



1/13

**SESSION 2004**

**DROIT FISCAL**

*Éléments indicatifs de corrigé  
et barème national*

Ce dossier présente des éléments de corrigé à l'attention des correcteurs.  
Il ne constitue nullement un modèle, en particulier pour la rédaction des réponses à apporter.

**BAREME GENERAL NATIONAL SUR 100 POINTS**

DOSSIER 1 : 30 points	Question 1.1.	12
	Question 1.2.	12
	Question 2.1.	3
	Question 2.2.	3
DOSSIER 2 : 45 points	Question 1	3
	Question 2	2
	Question 3	3
	Question 4	19
	Question 5	5
	Question 6	3
	Question 7	10
DOSSIER 3 : 25 points	Question 1.1.	7
	Question 1.2.	6
	Question 1.3.	1
	Question 2.1	3
	Question 2.2.	6
	Question 2.3.	2

**DOSSIER 1 : TVA, DROITS D'ENREGISTREMENT ET PLUS-VALUES (30 points)**

1. En vous plaçant chez la SA TERMA, indiquer et chiffrer les conséquences d'une cession.

1.1. Conséquences d'une cession intervenant le 30 septembre 2003 12 points

- les règles applicables pour la cession de l'immobilisation au regard de la TVA

● Régime de la cession : la cession intervenant moins de cinq ans après la construction, elle est soumise à la TVA immobilière. (1 point)

TVA collectée :  $5\,500\,000 \times 20\% = 1\,100\,000$  (1 point)

● Complément de droit à déduction généré par la cession :

Deux éléments sont à prendre en considération :

-- la TVA déductible lors de l'acquisition du bien a été réduite du fait de l'existence sur ce bien d'une clé de répartition égale à 80 %, (1 point)

-- la cession du bien soumise à TVA intervient à l'intérieur de la période de régularisation (20 ans ici compte tenu de la date de construction qui est postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1996).

(1 point)

La conjonction de ce deux éléments fait naître, pour la SA Terma, un complément de droit à déduction sur la TVA non déduite à l'origine pour la fraction restant à courir de la période de régularisation.

TVA non déduite à l'origine :  $(5\text{ millions} \times 20\%) \times 20\% = 200\,000$  (1 point)

Fraction restant à courir de la période de régularisation : 16 ans

Montant du complément de droit à déduction :  $200\,000 \times 16/20 = 160\,000$  (1 point)

On vérifie que la règle du butoir n'a pas lieu de s'appliquer en l'espèce. (1 point)

- la plus ou moins-value de cession dégagée par l'opération

Calcul de la base amortissable : (1 point)

montant hors taxes	5 000 000
TVA non déduite à l'origine	200 000
<b>Total</b>	<b>5 200 000</b>

Amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession :

$5\,200\,000 \times 1/20 \times 3\text{ ans} = 780\,000$  (1 point)

Valeur nette comptable : (1 point)

Valeur immobilisée		5 200 000
Déduire :		
-- complément de droit à déduction	- 160 000	
-- amortissements pratiqués	- 780 000	
Sous total	- 940 000	- 940 000
<b>Valeur nette comptable</b>		<b>4 260 000</b>

Plus-value réalisée :

(1 point)

Prix de cession	5 500 000
Valeur nette comptable	- 4 260 000
<b>Plus-value réalisée</b>	<b>1 240 000</b>

Cette plus-value est intégralement soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal, sans possibilité d'étalement. (1 point)

Accepter la qualification de court terme.

## 1.2. Conséquences d'une cession intervenant le 30 septembre 2008

12 points

### - les règles applicables pour la cession de l'immeuble au regard de la TVA

La cession porte sur un immeuble achevé il y a plus de cinq ans. La cession est donc hors du champ d'application de la TVA immobilière. (1 point)

En revanche, l'opération porte sur la cession d'une immobilisation, cession non soumise à la TVA et réalisée à l'intérieur du délai de régularisation. (1 point)

En conséquence, l'opération doit donner lieu à un reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite au titre de ce bien. (1 point)

Ce reversement se calcule sur la base de la TVA effectivement déduite sur ce bien, diminuée d' $1/20^{\text{ème}}$  par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis l'acquisition du bien (ici la date d'achèvement). (1 point)

TVA à reverser :

TVA déduite sur le bien :  $(5 \text{ millions} \times 20\%) \times 80\% = 800\,000$ . (1 point)

De la date d'achèvement de la construction jusqu'à la date de cession, 9 années ou fractions d'année se sont écoulées. Il reste donc 11 années à courir de la période de régularisation.

Le reversement de TVA s'élève à  $800\,000 \times 11/20 = 440\,000$ . (2 points)

### - la plus ou moins-value de cession dégagée par l'opération (montant, qualification fiscale)

● Calcul de la base amortissable : (1 point)

Il est identique à celui réalisé dans la première hypothèse soit 5 200 000.

● Amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession :

La durée de détention est de 8 ans.

$$5\,200\,000 \times 1/20 \times 8 \text{ ans} = 2\,080\,000$$

● Valeur nette comptable :

Valeur immobilisée	5 200 000	
Ajouter : TVA à reverser	+ 440 000	(1 point)
Sous total	5 640 000	
Déduire : amortissements pratiqués	- 2 080 000	(1 point)
<b>Valeur nette comptable</b>	<b>3 560 000</b>	

Plus-value réalisée :

(1 point)

Prix de cession	6 000 000
Valeur nette comptable	- 3 560 000
<b>Plus-value réalisée</b>	<b>2 440 000</b>

Cette plus-value est intégralement soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal, sans possibilité d'étalement. (1 point)

Accepter la qualification de court terme.

**2. En vous plaçant chez l'acquéreur de l'immeuble, indiquer et chiffrer les conséquences de l'acquisition au regard des droits d'enregistrement et de la TVA.**

**2.1. Dans l'hypothèse d'une acquisition le 30 septembre 2003**

**3 points**

La cession ayant été soumise à la TVA, l'acquéreur bénéficie d'un droit à déduction correspondant : 1 100 000. (1 point)

L'opération a supporté les droits d'enregistrement limités à 0,60% (taxe de publicité foncière).

Cette taxe s'élève à :  $5\,500\,000 \times 0,6\% = 33\,000 \text{ €}$ . (1 point)

Elle est à la charge exclusive de l'acquéreur. (1 point)

**2.2. Dans l'hypothèse d'une acquisition le 30 septembre 2008**

**3 points**

La cession a donné lieu chez la SA TERMA à un reversement de TVA. L'acquéreur, qui réalise exclusivement des opérations situées dans le champ d'application et ouvrant droit à déduction, va bénéficier d'un droit à déduction. (1 point).

Ce droit à déduction est calculé sur la base du reversement de TVA effectué chez le cédant sans toutefois être influencé par le prorata de déduction en vigueur chez le cédant, soit :

$$5\,000\,000 \times 20\% \times 11/20 = 550\,000 \quad (1 \text{ point})$$

La cession n'étant pas soumise à la TVA, elle est passible des droits d'enregistrements. Le montant des droits dus s'élève à :

$$6\,000\,000 \times 5\% = 300\,000 \quad (1 \text{ point})$$

Ces droits sont à la charge de l'acquéreur. (attribuer le point sur ce constat une seule fois)

## DOSSIER 2 : EURL GILBERT (45 points)

**1. Indiquer le régime fiscal applicable aux EURL, de plein droit ou sur option, en distinguant selon que l'unique associé est une personne physique ou une personne morale.** (3 points)

Le régime fiscal applicable à une EURL varie selon la qualité de l'associé unique :

- Lorsque l'associé unique est une personne physique, l'EURL relève du régime fiscal des sociétés de personnes. (1 point)

Toutefois, dans ce cas il est possible que l'EURL soit soumise à l'IS sur option.

(1 point)



<p><b>3. Appartements mis à disposition d'un dirigeant ou du personnel</b></p> <p>L'appartement du premier étage ne pose aucun problème. Les loyers (12 000) ont été fixés conformément au marché et ils couvrent largement les charges engagées (8 000). <b>(1 point)</b></p> <p>En revanche, pour l'appartement du deuxième étage, les avantages en nature retenus au salarié ne couvrent pas l'intégralité des charges engagées sur l'exercice. Dans cette situation, le montant déductible de l'amortissement du bien est limité. <u>Pour un même exercice, la dotation aux amortissements déductibles ne peut excéder la différence entre les loyers ou avantages en nature afférents au bien concerné et l'ensemble des charges engagées pour le bien (autres que la dotation aux amortissements)</u> <b>(2 points)</b></p> <p>Avantages en nature : <math>12 \times 600 = 7\,200</math>  Charges hors amortissements : <math>8\,000 - 5\,000 = 3\,000</math>  La différence positive entre ces 2 sommes est de 4 200, montant maximum des amortissements autorisés fiscalement.  En conséquence, <u>la dotation aux amortissements de 5 000 est à réintégrer à hauteur de 800.</u> <b>(1 point)</b></p>	<b>X</b>		<b>800</b>
<p><b>4. Intérêts de comptes courants d'associés :</b></p> <p>Dans une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, la déductibilité des intérêts de comptes courants d'associés est soumise à 2 conditions cumulatives :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le capital social doit être entièrement libéré ; <b>(1 point)</b></li> <li>- La rémunération accordée ne doit pas excéder le taux maximal autorisé par l'administration fiscale (TME). <b>(1 point)</b></li> </ul> <p>Au cas envisagé ici, les 2 conditions sont remplies, aucune correction fiscale n'est à faire.</p>	<b>X</b>		
<p><b>5. Gains et pertes latents de change :</b></p> <p>Fiscalement, les gains et pertes latents de change évalués à la clôture de l'exercice sont pris en considération pour la détermination du résultat imposable de l'exercice.</p> <p>La position retenue en comptabilité est différente. Les gains et pertes latents de change n'ont pas d'incidence sur le résultat comptable, en revanche une provision pour risques de change est comptabilisée.</p> <p>Les divergences entre la pratique comptable et l'analyse fiscale impliquent les corrections fiscales suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- déduction fiscale des pertes latentes à la clôture de l'exercice et réintégration fiscale des gains latents à la clôture de l'exercice <b>(1 point)</b></li> <li>- réintégration de la provision pour risques de change constituée à la clôture de l'exercice (elle fait double emploi avec la déduction fiscale des pertes latentes) <b>(1 point)</b></li> </ul>		<b>1 800</b>	<b>1000</b> <b>800</b>

<p><b>6. Étalement de la plus-value nette à court terme 2002 :</b>  Dans une entreprise individuelle, ou une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, l'imposition de la plus-value nette à court terme de l'exercice peut être répartie par tiers sur trois exercices à compter de l'année de sa réalisation.  La plus-value nette à court terme de 30 000 euros ayant été réalisée sur l'exercice 2002, il convient de réintégrer fiscalement un tiers de ce montant au titre de 2003. <b>(1 point)</b></p>			10 000
<p><b>7. Voitures particulières :</b>  La déduction de l'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières est limitée.  Le plafond maximum amortissable est de 18 300 €.   La fraction d'amortissements excédant ce plafond est exclue des charges déductibles et doit faire l'objet d'une réintégration, soit :  <math>(23\ 300 - 18\ 300) \times 1/5 \times 3/12 = 250</math> <b>(1 point)</b></p>			250
<p><b>8. Taxe sur les voitures de société :</b>  La taxe sur les véhicules de tourisme et des sociétés est déductible pour la détermination des sociétés de personnes. En conséquence, aucun retraitement n'est à opérer. <b>(1 point)</b></p>	X		
<p><b>9. Provision pour dépréciation des valeurs mobilières de placement :</b>  Pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, les dotations aux provisions pour dépréciation des titres sont considérées fiscalement comme des <u>moins-values à long terme</u>. <b>(1 point)</b>  Cette règle s'applique quelle que soit la nature des titres (immobilisation ou valeurs mobilières de placement) et quelle que soit la durée de détention des titres concernés.  Au cas envisagé ici, en l'absence de plus-values à long terme réalisées sur l'exercice, la moins-value nette réalisée pourra s'imputer sur les plus-values de même nature des 10 exercices suivants.  La moins-value nette à long terme de l'exercice n'est pas déductible du résultat fiscal soumis au barème progressif de l'IR, et doit être réintégrée. <b>(1 point)</b></p>			1 000
<p><b>10. Parts de SCI inscrites à l'actif :</b>  Cette SCI relève du régime fiscal des sociétés de personnes. La part des <u>bénéfices de la SCI revenant à l'EURL Gilbert doit être incorporée</u> <b>(1 point)</b>  par cette dernière dans son résultat fiscal 2003 même en l'absence de distribution de bénéfice par la SCI.  La règle de droit applicable pour la détermination du montant à incorporer est rappelée dans l'annexe 4.  La part des bénéfices revenant à des associés placés de plein droit sous un régime de <u>bénéfice réel</u> <b>(1 point)</b>  (BIC ici) est déterminée selon les règles applicables en matière de BIC.  Soit ici : <math>2\ 000 \times 1\ 000/10\ 000 = 200</math> <b>(1 point)</b>  Elle est à rattacher fiscalement à l'exercice 2003 par une réintégration fiscale.</p>			200

**5. Déterminer le montant à déclarer par Madame Gilbert en traitements et salaires et déterminer le revenu catégoriel net correspondant. 5 points**

Le revenu à déclarer au titre des traitements et salaires est égal aux salaires nets encaissés augmentés de la fraction non déductible de la CSG et de la CRDS soit :

salaires nets encaissés (1 point)		31 840
CSG non déductible (1 point)	960	
CRDS (1 point)	200	
Sous-total	1 160	+ 1 160
	<b>Total</b>	<b>33 000</b>

Le montant qui servira de base au calcul de l'impôt sur le revenu sera calculé comme suit :

salaires à déclarer		33 000
Déduire : abattement forfaitaire de 10 % pour frais professionnels (1 point)		- 3 300
Sous total		29 700
Déduire : abattement de 20 % (1 point)		- 5 940
Salaires nets imposables		23 760

**6. Indiquer dans quelle catégorie de revenus et selon quelles modalités doivent être imposés les intérêts ayant rémunéré le compte courant de Monsieur Gilbert ? 3 points**

Les intérêts de compte courant versés ont été intégralement admis en déduction pour la détermination du résultat imposable de la société. (1 point)

En conséquence, la totalité des intérêts est imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. (1 point)

Monsieur Gilbert a toutefois la possibilité d'opter pour le prélèvement libératoire, option non mentionnée ici (1 point).

**7. Monsieur Gilbert envisage d'opter pour l'imposition à l'IS 10 points**  
**En reprenant successivement les dix points de l'annexe 4, indiquer pour chacun d'eux les règles fiscales applicables pour la détermination du résultat fiscal soumis à l'IS.**

Analyse	Aucune correction fiscale	Corrections fiscales	
		Déduire	Réintégrer
<b>1. Rémunération de l'exploitant :</b> Rémunération de l'associé déductible (1 point)	X		
<b>2. Rémunération de Mme Gilbert :</b> Rémunération déductible. Aucune limitation liée à la qualité du conjoint. (1 point)	X		
<b>Les cotisations sociales :</b> déductibles.	X		

<p><b>3. Appartements mis à la disposition :</b> (1 point)  - du dirigeant : amortissement entièrement déductible.  Loyer versé (12 000) – charges (2 000) = 10 000 supérieur au montant de l'amortissement.  - d'un salarié : retraitement identique à celui pratiqué en BIC.</p>	X		800
<p><b>4. Intérêts des comptes courants d'associés :</b>  Aux 2 conditions applicables dans le cadre des BIC s'en ajoute une troisième : les avances des associés dirigeants ne peuvent excéder 1.5 fois le capital social.  Ici <math>20\,000 &lt; (1.5 \times 40\,000)</math>. (1 point)</p>	X		
<p><b>5. Gains et pertes de change latents :</b>  Règle fiscale identique pour les BIC et l'IS. (1 point)</p>		1 800	1 000 800
<p><b>6. Étalement de la plus-value nette à court terme 2002 :</b>  Aucun étalement n'est autorisé dans les sociétés soumises à l'IS. Il convient donc de solder la plus-value résiduelle (1 point)</p>			
<p><b>7. Voitures particulières :</b>  Régime identique en BIC et en IS. (1 point)</p>			250
<p><b>8. Taxe sur les voitures de société :</b>  Non déductible pour les sociétés soumises à l'IS. (1 point)</p>			1 130
<p><b>9. Provision pour dépréciation des VMP :</b>  Ne relève pas du régime des plus ou moins-values. (1 point)</p>	X		
<p><b>10. Parts de SCI inscrites à l'actif :</b>  Les règles applicables en matière de BIC et d'IS sont les mêmes. (1 point)</p>			200

**DOSSIER 3 : REPORT EN ARRIERE DES DEFICITS FISCAUX (25 points)**

**1. En supposant que la société Velay a exercé l'option pour le report en arrière des déficits fiscaux à la clôture de l'exercice 2002 :**

**1.1. Déterminer le montant de la créance de report en arrière dont peut bénéficier la société Velay au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2002. 7 points**

Exercice concerné :	1999	2000	2001
Bénéfice fiscal taxable à 33,33 %	4 500 000	5 000 000	4 000 000
Déduire : bénéfices distribués au titre de ces exercices	- 2 000 000	- 2 200 000	- 1 600 000
Bénéfices d'imputation disponibles	2 500 000 <b>(1 point)</b>	2 800 000 <b>(1 point)</b>	2 400 000 <b>(1 point)</b>
Imputation du déficit de l'exercice 2002	- 1 500 000 <b>(1 point)</b>	0	0
Reliquats	1 000 000 <b>(1 point)</b>	2 800 000	2 400 000

L'imputation des déficits se faisant par priorité sur les exercices bénéficiaires les plus anciens le déficit fiscal de l'exercice 2002 (1 500 000) sera intégralement imputé sur le bénéfice disponible de l'exercice 1999. **(1 point)**

Le montant de la créance de report en arrière dont a bénéficié la société Velay est donc de :  
 $1\,500\,000 \times 1/3 = 500\,000$ . **(1 point)**

**1.2. Déterminer le montant de la créance de report en arrière dont bénéficie la société Velay au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2003. 6 points**

À la clôture de l'exercice 2003, les trois exercices concernés par un report en arrière sont les exercices 2000 à 2002.

Les bénéfices d'imputation ont été calculés ci-dessus, l'imputation se faisant sur les bénéfices les plus anciens, la situation à la clôture de l'exercice 2003 peut-être synthétisée dans le tableau ci-dessous :

Exercices concernés <b>(1 point)</b>	2000	2001	2002
Bénéfices d'imputation disponibles	2 800 000	2 400 000	déficit
Imputation du déficit de l'exercice 2003	- 2 800 000 <b>(1 point)</b>	- 1 700 000 <sup>(1)</sup> <b>(2 points)</b>	-
Reliquats	0	700 000 <b>(1 point)</b>	-

<sup>(1)</sup>  $4\,500\,000 - 2\,800\,000 = 1\,700\,000$

Compte tenu du report en arrière de l'intégralité du déficit fiscal de 2003, la créance de report en arrière afférente à l'exercice 2003 sera de :

$4\,500\,000 \times 1/3 = 1\,500\,000$  **(1 point)**

**1.3. Que devient la fraction des bénéfices d'imputation non utilisés à la clôture de l'exercice 2003 ?** **1 point**

Le reliquat disponible au titre de l'exercice 2001 pourra servir à apurer totalement ou partiellement, un éventuel déficit de l'exercice 2004.

**2. En supposant maintenant que la société n'a pas exercé d'option pour le report en arrière des déficits à la clôture de l'exercice 2002, mais souhaite exercer cette option à la clôture de l'exercice 2003 :**

**2.1. Déterminer le montant des bénéfices d'imputation disponible à la clôture de l'exercice 2003.** **3 points**

Compte tenu :

- de la date de clôture de l'exercice de l'option pour le report en arrière des déficits (2003),
  - de l'absence d'options pour le report en arrière à la clôture de l'exercice 2002,
  - de la disposition rappelée dans l'annexe,
- les bénéfices imputation disponibles sont les suivants :

Exercices concernés <b>(1 point)</b>	2000	2001	2002
Bénéfice fiscal taxable à 33,33 %	5 000 000	4 000 000	déficit
Déduire : bénéfices distribués au titre de ces exercices	- 2 200 000	- 1 600 000	-
Bénéfices d'imputation disponibles	2 800 000 <b>(1 point)</b>	2 400 000 <b>(1 point)</b>	-

**2.2. Déterminer le montant des déficits effectivement reportés en arrière et préciser, le cas échéant, le sort de la fraction des déficits qui n'a pu être reportée en arrière.**

**6 points**

Ces bénéfices d'imputation sont disponibles pour le report en arrière des déficits 2002 pour 1 500 000 et 2003 pour 4 500 000, soit un total de 6 000 000. **(2 points)**

Ce total étant supérieur aux bénéfices d'imputation disponibles détaillés ci-dessus (2 800 000 + 2 400 000 = 5 200 000) les déficits effectivement reportés en arrière seront donc de 5 200 000. **(2 points)**

Le reliquat des déficits soit 800 000 (6 000 000 - 5 200 000), peut uniquement faire l'objet d'un report en avant.

Dans le cadre de l'IS, le report en avant du déficit fiscal peut se faire désormais sans limitation de durée. Accepter 5 ans. **(2 points)**

**Autre solution** retenue par l'administration fiscale : report en arrière : 4 500 000 **(2 points)**

déficit reporté : 4 500 000 **(2 points)**

reliquat du déficit 2001 : 1 500 000 **(1 point)**

reliquat du bénéfice d'imputation : 700 000. **(1 point)**

**2.3. Indiquer dans quelles conditions la SA Velay pourra obtenir le remboursement de la créance de carry-back dont elle dispose à la clôture de l'exercice 2003. 2 points**

La créance de carry-back est utilisée pour le paiement de l'IS dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire a été clos.

Au terme de ce délai,

**(1 point)**

la créance non utilisée est remboursée.

**(1 point)**