

Bibliothèque numérique ASSAS.NET  
[www.assas.net](http://www.assas.net)



## **Partiel (Janvier 2014)**

Droit fiscal des affaires – Monsieur le Professeur Blanluet

[www.assas.net](http://www.assas.net)

### **Remerciements**

---

ASSAS.NET souhaite remercier très sincèrement l'auteur de cette copie L-A Mollard Cadix de contribuer à cette opération et de donner ainsi aux étudiants les outils nécessaires pour assurer leur réussite.

# AVERTISSEMENT

---

*Attention, ce devoir a été rédigé par un étudiant et pourrait comporter des erreurs.  
Ne le recopiez pas bêtement, cela pourrait vous porter préjudice.*

## CONDITIONS D'UTILISATION

---

*Cette page est un résumé des conditions d'utilisation de ce document.  
La version intégrale est disponible sur [www.assas.net](http://www.assas.net)*

- Responsabilité**
- Le Professeur dont le cours est l'objet de ce document n'en est pas l'auteur. S'il autorise sa diffusion, il ne cautionne en aucun cas son contenu.
  - ASSAS.NET ne certifie en aucun cas la conformité de ce document avec le cours dispensé à l'Université.
- Diffusion**
- La diffusion de ce document est interdite. Renvoyez les étudiants intéressés vers le forum ASSAS.NET ([www.assas.net/forum](http://www.assas.net/forum) ) ou vers le local de l'association ASSAS.NET (local 11, 92 rue d'Assas, 75006 Paris).
  - La revente de ce document est strictement interdite.
- Utilisation**
- Ne revendez pas ce document.
  - Ne modifiez pas ce document.
  - En cas d'impression, imprimez en recto verso afin de réduire le coût écologique

- Note : 18/20 -

## Exercice 1 - 6 points :

1 – A) Pour calculer le taux maximum d'intérêt de chaque emprunt il convient de faire application de l'article 39 3° du CGI qui prévoit que les intérêts déductibles ne peuvent l'être que par rapport au taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit.

Il convient donc ici de multiplier le montant du prix par la différence obtenue entre le taux d'intérêts du prêt concerné et le taux effectif moyen.

*NDLR : 0 dans la marge ajouté par le correcteur*

a/ Pour la société Losange : 15 millions \* (7%-4%)= 450 000 euros. Le taux correspond au taux d'intérêt déductible qui est donc de 3%.

b/ Pour M. Dupont, le taux sera de 15%-4% = 11%.

c/ Pour la SAS Carré : 1%.

d/ Pour la société générale : 4%

B) L'article 212 du CGI impose pour que les intérêts soient déductibles de ne pas dépasser 3 seuils, lesquels doivent donc être cumulativement calculés.

La première limite se réfère à l'endettement de la société. La formule de calcul est la suivante :

$$\frac{\text{montant des intérêts} \times (1,5 \times \text{capitaux propres})}{\text{montant moyen des sommes mises à disposition par l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement}}$$

Les sommes mises à disposition correspondent ici à l'ensemble des prêts consentis. Celui de la société générale doit être pris en compte dans la mesure où elle est indirectement liée.

Le montant des intérêts total calculé avec le taux pratique pour chaque prêt est le suivant :

- 15 millions \* 0,07 = 1 050 000
- 500 000\*0,15 = 7 500
- 5 millions \*0,05 = 250 000
- 1 million\*0,08 = 80 000

Pour un total de 1 387 500.

$$1\,387\,500 * (1,5 * 11 \text{ millions}) / 7\,550\,000 = 3\,032\,284,77\text{€}.$$

La seconde limite suppose de ne pas dépasser 25% du résultat courant avant impôt. Or, en l'espèce le résultat est déficitaire.

La troisième limite suppose de respecter le montant des intérêts servis à la société Losange par les entreprises liées directement ou indirectement. Le montant est de 7 550 000 euros.

On voit que seul le premier seuil n'est pas respecté.

2 – La loi de finance pour 2011 a pris en considération la pratique des prêts « back to back ». Ils visent l'hypothèse où une filiale contracte un prêt auprès d'un établissement bancaire, lequel est garanti par la société mère.

Depuis 2011, cette situation entre dans le champ des réglementations des sociétés liées et suppose par conséquent l'application des dispositions légales limitant la déduction des intérêts.

Il faut donc appliquer l'article 39-12 du CGI, lequel définit les liens de dépendance entre deux entreprises. Ceux-ci existent lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital société de l'autre (contrôle de droit) ou exerce un contrôle de fait.

Pour pouvoir emprunter il faut de même que le capital de la filiale soit entièrement libéré.

Il faut aussi appliquer les dispositions de l'article 39 3° du CGI qui précise, en plus de la condition relative au capital, que les intérêts sont déductibles dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne pratiquée par les établissements de crédit d'une durée supérieure à 2 ans.

Il faut aussi appliquer les dispositions de l'article 212 II du CGI qui soumet la déductibilité des intérêts au non-dépassement de 3 seuils cumulatifs :

- Le produit correspondant au montant desdits intérêts multiplié par le rapport existant entre une fois et demi le montant des capitaux propres, apprécié au droit de l'entreprise à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice et le montant moyen des sommes laissées ou mises à disposition par l'ensemble des entreprises liées directement ou indirectement.
- Il ne faut pas que les intérêts dépassent 25% du résultat courant avant impôt, préalablement majoré des intérêts, des amortissements, la quote-part des loyers de crédit bail pris en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat.
- Le montant des intérêts servis à cette entreprise par des entreprises liées directement ou indirectement.

De même, il convient également d'appliquer le cas échéant l'exception « *de minimis* » ou règle de sauvegarde mentionnée à ce même article.

Il n'est pas possible de déduire la fraction des intérêts excédant la plus élevée des trois limites sauf si cette fraction est inférieure à 150 000€.

Ainsi, pour déduire les intérêts il conviendra de respecter les dispositions précédemment énoncées.

3 – Le régime de territorialité de l'impôt sur les sociétés suppose de prendre en compte uniquement les situations se déroulant sur le sol français. Toutefois, il est possible de prendre en compte la situation d'une filiale située à l'étranger si celle-ci constitue un établissement stable c'est-à-dire une installation fixe d'affaires. Il faut que cette structure ait un fonctionnement autonome, une présence permanente sur le territoire étranger et elle doit être lucrative.

Par conséquent, l'abandon de créance consenti par une société mère à sa filiale située à l'étranger n'est pas ignoré sur le plan fiscal.

Concernant l'abandon de créance consenti, celui-ci montre la volonté de la société mère de renoncer définitivement au recouvrement de sa créance. Il existe deux types d'abandons de créances. L'abandon de créance à caractère commercial a pour raison d'être l'intention de maintenir des relations commerciales privilégiées, alors que l'abandon de créances financier vise les situations intragroupes.

En l'espèce, il s'agit d'un abandon de créance à caractère financier dans la mesure où la société mère intervient pour sauver sa filiale en difficulté.

En principe, l'abandon ainsi consenti est déductible pour la société mère uniquement s'il revêt un caractère commercial et qu'il ne constitue pas un acte anormal de gestion.

Néanmoins, la déductibilité de l'abandon de créances à caractère financier n'est pas complètement ignorée sur le plan fiscal. Elle demeure possible uniquement dans l'hypothèse où la filiale est en procédure collective. Dans ce cas il est possible pour la société mère de déduire l'abandon consenti à hauteur de la situation nette négative de la filiale, c'est-à-dire ce qu'il reste dans le passif après l'abandon mais également à hauteur de la participation des minoritaires.

En l'espèce, la société mère pourra donc déduire l'abandon de ses résultats mais la déduction totale n'est pas possible. Cette déduction est possible si la filiale constitue un établissement stable en vertu du principe de territorialité.

## Exercice 2 - 4 points :

1 – Dans le cadre de l'apport partiel d'actifs prévu à l'article 210 B du CGI, en principe et au regard de l'article 221 du CGI, l'apport est analysé comme une cessation d'entreprise ce qui engendre la perte des reports déficitaires. Néanmoins, il est possible de pallier cet inconvénient en sollicitant un agrément auprès de l'administration fiscale.

L'article 209 II du CGI précise que cet agrément est accordé si l'opération est justifiée par un motif économique et qu'elle obéit à des motivations autres que fiscales. De même, il ne faut pas que l'activité à l'origine des déficits souffre d'un changement significatif au regard notamment de son activité et qu'elle soit poursuivie dans un délai de 3 ans minimum.

Les déficits ne doivent pas provenir de la gestion patrimoniale.

2 – Il est possible d'effectuer des reports déficitaires sur des bénéfices passés ou futurs.

Concernant les bénéfices futurs, le report des déficits est prévu par l'article 209 I du CGI.

Les déficits reportés ne peuvent toutefois excéder la limite d'un million d'euros et ce montant peut être majoré de 50% du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant.

Toutefois, s'il existe un excédent de déficit ce dernier est reportable dans les mêmes conditions aux exercices suivants.

Par ailleurs, il faut que la société soit soumise au régime fiscal de l'impôt sur les sociétés et qu'elle ait payé effectivement l'impôt.

De surcroît, pour les bénéfices passés, la technique du report en arrière ou « carry back » est également possible. Il doit toutefois être demandé expressément par la société, laquelle doit être soumise à l'impôt sur les sociétés.

Le « carry back » peut être effectué seulement pour un exercice, dans la limite de 1 million d'euros. Il ne peut porter que sur l'impôt payé au taux de droit commun. Il suppose également qu'il n'y ait pas eu de distribution aux associés. Il ne peut s'effectuer que sur un exercice bénéficiaire.

En outre, le report en arrière ou carry back a pour conséquence de créer une créance fiscale dont l'administration fiscale est débitrice. Cette créance peut être utilisée sur 5 ans pour pallier les déficits fiscaux ou à défaut elle sera remboursée à cette échéance.

La créance peut être nantie au profit d'un établissement bancaire. Elle est également cessible et peut être cédée en cas de fusion par exemple.

3 – Pour que l'apport partiel d'actifs bénéficie du régime fiscal spécial des fusions et opérations assimilées, il faut solliciter un agrément auprès de l'administration fiscale en vertu de l'article 210 B du CGI.

Pour cela, il faut que l'opération soit justifiée par un motif économique et qu'elle n'ait pas comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale. Il faut également que les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

## Exercice 3 - 3 points :

1 – L'amortissement dégressif, pour être pratiqué, suppose que l'entreprise y soit autorisée en vertu de l'article 22 de l'annexe II du CGI.

Il est facultatif et ne peut être exercé que pour un délai minimum de 3 ans et à condition que l'immobilisation soit neuve.

Dans la présente espèce, il semble que la société puisse se prévaloir de l'article 22 annexe II du CGI.

L'immobilisation est neuve et la durée de l'amortissement prévue pour 5 ans. La société a donc le droit d'amortir selon le mode dégressif.

### Tableau des amortissements :

→ Pour obtenir le taux applicable aux amortissements selon le mode dégressif il convient au préalable de calculer le

taux linéaire.

La formule est la suivante :  $100 / \text{nombre d'années à amortir}$ .

En l'espèce, ce taux est donc de  $100/5 = 20\%$ . Il convient ensuite pour obtenir le taux dégressif de multiplier le taux linéaire par le coefficient applicable pour la durée de l'amortissement choisie par l'entreprise, soit 1,75.

Le taux dégressif est donc de  $20\% * 1,75 = 35\%$ .

	Amortissement dégressif	Valeur nette comptable
N-2	$450\,000 * 35\% = 157\,500$	$450\,000 - 157\,500 = 292\,500$
N-1	$292\,500 * 35\% = 102\,345$	$292\,500 - 102\,345 = 190\,125$
N	$190\,125 * 35\% = 66\,543,75$ cependant à partir du moment où l'annuité de l'amortissement est inférieure à celle obtenue par le mode linéaire il convient d'amortir en linéaire pour le reste des annuités à amortir. Ici annuité via mode linéaire = $450\,000 * 20\% = 90\,000$ donc supérieur à 66 543,75. → $190\,125 / 2 = 63\,375$	$190\,125 - 63\,375 = 126\,750$
N+1	$126\,750 - 63\,375 = 63\,375$	$63\,375 - 63\,375 = 0$
N+2	0	

La valeur nette comptable calculée chaque année permet de calculer l'annuité d'amortissement à partir de N. L'amortissement commence en N-2 car l'acquisition de l'immobilisation date du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Or, nous sommes en 2014.

Pour procéder au calcul du montant de l'amortissement différé au titre de l'exercice 2013 il convient de procéder ainsi :

- Il faut faire la différence entre le cumul de l'amortissement linéaire pour la période donnée.
  - Cumul de l'amortissement dégressif : au regard de la période considérée, c'est-à-dire N-2 et N-1, le cumul s'élève à 157 500 euros car pour l'autre année l'annuité est nulle puisqu'on l'a omise.
  - Cumul de l'amortissement linéaire : Il se calcule en faisant  $450\,000 * 20\% = 90\,000$ . Le montant de l'annuité sera le même tout au long de la période d'amortissement de 5 ans. Par conséquent le cumul de l'amortissement linéaire est de  $90\,000 + 90\,000 = 180\,000$  au titre de N-1 et N-2.
  - La différence :  $157\,500 - 180\,000 = - 22\,500$ .
- Dans la mesure où il n'est pas possible de tout réintégrer car une fraction est irrégulièrement amortie il convient de faire l'opération suivante :  $102\,375$  (annuité omise pour 2013) –  $22\,500 = 79\,875$

Par conséquent, l'amortissement différé au titre de l'exercice 2013 sera de 79 875€.

Toutefois, si l'exercice est bénéficiaire, il conviendra de réintégrer cette somme selon la méthode de l'étalement. A l'inverse, si l'exercice est déficitaire, l'entreprise pourra choisir entre la méthode de la double annuité ou réintégration immédiate et la méthode de l'étalement.

## Exercice 4 - 5 points :

1 – **1,25 points**. L'abandon de créance traduit la volonté du créancier de renoncer au recouvrement de sa créance. Il existe deux types d'abandons de créance. Il peut avoir un caractère commercial ou financier.

L'abandon de créance à caractère financier est caractéristique des relations intragroupes. Il suppose la réunion de 3 conditions cumulatives :

- La créance doit être de nature financière.
- Il doit y avoir des liens capitalistes directs ou indirects.
- Il faut que le créancier ait un comportement d'investisseur dans la mesure où l'abandon est consenti pour valoriser le titre de participation qu'il détient dans la société.

→ En principe, un tel abandon n'est pas déductible pour celui qui le consent. La société qui reçoit l'abandon à caractère financier ne peut le déduire sauf si elle remplit les conditions exigées à l'article 216 A du CGI. Il faut en effet que l'abandon ne soit pas déductible pour celui qui le consent et que la société bénéficiaire prenne l'engagement d'augmenter son capital au profit de la société créancier, d'un montant au moins égal à l'abandon consenti et ce avant la clôture du second exercice suivant.

De surcroît, une exception est prévue au profit de la société créancière procédant à l'abandon. Il lui est en effet possible de le déduire dans l'hypothèse où la société bénéficiaire est en procédure collective au sens de l'article L 611-8 du Code de commerce.

2 – **1,25 points**. Les sociétés de capitaux peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes quand cette option leur est offerte. C'est le cas des SARL de famille.

Néanmoins, pour les EURL, cette option n'est pas possible si l'associé unique est une personne morale.

L'EURL a aussi cette faculté.

L'option est également offerte aux sociétés anonymes, aux sociétés par actions simplifiées et aux sociétés à responsabilité dans le cadre de l'article 239 bis AB du CGI.

Toutefois, le choix de ce régime est soumis au respect de certaines conditions cumulatives :

- Il ne faut pas que les sociétés soient admises sur un marché réglementé.
- Le capital et les droits de vote doivent être détenus à hauteur au moins de 50% par une ou plusieurs personnes physiques et à hauteur de 34% au moins par une personne ayant la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant.
- De même, la société doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale.
- La société doit employer moins de 50 salariés et avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel ou total inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice.
- Enfin, la société doit avoir été créée depuis moins de 5 ans.

3 – **1,25 points**. Les amortissements permettent de prendre en compte la dépréciation des actifs de l'entreprise à condition que ceux-ci soient amortissables.

Il s'agit donc de refléter au bilan de l'entreprise la valeur réelle des biens en tenant compte de leur perte de valeur résultant de leur utilisation.

4 – **1,25 points**. Il existe une différence quand au rattachement des produits de cession des immobilisations et des stocks.

En effet, pour les immobilisations, il convient de prendre en considération la date de l'échange des consentements alors que pour les stocks il faut retenir la date de livraison.