

# **DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION**

## **UE 4 – DROIT FISCAL**

**SESSION 2022**

**Éléments indicatifs de corrigé**

## DOSSIER 1

**1<sup>ère</sup> mission : Analyse du régime fiscal de la SAS MOSET en matière de TVA et de droit à déduction**

### 1.1. Justifier le régime d'assujetti partiel de la SAS MOSET.

**Principe :** Une entreprise qui réalise des opérations économiques dans le champ d'application de la TVA et hors champ d'application est qualifiée d'assujetti partiel.

**Application :** La SAS MOSET réalise des opérations dans le champ d'application de la TVA (fabrication et réparation de machines pour l'extraction et le concassage de minerais) donc imposables et hors du champ d'application (encaissement de dividendes), qui sont non imposables. La SAS MOSET est donc un assujetti partiel.

### 1.2. Rédiger une note de synthèse à l'attention de M. MAINGRET explicitant :

- a) Les composantes du coefficient de déduction et leurs valeurs pour la SAS MOSET au titre de l'année 2020,
- b) Les modalités du droit à déduction de la TVA en fonction de l'affectation des biens acquis (dans le champ, hors champ et mixte).

#### **Principe :**

En cas d'activités qui relèvent de dispositions différentes en matière de TVA, il faut déterminer un coefficient de déduction qui prend appui sur la situation de l'assujetti.

Un coefficient de déduction (CDE) est attribué à chaque achat de bien ou de service qu'une entreprise acquiert en appliquant la règle de l'affectation.

**TVA déductible = TVA facturée × CDE**

Le CDE est égal au produit de trois coefficients que sont :

- le coefficient d'assujettissement (CAS) : proportion d'utilisation d'un bien pour la réalisation d'opérations dans le champ d'application par rapport à l'ensemble des opérations.
- le coefficient de taxation (CTA) : proportion d'utilisation d'un bien à des opérations ouvrant droit à déduction par rapport aux opérations dans le champ.
- le coefficient d'admission (CAD) : en fonction des restrictions légales.

Pendant l'année N, l'entreprise utilise un coefficient provisoire basé sur les données de N-1.

**Application :** La SAS MOSET doit compte tenu de ses activités déterminer un CDE pour chaque acquisition en appliquant le principe de l'affectation.

	CAS	CTA	CAD	CDE	Modalités du droit à déduction
Biens acquis exclusivement pour des op. hors champ	0	/	1	0	MOSET ne pourra pas déduire de TVA
Biens acquis exclusivement pour des op. dans le champ	1	1	1	1	MOSET pourra déduire l'intégralité de la TVA
Biens acquis à usage mixte	<b>0,9*</b>	1	1	0.9	MOSET pourra déduire partiellement la TVA (90%)

\* Pour les biens acquis à usage mixte l'entreprise doit déterminer le coefficient d'assujettissement de la façon suivante :  $(3\ 500\ 000 + 1\ 000\ 000) / 5\ 000\ 000 = 90\%$  soit **0,9** (critères financiers).

2<sup>ème</sup> mission : Liquidation de la TVA

1.3. Liquider la TVA due au titre du mois de janvier 2021 en utilisant le modèle de tableau

Nature de l'opération	Qualification fiscale de l'opération	Analyse fiscale (Règle de droit + Application en l'espèce)	TVA déd.	TVA Exigible
1) Ventes en Tunisie	Exportation de biens	<b>En principe</b> , la vente de biens à destination d'un pays tiers est exonérée de TVA. <b>En l'espèce</b> , la Tunisie est un pays tiers donc l'exportation est exonérée de TVA		
2) Encaissement d'un acompte sur une prestation de réparation	Prestation de services	<b>En principe</b> , pour les prestations de services, l'exigibilité de la TVA intervient au moment de l'encaissement du prix. <b>Cependant</b> , en cas d'option pour les débits, l'exigibilité intervient dès la facturation. <b>En l'espèce</b> , TVA relative à cette prestation de services est exigible à l'encaissement ( <i>même en cas d'option pour les débits, l'option ne peut retarder l'exigibilité de la TVA en l'absence d'option</i> ) $3600/1.2 \times 0.2 = 600 \text{ €}$		600
3) Cession d'une machine	Livraison de bien	<b>En principe</b> , les ventes de biens mobiliers d'investissement usagés sont imposables à la TVA si la TVA a été déduite (pour tout ou partie) à l'achat. Exigibilité à la livraison. <b>En l'espèce</b> , la cession est imposable car la SAS MOSET a déduit 100% de la TVA sur le bien. $15\,000 \times 20\% = 3\,000 \text{ €}$		3 000
4) Utilisation du véhicule utilitaire par un salarié à titre personnel	Livraison à soi-même de service	<b>En principe</b> , les livraisons à soi-même de services sont imposables si le bien a ouvert droit à déduction à l'achat et si le service est réalisé pour des besoins non liés à l'exploitation ( <i>autoconsommation</i> ) <b>En l'espèce</b> , le véhicule utilitaire a ouvert droit à déduction en matière de TVA donc l'opération (pour les besoins autres que ceux de l'entreprise) est imposable à la TVA. $150 \text{ €} \times 20\% = 30 \text{ €}$		30
5) Ventes en Italie	Livraison intracommunautaire	<b>En principe</b> , la vente de biens à destination d'un pays de l'UE est exonérée de TVA si le numéro d'identification intracommunautaire est fourni. <b>En l'espèce</b> , l'Italie est un pays de l'UE donc la livraison est exonérée de TVA, les numéros étant fournis.		

Nature de l'opération	Qualification fiscale de l'opération	Analyse fiscale (Règle de droit + Application en l'espèce)	TVA déd.	TVA Exigible
6) Encaissement de dividendes	Non taxable /opération hors champ	<b>En principe</b> , les opérations relatives aux dividendes sont hors champ d'application de la TVA par nature. <b>En l'espèce</b> , la SAS MOSET n'a pas à collecter de TVA sur ces opérations qui sont hors champ d'application		
7) Paiement abonnement	Livraison de bien	<b>En principe</b> , les dépenses affectées exclusivement à des opérations hors champ d'application de la TVA n'ouvrent pas droit à déduction. <b>En l'espèce</b> , cette dépense est affectée au secteur hors champ d'application de la TVA. Le CDE est de $0*1*1 = 0$		
8) Achats de matières premières en provenance d'Espagne	AIC car le numéro de TVA intracommunautaire est fourni	<b>En principe</b> , pour les acquisitions intracommunautaires, l'acquéreur doit autoliquider la TVA. Cette autoliquidation intervient à la date de facturation du bien ou en l'absence de facture, au plus tard le 15 du mois suivant sa livraison. <b>En l'espèce</b> , les matières premières ont été livrées le 6/01/2021, la facture a été reçue le 15/01 donc antérieurement au 15 du mois qui suit la livraison. Il convient donc d'autoliquider la TVA en janvier. CDE = $1*1*1 = 15\ 000 \times 20\% = 3\ 000\ €$	3 000	3 000
9) Achats de bouteilles de champagne	Livraison de bien	<b>En principe</b> , l'achat de cadeaux ouvre droit à déd. dès lors que la valeur TTC du cadeau $\leq$ à 73 € TTC / an et / <i>bénéficiaire</i> Déductibilité lors de la livraison. <b>En l'espèce</b> , la valeur du cadeau est de 70 € TTC donc CDE = $1*1*1 = 100\%$ . La TVA est déductible au titre de janvier 2021 lors de la livraison du bien. <i>(ne pas pénaliser l'erreur du seuil, anciennement à 69 € mais l'application doit rester cohérente)</i>	350	
10) Achat d'un ensemble informatique	Livraison de bien	<b>En principe</b> , l'achat d'un bien à usage mixte nécessite d'appliquer le CDE provisoire 2021 (définitif 2020). La déductibilité de la TVA intervient au moment de la livraison du bien. <b>En l'espèce</b> , le bien est à usage mixte, le coeff provisoire 2021 = 0.9 (cohérence) CDE = $0.9*1*1 = 0.9$ La TVA est déductible au titre de janvier 2021 : $1\ 000 * 20\% * 0.9 = 180\ €$	180	
<b>TOTAL</b>			<b>3 530</b>	<b>6 630</b>
<b>TVA Due</b>				<b>3 100</b>

#### 1.4. Justifier la nécessité de procéder à la régularisation de la TVA sur l'ensemble informatique au titre de 2021 et calculer le montant de cette régularisation

##### Analyse :

- Utilisation d'un coefficient provisoire durant l'année (définitif de l'année précédente)
- Nécessité de régulariser la TVA après connaissance du coefficient définitif (avril N+1) :
  - par un complément de déduction ou un reversement de TVA ;
  - quelle que soit la nature du bien ou du service c'est-à-dire immobilisé ou non ;
  - quel que soit l'écart entre le CDE définitif et le CDE provisoire ;

##### Application :

Sur l'ensemble informatique, il a été déduit à l'achat 180 € de TVA avec un CDE provisoire 2021 de 0,9.

Le coefficient de déduction définitif 2021 est de 0,8 \* 1 \* 1 soit 0,8.

Il faut donc pratiquer un reversement de TVA d'un montant de :  $1\ 000 * 20\% * (0,9 - 0,8) = 20\ €$

### 3<sup>ème</sup> mission : Analyse des impayés

#### 1.5. À partir des documents 4 et 5 :

##### - Dégager le problème juridique relatif à la situation exposée dans le document 4

Récupération de la TVA sur les créances impayées

##### - Énoncer la règle de droit qui lui est applicable

En cas de créances impayées le CGI, prévoit la possibilité de récupérer la TVA sur les créances devenues irrécouvrables

Condition de fond : toutes les voies de recours sont épuisées / définitivement irrécouvrable (document 5 : « constat de l'échec des poursuites intentées par un créancier contre son débiteur »).

##### Condition de forme :

Envoi d'une facture rectificative au client défaillant qui comporte la mention suivante :

(document 5 : "Facture demeurée impayée pour la somme de ..... euros (prix net) et pour la somme de ..... euros (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (CGI, art. 272)").

##### - Présenter les éventuelles conséquences en matière de TVA sur la déclaration de février 2021.

##### Application :

Client TEPPE : la créance est irrécouvrable car la liquidation est prononcée sans aucune chance de récupération d'une partie de la créance.

La TVA sur cette vente de bien a été exigible à la livraison donc en avril 2020 ;

En envoyant la facture rectificative comportant la mention citée précédemment, la SAS MOSET pourra récupérer 2 000 € de TVA sur la déclaration de février 2021.

Client PERRIN : la créance est irrécouvrable car la liquidation est prononcée sans aucune chance de récupération d'une partie de la créance.

La TVA sur une prestation de services est exigible à l'encaissement puisque MOSET n'a pas opté pour les débits.

La SAS MOSET ne peut donc récupérer la TVA sur cette facture car elle n'a pas été reversée à l'État.

## DOSSIER 2

### 1<sup>ère</sup> mission : analyse de la situation fiscale et détermination du résultat imposable

#### 2.1. Présenter les conditions permettant à la SARL VERNATON d'imposer ses résultats à l'impôt sur le revenu

##### Analyse :

Les entreprises familiales exploitées

- sous la forme de SARL de famille (personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS)). Accepter « ligne directe » et « liens familiaux étroits »
  - qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole
- peuvent opter pour le régime des sociétés de personnes *ce qui a pour effet d'entraîner une imposition à l'IR de la part des bénéficiaires qui revient aux associés (les effets ne sont pas attendus)*.

##### Application au cas :

Le capital de la SARL VERNATON est intégralement détenu par Olivier et Valérie, frère et sœur.

Cette SARL exerce une activité de production de grilles de criblages ce qui représente une activité industrielle ;

Les conditions sont donc remplies pour que l'option pour l'imposition à l'IR soit exercée (option exercée depuis la création de la société VERNATON).

#### 2.2. Déterminer le résultat fiscal 2021 de la SARL VERNATON

Opération	Analyse fiscale (règle de droit et application en l'espèce)	Réint	Déd.
Résultat comptable		400 000	
1) Cession	<p><u>En droit</u> Une PV pro sur immobilisation amortissable détenue depuis au moins 2 ans est réputée à CT jusqu'à hauteur des amts déduits, LT pour le reste. Une PVNCT peut être étalée sur 3 ans sur option.</p> <p><u>En l'espèce</u> Prix de cession = 16 000 VNF = 44 000 – 34 000 = 10 000 soit une PV CT = 6 000 (bien amt détenu depuis + 2 ans donc CT car PV &lt; amt déduits, soit 34 000 €). En l'absence d'autres PV, celle-ci constitue la PV nette de l'exercice. Elle est étalée sur 3 ans donc 2/3 de la PV non imposable. 6 000 x 2/3 = 4 000 €</p>		4 000
2) Créance en dollars	<p><u>En droit</u> Le gain latent de change constitue un produit imposable à réintégrer</p> <p><u>En l'espèce</u> Le gain latent de (104 000 – 100 000 = 4 000 €) est imposable car c'est un produit fiscal non comptabilisé en produit.</p>	4 000	
3) Rémunération des gérants	<p><u>En droit</u> La rémunération versée aux associés d'une SARL soumise à l'IR est une charge non déductible car la rémunération <i>est constituée des bénéficiaires réalisés</i> (prélèvements anticipés sur les bénéfices).</p> <p><u>En l'espèce</u> Les 2 associés perçoivent des avances sur bénéfices, les sommes sont donc non déductibles donc à réintégrer</p>	40 000 32 000	
4) Cotis. sociales	<p><u>En droit</u> Les cotisations sociales des associés des sociétés soumises à l'IR ne sont pas déductibles du RF de la société mais des BIC individuels.</p>		

Opération	Analyse fiscale (règle de droit et application en l'espèce)	Réint	Déd.
des gérants	<u>En l'espèce</u> Les cotisations sociales des associés sont non déductibles du RF de la SARL car le seront de leur BIC personnel	16 000 11 600	
5) Compte courant de l'associé	<u>En droit</u> Les intérêts versés sur le compte courant de l'associé d'une société sont déductibles de ses résultats à deux conditions : - Le capital de la société doit être entièrement libéré ; - Le taux d'intérêt ne doit pas excéder le TMPV. Les intérêts excédant le TMPV sont non déductibles. <u>En l'espèce</u> Le capital de la SARL VERNATON est entièrement libéré. Les intérêts excédentaires au taux de 1.17% ne sont pas déductibles Sont à réintégrer ici : $(3.17\% - 1,17\%) \times 20\,000\text{€} = 400\text{€}$	400	
	TOTAL	<b>504 000</b>	<b>4 000</b>
<b>RESULTAT FISCAL BIC = BENEFICE</b>		<b>500 000 €</b>	

**2.3. Apporter des éléments de réponse pertinents à Madame VERNATON en présentant :**

- a. un tableau de détermination du résultat fiscal à l'IS de la SARL VERNATON (l'analyse fiscale des opérations dont le traitement est identique en BIC et à l'IS n'est pas attendue : vous pouvez mentionner IDEM) ;**

Opération	Analyse fiscale (règle de droit et application en l'espèce)	Réintégration	Déduction
Résultat comptable		400 000	
1.Cession	<u>En droit</u> Les plus à l'IS (hors TDP > 2 ans) sont qualifiées de CT et sont imposables sans étalement. <u>En l'espèce</u> La PV de 6 000 € est à CT et est imposable (RAF)		
2.Créance en dollars	<u>IDEM BIC</u>	4 000	
3.Rémunération des gérants	<u>En droit</u> La rémunération versée aux associés d'une SARL soumise à l'IS est une charge déductible dès lors qu'elle est non excessive et correspond à un travail effectif. <u>En l'espèce</u> Les rémunérations des 2 associés sont donc déductibles (RAF)		
4.Cotisations sociales des gérants	<u>En droit</u> Les cotisations sociales des associés des sociétés soumises à l'IS sont normalement déductibles. <u>En l'espèce</u> Les cotisations sociales des associés sont déductibles (RAF)		
5.Compte courant de l'associé	<u>IDEM BIC</u>	400	
	TOTAL	<b>404 400</b>	<b>0</b>
<b>RESULTAT FISCAL IS = BENEFICE</b>		<b>404 400 €</b>	

**b. les règles de liquidation de l'IS qui seraient appliquées à la SARL VERNATON (le montant de l'IS n'est pas exigé) ;**

En principe :

- L'IS se calcule sur le résultat fiscal (notamment)
- La liquidation de l'IS dépend de la possibilité de bénéficier du taux réduit ou pas :  
Conditions pour bénéficier de l'IS PME au taux de 15% :
  - o CAHT < 10 000 000 €
  - o Capital entièrement libéré et détenu à au moins 75% par des personnes physiques.

Application au cas :

La SARL respectant ces conditions (CAHT = 1 500 000 €, capital libéré et détenu à 100% par des personnes physiques), elle bénéficie de l'IS PME.

Liquidation de l'IS pour la SARL au titre de 2021 :

IS PME = 38 120 x 15%

IS au taux normal = (404 400 – 38 120) x 26,5%

**c. les modalités de paiement de l'impôt sur les sociétés.**

L'IS dû au titre d'un exercice (N) est versé sous forme de :

- 4 acomptes :
  - o 1<sup>er</sup> acompte au 15 mars N : calculé sur les données de N-2 avec les taux N / 4
  - o 2<sup>ème</sup> acompte au 15 juin N : calculé sur les données de N-1 avec les taux / 4 et régularisation du 1<sup>er</sup> acompte
  - o 3<sup>ème</sup> (15 sept N) et 4<sup>ème</sup> acompte (15 déc N) : calculé sur les données de N-1 avec les taux / 4.
- D'un solde à verser lors de la déclaration des bénéfices le 2ème jour ouvré après le 1er mai N+1.

**2<sup>ème</sup> mission : Modalités d'imposition du résultat de la SARL VERNATON chez les associés**

**2.4. Présenter dans une note structurée les modalités d'imposition d'un bénéfice fiscal d'une société imposée à l'IR relevant d'un régime réel (dix lignes maximum)**

**En principe**

Les associés personnes physiques des sociétés soumises à l'impôt sur le revenu doivent déclarer dans leur déclaration personnelle des revenus, le résultat généré par leur entreprise dans la catégorie de revenus concernés (BIC). « Transparence fiscale »

**Étape 1 :** Calcul d'un résultat fiscal commun à répartir entre les associés (*RF – réintégrations propres à chaque associé*),

**Étape 2 :** Répartition du résultat fiscal commun au prorata de la détention des parts sociales

**Étape 3 :** Affectation des éléments individuels du RF

**Étape 4 :** Détermination de la quote-part nette imposable par associé.

Ce revenu catégoriel vient s'ajouter aux autres revenus du foyer fiscal. L'imposition à l'impôt sur le revenu sera faite à un taux progressif.

**2.5. Déterminer le montant imposable au titre des BIC de l'année 2021 pour Madame VERNATON**

Résultat commun	-	+
Bénéfice fiscal		500 000
Rémunérations des associés	72 000	
Charges sociales des associés	27 600	
Intérêts du compte courants	400	
<b>Résultat commun</b>	<b>400 000</b>	



Quote-part de RF BIC Mme VERNATON	Montants
QP Bénéfice fiscal commun (400 000 x 50%)	200 000
Rémunération Mme VERNATON	40 000
Charges sociales déductibles de Mme VERNATON	16 000
Intérêts du compte courant de Mme VERNATON	400
BIC brut Mme VERNATON	256 400
Charges sociales déductibles de Mme VERNATON	- 16 000
<b>BIC NETS IMPOSABLES Mme VERNATON</b>	<b>240 400</b>

L'adhésion à un CGA permet d'éviter la majoration du BIC imposable de Mme VERNATON.

### 3<sup>me</sup> mission : Analyse de l'imposition d'opérations relatives à un bien immobilier

#### 2.6. Préciser la catégorie d'imposition dont relèvent les loyers de l'appartement de M GRATIN et en déduire le montant imposable pour 2021.

En principe, les revenus issus de la location meublée à usage d'habitation sont imposés à l'IR dans la catégorie des BIC.

Les recettes inférieures à 72 600 € par an relèvent par principe du régime « micro-BIC », pour lesquels un abattement de 50% est appliqué au montant des revenus BRUTS afin de calculer les revenus nets imposables.

En l'espèce, M. GRATIN a perçu pour l'année 2021 un montant total de revenus bruts de 6 000 €, qui seront donc imposés sous le régime des micro-BIC, après application d'un abattement de 50%.

Loyers BRUTS encaissés	:	6 000 €
Abattement 50%	:	<u>3 000 €</u>
Montants nets imposables	:	3 000 €

#### 2.7. Déterminer le montant imposable de la plus-value réalisée sur la vente de l'appartement et son taux d'imposition (les prélèvements sociaux seront exclus de l'analyse)

Les plus-values sur biens immobiliers sont obligatoirement imposées à taux fixe d'IR (19%).

Le calcul de la PV imposable pour Monsieur GRATIN s'élève à :

	Règles de droit	Application et calculs	
<b>Prix de vente</b>			<b>260 000 €</b>
<b>Coût de revient</b>			
Prix d'achat		<b>200 000 €</b>	
+ Frais d'acquisition	Évalués soit pour leur montant réel sur justificatif soit forfaitairement à 7,5% du prix d'achat	Forfait = 200 000 x 7,5% = 15 000 € <b>Réel = 20 000 €</b> <b>Choix = montant le + élevé</b>	
+ Frais de rénovation	Évalués pour leur montant réel sur justificatif ou forfaitairement à 15% du prix d'achat <i>seulement si le bien est détenu depuis au moins 5 ans (bâti)</i>	<b>Forfait = 200 000 € x 15% = 30 000 €</b> Réel = 10 000 € <b>Choix = montant le + élevé</b>	
<b>Coût de revient</b>			<b>250 000 €</b>
<b>PV BRUTE</b>		<b>260 000 – 250 000 =</b>	<b>10 000 €</b>
-Abattement pour durée de détention	6% par année entière de détention au-delà de 5 ans, appliqués à la PV brute	6% x (10-5) = 30% ; 10 000 x 30% =	-3 000 €
<b>PV NETTE IMPOSABLE</b>		<b>10 000 – 3 000 =</b>	<b>7 000 €</b>