DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE 4 – DROIT FISCAL

SESSION 2024

Éléments indicatifs de corrigé

DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Rappel : toute réponse chiffrée devra être justifiée par un calcul détaillé (Cf. avertissement p 2)

1ère Mission : analyse du régime fiscal et liquidation de TVA.

1.1. Citer et justifier trois raisons démontrant que l'entreprise ne peut pas relever du régime réel simplifié en matière de TVA en 2023.

En principe, une entreprise assujettie peut prétendre relever du régime simplifié si :
- le CA de l'année en cours ne dépasse pas le seuil majoré,
- le CA N-1 respecte les seuils de chiffre d'affaires,
- la TVA due N-1 ne dépasse pas 15 000 €,
- elle n'effectue pas d'importations ou d'opérations d'acquisitions intra-communautaires.

En l'espèce,
- L'entreprise RÉSINA effectue des acquisitions intracommunautaires.
- Le chiffre d'affaires global 2022, qui s'élève à 11 000 000 €, est supérieur à 840 000 €.
- Le CA des prestations de services (1 500 000 €) est supérieur au seuil de 254 000 €.
- La TVA due 2022 de 230 000 € est supérieure au montant de 15 000 €.

Chacune de ces raisons justifie que l'entreprise RESINA ne peut prétendre appliquer le régime du réel simplifié. *(Ne pas pénaliser en cas d'absence de conclusion)*

1.2. Qualifier et expliquer le régime de territorialité applicable à ce type d'opération.

La vente de biens vers des particuliers au sein d'un pays de l'UE est qualifiée de vente à distance.

Les ventes à distance vers les particuliers sont taxées :
- Dans le pays de l'acheteur si le vendeur dépasse le seuil de 10 000 € de ventes au sein de l'UE au titre de N-1 ou au cours de l'année (ou s'il opte pour la taxation du bien dans le pays de l'acheteur). *Ne pas pénaliser si l'option ne figure pas sur la copie.*
- Dans le pays du vendeur si le vendeur respecte le seuil de ventes au sein de l'UE de 10 000 €.

NB : valoriser l'analyse en espèce sur cette opération qu'elle figure en 1.2 ou 1.3

1.3. Liquider la TVA due au titre du mois de mai 2023 en utilisant le modèle de tableau ci-dessous (les totaux ne sont pas demandés).

Numéro de l'opération	Analyse fiscale (Règle de droit + application en l'espèce)	TVA déductible	TVA exigible
1	En principe, la TVA sur les livraisons de bien est exigible à la livraison / facturation En l'espèce, biens vendus et livrés en mai donc TVA exigible en mai : 1 800 000 x 20 %		360 000
2	En principe, la vente de biens à un assujetti de l'UE avec communication du numéro IC est une LIC exonérée. En l'espèce, les clients sont des entreprises italiennes ayant fourni leur n° IC donc LIC exonérée.		
3	En principe, cf question 1.2 En l'espèce, RESINA dépasse le seuil de vente à distance de 10 000 € (80 000 € pour le seul mois de mai 2023), opération exonérée de TVA dans le pays de départ.		
4	En principe, la TVA est exigible sur les acomptes encaissés sur les livraisons de biens. En l'espèce, la TVA sur acomptes reçus concernant les commandes de mobilier est exigible : 40 000*20 %		8 000

Numéro de l'opération	Analyse fiscale (Règle de droit + application en l'espèce)	TVA déductible	TVA exigible
5	En principe, la TVA sur les prestations de services est exigible lors des encaissements sauf option pour les débits où la TVA est exigible à la facturation. En l'espèce, la SARL RESINA a opté pour les débits. La TVA est exigible à la facturation : 350 000 x 20 %		70 000
6	En principe, la TVA sur les prestations de services est exigible lors des encaissements sauf option pour les débits où la TVA est exigible à la facturation. En l'espèce, la SARL RESINA a opté pour les débits donc la TVA sur les facturations du mois d'avril a déjà été déclarée en avril. Seule la TVA sur les factures du mois de mai est exigible 100 000 x 20 %		20 000
7	En principe, les LASM pour les besoins autres que ceux de l'exploitation (autoconsommation) sont soumises à TVA sauf si la TVA en amont n'a pas pu être déduite. En l'espèce, la TVA grevant les éléments de production a été déduite (activité soumise), le salon de jardin est destiné à des besoins privés, donc TVA exigible au prélèvement : 1 000 x 20 %		200
8	En principe, la TVA sur les AIC est auto-liquidée par l'acquéreur à la date de réception de la facture ou au 15 du mois suivant la livraison en l'absence de facture. En l'espèce, l'achat de résine en Allemagne est une AIC (numéro IC fourni). La TVA est donc auto-liquidée en mai car la facture accompagne la livraison. 80 000 x 20 %	16 000	16 000
9	En principe, la TVA sur les prestations de services est déductible lors des décaissements sauf option pour les débits du prestataire. En l'espèce, il s'agit d'une campagne de publicité (PS) pour laquelle le prestataire n'a pas opté pour les débits. La TVA est déductible lors du décaissement : (48 000/1.2) x 20 %	8 000	

2ème Mission : analyse du droit à déduction.

1.4. Rédiger une courte note dans laquelle vous exposerez les conséquences de cette nouvelle activité sur le droit à déduction de l'entreprise.

En principe, la TVA est déductible à hauteur de son coefficient de déduction.
Ce coefficient de déduction tient compte du coefficient de taxation qui correspond à la proportion d'utilisation d'un bien ou d'un service à des opérations qui ouvrent droit à déduction parmi les opérations dans le champ d'application.

En l'espèce,

- Le coefficient de déduction serait égal à zéro pour les achats affectés exclusivement à l'activité de formation, exonérée de TVA.
- Le coefficient de déduction serait de 0,9 pour les achats mixtes car l'activité de formation représenterait 10 % du chiffre d'affaires total (qui est intégralement dans le champ d'application).

1.5. Analyser l'impact sur le résultat de cession de l'absence d'option pour la TVA.

En principe, la cession d'un immeuble non neuf, achevé depuis plus de 5 ans, est exonérée de TVA en l'absence d'option de TVA. Dans ce cas, un reversement d'une fraction de la TVA déduite à l'achat sera effectué si la cession intervient avant la fin du délai de régularisation.
En l'espèce, au moment de la cession, il sera détenu depuis 10 années ou fraction d'année. L'entreprise n'exercera pas d'option, ce qui induit un reversement d'une partie de la TVA déduite lors de l'acquisition : (200 000 * 20%) * 10/20 = 20 000 €.

En principe, le résultat de cession est réalisé par différence entre le prix de cession et la valeur nette fiscale prenant en compte les régularisations globales de TVA.
En l'espèce, la régularisation de TVA prend la forme d'un reversement de 20 000 € qui augmente la valeur nette fiscale et donc diminue le montant de la plus-value.
NB : accepter toute autre appellation pour la VNF : valeur résiduelle, valeur d'origine corrigée.

DOSSIER 2 – IMPOSITION DES BÉNÉFICES

Rappel : toute réponse chiffrée devra être justifiée par un calcul détaillé (Cf. avertissement p 2)

1ère mission : détermination du résultat net comptable 2023.

2.1. Déterminer le résultat fiscal 2023.

N° de l'opération	Analyse fiscale (règle de droit et application)	Déductions	Réintégrations
	Résultat fiscal provisoire avant intervention		518 000
1	En droit, la rémunération des gérants de société soumises à l'IS est déductible si le travail est effectif et la rémunération non excessive. En l'espèce, la rémunération d'Adèle SALER ne semble pas excessive compte tenu du travail fourni. La charge est déductible donc pas de retraitement fiscal.		
2	En principe, la cession de titres de participation détenus depuis plus de 2 ans relève du régime du long terme. Les plus-values sont exonérées mais une QP de frais de 12 % est non déductible. En l'espèce, les titres sont détenus depuis + de 2 ans ; la participation est > à 5% (30%) ; Il s'agit de TP dont la +value d'un montant de (500 - 400)*1000 t = 100 000 €, est exonérée, donc déduite. La QP de frais et charges de 12 % de la plus-value LT (100 000*12 %) = 12 000 €, est non déductible	100 000	12 000
3	En principe, les cessions de VMP ne relèvent pas du régime des plus-values professionnelles, le résultat de cession est imposable au régime de droit commun. En l'espèce, la cession des VMP génère un bénéfice imposable de 50 000 € n'entraînant aucun retraitement fiscal *Le calcul du montant de bénéfice n'est pas exigé.*		
4	En principe, les pertes de change constituent des charges déductibles. En l'espèce, la perte de change constatée en avril 2023 est déductible et ne nécessite aucun retraitement fiscal. En principe un gain latent (477) constitue un produit fiscal imposable. En l'espèce, le gain latent enregistré fin 2023 sur une dette en devise est imposable donc réintégré		3 000

N° de l'opération	Analyse fiscale (règle de droit et application)	Déductions	Réintégrations
5	En principe, les dividendes constituent des produits imposables sauf si l'entreprise bénéficiaire opte pour le régime des sociétés mères et filiales (IS, détention d'au moins 5 % du capital de la fille et engagement de conserver les titres au moins deux ans). Dans ce cas, les dividendes sont exonérés mais une QP de frais et charges de 5 % des dividendes bruts est non déductible. En l'espèce, les conditions étant remplies, la SARL applique le régime mère/filiales car plus favorable. Les dividendes d'un montant de 20 000 € sont exonérés mais la QP de frais de 20 000*5 % = 1 000 € constitue une charge non déductible	20 000	1 000
6	a) En principe, les amortissements irrégulièrement différés perdent définitivement leur déductibilité. En l'espèce, l'omission de la dotation de 2022 a généré un amortissement irrégulièrement différé de 4 000 € non déductible lors de son rattrapage comptable en 2023. b) En principe, les amortissements sont tolérés à la déduction s'ils respectent les modalités d'usage fiscal. En l'espèce, la dotation économique comptabilisée 2023, s'élève à 120 000 / 10 ans = 12 000 € La dotation fiscalement déductible s'élève à 120 000 /12 ans soit 10 000 €. Par conséquent, la part d'amortissement non déductible est de (12 000 – 10 000) = 2 000 €		4 000 2 000
7	En principe, le régime de faveur consiste à taxer le produit du résultat de concession de brevet par le ratio nexus à un taux réduit de 10%. En l'espèce, l'entreprise applique le régime de faveur. Le résultat net 2023 = 30 000 – [(100 000 / 5 ans) x 6/12] = 20 000 € Ratio nexus = 1, bénéfice imposable au taux de 10 % = 20 000 x 1 = 20 000 €	20 000	

2.2. En faisant l'hypothèse d'un résultat fiscal de 400 000 €, calculer l'IS dû au titre de 2023 ainsi que le résultat net comptable.

IS taux normal	400 000*25 % =	100 000 € (pas d'IS PME)
IS régime de faveur	20 000*10 % =	2 000 €
IS		**102 000 €**

Résultat net comptable = 500 000 – 102 000 = 398 000 € bénéfice.

2ème mission : choix de régime fiscal.

2.3. Justifier la faisabilité de cette option pour POXINDU.

En principe, les SA, SARL et SAS peuvent opter pour le régime des sociétés de personnes pour une durée de 5 ans sous réserve de remplir les conditions suivantes :

- être créée depuis moins de 5 ans,
- l'activité doit être de nature artisanale, industrielle, commerciale, agricole ou libérale,
- la société ne doit pas être cotée,
- le capital et droits de vote doivent être détenus au moins à 50 % par des personnes physiques et 34 % au moins par des dirigeants de la société,
- la société doit employer moins de 50 salariés et avoir un CAHT ou un total bilan ≤ à 10 millions d'euros.

En l'espèce, la SARL a moins de 5 ans, le capital est détenu à 60 % par des personnes physiques et Nicolas, le futur gérant en détient 35 %. L'activité est industrielle, le nombre de salarié est évalué à 15 personnes, la société ne sera pas cotée et son CA serait au début de 5 millions d'euros.

La SARL POXINDU peut donc opter provisoirement pour l'imposition de son résultat à l'IR.

2.4. Exposer les conséquences fiscales, en cas de déficit fiscal de la SARL POXINDU au début de son activité :

- **pour chacun des trois associés en cas d'option pour l'IR :**

En principe, le résultat des sociétés soumises à l'IR est réparti entre les associés personnes physiques ou personnes morales, que ce résultat soit bénéficiaire ou déficitaire.

En l'espèce,
Nicolas qui a une activité dans la SARL imputera sa QP de déficit BIC professionnels sur ses autres revenus,
Adèle n'ayant pas d'activité professionnelle dans la SARL, imputera sa QP de déficit au titre des BIC non professionnels sur les revenus de même nature.
Pour la SARL RÉSINA, étant soumise à l'IS, elle intégrera sa QP de déficit dans son propre résultat fiscal.

- **pour la SARL POXINDU sans option pour l'IR :**

En principe, le déficit fiscal d'une société à l'IS bénéficie d'un report de déficit en avant ou en arrière sous certaines conditions.
En l'espèce, s'agissant d'un premier exercice, le report en arrière est impossible. La SARL bénéficie cependant du report en avant de son déficit dans les conditions suivantes : report sans limite de durée sur les bénéfices fiscaux futurs dans la limite d'un montant de [1 000 000 + 50 % (B -1 000 000)].

DOSSIER 3 – IMPOSITION DES REVENUS DES PARTICULIERS

Rappel : toute réponse chiffrée devra être justifiée par un calcul détaillé (Cf. avertissement p 2)

3.1. Déterminer le revenu net catégoriel du foyer fiscal SALER/DEMONGE au titre des traitements et salaires.

Adèle SALER : revenu net catégoriel au titre des TS (doc 4) : **42 800 €**.

Lucas DEMONGE
En principe, les revenus déclarés en TS peuvent au choix du contribuable bénéficier de la déduction des frais professionnels réels ou forfaitaires.

TS nets imposables avec déduction forfaitaire de 10% : 28 000 – 2 800 = **25 200 €**.
TS nets imposables avec frais réels : 28 000 – 2 400 = 25 600 €.

C'est donc la déduction forfaitaire de 10 % qui s'applique puisque l'option pour les frais réels n'est pas favorable.

Catégorie traitements et salaires : 42 800 + 25 200 = 68 000 €.

3.2. Comparer les possibilités qui s'offrent au couple en matière d'imposition des dividendes perçus par Adèle SALER.

En principe,

Les dividendes provenant de sociétés soumises à l'IS sont imposés dans la catégorie RCM, par défaut au PFU (au taux de 12,8 %) ou sur option au barème progressif de l'IR après abattement de 40 %.

En l'espèce,

Si le couple SALER/DEMONGE choisit le PFU, le montant imposable sera de 10 000 €.

Si le couple SALER/DEMONGE opte pour le barème progressif de l'IR, le montant imposable sera de 60 % du dividende brut soit 6 000 € compte tenu de l'abattement de 40 %.

3.3. Présenter le calcul de l'impôt dû par le couple à l'occasion de la cession de leur appartement parisien.

Prix d'achat : 400 000 €
Frais d'acquisition : 28 000 € ou (400 000 * 7,5 %) = 30 000 €. On retient le montant de 30 000 €
Travaux : Droit à un forfait de 15 % car immeuble bâti détenu depuis au moins 5 ans : (400 000 * 15 %) = 60 000 €.
Coût de revient = 400 000 + 30 000 + 60 000 = 490 000 €.
PV brute = 520 000 – 490 000 = **30 000 €**.

Abattement pour durée de détention au-delà de 5 ans : (8-5) * 6 % = 18 %.
PV imposable dans la catégorie plus-value immobilière : 30 000 * 82 % = **24 600 €**.
La plus-value immobilière est imposée au taux de 19 %, soit un impôt de 24 600 x 19 %.

3.4. Qualifier la procédure engagée par l'administration et rassurer Adèle.

Adèle bénéficie d'un crédit d'impôt au titre de ses dépenses pour garde d'enfants. Le montant des dépenses porté dans la déclaration d'IR n'a qu'un caractère déclaratif. Aucun justificatif n'est annexé à la déclaration.

L'administration fiscale dispose d'un moyen de contrôle sur pièces via le droit de communication de documents.

En l'espèce, l'administration demande à Adèle SALER de lui communiquer le ou les documents justificatifs de ses dépenses de garde d'enfants.

Il s'agit donc d'une procédure habituelle qui ne doit pas inquiéter Adèle SALER. Nous lui conseillons de transmettre dans les meilleurs délais les pièces justificatives de ses dépenses.