DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE 4 – DROIT FISCAL

SESSION 2025

Éléments indicatifs de corrigé

DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

1ère mission : préparation de la liquidation de la TVA

1.1. Analyser chacune des opérations relatives à la TVA due du mois de Janvier 2025 en utilisant le modèle ci-dessous.

Opération (seul le repère de l'opération est attendu)	**Analyse fiscale (règle de droit + application en l'espèce)**	**TVA déd.**	**TVA Exig.**
a- Ventes de janvier de ferrures décoratives en France	En principe, la TVA sur une livraison de biens est exigible à la livraison/facturation En l'espèce, ce sont des ventes de biens (ferrures) réalisées en janvier et les factures accompagnent les livraisons, donc la TVA sera exigible en janvier : 200 000 x 20 %		40 000
a- Acompte sur devis encaissé en janvier	En principe, la TVA est exigible à l'encaissement des acomptes sur une commande de biens En l'espèce, il s'agit d'un acompte sur une commande de ferrures décoratives, la TVA est exigible à l'encaissement en janvier : [(36 000 /1.2) x 0.2]		6 000
b- Ventes de ferrures décoratives à des assujettis identifiés en Belgique et en Italie	En principe, les livraisons intracommunautaires (LIC) de biens à un assujetti identifié sont exonérées de TVA si le numéro intracommunautaire est communiqué En l'espèce, ce sont des LIC car les assujettis sont identifiés (n° IC communiqué) en Belgique et en Italie (IC). Ces LIC sont exonérées de TVA		
c- Ventes de ferrures décoratives à des assujettis hors UE	En principe, les exportations sont exonérées de TVA En l'espèce, ce sont des ventes de ferrures à des clients chinois, donc des exportations, exonérées de TVA.		
d- Facture du 14/01 d'un fournisseur français concernant un achat d'étain livré en urgence : 195 000 € HT, majoration pour délai rapide de livraison 5 000 € HT.	En principe, la TVA sur une livraison de bien est déductible à la livraison/facturation, sur une base égale au prix des biens et des frais accessoires. En l'espèce, c'est un achat d'étain (LB) livré en janvier, dont la base imposable est constituée du prix des biens et de la majoration pour délai de livraison, soit : TVA facturée et déductible en janvier à la livraison/facturation : (195 000 + 5 000) x 20 %	40 000	
e- Facture du 28/01 d'un fournisseur espagnol concernant un achat d'inox : 50 000 € HT. Modalités de règlement : 10 % par virement à la livraison le 28/01, le solde au 25/02 par virement.	En principe, la TVA sur les AIC (fournisseur espagnol et n° IC communiqué) est autoliquidée 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 d'inox en provenance d'un fournisseur espagnol est une AIC (N° IC fourni), la facture est jointe à la livraison, donc, TVA exigible et déductible en janvier : 50 000 x 20 %	10 000	10 000
f- Facture du 22/01 d'un organisme de formation liée à l'organisation de deux journées de formation Option pour la TVA d'après les débits.	En principe, la TVA sur les PS est déductible lors des décaissements sauf option pour les débits où la TVA est déductible à la facturation. En l'espèce, il s'agit d'une PS avec un prestataire ayant opté pour les débits, donc, la TVA est déductible à la facturation le 22/01 : 5 000 x 20 %	1 000	

2ème mission : analyse fiscale d'opérations spécifiques

Note aux correcteurs : il est attendu dans ce dossier une analyse structurée (en droit, en l'espèce). Le rappel des éléments de contexte et la mise en évidence d'une conclusion ne sont pas attendus.

1.2. Vol du stock d'étain et perception de l'indemnité d'assurance
Justifier :
- L'absence de régularisation de la TVA déduite lors de l'achat de l'étain ;
- Le non assujettissement à la TVA de l'indemnité à venir.

- Absence de régularisation de la TVA

Rappel du contexte : vol de métaux en stock au sein d'un entrepôt de l'entreprise pour lesquels la TVA a été déduite à l'achat. La question porte sur l'éventuel reversement de la TVA initialement déduite sur les factures d'achat de ces matières.

En droit, lors du vol d'un bien ayant la nature de stock, la TVA initialement déduite ne doit pas être régularisée si l'évènement (vol) a fait l'objet d'un dépôt de plainte.
En l'espèce, le dépôt de plainte a été réalisé début février immédiatement à la suite du vol, aucun reversement de TVA n'est attendu concernant la TVA qui a été déduite sur le vol du stock.

- Non assujettissement de l'indemnité

Rappel du contexte : à la suite de la déclaration réalisée auprès de l'assureur, celui-ci versera à l'assuré une indemnité permettant de compenser la perte du stock. Cela constitue un produit pour l'assuré. La question porte sur l'assujettissement à la TVA de l'indemnité d'assurance.

En droit, un produit est imposable s'il provient d'une opération imposable par nature, c'est-à-dire effectuée par un assujetti, à titre onéreux, avec contrepartie et lien direct
En l'espèce, l'indemnité prévue de 10 000 € constitue une réparation de préjudice, elle n'a donc pas de contrepartie. Cette opération est hors du champ d'application de la TVA.

1.3. Déterminer les conséquences :
- **relatives à la cession du véhicule au négociant en biens d'occasion ;**
- **relatives aux redevances de crédit-bail et à la consommation d'électricité pour recharger le nouveau véhicule.**

- Cession du véhicule

Rappel du contexte : la SAS a choisi de céder le véhicule de tourisme endommagé à un négociant en biens d'occasion en posant l'option plutôt que de procéder aux réparations. La question porte sur la régularisation de TVA lors de la cession du véhicule de tourisme.

En principe, la cession d'un véhicule de transport de personnes - dont le véhicule de tourisme - pour lequel la TVA initiale n'a pu être déduite n'est pas soumise à TVA mais elle peut l'être sur option si la cession est faite à un négociant en biens d'occasion.
Dans ces conditions, un complément de droit à déduction peut être obtenu si la cession est effectuée dans le délai de régularisation de 5 ans.

En l'espèce, la cession est effectuée à un négociant en biens d'occasion et l'option est exercée. La TVA est exigible à la livraison du véhicule pour (12 000 / 1,2) x 20 % = 2 000 €
Le véhicule de tourisme a été utilisé 4 ans (de 2022 à 2025)

La TVA non déduite à l'acquisition est de : (24 000 /1,2) x 20 % = 4 000 €
Donc, la SAS peut bénéficier d'un complément de droit à déduction de : 4 000 x 1/5 = 800 €

- Redevances de crédit-bail

Contexte : suite à la cession du véhicule de tourisme endommagé, la SAS souscrit un contrat de crédit-bail concernant un véhicule électrique

En principe, les dépenses de location de moyens de transport de personnes sont exclues du droit à déduction.
En l'espèce, le véhicule de tourisme est un moyen de transport de personnes,
donc la TVA sur la redevance de crédit-bail du véhicule de tourisme n'est pas déductible.

- Consommation d'électricité liée la recharge du véhicule de tourisme

En principe, selon l'article 273 septies B, la TVA sur la consommation d'électricité liée à la recharge de véhicule entièrement électrique est totalement déductible, que l'entreprise soit propriétaire ou locataire, que le véhicule soit exclu du droit à déduction ou pas.
En l'espèce, il s'agit de la consommation d'électricité liée à la recharge d'un véhicule de tourisme entièrement électrique utilisé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail,
donc, la TVA est déductible sur les consommations d'électricité des recharges.

1.4. Proposer une brève analyse :
- **de la territorialité de l'opération de remise en état par le prestataire belge ;**
- **de la personne redevable.**

Contexte : l'entrepôt a subi des dégradations lors du vol. La SAS souhaite faire effectuer les réparations par un professionnel Belge, qui est assujetti à la TVA en Belgique. La question porte sur le lieu d'imposition de la prestation et le redevable.

En droit, pour les prestations de services intracommunautaires entre assujettis (« B to B ») le lieu d'imposition et le redevable dépendent du lieu d'établissement du preneur sauf pour les prestations de service dans le cadre de travaux immobiliers, qui par dérogation, sont taxables au lieu d'implantation de l'immeuble.
En l'espèce, l'immeuble est implanté à Maubeuge, donc la TVA sera exigible en France.

En droit, le lieu d'imposition conditionne l'identification du redevable, or si le prestataire (l'entreprise belge) n'est pas établi dans le pays d'imposition, alors le redevable (autoliquidation) est le preneur assujetti du pays d'imposition.
En l'espèce, le prestataire est un assujetti belge, il n'est pas établi en France, c'est donc le preneur – la SAS – qui devra auto-liquider la TVA sur la prestation.

DOSSIER 2 – IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

1ère mission : participation à la détermination du résultat fiscal

2.1. Déterminer les retraitements fiscaux relatifs aux opérations non traitées de l'exercice 2024 en utilisant le modèle de tableau ci-dessous :

N° de l'opération	Analyse fiscale (règle de droit et application)	Déd.	Réint.
1a	En droit, la rémunération des dirigeants de sociétés soumises à l'IS est déductible si le travail est effectif et la rémunération non excessive. En l'espèce, la rémunération de Mme Favereau ne semble pas excessive compte tenu du travail fourni. La charge est déductible.		
1b	En droit, les intérêts de comptes courants d'associés sont déductibles à hauteur du TMPV dès lors que le capital est intégralement libéré. En l'espèce, le capital de la SAS est intégralement libéré, le taux maximum déductible est de 5.75% pour 2024 : montant non déductible : 20 000 x (6.75% - 5.75%) x 6/12		100
2	En droit, les véhicules de tourisme font l'objet d'une base amortissable maximale plafonnée en fonction d'un barème. En l'espèce, l'amortissement non déductible de la Clio 5 s'élève à : (24 000 -18 300) / 5		1 140
3a	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, en détenant 80 % des titres, les conditions sont remplies, la SAS applique le régime mère/filiales car plus favorable. Les dividendes d'un montant de 10 000 € sont exonérés mais la QP de frais de 10 000*5 % = 500 € constitue une charge non déductible	10 000	500
3b	En principe, la cession de titres de participation détenus depuis au moins 2 ans relève du régime du long terme En l'espèce, les titres cédés du 1re lot sont détenus depuis plus de 2 ans (1998 – 2024) Calcul de la PV = 50 t x (220 – 120) = 5 000 € PVLT En droit les plus-values LT sont exonérées mais une QP de frais de 12 % est non déductible En l'espèce, QP non déductible : 5 000 x 12 % En principe, la cession de titres de participation détenus depuis moins de 2 ans relève du régime du court terme et ne fait pas l'objet de retraitements fiscaux car elle relève du régime de droit commun. En l'espèce, les titres vendus du lot n° 2 sont détenus depuis moins de 2 ans (2023 – 2024), donc cession à CT, régime de droit commun, pas de retraitement. *Moins-value de 50 x (220 – 230) déductible (non attendu)*	5 000	600
4a	En droit, une provision réglementée est par nature déductible. En l'espèce, une PHP est une provision réglementée donc déductible.		
4b	En principe, les dons au profit d'une association reconnue d'utilité publique sont non déductibles. En l'espèce, la Croix Rouge est une ARUP, le don n'est pas déductible		10 000

2ème mission : paiement de l'impôt sur les sociétés

2.2. Justifier que la SAS Ferronnerie de l'Avesnois remplit les conditions pour bénéficier de l'IS au taux réduit en faveur des PME.

En principe, le taux réduit de l'IS de 15 % concerne les PME soumises à l'IS qui répondent aux conditions suivantes :

- le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 10 millions d'euros ;
- le capital est entièrement libéré ;
- le capital est détenu à au moins 75 % par des personnes physiques.

En l'espèce, le CA 2024 est de 6,4 millions et le capital, entièrement libéré, est détenu entièrement par des personnes physiques.

Donc, la SAS remplit bien les conditions d'application du taux d'imposition réduit en faveur des PME.

2.3. Présenter les calculs (seule l'application au cas d'espèce est attendue) :

- qui ont permis de déterminer les acomptes 1 et 3 d'IS versés en 2024 ;

Acompte	Calcul
1	[42 500 x 15 % + (600 000 – 42 500) x 25 %] /4 = *36 438*
3	[42 500 x 15 % + (650 000 – 42 500) x 25 %] /4 = *39 563*

- du solde de l'IS dû au titre de 2024 à verser en 2025.

Solde d'IS dû au titre de l'exercice 2024 :
IS brut – réduction d'impôt – somme des acomptes déjà versés
[42 500 x 15 % + (700 000 – 42 500) x 25 %] – 6 000 - 158 250 = *6 500 €* (non demandé)

Ou accepter un raisonnement construit sur la variation des bases IS :
(700 000 – 650 000) x 25 % - 6 000

3ème mission : développement à l'étranger

2.4. Rédiger une note de quelques lignes pour déterminer, le lieu d'imposition des bénéfices de ce futur atelier (seule l'application au cas d'espèce est attendue).

La prise de notes met en évidence les éléments suivants :

- un atelier de fabrication sera opérationnel au sein d'un immeuble installé en Chine, propriété de la SAS ;
- une équipe de direction interne à la SAS disposant d'une liberté d'agir sur l'intégralité de la chaine de valeur est en place.

On démontre ainsi qu'il s'agit d'un établissement autonome en Chine.
La définition de l'imposition des résultats d'un établissement stable étant identique en France comme en Chine, le lieu d'imposition des bénéfices de l'établissement autonome sera la Chine.

DOSSIER 3 – IMPÔT SUR LE REVENU

1ère mission : détermination des revenus imposables de l'année 2024

3.1. Déterminer le montant net imposable au titre de l'année 2024 dans la catégorie traitements et salaires en précisant si Emma Favereau doit opter pour les frais réels.

En droit, les allocations forfaitaires de frais des dirigeants salariés sont imposables au titre des TS que le contribuable opte pour l'imputation de ses frais réels relatifs à l'emploi ou non.

En l'espèce :	Déduction forfaitaire de 10%	Déduction des frais réel
Revenu net imposable TS	(45 000 + 5 000) – (50 000 x 10 %) = 45 000 €	(45 000+5 000) – 10 000 = 40 000 €

Conclusion :
- l'option pour les frais réels doit donc être exercée ;
- le montant net de la catégorie TS = 40 000 €.

3.2. Concernant les revenus fonciers :

- indiquer, en le justifiant, le régime d'imposition de plein droit.

En principe, lorsqu'un contribuable perçoit des revenus fonciers bruts supérieurs à 15 000 €, il est soumis de plein droit au régime réel.

En l'espèce, les loyers perçus en 2024 sont de 18 000 € donc supérieurs à 15 000 €.
Le régime de plein droit est le régime du réel.

- déterminer le revenu net imposable de la catégorie.

Eléments	**Montants €**
Loyers bruts encaissés	18 000
Travaux d'entretien et de réparations	- 10 000
Primes d'assurances loyers impayés	- 280
Taxes foncières hors TEOM	- 700
Frais de correspondance	- 20
Revenu foncier de la maison	7 000

- préciser quelles auraient été les conséquences fiscales si Emma Favereau avait décidé d'engager et de payer l'intégralité des travaux en 2024.

En droit, le déficit foncier d'un exercice peut être imputé sur le RBG de cet exercice dans la limite de 10 700 €. En cas d'insuffisance de revenus, le déficit pourra s'imputer sur les bénéfices fonciers futurs.
(L'absence du montant exact du seuil de 10 700 € n'est pas sanctionnée)

En l'espèce, la prise en compte de 15 000 € de travaux déductibles supplémentaires aurait généré un déficit foncier de 8 000 € qui aurait pu intégralement s'imputer sur le revenu brut global d'Emma en 2024.

2ème mission : changements dans la vie personnelle d'Emma Favereau

3.3. Présenter de façon synthétique les conséquences fiscales de ces deux évènements en matière d'impôt sur le revenu.

En principe :
- les couples mariés ou liés par un PACS forment un foyer fiscal unique de 2 parts et déclarent leurs revenus ensemble. *Sur option, deux déclarations séparées sont possibles l'année du mariage.*
- les enfants mineurs entrent dans la composition du foyer fiscal de leurs parents et représentent 0,5 par enfant, 1 part entière à partir du 3ème. *En cas de modification du nombre de parts d'un foyer fiscal, la situation la plus avantageuse est retenu pour le contribuable.*

En l’espèce : le mariage d’Emma Favereau en 2025 entrainera *a priori* une *déclaration commune en 2026* des revenus 2025, et la naissance de leur 1er enfant au cours de l’année 2025 permettra de bénéficier d’une demi-part *sur toute l’année 2025* (2,5 parts).