DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE 4 – DROIT FISCAL

SESSION 2023

Éléments indicatifs de corrigé

DOSSIER 1 – 18 points

Mission 1 : régime d'imposition en matière de TVA

1.1 – Pour l'année 2022 :

- **Indiquer la date et le montant théorique du deuxième acompte de TVA,**
- **Justifier la limitation du versement effectué par le comptable à 5 000 € du second acompte.**

Principes :
Le versement du deuxième acompte doit être effectué entre le 15 et le 24 décembre. Il correspond à 40 % de l'assiette imposable.
Le montant de l'acompte peut être modulé à la baisse lorsque le contribuable estime que le total des acomptes versés est égal ou supérieur à la TVA qui sera finalement due pour l'exercice.

Application :
Assiette imposable = 20 000 € (voir énoncé).
Le montant théorique du deuxième acompte est égal à 40 % de l'assiette imposable.
Le montant théorique s'élève à : 20 000 x 40 % = 8 000 €
La TVA due au titre de l'exercice 2022 a été estimée par le comptable à 16 000 €, le montant de l'acompte réellement versé a donc pu être limité à 5 000 € (16 000 – 11 000).

1.2 – Justifier l'obligation du passage au régime du réel normal pour l'exercice 2023 au regard des informations contenues dans les documents 1 et 2.

Principe :
Pour bénéficier du régime réel simplifié, le CAHT global de l'exercice précédent doit être inférieur à 840 000 € et celui sur les prestations de services inférieur à 254 000 €. De plus, la TVA réellement due ne doit pas excéder 15 000 €.

Application : en l'espèce, la SARL DEJOUX respecte bien les seuils de chiffre d'affaires du régime simplifié (600 000 € pour le chiffre d'affaires global et 150 000 € pour les prestations de services) ; cependant la TVA réellement due au titre de l'exercice 2022 excède 15 000 € (16 000 € en l'espèce). La société relève donc de ce fait au régime du réel normal.

Mission 2 : réflexion sur l'imposition à la TVA des locations d'immeubles

1.3 – Présenter les modalités d'imposition à la TVA des locations d'immeubles.

Locations à usage d'habitation
Les loyers sont exonérés de TVA, que l'immeuble soit loué nu ou meublé, sans option possible.

Locations à usage professionnel

- Location équipée : les loyers sont obligatoirement soumis à la TVA
- Location nue : les loyers sont exonérés de TVA, mais avec option possible à la TVA.

1.4 – Rédiger une note de synthèse précisant la principale conséquence de cette option pour la SARL DEJOUX ainsi que pour chacun de ses locataires.

Conséquence fiscale pour la SARL DEJOUX
Principe
La TVA sur une dépense n'est déductible que si la dépense est affectée à une activité soumise à la TVA. Dans le cas inverse, la TVA n'est pas déductible.
En l'espèce,
La SARL DEJOUX collecte la TVA sur les loyers,
L'option lui permet de déduire en totalité la TVA sur les dépenses liées à cette activité de location.
Autres conséquences : tout autre impact abordé par le candidat (taxe sur les salaires, trésorerie, simplification administrative et impacts commerciaux) sera valorisé.

Conséquence fiscale en matière de TVA pour les deux locataires
Principe
La TVA est déductible sur les loyers si ceux-ci concourent à la réalisation d'une activité soumise à la TVA
En l'espèce
Artisan fleuriste : son activité est soumise à la TVA. Il pourra donc déduire la TVA facturée sur le loyer.
Artisan cordonnier : il bénéficie de la franchise de TVA. Il ne pourra pas déduire la TVA facturée sur le loyer.
Autres conséquences
Tout autre impact abordé par le candidat (trésorerie, impacts commerciaux) sera valorisé.

Mission 3 : Liquidation de la TVA et régularisation

1. 5 - Liquider la TVA due sur chacune des opérations du mois de février 2023 en utilisant le modèle de tableau ci-dessous (le calcul du solde du mois n'est pas attendu)

N° opération	Analyse fiscale (Règle de droit et application)	TVA déductible	TVA exigible
1	En principe, la TVA sur les livraisons de bien est exigible à la livraison *(sauf acompte).* En l'espèce, la TVA sur la livraison du comptoir réfrigérant est exigible en février. TVA exigible : 5 000 x 20 %		1 000
2	En principe, la vente de biens à destination d'un pays de l'UE avec communication du numéro d'identification intracommunautaire est une LIC exonérée de TVA. En l'espèce, la livraison d'un four en Allemagne à un assujetti ayant fourni son n° IC est une LIC exonérée de TVA.		
3	En principe, la TVA sur les prestations de services est exigible lors des encaissements (y compris acomptes), sauf option pour les débits où la TVA est exigible à la facturation et aux acomptes. En l'espèce, la SARL DEJOUX n'a pas opté pour les débits. La TVA est exigible à l'encaissement : 1 200 x 20%		240
4	En principe, l'activité de location de locaux nus à usage professionnel est exonérée de TVA avec option possible. En l'espèce, DEJOUX n'a pas opté pour l'assujettissement à la TVA pour les loyers de ses locaux nus commerciaux, il n'y a pas de TVA exigible.		

5	En principe, la TVA est déductible à la livraison des biens et aux acomptes. En l'espèce, la TVA sur l'acompte de matières premières est déductible lors du versement de l'acompte de février : 2 400/1.2 x 0.2	400	
6	En principe, la TVA sur les importations est auto-liquidée par l'acquéreur au moment du dédouanement *(depuis 2022).* En l'espèce, l'achat du chariot élévateur au Maroc est une importation qui génère une TVA auto-liquidée égale à 2 000 x 20 % en février (dédouanement)	400	400
7	En principe, la TVA sur les opérations liées aux véhicules de tourisme (acquisition, crédit-bail, location) n'est pas déductible car le CoAdm = 0. En l'espèce, s'agissant d'une redevance de Crédit-Bail sur une Peugeot 3008 (VP), la TVA sur la redevance de crédit-bail n'est pas déductible.		
8	En principe, les dépenses affectées exclusivement à des opérations non taxées n'ouvrent pas droit à déduction. En l'espèce, l'imprimante est exclusivement destinée à l'activité locative, exonérée de TVA. Le coefficient de déduction est égal à : 1 x 0 x 1= 0. La TVA n'est donc pas déductible		
9	En principe, lorsqu'une dépense est affectée à un usage mixte, il est nécessaire d'appliquer un coefficient de déduction égal au produit du coefficient d'assujettissement, du coefficient de taxation et du coefficient d'admission. Par ailleurs, la TVA sur prestations de service est déductible au décaissement en l'absence d'option. En l'espèce : la TVA sur l'entretien des espaces verts est déductible au moment du décaissement car pas d'option pour les débits. L'entretien des espaces verts étant une charge mixte, la TVA est déductible à hauteur du coeff de déduction en février, date du décaissement : 1 000 x 20% x 10% x 0.9	18	
10	En droit : - Cession d'un bien meuble usagé acquis depuis moins de 5 ans *(dans le délai de régularisation)* - Cession soumise à la TVA - TVA déduite partiellement lors de l'acquisition Sous ces conditions, l'entreprise bénéficie d'un complément de droit à déduction. En l'espèce, TVA exigible : 4 000 x 20 % TVA non déduite sur l'acquisition du photocopieur : 1 000 € (TVA facturée) x (1- 0.8) = 200 € Nombre d'années qui reste à courir dans le délai de régularisation : 2 Complément de droit à déduction = 200 x 2/5 = 80 €	80	800

DOSSIER 2 – 12 points

Mission 1 : détermination du résultat fiscal de l'exercice 2022 et des modalités d'imposition

2.1 : Déterminer le résultat fiscal 2022 de la SARL DEJOUX à partir du modèle de tableau ci-dessous :

N° de l'opération	Analyse fiscale (règle de droit et application)	Réintégrations	Déductions
	Résultat fiscal provisoire	50 000	
1) Cession SICAV	En droit, dans les sociétés à l'IS, il faut neutraliser les écarts de valeur liquidative d'OPCVM des exercices précédents à la cession En l'espèce, Annulation de l'écart sur valeur liquidative imposé en 2021 (160 - 150) x 10 = 100 € à déduire en 2022. Le produit de cession 2022 est imposable : pas de retraitement extra-comptable *L'analyse par divergences entre les PV comptable (+300) et fiscale (+200) est également admise.*		100
2) Parts SNC	En droit : en application du principe de transparence fiscale des sociétés soumises à l'IR, la quote-part de résultat fiscal N doit impacter le résultat fiscal N de la société détentrice de parts sociales. En l'espèce La SARL DEJOUX doit déduire de son résultat fiscal une quote-part du déficit fiscal de la SNC « WEST CONFORT » lui revenant : 10% x (-20 000 €)		2 000
3) Rémunération Philippe DEJOUX	En droit : la rémunération des gérants de SARL est déductible si le travail est effectif et la rémunération non excessive. En l'espèce La rémunération de Philippe DEJOUX, gérant de la société est déductible car le travail est effectif et la rémunération non excessive. Aucun retraitement fiscal.		
4) Taxe sur les véhicules de société	En droit, La taxe sur les véhicules de société est non déductible dans les sociétés qui relèvent de l'IS. En l'espèce, la TVS est non déductible. A réintégrer au résultat fiscal.	2 500	
5) Don à un organisme d'intérêt général	En droit Les dons à un organisme d'intérêt général ne sont pas déductibles. Ils donnent droit à une réduction d'impôt. En l'espèce Le don à la Croix-Rouge n'est pas déductible. A réintégrer au résultat fiscal.	1 000	

N° de l'opération	Analyse fiscale (règle de droit et application)	Réintégrations	Déductions
6) Reprise de provision pour perte de change	En droit Les reprises ne sont pas imposables car les dotations aux provisions pour pertes de change ne sont pas déductibles. En l'espèce La reprise sur provision pour perte de change n'est pas imposable en 2022 car la dotation était non déductible en 2021. Déduction extracomptable.		1 000
7) Contravention au code de la route	En droit Les amendes, majorations ne sont pas déductibles du résultat fiscal. En l'espèce L'amende forfaitaire de 90 € pour contravention au code de la route n'est pas déductible. A réintégrer au résultat fiscal.	90	
8) Amortissement excédentaire des véhicules de tourisme	En droit La déductibilité des amortissements est limitée à une assiette fixée en fonction du taux d'émission de CO^2. En l'espèce La base fiscale d'amortissement est de 20 300 €. La quote-part d'amortissement non déductible : (24 300 – 20 300) x 1/5 = 800	800	
TOTAL		54 390	3 100
Résultat fiscal =		51 290 €	

2.2 – Confirmer que la SARL DEJOUX peut bénéficier du régime de faveur des PME et indiquer les conséquences en matière d'imposition du résultat fiscal.

Principe : trois conditions sont nécessaires pour qu'une société soumise à l'IS puisse bénéficier du régime de faveur des PME :

- Le capital de la société est entièrement libéré
- Le capital de la société est détenu à hauteur d'au moins 75% par des personnes physiques
- Le chiffre d'affaires HT n'excède pas 10 000 000 €

En l'espèce : le capital de la société DEJOUX est intégralement libéré, il est détenu à plus de 75% par des personnes physiques (Philippe : 60%, Fabrice : 30%) et le chiffre d'affaires HT n'excède pas 10 000 000 €, car oscille entre 100 000 € à 1 000 000 € depuis sa création.
La SARL DEJOUX peut donc bénéficier du régime de faveur des PME.

Conséquence : le résultat fiscal (B) est taxé au taux de 15% sur une tranche de résultat fiscal égale à 42 500 € (admettre 38 120 €) et 25% au-delà. IS = 42 500 x 15% + (B – 42 500) x 25%

Mission 2 : Contrôle fiscal de la SARL DEJOUX

2.3 – Rédiger une courte note à l'attention de Philippe DEJOUX explicitant :

- **le lieu de vérification des documents comptables,**
- **le document qui doit être transmis à l'administration fiscale et dans quel délai,**
- **les garanties accordées à Philippe DEJOUX dans le cadre de cette procédure fiscale.**

L'examen de comptabilité est une procédure de contrôle qui se déroule à distance, depuis les bureaux de l'administration fiscale.

L'entreprise DEJOUX doit envoyer à l'administration fiscale, dans un délai de 15 jours le Fichier des écritures Comptables (FEC).

Le contribuable bénéficie de garanties, dont notamment :

La mise à disposition de la charte du contribuable,
Un débat « oral » et contradictoire (à distance il s'organise autour d'échanges écrits),
La possibilité de se faire assister d'un conseil de son choix,
La présentation d'observations du contribuable auxquelles l'administration est tenue de répondre,
Non renouvellement de la vérification : pour une période et un impôt donné, l'administration ne peut en principe procéder ultérieurement à une autre vérification,
Possibilité de s'adresser au supérieur hiérarchique de l'agent vérificateur.

Il est attendu 3 éléments parmi la liste ci-dessus.

DOSSIER 3 – 10 points

Mission 1 – Détermination des revenus catégoriels de l'année 2022

3.1 – Indiquer en justifiant votre réponse si Julien peut être rattaché au foyer fiscal de ses parents et en préciser les avantages

Principe :
Un enfant majeur peut être rattaché au foyer fiscal de ses parents dans deux situations :
Il a moins de 21 ans,
Il a moins de 25 ans, à condition qu'il poursuive des études.

En l'espèce :
Julien a moins de 25 ans et il poursuit des études. Il peut être rattaché au foyer fiscal de ses parents.

Avantages :
Les parents bénéficient d'une demi-part supplémentaire qui fait baisser le quotient familial ;
Ils ont aussi droit à une réduction d'impôt pour poursuite d'études…

3.2 – Présenter aux époux DEJOUX toutes les modalités d'imposition possibles des dividendes et des loyers perçus en 2022 en indiquant vos préconisations.

1) Portefeuille titres

En principe, les dividendes sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM).
Deux modalités d'imposition sont admises :

- Au PFU (30 % comprenant 12,8 % d'IR et 17,2 % de PS, avec CSG non déductible)
- Au barème progressif, sur option après abattement de 40 % des dividendes bruts avec déduction d'une quote-part de la CSG.

En l'espèce :

PFU		Barème progressif (option)	
Brut (imposable)	1 000	Brut	1 000
		Abattement 40 %	-400
		Net imposable	600
		IR 30 %	180
IR 12.8 %	128	IR après économie d'impôt (180 – 20*)	160

(*) Diminution d'IR liée à la déductibilité de la CSG sur le revenu global : 68 € x 30 % = 20.4 €
On préconise de ne pas opter pour l'imposition au barème progressif.

2) Maison louée

Les loyers provenant de la location d'un immeuble nu à usage d'habitation sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers.
Loyers déclarés (encaissés) = 1 000 x 12 = 12 000 €

a) Le régime de droit commun est le micro-foncier.
Le montant brut des loyers est inférieur à 15 000 €.
Revenu imposable = 12 000 x (100% - 30%) = 8 400 €

b) Les époux DEJOUX peuvent opter pour le régime foncier réel

Loyers	12 000
Store électrique	-1 300
Intérêts de l'emprunt	- 500
Frais de correspondance, téléphone (forfait)	- 20
Taxe foncière	- 780
Revenu imposable	9 400 €

Les époux DEJOUX retiennent l'imposition au régime du micro-foncier afin d'optimiser la charge fiscale.

Mission 2 – Imposition du patrimoine des époux DEJOUX

3.3 – Déterminer si les époux DEJOUX sont redevables de l'Impôt sur la Fortune Immobilière (IFI) au titre de l'année 2022.

L'assiette imposable est le patrimoine net immobilier au 1er janvier de l'année d'imposition. Il comprend les éléments du patrimoine suivants :

Éléments	En droit	Montant à retenir pour l'IFI
Parts SARL DEJOUX	Les parts sociales détenues par Monsieur DEJOUX n'entrent pas dans la base de l'IFI (accepter une justification relative à la qualification de biens professionnels ou avec application d'un ratio immobilier quelconque)	
Résidence principale	Imposable mais elle bénéficie d'un abattement de 30% : 500 000 x 0.7	350 000
Investissement locatif (maison louée à Rennes)	Valeur nette : 200 000 – 45 000 (solde emprunt)	155 000
Contrats d'épargne	Livret A et PEA n'entrent pas dans le patrimoine taxable	-
Patrimoine net		**505 000**

Conclusion : l'assiette imposable est inférieure au seuil d'imposition de 1 300 000 €. Les époux DEJOUX ne sont pas redevables de l'IFI.