'ensemble, $10\,500 - 10\,200 = 300$ €.

7. Résultats

- Autres conséquences de la sortie d'Alvi

La plus-value réalisée par la société Pauralshef du fait de la vente d'un immeuble à Alvi fut exonérée car elle était interne au groupe. Dès lors que la filiale n'est plus intégrée, la plus-value devient externe et donc imposable. Au titre de l'exercice N+1, le groupe doit dès lors réintégrer fiscalement 25 200 €. Ce montant est diminué des amortissements supplémentaires déjà réintégrés (300 €). En effet, on raisonne comme si la SA Alvi n'avait jamais appartenu au groupe. Dans ce cas, elle était en droit de calculer les amortissements sur la valeur de cession de l'immeuble et non sur sa valeur d'origine. La plus-value imposable est de $25\,200 - 300 = 24\,900$ €.

La provision de 55 000 €, comptabilisée en N et reconduite en N+1, a dû être réintégrée en N parce qu'elle faisait double emploi avec les déficits de la société Alvi. Dès lors que celle-ci est sortie du groupe, la provision devient déductible. Il convient donc d'opérer une déduction fiscale, sur N+1, de 55 000 €.

³ $100 / 25 = 4$.

IS, groupe non intégré, sous-capitalisation

La société anonyme Daveric détient 55 % du capital, entièrement libéré, de la SAS Tacombe. Toutes les deux exercent leur activité dans le domaine des pompes funèbres. Au début de l'année N, la SA accorde à la SAS un prêt de 75 millions d'euros, à un taux qui ne dépasse pas celui autorisé des comptes courants d'associés.

La situation financière de la SAS Tacombe, exprimée en millions d'euros, est la suivante :

- fonds propres : 10
- dettes internes : 75
- dettes externes : 25
- Ebitda fiscal : 10
- charges financières nettes : 4

La société Tacombe est-elle sous-capitalisée ?

Quels sont les intérêts que cette entreprise peut déduire et ceux qu'elle est susceptible de reporter ?

Rappels du manuel :

Ratio d'endettement externe : $[\text{dettes externes} + (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes}$

Ratio d'endettement interne : $[\text{dettes internes} - (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes}$

CORRIGÉ

- Sous-capitalisation

La SA Daveric détient la majorité du capital de la SAS Tacombe, les deux entreprises sont donc liées.

L'endettement interne ne doit pas dépasser une fois et demie les fonds propres : $10 \times 1,5 = 15$; or il s'élève à 75, donc la société est sous capitalisée.

- Ratios d'endettement

Le ratio d'endettement externe est égal à $[\text{dettes externes} + (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes} = [25 + (1,5 \times 10)] / 75 + 25 = 40 / 100 = 40 \%$.

Le ratio d'endettement interne s'élève à $[\text{dettes internes} - (1,5 \times \text{fonds propres})] / \text{total des dettes} = [75 - (1,5 \times 10)] / 75 + 25 = 60 / 100 = 60 \%$.

Les charges financières nettes soumises au ratio d'endettement externe sont de $4 \times 40 \% = 1,6$.

Celles relevant du ratio d'endettement interne sont égales à $4 \times 60 \% = 2,4$.

- Plafonds

Le seuil de l'Ebitda fiscal ($10 \times 30 \% = 3$ millions et $10 \times 10 \% = 1$ million) est égal aux deux plafonds, celui de droit commun étant de 3 millions, celui propre à la sous-capitalisation s'élevant à 1 million.

Le plafond de droit commun est de $3 \text{ millions} \times 40 \% = 1,2$ million. Les charges financières nettes correspondant au ratio d'endettement externe (1,6 million) étant supérieures à ce montant, il convient de réintégrer fiscalement : $1,6 \text{ million} - 1,2 \text{ million} = 400\,000$ €. Ce montant est reportable sur les exercices suivants, sans condition de délai.

Le plafond anti-sous-capitalisation est de $1 \text{ million} \times 60 \% = 600\,000$ €. Les charges financières nettes correspondant au ratio d'endettement interne (2,4 millions) étant supérieures à ce montant, il convient de réintégrer fiscalement : $2,4 \text{ millions} - 600\,000 = 1,8$ million. Cette somme est reportable sur les exercices suivants, sans condition de délai, mais seulement à hauteur d'un tiers : $1,8 \text{ million} / 3 = 600\,000$ €.

Le total des intérêts déductibles s'élève à $1,2 \text{ million} + 600\,000 = 1,8$ million €.

TVA, paiement, régime simplifié

Seuils des régimes d'imposition, en chiffre d'affaires annuel hors taxes :

Régime	Ventes	Services
Franchise en base	inférieur à 85 800 €	inférieur à 34 400 €
Simplifié	entre 85 800 et 818 000 €	entre 34 400 et 247 000 €
Normal	supérieur à 818 000 €	supérieur à 247 000 €

CORRIGÉ

1. Régime d'imposition

Le chiffre d'affaires HT de l'année N-1 est de $10\,200 / 20\% = 51\,000$ €. L'entreprise, prestataire de services, relève donc du régime simplifié, ses recettes se situant entre 34 400 € et 247 000 €.

La TVA nette de N-1 est égale à $10\,200 - 800 - 6\,500 = 2\,900$ €. Cette somme étant inférieure à 15 000 €, l'entreprise ne relèvera pas du régime normal au titre de l'année N.

Contribution économique territoriale

La société Susbelli fabrique des lance-roquettes anti-char sous la marque BTBTO (« Blow this bloody tank out »).

Elle dispose des immeubles suivants, dont la valeur locative pour l'année N-2 est évaluée à :

- usine : 36 000 €.
- terrain de stockage A : 13 500 €.
- terrain de stockage B : 10 800 €. La société précise qu'elle n'a pas utilisé ce bien pendant l'année N-2.

Le taux de la CFE applicable dans la commune est de 20 %.

À l'issue de l'année N, le chiffre d'affaires s'élève à 30 millions d'euros et la valeur ajoutée à 14 millions.

Le taux de la CVAE après dégrèvement est de 0,65 %.

Calculer la CET due par la société au titre de l'année N.

CORRIGÉ

- Cotisation foncière des entreprises

À cause du décalage de deux ans, il faut tenir compte de la valeur locative de N-2.

La base de la CFE est de $36\,000 + 13\,500 + 10\,800 = 60\,300$ €. Peu importe que le terrain B n'ait pas été utilisé pendant l'année N-2, du moment qu'il était à la disposition de la société.

L'activité étant industrielle, la société bénéficie de l'abattement de 30 % tenant compte du fait que l'industrie nécessite de vastes immeubles. $60\,300 - 30\% = 42\,210$ €.

CFE : $42\,210 \times 20\% = 8\,442$ €.

- Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

$14\,000\,000 \times 0,65\% = 91\,000$ €.

- Contribution économique territoriale

CFE + CVAE = $8\,442 + 91\,000 = 99\,442$ €.

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée : $14\,000\,000 \times 2\% = 280\,000$ €.

Le plafond n'est pas atteint, la CET à la charge de l'entreprise est de 99 442 €.

Restructurations, fusion de sociétés

La société anonyme Nibal détient 55 % du capital de la SA Davre, les actions possédées par la première dans la seconde représentent une valeur totale de 550 000 €. Il s'agit de titres de participation que la société Nibal a acquis depuis moins d'un an.

À compter du 1^{er} janvier de l'année N, Nibal absorbe Davre. Une option est exercée pour le régime de faveur, dont les conditions sont réunies.

Le capital de Nibal s'élève à dix millions d'euros, divisé en 4 000 actions ; celui de Davre à six millions d'euros, réparti en 3 000 actions.

Après discussions, les deux sociétés s'entendent pour retenir une valeur réelle de l'action Nibal de 3 000 €, tandis que la valeur réelle de l'action Davre est établie à 2 400 €.

1. Calculer la parité d'échange, le montant de l'augmentation de capital que Nibal doit réaliser et celui de la prime de fusion.

CORRIGÉ

1. Fusion proprement dite

La valeur d'apport de l'action Nibal est de $10\,000\,000 / 4\,000 = 2\,500$ €, celle de Davre de $6\,000\,000 / 3\,000 = 2\,000$ €. La parité d'échange retient la valeur réelle, elle est égale à $3\,000 / 2\,400 = 1,25$. Nibal détenait déjà 55 % du capital de Davre, soit $3\,000 \times 55\% = 1\,650$ actions, 3 000 étant le nombre de titres qui composait le capital de Davre. Nibal doit donc créer $3\,000 - 1\,650 = 1\,350$ actions, avec une parité de 1,25 ; soit $1\,350 / 1,25 = 1\,080$ titres. La société absorbante va dès lors procéder à une augmentation de capital de $1\,080 \times 2\,500 = 2\,700\,000$ €, 2 500 étant la valeur d'apport de l'action Nibal. La prime de fusion est égale à la différence entre la valeur d'apport et la valeur réelle de l'action Nibal multipliée par le nombre de titres créés : $(3\,000 - 2\,500) \times 1\,080 = 540\,000$ €.