

Sujet type d'examen

Analyse du sujet

Ce sujet se présente sous la forme de trois dossiers accompagnés de huit documents. Les questions posées portent sur la TVA et les impôts sur le revenu.

Elles vont permettre aux étudiants de vérifier leur capacité non seulement à expliciter les notions abordées dans cette partie du programme, mais aussi à les synthétiser sous forme d'un tableau à partir d'une documentation donnée.

Dossier 1

1. Qualifier les différents champs d'opérations de la société CFS au regard de la TVA.

Analyse des différents secteurs :

Activité commerciale : conseil, coaching, etc.	Inclus dans le champ de TVA et imposable	Assujetti redevable
Activité d'aide au retour emploi : bilan de compétence, réinsertion emploi, etc.	Inclus dans le champ de TVA et exonéré car « attestation délivrée par autorité administrative »	Assujetti non redevable
Activité de gérance de portefeuille de participation financière	Hors champ de TVA	Non assujetti
Activité de location nue à usage professionnelle	Inclus dans le champ de TVA et imposable	Assujetti redevable

L'entreprise CFS est donc un assujetti partiel.

2. Rédiger une courte note pour définir le coefficient de déduction et ses composantes.

Le coefficient de déduction permet de déterminer pour chaque bien ou service la taxe déductible. Il correspond au produit : coefficient d'assujettissement \times coefficient de taxation \times coefficient d'admission.

Le coefficient d'assujettissement est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou de ce service à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

Le coefficient de taxation traduit le principe selon lequel, au sein des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.

CORRIGÉ

Le coefficient d'admission prend en compte les dispositifs d'exclusion, totale ou partielle, du droit à déduction.

3. Calculer, en apportant les justifications nécessaires, le montant de la TVA déductible sur les opérations de décembre.

Sachant que :

- coefficient d'admission = CAD ;
- coefficient d'assujettissement = CAS ;
- coefficient de taxation = CTA ;
- coefficient de déduction = CDE.

Opération	Analyse	TVA déductible
Serveur informatique pour l'ensemble des activités	CAD = 1 CAS = 0,80 : activités hors et dans champs TVA. CTA = 0,70 : les biens sont utilisés pour les deux activités. CDE : $1 \times 0,80 \times 0,70 = 0,56$	$10\,000 \times 20\% \times 0,56 = 120\text{ €}$
Logiciel de gestion pour l'activité de conseil/coaching	CAD = 1 CAS = 1 CTA = 1 car utilisée exclusivement pour l'activité taxable. CDE : $1 \times 1 \times 1 = 1$	$5\,000 \times 20\% \times 1 = 1\,000\text{ €}$
Logiciel de planification pour l'activité d'insertion professionnel	CAD = 1 CAS = 1 CTA = 0 : activité non soumise à la TVA « attestation ». CDE : $1 \times 1 \times 0 = 0$	0
Véhicule de tourisme pour l'ensemble des activités	CAD = 0 : exclu du droit à déduction. CAS = 0,80 : activités hors et dans champs TVA. CTA = 0,70 : les biens sont utilisés pour les deux activités. CDE : $0 \times 0,8 \times 0,70 = 0$	0

4. Calculer le coefficient de taxation définitif de 2024.

Le coefficient de taxation forfaitaire est égal au rapport entre :

- le montant annuel total du chiffre d'affaires HT des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA : $(1\,000\,000 + 200\,000) = 1\,200\,000$;
- le montant annuel total du chiffre d'affaires HT de l'ensemble des opérations imposables, même si elles n'ouvrent pas droit à déduction (opérations entrant dans le champ d'application de TVA) : $(1\,200\,000 + 400\,000) = 1\,600\,000$.

Donc le coefficient de taxation est égal à : $1\,200\,000 / 1\,600\,000 = 75\%$

5. Effectuer les régularisations nécessaires.

Pour le serveur informatique et le véhicule de tourisme, le coefficient de déduction taxation est différent du coefficient de taxation provisoire. Il est nécessaire de rectifier le montant de la TVA déductible.

CORRIGÉ

Serveur informatique :

La régularisation est égale à : $TVA \text{ facturée} \times (CDE \text{ définitif} - CDE \text{ provisoire})$.

Coefficient de déduction provisoire : 0,56.

Coefficient de déduction définitive : $1 \times 0,80 \times 0,75 = 0,60$.

D'où : $2\,000 \times (0,60 - 0,56) = 80 \text{ €}$ de complément de droit à déduction.

Véhicule de tourisme :

Le coefficient d'assujettissement étant toujours à 0, le coefficient de déduction l'est aussi. Il n'y a pas de régularisation à faire.

6. Qualifier les régularisations annuelles.

En principe, la TVA déduite selon le CDE définitif est acquise.

Cependant, lorsque le bien ou le service a la nature d'une immobilisation, que le délai de régularisation de cinq ans pour les biens meubles ou de 20 ans pour les immeubles n'est pas écoulé et que la variation entre le produit $(CAS \times CTA)$ définitif de N et $(CAS \times CTA)$ définitif de l'année de référence excède 10 points (différence supérieure à 0,10), alors l'assujetti doit régulariser la TVA déduite (complément ou reversement) avant le 25/04/N+1 selon le calcul suivant :

$TVA \text{ facturée} \times (CDE_N - CDE_R) \times 1/D$ (avec N = année courante et R = année d'acquisition, d'importation ou de 1^{ère} utilisation)

Attention : les trois conditions doivent être réunies.

7. Calculer les régularisations de TVA en 2025 et 2026.

Rappel : $CDE_{2024} = 0,60$. Seul le serveur informatique sera régularisé.

2025 : $CDE = 1 \times 0,85 \times 0,65 = 0,55$. L'écart est inférieur à 10 points ; il n'y aura donc pas de régularisation en 2025.

2026 : $CDE = 1 \times 0,90 \times 0,80 = 0,72$. L'écart est supérieur à 10 points ; il y aura donc une régularisation : $2\,000 \times (0,72 - 0,60) \times 1/5 = 48 \text{ €}$.

Dossier 2

8. Présenter les calculs et les montants des plus ou moins-values de l'exercice en précisant leur qualification fiscale, le tout dans un tableau correspondant au format ci-dessous.

CORRIGÉ

Éléments	Calcul et analyse	Court terme		Long terme	
		PV	MV	PV	MV
Matériel informatique	$VNC = VO - \text{amortissements} = 1\,800 - 1\,800 = 0 \text{ €}$ $PV = \text{Prix de cession} - VNC = 450 \text{ €} - 0 \text{ €} = 450 \text{ €}$	450			
Véhicule de tourisme	<p>En principe, la cession d'un véhicule de tourisme soumise à la TVA collectée bénéficie d'un complément de déduction sur la TVA initiale qui n'a pas été déduite.</p> <p>TVA initiale non intégralement déduite : $20\,000 \times 20\% = 4\,000 \text{ €}$.</p> <p>Délai de régularisation non expiré : reste un an (5 - 4).</p> <p>Complément de déduction : $4\,000 \times (5-4)/5 = 800 \text{ €}$</p> <p>$VNC = 24\,000 - (\text{amortissements} + \text{compléments de déduction}) = 24\,000 - (20\,000 + 800) = 3\,200 \text{ €}$</p> <p>$PV = \text{prix de cession} - VNC = 3\,900 - 3\,200 = 700 \text{ €}$ bien détenu depuis plus de deux ans</p> <p>$PVCT = 700 \text{ €}$ (amortissements pratiqués)</p>	700			
100 titres BDRAKE	<p>En principe, la cession des titres détenus depuis plus de deux ans est soumise au régime du long terme.</p> <p>En l'espèce, $PVLT = 4\,500 \text{ €} - 4\,000 \text{ €} = 500 \text{ €}$.</p>			500	
200 titres BDRAKE	<p>En principe, les titres détenus depuis moins de deux ans cédés en même temps que des titres de même nature détenus depuis plus de deux ans sont soumis au régime du court terme.</p> <p>En l'espèce, $PVCT = 4\,850 \text{ €} - 4\,200 \text{ €} = 600 \text{ €}$.</p>	650			
Titres PRATON	<p>En principe, le régime des PV ne s'applique pas pour les titres gardés moins de deux ans.</p> <p>En l'espèce, la cession des titres GRICHE n'entre pas dans le régime des plus et moins-values, il n'y a donc aucun retraitement.</p>				
TOTAUX		1 800	0	500	0

$PVCT \text{ nette} = 1\,800 - 0 = 1\,800$.

$PVLT \text{ nette} = 500 - 0 = 600$.

CORRIGÉ

9. Calculer le résultat fiscal de 2024 au niveau de la société à l'aide du modèle de tableau ci-dessous.

N° d'opération	Analyse	Déductions	Réintégrations
	Résultat comptable		101 800
1	En principe, la PVNCT peut être étalée sur trois ans sur option. En l'espèce, il faudra déduire : $1\ 800 \times 2/3 = 1\ 200$ € en N.		1 200
2	En principe la PVNLT est à déduire car imposable à 12,8 % + prélèvements sociaux. En l'espèce, il faut déduire 500 €.	500	
3	En principe, la rémunération des associés n'est pas déductible pour les entreprises soumises au BIC. Les cotisations sociales sont déductibles, mais après la répartition des bénéfices imposables entre les mains de chaque associé. Elles sont réintégréées au résultat fiscal de la SNC. En l'espèce il faut réintégrer : $60\ 000 + 28\ 000$.		60 000 28 000
4	En principe, les dépenses somptuaires sont à réintégrer. En espèce, les dépenses relatives à la chasse sont à réintégrer.		2 000 €
5	En principe, les pertes de change sont déductibles. En l'espèce, il n'y aura aucun retraitement à effectuer.		
6	En principe, les amortissements des véhicules de tourisme sont soumis à une limite de déductibilité. En l'espèce, il faudra réintégrer : $(28\ 300 - 18\ 300) / 5 \times 6/12 = 1\ 000$ €.		1 000
7	En principe, les subventions d'exploitation sont imposables en totalité pour l'exercice de leur attribution. Produit imposable 2024 = 20 000 €. Produit comptabilisé 2024 = 15 000 €. Réintégration = 5 000 €		5 000
8	En principe, les dons ne sont pas dans l'intérêt de l'entreprise, ils doivent être réintégrés. En l'espèce, il faudra réintégrer 800 €.		1 000
9	En principe, les pertes latentes sont à déduire, mais la provision pour perte de change doit être réintégrée. En l'espèce, il faudra réintégrer 130 € et déduire 130 €.	100 €	100 €
10	En principe, les amendes sont toujours à réintégrer. En l'espèce, il faut réintégrer 500 €.		500
TOTAUX		600 €	200 600

Résultat fiscal = 200 000 €.

CORRIGÉ

10. Présenter les calculs permettant de déterminer la quote-part du résultat imposable au BIC pour chaque associé.

Résultat fiscal brut : 200 000

Rémunération de M. Paul : 60 000

Cotisations sociales de M. Paul : 28 000

Résultat commun à répartir : 112 000

	M. Fred	Mme Diron
Quote-part du résultat à partager	112 000 × 50 % = 56 000	112 000 × 50 % = 56 000
Rémunération annuelle de M. Fred	60 000	
Cotisation sociale	28 000	
BIC brut	144 000	56 000
Cotisation sociale	28 000	
Résultat imposable au BIC	116 000	56 000

Dossier 3

11. Calculer le nombre de parts du foyer fiscal. Aurait-il pu être différent ? Pourquoi ?

Si aucun rattachement n'a été demandé, Cédric et Valérie font partie du foyer fiscal qui disposera de trois parts.

- Séverine, étudiante de moins de 25 ans, peut demander son rattachement et sera considérée comme personne à charge ; le nombre de parts serait de 3,5.
- Julien, majeur salarié de moins de 25 ans, ne peut être rattaché au foyer fiscal des parents ; le nombre de parts aurait été de 4.

12. Indiquer les régimes d'imposition des revenus du couple (catégories, droit commun et options possibles) dans l'hypothèse où Madame serait à son compte.

Les rémunérations de M. Facile seront imposées dans la catégorie des **traitements et salaires** sous déduction de droit commun des frais relatifs à sa fonction ou son emploi **évalués forfaitairement à 10 %** du montant du revenu imposable déclaré. La déduction est plafonnée à 14 171 € pour les revenus de 2023 et ne peut être inférieure à 495 € pour chaque personne du foyer fiscal.

Dans le régime sur option des frais réels, le salarié peut renoncer à la déduction forfaitaire en faisant état des frais réellement déboursés au cours de l'année (sur présentation de justificatifs). En contrepartie, les allocations et autres indemnités pour frais d'emploi et les remboursements de frais perçus sont imposés.

Les rémunérations de Mme Facile seraient imposées dans la catégorie des **bénéfices non commerciaux, selon** un régime de droit commun, le régime **micro-BNC**, si le CA est inférieur

CORRIGÉ

à 77 700 € avec un abattement de 34 % constitutifs des charges avec un minimum de 305 €. Le régime de la déclaration contrôlée s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse le plafond du micro-BNC.

13. Quel est l'impôt dû sur ces revenus ? Quelle conclusion tirer du choix de ne pas rattacher Séverine ? une autre solution était-elle possible ?

	M. Facile	Mme Facile	
Traitement, salaires déclarés	36 429,00	24 660,00	
Frais professionnels 10 %	3 643,00	2 466,00	
Revenu imposable brut	32 786,00	22 194,00	54 980

Déductions sur revenu imposable 0

Revenu imposable net **54 980**

Calcul de l'impôt sur le revenu et plafonnement :

Revenu (R)	54 980	54 980
Nombre de parts (N)	3	2
Quotient (Q)	18 327	27 490
Taux marginal d'imposition	11 %	11 %

IR sur trois parts	54 980	0,11	3 232
IR sur deux parts	54 980	0,11	2 353

PLAFONNEMENT DU QUOTIENT FAMILIAL

Gain Obtenu	3 563	-	2 321	1 242
Gain Autorisé	1 759	*	2	3 518
(Nombre de demi-part excédant deux parts)		(2)		

Donc pas de plafonnement du quotient familial

Gain autorisé > Gain Obtenu → IR calculé sur trois parts → **2 321**

CORRIGÉ

DÉCOTE	
Si l'impôt brut n'excède pas 1 930 € pour les personnes seules ou 3 192 € pour les couples, l'impôt est diminué d'une décote égale à : <ul style="list-style-type: none">• personnes seules : $873 - (45,25 \% \text{ impôt brut calculé})$;• couples : $1\,444 - (45,25 \% \text{ impôt brut calculé})$. Le couple dont l'impôt brut est de 2 321 € a droit à la décote puisqu'il est sous le seuil de 3 192 €. Le calcul de la décote est $1\,444 - 45,25 \% \times 2\,321 = 393,74$, soit 394 €. L'imposition après décote du couple sera donc de $2\,321 - 394$ soit 1 927 €.	394
Total d'impôt après décote	1 927

Crédit d'impôt pour dépenses d'enfants à charge poursuivant les études : $183 + 2 \times 61$. Comme les enfants sont au collège, on ne peut pas calculer la déduction, ce qui donne : 1 622 €.

Conclusion : les époux Facile auraient eu avantage à rattacher Séverine. Ils auraient pu aussi lui verser une pension alimentaire qu'ils auraient déduits jusqu'à 6 674 €.

14. Déterminer, à la demande de M. Facile, s'il existe un mécanisme lui permettant de lisser son imposition l'an prochain. Justifier avec des calculs.

Il s'agit du système du quotient accessible sur option du contribuable. Ce système consiste à payer l'impôt relatif au revenu exceptionnel ou différé en une seule fois, afin d'éviter la progressivité de l'impôt, c'est-à-dire une imposition dans des tranches de barème dont le taux est supérieur à celui habituellement supporté.

Il consiste à :

- ajouter le quart du revenu exceptionnel au revenu habituel (RNG) ;
- puis multiplier par quatre le supplément d'impôt correspondant.

Sans le mécanisme du quotient, l'impôt calculé sur le RNG de cette année a été : $(54\,980 \times 0,11) - (1\,242,34 \times 3) = 2\,321$ €.

Nouveau RNG = $54\,980 + 40\,800 = 95\,780$ €.

Le RNG ordinaire et les revenus imposés selon le système du quotient sont de $54\,980 + (40\,800 / 4) = 65\,180$ €.

L'impôt correspondant est de : $(65\,180 \times 0,11) - (1\,242,34 \times 3) = 3\,442,78$ soit 3 443 €.

L'impôt relatif aux seuls revenus imposés selon le système du quotient est de $(3\,443 - 2\,321) \times 4 = 4\,488$ €. L'impôt total sera donc de : $2\,321 + 4\,488 = 6\,809$ €.

En l'absence d'application du mécanisme du quotient, l'impôt dû aurait été de $(95\,780 \times 0,11) - (1\,242,34 \times 3) = 8\,593$ €. Il n'y a plus de décote.

Cependant, grâce au mécanisme du quotient, l'imposition a permis d'éviter le changement de tranche (de 30 %) que sa prime impliquait, permettant une économie d'impôt de 1 784 € ($8\,593 - 6\,809$).