

DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE 4 - DROIT FISCAL

Corrigé à titre indicatif

SESSION 2025

DOSSIER 1 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (8,5 points)

DOSSIER 2 – IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (8 points)

DOSSIER 3 – IMPÔT SUR LE REVENU (3,5 points)

Date de première édition : 05 juin 2025

Date de dernière mise à jour : 06 juin 2025

Ce corrigé est réalisé par :

- S. MALET : Professeur de DCG et DSCG à l'ENC Bessières ;
- F. MOUADDIB : Professeur de DCG et DSCG à l'INES EXPERTISE.

Avertissement : Ce corrigé est réalisé à titre indicatif, il est susceptible de faire l'objet d'une mise à jour. Si vous constatez une erreur ou une incohérence, écrivez-nous depuis le formulaire de contact du site (zeroencompta.com).

DOSSIER 1 - TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Vous traiterez ces missions grâce aux informations contenues dans les documents 1 à 3.

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.

Opérations	Analyse fiscale (règle de droit + application en l'espèce)	TVA déductible	TVA exigible
a	<p>En principe, les livraisons de biens en France sont exigibles à la livraison. Les acomptes sur livraisons de biens sont exigibles à l'encaissement du prix.</p> <p>En l'espèce, la TVA sera exigible au mois de janvier 2025.</p> <ul style="list-style-type: none"> - TVA collectée sur facture = $200\ 000 \times 20\ \% = 40\ 000\ \text{€}$ - TVA collectée sur l'acompte = $(36\ 000/1,2) \times 0,2 = 6\ 000\ \text{€}$ 		46 000
b	<p>En principe, les livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA si les numéros d'identification intracommunautaires ont été échangés.</p> <p>En l'espèce, les numéros d'identification ont été communiqués. Pas d'imposition à la TVA.</p>	-	-
c	<p>En principe, les exportations sont exonérées de TVA.</p> <p>En l'espèce, pas d'imposition à la TVA.</p>	-	-
d	<p>En principe, les achats de biens en France sont déductibles au moment de la facturation.</p> <p>En l'espèce, la TVA est déductible au 14/01.</p> <p>TVA déductible = $(195\ 000 + 5\ 000) \times 20\ \% = 40\ 000$</p>	40 000	
e	<p>En principe, les acquisitions intracommunautaires sont autoliquidées si les numéros d'identification intracommunautaires ont été échangés.</p> <p>La TVA est exigible soit au moment de la réception de la facture ou le 15 du mois suivant la date de livraison.</p> <p>En l'espèce, la TVA est autoliquidée au moment de la facturation, soit au 18/01.</p> <p>TVA collectée = $50\ 000 \times 20\ \% = 10\ 000\ \text{€}$</p>	10 000	10 000

	TVA déductible = 50 000 * 20% = 10 000 €		
f	<p>En principe, la TVA sur les prestations de services est exigible à l'encaissement.</p> <p>Cependant, l'entreprise peut opter pour la TVA sur les débits, la TVA sera exigible à la facturation. La TVA sur les acomptes de prestations de service est exigible au moment de l'encaissement.</p> <p>En l'espèce, le prestataire a opté pour la TVA d'après les débits. La TVA est exigible à la facturation.</p> <p>TVA déductible = 5 000 * 20 % = 1 000 €</p>	1 000	
		51 000	56 000

⇒ TVA due = TVA collectée - TVA déductible = 56 000 - 51 000 = 5 000 € (**non exigé**)

2ème mission : analyse fiscale d'opérations spécifiques

1.2 Justifier :

- **L'absence de régularisation de la TVA déduite lors de l'achat de l'étain ;**

En principe, la déduction de la TVA sur les biens achetés pour la revente ou inclus dans les stocks n'a pas à être remise en cause lorsqu'ils sont volés ou détournés. Toutefois, pour bénéficier de cette disposition, l'entreprise doit justifier auprès de l'administration fiscale de la réalité du vol et de son montant, notamment par le dépôt d'une plainte.

En l'espèce, la SAS Ferronnerie de l'Avesnois a été victime d'un vol de matières premières (étain), utilisé dans le cadre de son activité. Un dépôt de plainte a été effectué auprès des autorités. Ainsi, les conditions légales sont remplies. Par conséquent, la TVA initialement déduite sur l'achat de l'étain n'a pas à être régularisée.

- **Le non-assujettissement à la TVA de l'indemnité à venir.**

En principe, les indemnités versées par une compagnie d'assurance ne sont soumises à la TVA que si elles rémunèrent une prestation de service ou une livraison de biens. Or, une indemnité destinée à compenser un préjudice subi n'est pas considérée comme une opération économique au sens de l'article 256 du CGI, et n'est donc pas soumise à la TVA.

En l'espèce, l'indemnité de 10 000 € attendue par la SAS Ferronnerie de l'Avesnois vise à compenser la perte liée au vol de l'étain. Elle ne rémunère aucune livraison de bien ni service. Elle n'est donc pas assujettie à la TVA.

1.3 Déterminer les conséquences :

- **relatives à la cession du véhicule au négociant en biens d'occasion ;**

En principe, lors de la cession d'un bien meuble ou immeuble intervenant dans la période de régularisation (5 ans bien meuble ou 20 ans immeuble), le cédant devra opérer à un complément de déduction si la TVA est non déduite ou partiellement à l'acquisition et le bien est soumis à la TVA lors de la cession. La cession d'un véhicule de tourisme à un négociant de biens d'occasion est soumise à la TVA sur option. Le véhicule de tourisme n'ouvre pas droit à déduction de la TVA.

Complément de déduction = TVA non initialement déduite à l'acquisition * ((Période totale - Nombre d'années utilisés)/Période total)

Le calcul des années d'utilisations est décompté en année pleine. Une année commencée correspond à une année achevée.

En l'espèce,

La société Ferronnerie n'a pas pu déduire la TVA à l'acquisition. La cession étant soumise à la TVA, elle bénéficie d'un complément de déduction.

- Décompte des années d'utilisations : 2022 à 2024 : 4 années d'utilisation.
- Complément de déduction = $(24\ 000/1,2 * 0,2) * (5-4/5) = 800\ €$
- relatives aux redevances de crédit-bail et à la consommation d'électricité pour recharger le nouveau véhicule.

En principe, les assujettis peuvent déduire la TVA afférente à l'électricité consommée par des véhicules terrestres exclus du droit à déduction, à condition que ces véhicules soient utilisés pour des opérations ouvrant droit à déduction, et fonctionnent exclusivement à l'électricité, y compris lorsqu'ils sont pris en location, même si la TVA sur cette location n'est pas elle-même déductible.

En l'espèce, la SAS prévoit d'utiliser un véhicule de tourisme 100 % électrique, exclusivement affecté à l'exploitation, et pris en contrat de crédit-bail. Ce véhicule répond donc aux conditions fixées par l'article 273 septies B.

Ainsi :

- La TVA sur l'électricité utilisée pour recharger le véhicule est déductible ;
- La TVA sur les loyers du crédit-bail ne l'est pas, car les véhicules de tourisme sont en principe exclus du droit à déduction, même en location.

1.4 Proposer une brève analyse :

- **de la territorialité de l'opération de remise en état par le prestataire belge ;**

En principe, les prestations de services ayant un lien direct avec un immeuble (comme les travaux de réparation ou de remise en état) sont imposables dans l'État membre où est situé cet immeuble. Cela signifie que le lieu de taxation est déterminé par la localisation de l'immeuble concerné, indépendamment du lieu d'établissement du prestataire.

En l'espèce, le prestataire belge intervient en France pour effectuer des travaux de remise en état d'un entrepôt. Ces travaux sont directement liés à un immeuble situé en France. La prestation est territorialement taxable en France, puisque l'immeuble est localisé sur le territoire français.

- **de la personne redevable.**

En principe, lorsque le prestataire est établi dans un autre État membre de l'UE et que le preneur est un assujetti à la TVA en France, la TVA est autoliquidée par le preneur, selon le mécanisme d'autoliquidation applicable aux prestations intracommunautaires.

En l'espèce, la SAS Ferronnerie de l'Avesnois, assujettie à la TVA en France, est donc redevable de la TVA via le mécanisme d'autoliquidation.

DOSSIER 2 – IMPOSITION DES BÉNÉFICES

Vous traiterez ces missions grâce aux informations contenues dans les documents 4 et 5.

1 ère mission : participation à la détermination du résultat fiscal
2.1 Déterminer le résultat fiscal 2023 en vous servant du modèle de tableau ci-dessous :

Numéro de l'opération	Analyse fiscale	Déductions	Réintégrations
1.a	<p>En principe, la rémunération du dirigeant est déductible si l'emploi correspond à un travail effectif et le montant n'est pas excessif par rapport au service rendu.</p> <p>En l'espèce, la rémunération n'est pas excessive. Aucun retraitement à effectuer.</p>	-	-
1.b	<p>En principe, les intérêts versés sont déductibles si le capital de la société est entièrement libéré et le taux d'intérêt fixé par l'associé pour la rémunération des sommes mis à disposition de son compte courant est plafonné par l'administration fiscale à un taux appelé TMPV. La part d'intérêt qui excède le plafond devra être réintégrée.</p> <p>En l'espèce,</p> <p>⇒ Réintégration = $20\ 000 * (6,75\% - 5,75\%) * 6/12 = 100$</p>		100
2	<p>En principe, pour les locations supérieures à 3 mois, l'administration considère que l'entreprise est propriétaire du bien. La déduction du loyer sera limitée à hauteur de l'amortissement calculé à partir du plafond fiscal.</p> <p>En l'espèce,</p> <p>⇒ Montant à réintégrer = $(24\ 000 - 18\ 300)/5 = 1\ 140$</p>		1 140
3.a	<p>En principe, les dividendes perçus sont en principe imposables au titre de l'exercice au cours duquel ils ont été perçus. Cependant, elle peut opter pour le régime mères filles. Elle doit respecter les conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'entreprise doit être soumise à l'IS ; • La participation doit être au moins égale à 5 %; 		

	<ul style="list-style-type: none"> Les titres doivent être conservés au minimum deux ans. <p>Les dividendes feront l'objet d'une déduction extra-comptable. Une quote-part de frais et de charges est réintégrée à hauteur de 5%.</p> <p>En l'espèce,</p> <ul style="list-style-type: none"> SAS Ferronnerie est soumis à l'IS ; 80 % (> 5%) Les titres doivent être conservés au minimum deux ans. <p>⇒ Déduction de 10 000 euros et réintégration de 500 euros. (10 000 * 5%)</p>	10 000	500
3.b	<p>En principe, la plus-value nette à long terme sur les titres de participation ne sont pas imposables. Ils feront l'objet d'une déduction extra-comptable et d'une réintégration de 12% au titre d'une quote-part de frais et des charges.</p> <p>La moins-value nette à court terme est normalement déductible.</p> <p>En l'espèce, Les titres ont été détenus depuis plus de 2 ans, les titres sont soumis au régime des plus-ou-moins values à long terme.</p> <p>Plus-value nette à long terme = $50 * (220 - 120)$ = 5 000</p> <p>⇒ Déduction de la PVNLT pour 5 000 euros et réintégration de 600 (5 000 * 12%)</p> <p>Les titres ont été détenus depuis moins de 2 ans, les titres sont soumis au régime des plus-ou-moins values à court terme.</p> <p>Moins-value nette à court terme = $50 * (220 - 230)$ = - 500</p> <p>La MVNCT est normalement déductible. ⇒ Aucun retraitement à effectuer.</p>	5 000	600
4.a	<p>En principe, la provision pour hausse de prix est normalement déductible.</p> <p>En l'espèce, aucun retraitement à effectuer.</p>	-	-
4.b	<p>En principe, les dons versés au titre du mécénat ne sont pas déductibles. Ils font l'objet d'une réduction d'impôt.</p>		

	En l'espèce , le don versé à la croix rouge est à réintégrer pour 10 000 euros. ⇒ REC de 10 000 €		10 000
--	---	--	--------

NB : Aucun bénéfice comptable provisoire ou résultat fiscal provisoire n'a été transmis. Il est possible de le retrouver grâce au résultat fiscal définitif dans la mission 2.

Zeroencompta

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

En principe, le taux normal est de 25 %. Certaines sociétés peuvent bénéficier du taux réduit de 15 % pour les 42 500 premiers €.

Les taux réduits concernent les PME qui répondent aux 2 conditions suivantes :

- CA HT inférieur à 10 millions € ;
- Capital entièrement libéré et détenu à moins 75 % par des personnes physiques (ou par une société appliquant ce critère).

En l'espèce,

- 6 400 000 € < 10 M d'€ ;
- Capital entièrement libéré ;
- 100 % du capital détenu par des personnes physiques.

⇒ La société peut bénéficier du taux réduit de 15 % pour les 42 500 premiers €.

2.3 Présenter les calculs (seule l'application en l'espèce est attendue) :

- **Calculs qui ont permis de déterminer les acomptes 1 et 3 d'IS versés en 2024 ;**
 - ✓ 1^{er} acompte (15 mars) = $((42\,500 * 15\%) + (600\,000 - 42\,500) * 25\%) * 1/4$;
 - ✓ 3^e acompte (15 septembre) = $((42\,500 * 15\%) + (650\,000 - 42\,500) * 25\%) * 1/4$.
- **Calcul du solde de l'IS dû au titre de 2024 à verser en 2025.**
 - ✓ IS net = $(42\,500 * 15\%) + ((700\,000 - 42\,500) * 25\%) - 6\,000 - 158\,250$

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)

Présentation : Dans le cadre de son développement international, la SAS Ferronnerie de l'Avesnois prévoit, à l'horizon 2025, d'implanter un atelier de fabrication en Chine.

Ce projet ne prévoit pas la création d'une nouvelle entité juridique, mais implique l'achat d'un immeuble et la mise en place d'une équipe de direction locale, autonome dans l'organisation de la production et de la vente.

Règle de droit : Les bénéfices imposables en France sont ceux réalisés dans des entreprises exploitées en France, ou ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale. Par ailleurs, une activité est réputée exercée en France lorsqu'elle s'inscrit dans le cadre d'un établissement autonome, de représentants sans indépendance professionnelle, ou d'un cycle commercial complet.

Or, le futur atelier en Chine remplira les critères d'un établissement stable tel que défini par la convention fiscale franco-chinoise. L'activité y sera localisée, organisée et dirigée sur place de manière indépendante.

Application : En conséquence, les bénéfices générés par cet atelier devront être imposés en Chine, où l'activité économique est effectivement réalisée.

DOSSIER 3 - IMPOSITION SUR LE REVENU

Par simplification, il sera fait abstraction, pour l'ensemble de ce dossier, des prélèvements sociaux.

3.1 Déterminer le montant net imposable dans la catégorie des traitements et salaires en précisant si Emma Favereau doit opter pour les frais réels.

En principe,

Champ d'application

Sont imposables dans la catégorie des salaires toutes les sommes perçues par les contribuables à raison de l'exercice (ou de la privation) d'une activité salariée publique ou privée (rémunération principale ou éléments accessoires). Les traitements et salaires comprennent les revenus professionnels perçus par le contribuable possédant le statut de salarié, les rémunérations assimilées aux salaires et diverses indemnités et les pensions/rentes viagères.

Base d'imposition

Le calcul de l'assiette imposable varie en fonction du choix du régime des frais professionnels choisis.

Il faut toujours choisir le régime le plus favorable pour le salarié. Celui-ci correspond au revenu net catégoriel le plus faible entre les deux régimes.

- **Choix 1 : Régime forfaitaire**
- Revenu net imposable = Revenu brut catégoriel – déduction forfaitaire (10% du revenu brut)
- **Choix 2 : Régime frais réel**
Revenu net imposable = Revenu brut catégoriel + Allocation pour frais d'emploi – Frais réels (indemnités kilométriques, frais reçus, frais repas)

NB : L'option pour la déduction des frais réels entraîne :

- *L'imposition des allocations forfaitaires pour frais d'emploi ;*
- *L'imposition des remboursements des frais effectués par l'employeur.*

En l'espèce,

- **Choix 1 : Régime forfaitaire**
Revenu net imposable = 45 000 * (1-10%) = 40 500 € ;
- **Choix 2 : Régime frais réel**
Revenu net imposable = 45 000 + 5 000 - 10 000 = 40 000 €.

Le régime des frais réels étant le plus faible, Emma déclare 40 000 euros de revenu imposable au titre de la catégorie des traitements et salaires.

3.2 Concernant les revenus fonciers :

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

En principe, Il existe deux régimes d'imposition, soit le micro-foncier qui concerne les contribuables réalisant des recettes inférieures à 15 000 €, ou le réel normal lorsque le seuil est dépassé ou en cas d'option si le régime est plus favorable.

En l'espèce, les recettes annuelles encaissées sont de 18 000 euros (> 15 000 euros),. Emma Favereau est soumise au régime réel.

- **déterminer le revenu net imposable de la catégorie ;**

En principe, le régime réel normal permet de déduire les dépenses réelles engagées par le contribuable.

En l'espèce,

Éléments	Montant
Loyers bruts encaissés	18 000
Total Recettes (1)	18 000
Travaux de rénovation de la salle de bains	10 000
Primes d'assurances "loyers impayés"	280
Taxes foncières (dont TEOM)	700
Frais de correspondance	20
Total charges (2)	11 000
Résultat foncier (1) - (2)	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 principe, lorsque le déficit ne résulte pas des intérêts d'emprunts :

- ✓ Le déficit est < 10 700 €, et résulte des dépenses autres que les intérêts d'emprunts, il s'imputera sur le revenu global de l'année. Si le revenu global est insuffisant pour absorber le déficit, il s'imputera sur le revenu global des 6 années suivantes.
- ✓ Le déficit est > 10 700 €, et résulte des dépenses autres que les intérêts d'emprunts, seuls 10 700 € s'imputent sur le revenu global. Au-delà, le déficit restant s'imputera sur les revenus fonciers des 10 années suivantes.

En l'espèce,

Éléments	Montant
Loyers bruts encaissés	18 000
Total Recettes (1)	18 000
Travaux de rénovation de la salle de bains	25 000
Primes d'assurance « loyers impayés »	280
Taxes foncières (dont TEOM)	700
Frais de correspondance	20
Total charges (2)	11 000
Résultat foncier (1) - (2)	-8 000

⇒ Le déficit foncier de 8 000 euros sera imputable sur le revenu global pendant 6 ans.

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

En principe,

Foyer fiscal - Conjoint

Si les époux sont uniquement conjoints, chaque personne est imposée séparément. Ils forment un foyer fiscal distinct.

Les parts fiscales permettent de réduire le quotient familial du foyer. Ce qui diminue, le revenu imposable du foyer et de l'impôt sur les revenus.

Foyer fiscal - Marié

Le foyer fiscal est composé du contribuable lui-même ainsi que de son conjoint marié et de personnes à charge. Parmi les personnes à charge, les mineurs sont rattachés de plein droit au foyer fiscal des parents. Les époux bénéficient chacun d'une part fiscale et les deux premières personnes à charge bénéficient d'une demi-part et à partir de la troisième personne une part fiscale.

Le foyer fiscal fera l'objet d'une imposition commune.

En l'espèce,

Avant le mariage, Emma et son compagnon déclarèrent leur impôt distinctement. Emma bénéficiait d'une part et son compagnon d'une part.

Après le mariage, ils feront l'objet d'une imposition commune, l'ensemble de leur revenu est imposé ensemble. Ils bénéficieront d'un avantage fiscal supplémentaire avec la naissance de leur enfant.

- Emma Favereau et son compagnon : 2 parts
- Premier enfant : 0,5 part.

L'impôt sur le revenu sera plus faible pour le couple après le mariage.

NB : les parts fiscales donnent un avantage fiscal limité, ils sont sujets au plafonnement des effets du quotient familial.

Entrenez-vous

SUJETS INÉDITS



Des sujets conçus **pour réussir**
le jour de l'épreuve

🎯 4 sujets authentiques 🗣️ Vidéos commentées

🔧 Méthodologie