

ÉPREUVE 1 :
DROIT FISCAL

BILLIG

Assujettis et redevables partiels sans secteur d'activité distinct : Incidences de la variation entre le prorata provisoire et le prorata définitif, Régularisations ultérieures dues aux variations du critère d'affectation physique et du prorata dans le temps

**IMPOSITION DU CHIFFRE
D'AFFAIRES**

1) Exemples et prorata définitif
a) Exemples

	RECETTES HT			
	Dans le champ			Hors champ
	soumises à TVA et donnant droit à déduction	exonérées de TVA mais ouvrant droit à déduction	exonérées de TVA et n'ouvrant pas droit à déduction	
	5 000 000	2 000 000	3 000 000	12 000 000
Exemples	Activités de conseils en stratégie, en développement commercial, en communication, donnés aux filiales françaises.	Activités de conseils, de cession ou concession de droits d'auteur ou droits de propriété industrielle à des filiales étrangères (sauf européennes non-assujetties).	Produits financiers qui ne sont pas des dividendes. Locations d'immeubles nus.	Dividendes, achat d'actions, organisation des offres d'achat. Intérêts d'obligations(*).

(*) cf. arrêt Cour de Justice des Communautés Européennes du 6/02/97.

b) Prorata définitif de l'année N

Le prorata se calcule de la façon suivante à partir des sommes HT :

$$P = \frac{\text{Recettes soumises à TVA} + \text{Recettes exonérées mais ouvrant droit à déduction}}{\text{Recettes du numérateur} + \text{Autres recettes dans le champ}}$$

$$P = \frac{5\,000\,000 + 2\,000\,000}{5\,000\,000 + 2\,000\,000 + 3\,000\,000} = 0,70$$

Le montant des taxes déductibles est définitivement arrêté avant le 25 Avril de l'année suivante : ici le 25 Avril N+1.

c) Secteurs d'activité distincts en cas de produits financiers exonérés

En ce qui concerne les **produits financiers** exonérés et n'ouvrant pas droit à déduction, puisqu'ils excèdent 5% du chiffre d'affaires total TTC (majorés, le cas échéant, du produit des opérations immobilières exonérées accessoires), l'administration admet leur sectorisation sous réserve que ces produits présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité principale et que le redevable se soumette à l'ensemble des règles et des obligations de forme résultant de la constitution de secteurs distincts (comptabilité séparée).

d) Produits financiers au dénominateur du prorata

Transposant l'article 19-2 de la 6ème directive, l'article 212-2b de l'annexe II du CGI autorise la **non-inscription** au dénominateur du prorata des produits financiers exonérés de TVA **sous deux conditions cumulatives** :

- **un critère qualitatif** : ces opérations présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité principale (exemple : gestion de la trésorerie),
- **un critère quantitatif** : ces produits (majorés le cas échéant du produit des opérations immobilières exonérées accessoires) n'excèdent pas 5% du chiffre d'affaires total TTC.

Si l'un de ces deux critères n'est pas respecté, il y a en principe inscription au dénominateur ce qui serait le cas dans ce problème. **Mais** :

- si le critère qualitatif est respecté
- et que le critère quantitatif ne l'est pas, c'est à dire que les produits financiers excèdent 5% du chiffre d'affaires total TTC,

l'administration admet leur sectorisation. Dans cette situation, le redevable est autorisé à appliquer pour les biens utilisés à la fois pour ce secteur financier et un autre secteur une clef de répartition physique comme pour les assujettis partiels (voir CAS MARVIN - Règle de l'affectation).

2) TVA déductible au titre du mois de Mai N+1

DÉPENSES HT TOUTES SOUMISES À TVA AU TAUX DE 19,6%

	Affectables aux :			
	activités soumises à TVA et ouvrant droit à déduction	activités exonérées mais ouvrant droit à déduction	activités exonérées et n'ouvrant pas droit à déduction	activités hors champ
	150 000	50 000	125 000	250 000
TVA à 19,6%	29 400	9 800	24 500	49 000
TVA déductible	29 400	9 800	0	

TVA déductible sur dépenses à usage mixte

a) $60\,000 \times 0,196 \times 0,65 = 7\,644$
7 644 est la TVA relative aux dépenses rattachées aux opérations dans le champ. Il ne s'agit alors que de l'activité de conseil, pour laquelle la TVA est déductible.

b) - fraction de l'ordinateur utilisée pour les activités dans le champ = 65%
TVA correspondante =
 $30\,000 \times 0,196 \times 0,65 = 3\,822$
- application du prorata pour éliminer les opérations dans le champ mais n'ouvrant pas droit à déduction :
 $3\,822 \times 70\% = 2\,675$

↑
prorata provisoire

Total de la TVA déductible pour le mois de Mai N+1 = 29 400 + 9 800 + 7 644 + 2 675 = **49 519 €**

3) Incidences de la variation entre le prorata définitif et le prorata provisoire

Dès lors que le prorata définitif pour une année est différent du prorata provisoire adopté pour la même année, une correction obligatoire s'impose mais, comme l'écart est inférieur à 5 points (0,73 - 0,70) la valeur d'origine de l'immobilisation n'est pas modifiée : TVA sur ordinateur $30\,000 \times 19,60\% = 5\,880$

Complément de déduction $5\,880 \times 65\% \times (0,73 - 0,70) = 115 \text{ €}$

4) Régularisations ultérieures

Les régularisations ne sont nécessaires que :

- s'il s'agit d'une immobilisation,
- si le critère d'affectation varie de plus de 20 points,
- et/ou si le prorata dans le temps varie de plus de 10 points.

Préparation aux calculs

	Hypothèse 1	Hypothèse 2	Hypothèse 3	Hypothèse 4
Variation du critère d'affectation	$T_0 = 65\%$ $T_i = 42\%$	$T_0 = 65\%$ $T_i = 90\%$	$T_0 = 65\%$ $T_i = 60\%$	$T_0 = 65\%$ $T_i = 87\%$
Variation du prorata	$P_0 = 0,73$ $P_i = 0,73$	$P_0 = 0,73$ $P_i = 0,84$	$P_0 = 0,73$ $P_i = 0,62$	$P_0 = 0,73$ $P_i = 0,62$

Incidences des variations pour N+2

	Hypothèse 1	Hypothèse 2	Hypothèse 3	Hypothèse 4
Incidence de la variation du critère d'affectation physique	$T_i - T_0$ $42\% - 65\% = -23\%$ Ecart > 20 points	$T_i - T_0$ $90\% - 65\% = 25\%$ Ecart > 20 points	$T_i - T_0$ $60\% - 65\% = 5\%$ Ecart ≤ 20 points	$T_i - T_0$ $87\% - 65\% = 22\%$ Ecart > 20 points
Formule générale : $1/5 \times TVA \times (T_i - T_0) \times P_0$ d'origine	Reversement : $1/5 \times 5\,880 \times 23\% \times 0,73 =$ 197	Déduction complémentaire : $1/5 \times 5\,880 \times 25\% \times 0,73 =$ 215	Pas de régularisation	Déduction complémentaire : $1/5 \times 5\,880 \times 22\% \times 0,73 =$ 189
Incidence de la variation du prorata dans le temps	$P_i - P_0$ $0,73 - 0,73 = 0$ Ecart ≤ 10 points	$P_i - P_0$ $0,84 - 0,73 = 0,11$ Ecart > 10 points	$P_i - P_0$ $0,62 - 0,73 = -0,11$ Ecart > 10 points	$P_i - P_0$ $0,62 - 0,73 = -0,11$ Ecart > 10 points
Formule générale : $1/5 \times TVA \times (P_i - P_0) \times T_i$ d'origine	Pas de régularisation	Déduction complémentaire : $1/5 \times 5\,880 \times 0,11 \times 90\% =$ 116	Reversement : $1/5 \times 5\,880 \times 0,11 \times 65\% (1) =$ 84	Reversement : $1/5 \times 5\,880 \times 0,11 \times 87\% =$ 113

Par convention on a utilisé les notations suivantes :

T_0 : critère d'affectation de l'année d'origine
 T_i : critère d'affectation de l'année i

P_0 : prorata définitif de l'année d'origine
 P_i : prorata définitif de l'année i

(1) Il nous semble que puisque le critère d'affectation n'est pas remis en cause, la régularisation doit se faire à partir du critère d'origine et du prorata de l'année.