

DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE 4 – DROIT FISCAL

SESSION 2024

Éléments indicatifs de corrigé

**1.1. Qualifier les différentes activités au regard du champ d'application de la TVA.**

En principe, selon l'article 256 I du CGI, entrent dans le champ d'application de la TVA :

- les opérations de livraisons de biens meubles corporels et les prestations de services,
- réalisées à titre onéreux (comportant une contrepartie),
- dans le cadre d'une activité économique (assujetti agissant en tant que tel).

En l'espèce, les activités de l'entreprise se décomposent ici en deux types :

- une activité liée à son métier historique avec d'une part la fabrication et la vente de tissus d'ameublement (vente de biens) et d'autre part le conseil en design intérieur (prestations de service) qui entrent dans le champ d'application de la TVA (LB et PS à titre onéreux, réalisées par l'entreprise CDT qui est assujettie).
- une activité de placement financier : qui n'entre pas dans le champ d'application de la TVA car non considérée comme une activité économique selon le CGI.

1.2. Déterminer le régime d'imposition applicable à la société CDT en matière de TVA au titre de l'année 2023.

En principe, lorsqu'un assujetti exerce une activité mixte (ventes de biens et prestations de services), le régime fiscal applicable en matière de TVA au titre d'une année N est le régime réel normal :

- si le CA HT global de l'année N-1 est supérieur à 840 000 € ;
- ou si le CA HT N-1 sur les prestations de services excède 254 000 € ;
- ou si le montant de TVA due au titre de N-1 est > 15 000 € ;
- ou si l'entreprise réalise des AIC ou des importations.

En l'espèce ici, les deux premiers seuils sont dépassés puisque :

- le CA HT global 2022 de la SARL CDT est de 1 350 000 € ;
- le CA HT relatif aux prestations de services 2022 est de 400 000 €.

Par ailleurs, l'entreprise réalise des opérations d'importations et des acquisitions intracommunautaires.

L'entreprise relève donc du régime réel normal en matière de TVA.

1.3. Liquider la TVA due au titre du mois de décembre 2023, en prenant soin d'apporter toutes les justifications nécessaires à l'analyse des opérations.

N°	Justifications	TVA exigible	TVA déductible
a)	En principe, la TVA sur les livraisons de biens meubles corporels est exigible à la date de la délivrance des biens. En l'espèce, biens livrés en décembre donc TVA française exigible en décembre : 150 000 x 20 %	30 000	
b)	En principe, la TVA sur les prestations de services (PS) est exigible à l'encaissement du prix, sauf si option pour les débits. Les PS rattachées à un immeuble sont imposables au lieu d'établissement de l'immeuble. En l'espèce, la SARL CDT n'a pas opté pour les débits et l'immeuble sur lequel est réalisée la prestation est implanté en France (Nice). L'encaissement reçu en décembre est de 1 200 € TTC, soit une TVA exigible de $(1\ 200/1,2) \times 0,2 = 200$ €	200	

c)	<p>En principe, les livraisons  ZEROENCOMPTA JE auprès d'un assujetti identifié, sont qualifiées de livraisons intracommunautaires de biens et sont à ce titre exonérées dans le pays de départ.</p> <p>En l'espèce, il s'agit d'une livraison de tissus (bien meuble) en Italie (UE) vers un assujetti identifié (n°IC). C'est une livraison intracommunautaire exonérée dans le pays de départ (France).</p>	-	
d)	<p>En l'espèce, les livraisons de biens meubles corporels en zone tiers (hors UE), sont qualifiées d'exportation et sont exonérées de TVA.</p> <p>En l'espèce, il s'agit de tissus (bien meuble) vendus à un revendeur en Suisse (zone tiers), exonérés en tant qu'exportation.</p>	-	
e)	<p>En principe, les importations font l'objet d'une autoliquidation de la TVA au moment du passage en douane. Les frais de douane constituent un élément de la base d'imposition taxable à la TVA.</p> <p>En l'espèce, cet achat de bien meuble corporel en provenance du Maroc (importation) fait l'objet d'une autoliquidation de la TVA au dédouanement : Montant TVA exigible $(9\,900 + 100) \times 20\%$ Montant TVA déductible : $2\,000 \times 1 = 2\,000$ € (le CDE étant de 1)</p>	2 000	2 000
f)	<p>En principe, la TVA sur les AIC est auto-liquidée par l'acquéreur à la date de réception de la facture ou au plus tard le 15 du mois suivant la livraison en l'absence de facture.</p> <p>En l'espèce, il s'agit d'achat en provenance d'Espagne (UE) auprès d'un fournisseur pour lequel la facture est parvenue, donc : TVA exigible : $6\,000 \times 20\%$. TVA déductible : $\text{CoDed} = 1$ donc TVA déd = $1\,200 \times 1$</p>	1 200	1 200
g)	<p>En principe, la TVA sur achats de biens fournis sans rémunération (objets publicitaires) ouvre droit à déduction lors de la livraison/facturation à condition que le prix unitaire TTC n'excède pas 73 € par an et par bénéficiaire. L'opération doit rester dans l'intérêt de l'exploitation.</p> <p>En l'espèce, l'achat remplit les conditions de seuil (24 € TTC < 73 €) et de destination des biens (objet publicitaire). Donc CDE = 1 soit une TVA déductible de $(20 \times 20\%) \times 200 = 800$ € à la livraison/facturation de décembre.</p>		800
h)	<p>En principe, les dépenses de restauration engagées dans le cadre de l'exploitation ouvrent droit à déduction si leur montant n'est pas exagéré. Les frais d'hébergement, en revanche, sont exclus du droit à déduction par disposition légale lorsqu'il s'agit d'un membre du personnel, même s'ils sont effectués dans le cadre de l'activité (CoAdm = 0).</p> <p>En l'espèce, les frais de restaurant sont liés à l'activité et non exagéré : CDE = 1 donc TVA déd = $200 \times 10\%$. Les frais d'hébergement sont exclus du droit à déduction car il s'agit du directeur commercial donc CoAdm = 0 donc aucune TVA déductible sur frais d'hôtel = 0</p>		20 -

i)	<p>En principe, les cessions  ZEROENCOMPTA sont taxables à la TVA à partir du moment où la TVA initiale a été déduite totalement ou partiellement.</p> <p>En conséquence, les cessions des véhicules de tourisme sont exonérées de TVA.</p> <p>Par exception, le cédant assujetti peut opter pour soumettre la cession à la TVA dès lors que celle-ci est réalisée au profit d'un négociant en biens d'occasion.</p> <p>Le caractère imposable de la cession fait naître au profit du cédant un complément de droit à déduction calculé à partir de la TVA initialement non déduite et en fonction du nombre d'années restant à courir jusqu'à expiration du délai de régularisation de 5 ans.</p> <p>En l'espèce, le véhicule de tourisme est vendu au profit d'un négociant en biens d'occasion avec option à la TVA.</p> <p>Revente de la Citroën soumise à TVA : 600 € de TVA exigible</p> <p>Par ailleurs, complément de déduction sur prix d'acquisition car revente réalisée dans le délai de régularisation et soumise à TVA sur un bien frappé d'un CoAdm de 0.</p> <p>Complément de déduction = $(18\ 000/1,2) * 20\ \% * 3/5 = 1\ 800\ €$</p>	600	1 800
Totaux		34 000	5 820

TVA due au titre de décembre 2023 = 34 000 – 5 820 = 28 180 €

1.4 Rédiger une courte note structurée (maximum 10 lignes) afin de présenter à Dimitri le changement à opérer pour faciliter la tâche de déclaration de TVA. Vous prendrez soin de justifier vos propos et d'indiquer les impacts de tout ordre de ce choix.

En principe, la TVA sur les prestations de services est exigible au moment de l'encaissement du prix. Les entreprises qui effectuent ce type d'opérations peuvent cependant opter pour acquitter la taxe d'après les débits (c'est-à-dire lors de l'inscription de la dette au débit du compte client). L'option d'après les débits entraîne une exigibilité unique applicable à la fois aux prestations de services et aux livraisons de meubles corporels à la date de facturation.

En l'espèce, une partie de l'activité de l'entreprise CDT porte sur des prestations de services, ce qui l'autorise à exercer l'option d'après les débits. Cette option d'après les débits entraînera une exigibilité unique applicable à la fois aux prestations de services et aux livraisons de meubles corporels à la date de facturation. L'exigibilité unique aura pour avantage de faire un suivi global de la TVA en matière de travaux de facturation et de simplifier les tâches de déclaration. En revanche, elle présente l'inconvénient d'obliger l'entreprise à réaliser une avance de trésorerie puisque la TVA exigible sur les prestations sera déclarée dès la facturation, avant souvent que les clients n'aient procédé au règlement de leurs créances.

2.1. Déterminer le résultat fiscal de 2023 en vous servant du modèle de tableau ci-après :

N° opération	Analyse des opérations	Réintégration	Déduction
	Bénéfice fiscal provisoire 2023	280 000	
a	<p>Principes de droit : cadeau au profit d'un client : charge déductible si valeur non exagérée et dans l'intérêt de l'entreprise</p> <p>Application au cas : 2 000 / 20 clients = 100 € TTC par client, ce qui n'est pas exagéré et dans l'intérêt de l'exploitation = charge déductible (Ded TTC car TVA non ded)</p>		
b	<p>Principes de droit : les primes d'assurance sont déductibles à partir du moment où elles sont justifiées par l'activité.</p> <p>Application au cas : toutes les primes sont déductibles car pour les besoins de l'entreprise. <i>Attention pour l'insolvabilité client, l'éventuelle dépréciation ne sera pas déductible.</i></p>		
c	<p>Principe de droit : les assurances-vie au profit de l'entreprise souscrites sur la tête d'un salarié qui n'est pas un homme clé ne constituent pas une charge déductible immédiatement.</p> <p>Application au cas : contrat souscrit sur la tête du directeur commercial, non considéré comme un homme-clé. Prime non déductible annuellement → à réintégrer.</p>	2 500	
d	<p>Principe de droit : la taxe sur l'affectation des véhicules à des fins économiques est un impôt non déductible fiscalement pour les sociétés soumises à l'IS.</p> <p>Application au cas : étant dans le cadre d'une société à l'IS, la taxe n'est pas déductible, donc à réintégrer.</p>	7 000	
e	<p>Principes de droit : Rémunération d'un dirigeant salarié dans une société soumise à l'IS, ded si travail effectif et rémunération non excessive. Les dirigeants peuvent cumuler une allocation forfaitaire pour frais d'emploi et un remboursement euro/euro des frais professionnels car l'allocation pour frais constitue un complément de rémunération.</p> <p>Application au cas : les charges de rémunération, de remboursement de frais professionnels et d'allocation forfaitaire pour le dirigeant sont déductibles fiscalement car la rémunération n'est pas excessive, le travail est effectif et en qualité de dirigeant salarié, l'allocation forfaitaire est cumulable avec le remboursement des frais réels.</p>	-	-
f	<p>Principes de droit : SA de + de 100 et – de 200 salariés. Montant global de la rémunération de l'activité des administrateurs déductible = 5 % de la moyenne annuelle des rémunérations brutes des 5 personnes les mieux rémunérées x nb d'administrateurs.</p> <p>Application au cas : Montant max ded : (500 000/5) x 5 % x 6 administrateurs = 30 000 € Or rémunération versée = 35 000 €, donc montant de</p>		
		5 000	

	rémunération non déd 		
g	<p>Principe de droit : la dépréciation comptabilisée pour couvrir le risque d'insolvabilité d'une créance est déductible à condition de ne pas être couverte par une prime d'assurance d'insolvabilité.</p> <p>Application au cas : La société est assurée en matière d'insolvabilité clientèle (opération b). La dépréciation n'est donc pas déductible fiscalement. → À réintégrer</p>	13 000	
h	<p>Principes de droit : Le CGI prévoit le traitement symétrique des charges et des produits en matière d'impôts. Si l'impôt est déductible alors son dégrèvement est imposable.</p> <p>Application au cas : La taxe sur les salaires est une charge déductible donc le dégrèvement est imposable. Pas de retraitement.</p>	-	-
i	<p>Principes de droit : les dividendes constituent des produits financiers imposables au taux normal de l'IS au titre de l'exercice au cours duquel ils ont été perçus.</p> <p>Application au cas : → Produit imposable sans traitement particulier.</p>	-	-
j	<p>Principes de droit : Par exception au principe d'imposition des dividendes perçus, une société peut bénéficier de l'option du régime fiscal des sociétés mère/fille. Cette option permet l'exonération des dividendes perçus en contrepartie d'une réintégration d'une quote-part de frais et charges (QPFC) égale à 5% des dividendes bruts. Les conditions suivantes doivent être remplies : - Filiale implantée dans un pays ayant signé une convention de réciprocité fiscale. - Filiale et Société mère soumises à l'IS. - Participation au capital de la filiale > 5 %.</p> <p>Application au cas : La société mère retient le régime fiscal le plus favorable, soit l'exonération des dividendes. Sa détention sur la filiale est de 10%. Les dividendes proviennent d'une filiale imposable à l'IS. Le Canada a signé une convention de réciprocité fiscale avec la France. En conséquence : - Dividendes non imposables pour la Société mère. - QPFC : 5 % des dividendes BRUTS (crédits d'impôt compris) soit (17 300 + 2 700) x 5 %.</p>	1 000	17 300
k	<p>Principes de droit : Les titres de participation au sens fiscal sont éligibles au régime des PVLT. La PVNLT est imposable au taux de 0 % en contrepartie de la non déductibilité d'une QPFC de 12 %.</p> <p>Application au cas : → Déduction de 10 000 € au titre de l'exonération de la PVLT. → Réintégration de 12 % de la PVLT sur cession au titre de la non déductibilité de la QPFC : 10 000 x 12 %.</p>	1 200	10 000



3.1. Indiquer les conséquences, en matière d'impôt sur les revenus 2023, de l'évolution de la situation personnelle et professionnelle du foyer fiscal MARCHAND décrite dans le document 4 (aucune réponse chiffrée n'est attendue).

- Naissance : augmentation des parts (+0.5) sur toute l'année 2023 donc diminution IR
- Déficit BA : imputation sur les autres catégories de revenus (sous conditions) donc diminution du RNG donc diminution IR
- *Salaires imposables identiques* : pas d'impact sur l'IR (ou évoquer la diminution liée au barème)
- Dépenses de garde d'enfant : CI qui diminue l'IR
- Revalorisation du barème de l'IR : baisse mécanique de l'IR à revenus constants

3.2. Déterminer au titre de l'année 2023 pour le foyer fiscal MARCHAND :

- a) le revenu net global imposable au barème progressif de l'IR en déterminant préalablement les différents revenus nets catégoriels qui le composent ;
- b) les revenus imposables qui n'entrent pas dans l'imposition au barème progressif.

Détermination du Revenu Net Global imposable au barème progressif

Traitements et salaires	Forfait 10 %	Frais réels
TS bruts	30 000 (allocation exonérée)	30 000 + 1 000 (allocation imposable)
Frais professionnels	- 3 000	- 2 000
TS nets	27 000 €	29 000 €

Le choix de François MARCHAND s'est porté sur le forfait 10 %.

TS nets imposables = 27 000 €

Bénéfices Agricoles : le déficit pour 2023 est imputable sur autres revenus soumis au barème progressif car les autres revenus nets imposables sont inférieurs à 119 625 € (document 5).

Déficit imputable = 19 500 €

RNG = 27 000 – 19 500 = 7 500 €

Détermination des autres revenus imposables :

En l'absence d'option pour le barème progressif, les RCM et les plus-values mobilières sont taxées au PFU au taux de 12,8 %

RCM imposables = 100 € (montant brut sans abattement)

PV mobilière imposable = 3 600 – 2 600 = 1 000 € (PV brute sans abattement)

Total imposable au PFU = 100 + 1 000 = 1 100 €

3.3. Rédiger un compte-rendu  **ZEROENCOMPTA** expliquant les raisons pour lesquelles :

- a. un remboursement d'impôt de la part de l'administration fiscale semble logique ;
- b. le renoncement au Prélèvement Forfaitaire Unique (PFU) aurait été judicieux.

Avec un RNG de 7 500 € (pour 2,5 parts soit 3 000 € par part), le couple est très loin de la première tranche de l'IR à 11 % (11 294 € par part). Il n'est donc pas imposable au barème.

Deux raisons peuvent expliquer un remboursement d'IR pour 2023 :

- le couple a déjà versé des avances d'IR sur leurs traitements et salaires ainsi que sur leur bénéfice agricole, ces avances doivent leur être restituées ;
- le couple expose en 2023 des dépenses de garde d'enfant éligibles au crédit d'impôt : ce crédit d'impôt doit leur être également restitué, ici par remboursement.

Renoncer au PFU c'est faire le choix du barème progressif avec des modalités d'imposition parfois différentes. Dans le cas présent :

- Les RCM auraient été imposables après un abattement forfaitaire de 40 %, soit un montant imposable de $100 \times 60 \% = 60$ € (au lieu de 100 €)
- la PV mobilière aurait bénéficié d'un abattement pour durée de détention de 50 % (détention entre 2 et 8 ans car un peu plus de 7 ans dans le cas présent), soit un montant imposable de $1\ 000 \times 50 \% = 500$ €

Avec 560 € de revenus supplémentaires dans le RNG, le couple n'aurait toujours pas été imposable et aurait pu obtenir le remboursement du PFNL de 12,8 % sur les 1 100 €.

Renoncer au PFU aurait été plus pertinent.

3.4. Comparer les solutions qui s'offrent au couple quant à l'imposition de ce futur revenu et proposer une conclusion.

Les revenus d'immeubles nus sont taxés dans la catégorie des revenus fonciers selon 2 principaux régimes : le régime micro-foncier ou le régime réel.

Avec un total des loyers encaissés < 15 000 € ($500 \times 4 = 2\ 000$ €) le régime micro est de droit et donne droit à un abattement forfaitaire de 30 % sur les revenus bruts.

L'option pour le régime réel est toujours possible mais engage le contribuable sur 3 ans. Il permet de déduire les charges réelles sur justificatifs.

Revenus fonciers	Régime Micro-foncier	Régime réel
Revenus bruts fonciers	2 000	2 000
Charges déductibles	- 600 (2 000 x 30 %)	- 4 000 (travaux) - 1 000 (30 € de frais de correspondance dépassent le forfait de 20 € autorisés)
Revenu net foncier	1 400	- 3 000

Conclusion :

- le choix doit se porter sur le régime réel en 2024 puisqu'on constate un déficit (imputable sur les autres revenus imposables au barème progressif de l'année pour le montant de 3 000 € car ne provenant pas d'intérêts d'emprunt et inférieur au montant maximal de 10 700 € d'imputation sur les autres revenus imposables).
- La durée d'engagement de l'option (3 ans) rend la conclusion plus complexe car le régime n'est probablement pas avantageux pour les 2 années suivantes.

apprenez efficacement

FICHES



Des fiches **pour réviser**
efficacement

🎯 Conforme au programme 🛠️ Économisez du temps