

## ÉPREUVE 1 :

DROIT FISCAL

PRODIS

IMPOSITION DU CHIFFRE  
D'AFFAIRESSecteurs distincts d'activité, Prorata,  
TVA déductible, Régularisations

## PREMIÈRE PARTIE : Secteurs distincts d'activité et calcul du prorata

## 1) Secteurs distincts d'activité

Le régime des secteurs distincts résulte :

- soit de l'application du principe général énoncé à l'article 213 de l'annexe II du CGI qui prévoit que "lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction". Par principe on ne parlera de "secteur distinct" (pour l'application des règles de la TVA) qu'à propos d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA. L'application de ce principe ne se conçoit que s'il y a pluralité d'activités par un même assujetti. Pour la détermination d'activités distinctes, la jurisprudence du Conseil d'Etat retient un ensemble de critères tenant à la nature économique de chaque activité, à l'utilisation de moyens différents (investissements et personnels distincts) ainsi qu'à la tenue d'une comptabilité séparée. En second lieu, il faut que les différentes activités ne soient pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA. On peut citer l'exemple d'une entreprise commerciale imposable à la TVA procédant à la location exonérée d'un immeuble à usage d'habitation. Lorsque ces conditions sont remplies, la "sectorisation" est **obligatoire**.
- soit de l'application de dispositions législatives ou réglementaires particulières prévoyant expressément que certaines activités **doivent** être considérées comme relevant d'un secteur distinct. Il s'agit des activités suivantes :
  - locations d'immeubles nus à usage professionnel imposées par option ;
  - activités agricoles ;
  - activités des organismes à but non lucratif ;
  - collectivités locales.

## 2) Produits financiers

En ce qui concerne les produits financiers, l'article 212,2,b de l'Annexe II du CGI (transposant ainsi dans notre législation l'article 19.2. de la 6<sup>ème</sup> directive) précise que ces produits n'ont pas à être inscrits au dénominateur du prorata **si les deux** critères suivants sont remplis :

- un critère qualitatif : les opérations doivent présenter un caractère accessoire (par exemple gestion de la trésorerie) et non le prolongement de l'activité (par exemple intérêts de placements faits par un gérant d'immeubles avec les sommes encaissées des locataires et propriétaires)
- un critère quantitatif : les produits ne doivent pas excéder 5% du CATTTC.

Si le critère qualitatif n'est pas rempli (caractère **non** accessoire) le montant est nécessairement inscrit au dénominateur du prorata **même** si ces produits n'excèdent pas 5% du CATTTC.

Si le critère qualitatif est rempli et que ces produits excèdent 5% du CATTTC alors **l'administration admet leur sectorisation** (sous réserve des règles de constitution de secteurs distincts : moyens différents, comptabilité séparée).

Pour les biens utilisés à la fois pour ce secteur financier et un autre secteur il faut calculer une clef de répartition physique comme pour les assujettis partiels (temps d'utilisation, salaires, surfaces...). Le redevable peut donc notamment utiliser la règle de **l'affectation** pour les immobilisations et répartir les immobilisations "communes" en fonction de cette clef de répartition (voir notre cas BILLIG).

Mais chez PRODIS, comme les produits financiers répondent au critère qualitatif (gestion de trésorerie : caractère accessoire) et n'excèdent pas 5% du CATTTC :

- ni ils n'apparaissent au dénominateur du prorata
- ni ils n'autorisent la constitution d'un secteur distinct.

Le problème de la clef de répartition physique ou du prorata ne se pose donc pas.

## 3) La société PRODIS comprend deux secteurs d'activités :

- un secteur industriel de ventes de machines
- un secteur immobilier pour son activité de location d'immeubles nus à usage d'habitation.

## 4) Calcul du prorata

Prorata =

Montant HT des opérations effectivement soumises à T.V.A y compris les subventions liées à ces opérations	+	Montant des opérations exonérées mais ouvrant droit à déduction (Exportations, livraisons intracommunautaires, ventes en suspension de taxe, ventes déchets neufs d'industrie réalisées par le fabricant sur ses propres fabrications)
Numérateur + Montant des opérations dans le champ d'application de la TVA mais exonérées et n'ouvrant pas droit à déduction (opérations d'assurance, financières, bancaires notamment, subventions sauf celles finançant du hors champ.)		

On remarque que les opérations "**hors champ**" ne font pas partie du dénominateur.

• **Prorata du secteur industriel :**

- Sommes figurant au numérateur :
- Ventes en France 9 000 000
  - Ventes à des pays tiers (c'est à dire hors CE) 3 700 000
  - Livraisons intracommunautaires (c'est à dire dans CE) 2 000 000
  - Ventes en suspension de taxe 971 000
  - Les produits financiers n'ouvrent pas droit à déduction 15 671 000
  - Les locations d'immeubles nus à usage d'habitation ne font pas partie du secteur industriel
  - Les cessions d'immobilisations soumises ou non à TVA sont à exclure du calcul du prorata
  - Les livraisons à soi-même d'immobilisations soumises à TVA sont à exclure du calcul du prorata
  - Les indemnités d'assurances sont à exclure du calcul du prorata
  - Les subventions **d'équipement** ne correspondent pas à de véritables recettes et sont à exclure du calcul du prorata ; selon l'administration, cette solution est subordonnée, pour la déduction de la TVA afférente aux équipements acquis, à l'obligation de répercussion de l'amortissement dans les recettes de l'activité principale ("condition financière")
- Sommes figurant au dénominateur :
- Total du numérateur (il n'y a pas d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, les produits financiers ayant un caractère accessoire et n'excédant pas 5 % des recettes totales) 15 671 000

$$\text{Prorata} = \frac{15\,671\,000}{15\,671\,000} \times 100\% = 100\%$$

• **Prorata du secteur immobilier :** les locations d'immeuble nus à usage d'habitation sont exonérées de TVA et n'ouvrent pas droit à déduction. Le prorata est donc de **0%**.

• **Prorata général de l'entreprise :**

- Sommes figurant au numérateur :
- Total numérateur du prorata industriel 15 671 000
- Sommes figurant au dénominateur :
- Total du numérateur 15 671 000
  - Locations d'immeubles nus à usage d'habitation 581 000
  - 16 252 000

$$\text{Prorata} = \frac{15\,671\,000}{16\,252\,000} \times 100\% = 96,42\%. \text{ Le prorata est toujours arrondi à l'unité supérieure soit } 97\%.$$

## DEUXIÈME PARTIE : TVA déductible et régularisations

1) Le prorata provisoire à retenir en cours d'année pour le calcul de la TVA déductible est déterminé en fonction :

- soit des recettes de l'année civile précédente : on retiendra ici le prorata définitif de 2004 (soit 97%) pour le prorata général de la société ;
- soit des recettes prévisionnelles de l'année en cours : le prorata de déduction est calculé par année civile et non par exercice.

### 2) Calcul de la TVA déductible des opérations de Janvier 2005

Dans les entreprises à secteurs d'activité distincts, les modalités de déduction de la TVA sont les suivantes :

- pour les biens (immobilisations ou charges) et services affectés à un secteur distinct, la TVA déductible est calculée en fonction du prorata applicable au secteur ;
- pour les biens et services communs à l'ensemble des secteurs ou dont l'affectation est impossible, la TVA déductible est calculée en fonction du prorata général de l'entreprise.

Opérations	TVA déductible
• Achats de fournitures de bureau à toutes fins : 2 300 x 19,6% x 97%	437,28
• Achats de pièces détachées : 165 750 x 19,6% x 100%	32 487,00
• Frais de réparation du camion de transport de marchandises : 5 400 x 19,6% x 100%	1 058,40
• Frais d'entretien des immeubles loués : 6 100 x 19,60% x 0%	-
• Acquisition d'une machine outil : 50 000 x 19,6% x 100%	9 800,00
• Acquisition d'un immeuble administratif : 790 000 x 19,6% x 97%	150 194,80

**3) Régularisations tenant au prorata définitif**

Les déductions opérées en cours d'année ont été calculées pour certaines en fonction d'un prorata provisoire. En fin d'année, après calcul du prorata définitif, on détermine le montant des taxes effectivement déductibles au titre de l'année. La différence éventuellement constatée fait l'objet soit d'un complément de déduction, soit d'un reversement de TVA. Le calcul définitif doit être effectué avant le 25 Avril de l'année suivante.

Pour la société PRODIS, les régularisations donneront lieu à un reversement de TVA puisque le prorata définitif de 2005 (91%) est inférieur au prorata provisoire appliqué en cours d'année (97%).

**Régularisations de TVA portant sur les opérations de Janvier 2005 :**

- Achats de fournitures de bureau :	2 300 x 19,6% x (97% - 91%)	=	27,05
- Acquisition de l'immeuble administratif :	790 000 x 19,6% x (97% - 91%)	=	<u>9 290,40</u>
	<b>TVA à reverser</b>		<b>9 317,45</b>

**Incidences comptables des régularisations de TVA :**

- pour l'achat de fournitures de bureau, la TVA à reverser constitue une charge exceptionnelle (compte 678) ;
- pour l'acquisition de l'immeuble administratif, l'écart entre le prorata définitif et le prorata provisoire dépasse 5 points. Il faut donc modifier la valeur comptable de l'immeuble : elle sera augmentée du montant de la régularisation, soit 9 290,40 et le plan d'amortissement sera rectifié.

**4) Régularisations tenant aux variations du prorata dans le temps**

Ces régularisations ne s'appliquent que pour les immobilisations. Elles doivent être effectuées lorsque l'écart entre le prorata initial (prorata définitif de l'année d'acquisition ou d'achèvement) et le prorata d'une année ultérieure est supérieur à 10 points.

La période de régularisation est :

- pour les immeubles, de 9 années suivant celle de leur inscription au bilan pour les immeubles acquis avant le 1/01/1996, 19 années suivant celle de leur inscription pour les immeubles acquis à compter du 1/01/1996.
- pour les biens meubles, de 4 années suivant celle de leur inscription au bilan.

Les régularisations se font par dixième ou vingtième pour les immeubles (selon qu'acquisition antérieure ou postérieure à 1996) et par cinquième pour les biens meubles. Ici, les régularisations ultérieures de TVA ne concernent donc que l'immeuble administratif, seule immobilisation dont la TVA a été déduite en fonction du prorata général de la société.

**Calculs :**

La TVA effectivement déduite pour cet immeuble a été de :  $790\,000 \times 19,6\% \times 91\% = 140\,904,40$ .

En 2006, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 et 2024 il n'y a aucune régularisation à effectuer puisque la variation du prorata n'a pas excédé 10 points.

**En 2007 :** variation de 13% en moins (91% - 78%)

$$\text{TVA à reverser : } \frac{790\,000 \times 19,6\% \times 13\%}{20} = \mathbf{1\,006,46}$$

**En 2008 :** variation de 16% en moins (91% - 75%)

$$\text{TVA à reverser : } \frac{790\,000 \times 19,6\% \times 16\%}{20} = \mathbf{1\,238,72}$$

**En 2015 :** variation de 13% en moins (91% - 78%)

$$\text{TVA à reverser : } \frac{790\,000 \times 19,6\% \times 13\%}{20} = \mathbf{1\,006,46}$$

Sur le plan comptable, ces reversements de TVA constituent des charges exceptionnelles (ou des produits exceptionnels en cas de déduction complémentaire). Les valeurs comptables des immobilisations ne sont jamais modifiées quelle que soit la variation du prorata dans le temps.

**5) Cession de l'immeuble administratif en 2017**

La revente de l'immeuble ne sera pas soumise à TVA. En revanche, intervenant à l'intérieur de la période de régularisation, il y a lieu d'effectuer une régularisation de la TVA antérieurement déduite.

La TVA déduite pour cet immeuble est la suivante :

TVA effectivement déduite à l'acquisition : (150 194,80 - 9 290,40)	140 904,40
TVA reversée selon prorata de 2007 :	- 1 006,46
TVA reversée selon prorata de 2008 :	- 1 238,72
TVA reversée selon prorata de 2015 :	<u>- 1 006,46</u>
<b>TVA antérieurement déduite</b>	<b>137 652,76</b>

$$\text{TVA à reverser : } 137\,652,76 \times \frac{20 - 13}{20} = \mathbf{48\,178,47}$$