



HOCHÉ
A V O C A T S

RENCONTRES FISCALES 2019

10 JANVIER 2019

SOMMAIRE

I – Principales mesures de la loi de finances pour 2019, de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 et des lois adoptées en cours d'année 2018

II – Actualité fiscale nationale et internationale

**I – PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES
POUR 2019, DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA
SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2019 ET DES LOIS
ADOPTÉES EN COURS D'ANNÉE 2018**

I – PRINCIPALES MESURES DE LA LOI DE FINANCES POUR 2019, DE LA LOI DE FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2019 ET DES LOIS ADOPTÉES EN COURS D'ANNÉE 2018

- 1. Report de la baisse du taux de l'IS en 2019 et dernier acompte pour les grandes entreprises**
- 2. Réforme des régimes de déductibilité des charges financières**
- 3. Aménagements apportés au régime de l'intégration fiscale**
- 4. Réforme du régime d'imposition des produits de cession ou de concession de brevets et actifs assimilés et dispositif anti-abus**
- 5. Mesures diverses**
- 6. Loi pour un Etat au service d'une société de confiance (ESSOC)**
- 7. Clause générale d'assiette anti-abus et aménagements de la procédure de l'abus de droit**
- 8. Loi relative à la lutte contre la fraude**
- 9. Fiscalité patrimoniale : Aménagements apportés au Pacte Dutreil - Exit tax - Réduction d'impôt Madelin**

1. REPORT DE LA BAISSSE DE L'IS EN 2019 ET DERNIER ACOMPTE POUR LES GRANDES ENTREPRISES

- Le Gouvernement a annoncé une modification de la trajectoire de la diminution de l'IS au taux normal pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

Fraction de bénéfice imposable	2018	2019	2020	2021	2022
Jusqu'à 500 000€	28%	28%	28%	26,5%	25%
Au-delà de 500 000€	33, ¹ / ₃ %	31%			
Entreprises réalisant un CA supérieur à 250 M€*		33, ¹ / ₃ %			

* Hors contribution sociale sur les bénéfices au taux de 3,3% ce qui porte les taux de 33¹/₃%, 31%, 28%, 26,5% et 25% à respectivement 34,43%, 32,02%, 28,92%, 27,37% et 25,82%

(Mesures annoncées par le Gouvernement – à confirmer)

1. REPORT DE LA BAISSSE DE L'IS EN 2019 ET DERNIER ACOMPTE POUR LES GRANDES ENTREPRISES

■ Dernier acompte pour les grandes entreprises : tableau récapitulatif

CA N-1	Dernier acompte (fraction de l'IS estimé)	
	Exercices ouverts avant le 1 ^{er} janvier 2019	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2019
CA compris entre 250 millions et 1 milliard d'€	80%	95%
CA compris entre 1 milliard et 5 milliards d'€	90%	98%
CA supérieur à 5 milliards d'€	98%	

- Parallèlement, le seuil de déclenchement des pénalités pour insuffisance de versement est relevé de 20% à 25% de l'IS dû et à 2 millions d'euros (CA compris entre 250 millions et 1 milliard d'euros) ou à 8 millions d'euros si le CA est supérieur à 1 milliard, sauf référence au compte de résultat prévisionnel visé à l'article L232-2 du code de commerce

(LF pour 2019)

2. RÉFORME DU RÉGIME DE DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES

Situation antérieure

Dispositifs existants	Disposition du CGI	Motivation
Plafonnement à 75% au-delà de 3 M€ de charges financières nettes (rabot)	Articles 212 bis et 223 B bis	Dispositif de rendement
Dispositif de lutte contre la sous-capitalisation	Article 212-II	Dispositif anti-abus
Limitation du taux d'intérêt maximum déductible	Articles 39-1-3° et 212-I	Dispositif anti-abus
Amendement Charasse	Article 223 B-7 ^{ème} alinéa	Dispositif anti-abus propre aux groupes intégrés
Dispositif anti-hybride	Article 212, I, b)	Dispositif anti-abus (prêteur soumis à un taux d'imposition minimal)
Amendement Carrez	Article 209, IX	Dispositif anti-abus relatif aux emprunts contractés pour acquérir des titres de participation

(LF pour 2019)

2. RÉFORME DU RÉGIME DE DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES

Nouveau dispositif

- Transposition de l'article 4 de la directive UE 2016/1164 du 12 juillet 2016 (dite « ATAD ») destinée à lutter contre les pratiques fiscales dommageables (action 4 BEPS – Lutte contre les mécanismes d'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts)
- Vise à assurer une adéquation entre l'endettement et les revenus générés et à assurer une homogénéité des dispositifs de limitation de la déduction des charges financières au sein de l'Union Européenne
- Ce dispositif se substitue aux dispositifs du « rabot » et de « lutte contre la sous-capitalisation » pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, ainsi qu'au dispositif « Carrez »
- Dispositif complexe assorti de nombreuses clauses de report et de sauvegarde visant à neutraliser certains effets procycliques de la règle de plafonnement en fonction de l'EBITDA

(LF pour 2019)

2. RÉFORME DU RÉGIME DE DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES

Principales caractéristiques

- Plafonnement de la déduction des charges financières nettes à 30% d'un EBITDA « fiscal » (résultat avant impôt et imputation des déficits reportables, charges financières nettes, provisions pour dépréciation et amortissements) ou à une somme de 3 M€, si ce montant est plus élevé, apprécié au niveau de l'entreprise ou du groupe fiscal s'il en existe un
- Définition des charges financières plus large que celle du dispositif du « rabet » (incluant les gains et pertes de change liés à des opérations de financement mais excluant les charges financières afférentes à des projets d'infrastructures publiques de long terme pour les contrats conclus antérieurement à l'entrée en vigueur du dispositif du « rabet », clause « grand père »)
- Existence d'une clause de sauvegarde générale (hors situation de sous-capitalisation) pour les entreprises dont le ratio Fonds propres / Actifs est égal ou supérieur à celui du groupe consolidé auquel elles appartiennent (déduction égale à 75% des charges non admises en déduction)

(LF pour 2019)

2. RÉFORME DU RÉGIME DE DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES

Principales caractéristiques (suite)

- Capacité de déduction inemployée reportable pendant 5 exercices* (sauf pour les charges financières en report) et charges financières nettes non déductibles reportables indéfiniment, sans décote – Possibilité de report des IND reportables au 1^{er} janvier 2019
- Maintien d'un dispositif de sous-capitalisation « renforcé » apprécié au niveau du groupe fiscal s'il en existe un (si ratio dette « liée » / fonds propres supérieur à 1,5) avec un plafond de déductibilité de l'ensemble des charges financières nettes divisé par 3 et ramené à 10% de l'EBITDA fiscal ou à un montant de 1 M€, si ce montant est supérieur. Existence d'une clause de sauvegarde spécifique en cas d'endettement du groupe consolidé supérieur et mesures complexes d'atténuation de l'effet de seuil en cas de coexistence d'une dette « tierce » et d'une dette « liée »

* Mécanisme de limitation prévu pour les sociétés entrant dans un groupe fiscal

(LF pour 2019)

2. RÉFORME DU RÉGIME DE DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES

Conséquences pratiques

- Dispositif plus favorable aux PME : le dispositif ne s'applique pas si les charges financières nettes sont inférieures à 3 M€ (ou à 1 M€ si la dette « liée » excède 1,5 les fonds propres)
- Report indéfini et total des charges financières non déduites, contrairement aux dispositifs du rabot (charge définitive) et de sous-capitalisation (décote de 5% au-delà de la seconde année de report) mais en cas de mise en œuvre de la clause de sous-capitalisation renforcée, les intérêts non déductibles peuvent n'être reportables seulement qu'à hauteur du tiers de leur montant
- D'où une vigilance particulière pour les sociétés holding structurellement déficitaires très endettées à l'égard des actionnaires « liés » (opérations de LBO notamment)
- Absence de clause « grand-père » (hormis pour les projets d'infrastructures publiques de long terme conclus avant le 29 décembre 2012)
- Maintien des autres dispositifs anti-abus (taux de marché, Charasse, imposition minimale du prêteur)

(LF pour 2019)

2. RÉFORME DU RÉGIME DE DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES

Points en suspens

- Modalités de calcul de la participation des salariés et de la charge d'impôt individuelle dans les groupes intégrés
- Difficulté d'appréciation des ratios des clauses de sauvegarde pour un groupe intégré (calcul à un double niveau, celui du sous-groupe intégré et celui du groupe consolidé)
- Confirmation par la doctrine que les charges financières nettes non déductibles ne constituent pas des revenus réputés distribués ?

(LF pour 2019)

3. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU RÉGIME DE L'INTÉGRATION FISCALE

Réforme du régime d'intégration fiscale

Mesures applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 :

- Suppression de la neutralisation de la quote-part de frais et charges au taux de 12% liée aux plus-values à long terme de cessions de titres de participation imposées au taux de 0% réalisées au sein d'un groupe intégré
 - Les quotes-parts de frais et charges neutralisées au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 devront être déneutralisées lors de la première cession des titres dans ou hors du groupe fiscal au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2019 ou lorsque, à compter de cet exercice, la société propriétaire des titres sort du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente (sauf en cas de fusion placée sous le régime spécial de l'article 210 A du CGI)
- Suppression de la neutralisation du résultat d'ensemble des subventions directes et indirectes et des abandons de créances consentis entre les sociétés membres d'un groupe mais légalisation de la qualification d'absence de subvention indirecte concernant les livraisons de biens autres que ceux de l'actif immobilisé et les prestations de services réalisées pour un prix compris entre le prix de revient et la valeur réelle du bien ou du service
- Suppression de la neutralisation totale des dividendes n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères et alignement sur le régime des dividendes ouvrant droit à ce régime (déduction du dividende limitée à 99% de son montant à compter du deuxième exercice d'intégration)

(LF pour 2019)

3. AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU RÉGIME DE L'INTÉGRATION FISCALE

Réforme du régime d'intégration fiscale (suite)

- Extension du bénéfice de la quote-part de frais et charges au taux de 1% aux dividendes relevant du régime mère-fille distribués par une filiale européenne qui remplit les conditions pour être intégrée autre que celle d'être soumise à l'IS en France lorsque l'appartenance de la société française à un groupe intégré n'est pas possible et ne résulte pas d'un défaut d'option ou d'accord pour le régime de groupe

Mesures applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2018 :

- N'emportent pas cessation du groupe fiscal :
 - La fusion, placée sous le régime fiscal de faveur de l'article 210 A du CGI, de la société mère par une autre société du groupe qui exerce l'option pour être tête de groupe dans un délai de trois mois à partir de la date de réalisation de la fusion
 - La substitution d'une option à une autre par la société mère pour la constitution d'une autre forme de groupe fiscal

(LF pour 2019)

4. RÉFORME DU RÉGIME D'IMPOSITION DES PRODUITS DE CESSION OU DE CONCESSION DE BREVETS ET ACTIFS ASSIMILÉS ET DISPOSITIF ANTI-ABUS

Réforme du régime d'imposition des produits de cession ou de concession de brevets et actifs assimilés

- Philosophie de la réforme : Suppression du régime existant, considéré comme dommageable par l'OCDE et l'UE pour y substituer, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, l'approche « nexus » de l'OCDE visant à conditionner le bénéfice d'un régime préférentiel d'imposition des profits tirés d'un actif de propriété industrielle à la réalisation sur le territoire national des dépenses de R&D engagées pour le développement de cet actif
- Actifs concernés :
 - Brevets y compris leurs perfectionnements
 - Inventions dont la brevetabilité a été certifiée par l'INPI (pour les seules PME)
 - Procédés de fabrication industriels
 - Certificats d'obtention végétale
 - Logiciels protégés par le droit d'auteur (y compris les logiciels existants)
- Revenus concernés :
 - Redevances de concession ou de sous-concession
 - Plus-values de cession à un tiers d'éléments d'actifs incorporels créés ou acquis à titre onéreux depuis au moins 2 ans

(LF pour 2019)

4. RÉFORME DU RÉGIME D'IMPOSITION DES PRODUITS DE CESSION OU DE CONCESSION DE BREVETS ET ACTIFS ASSIMILÉS ET DISPOSITIF ANTI-ABUS

Réforme du régime d'imposition des produits de cession ou de concession de brevets et actifs assimilés (suite)

■ Approche Nexus

- 1^{ère} étape : détermination du résultat net tiré de l'actif (revenu brut minoré des dépenses de R&D imputables à l'actif engagées sur la même période) avec l'exception liée à la règle de la « recapture » ⁽¹⁾
- 2^{ème} étape : calcul du « ratio nexus » ⁽²⁾ égal à :

$$\frac{\text{130\% des dépenses de R\&D de l'actif réalisées directement par l'entreprise ou externalisées auprès d'entreprises non liées}}{\text{Ensemble des dépenses de R\&D (numérateur + dépenses externalisées auprès d'entreprises liées + coûts d'acquisition de l'actif)}}$$

- 3^{ème} étape : revenu net imposable = résultat net X ratio nexus, imposé à un taux préférentiel de 10%

En cas de résultat net négatif = tunnellation

(1) Prise en compte de dépenses antérieures lors du 1er exercice au cours duquel l'actif dégage des revenus

(2) Sous réserve d'application d'une clause de sauvegarde en cas de circonstances exceptionnelles (sur agrément)

(LF pour 2019)

4. RÉFORME DU RÉGIME D'IMPOSITION DES PRODUITS DE CESSION OU DE CONCESSION DE BREVETS ET ACTIFS ASSIMILÉS ET DISPOSITIF ANTI-ABUS

Réforme du régime d'imposition des produits de cession ou de concession de brevets et actifs assimilés (suite)

■ Dispositif optionnel

- Option formulée pour chaque actif, bien ou service ou famille de biens ou services dans le cadre de la déclaration de résultat de l'exercice considéré, option révocable mais le bénéfice du régime préférentiel est perdu pour l'avenir pour l'actif concerné
- Caractère stratégique de la date d'exercice de l'option
- Règles particulières d'option et de détermination du résultat en cas de groupe intégré. Option exercée par la société mère à raison du résultat net d'ensemble de cession, de concession ou de sous-concession des actifs concernés (article 223 H du CGI)

■ Règles particulières en cas d'opérations de fusion ou assimilées placées sous le régime fiscal de faveur

■ Obligations documentaires importantes à la charge des entreprises concernées

- Documentation proche de celle requise en matière de prix de transfert (nouvel article L13 BA du LPF) à mettre à la disposition de l'administration à la date d'engagement d'une vérification de comptabilité
- Sanction encourue : amende de 5% des revenus des actifs concernés par l'insuffisance documentaire

(LF pour 2019)

4. RÉFORME DU RÉGIME D'IMPOSITION DES PRODUITS DE CESSION OU DE CONCESSION DE BREVETS ET ACTIFS ASSIMILÉS ET DISPOSITIF ANTI-ABUS

Introduction d'un nouveau dispositif anti-abus pour les redevances versées

- Vise à éviter la délocalisation à l'étranger de brevets et actifs assimilés à la suite de la réforme des droits de propriété industrielle codifié à l'article 39-12 ter du CGI
- Limitation de la déductibilité des redevances de concession de licences d'exploitation de droits de propriété industrielle versées à une société « liée » implantée dans un Etat situé hors de l'UE ou de l'EEE et qui bénéficie dans cet Etat au titre des redevances en cause d'un régime fiscal considéré comme dommageable par l'OCDE (Action 5 BEPS)
- Fraction non déductible égale à la différence entre le taux de 25% et le taux effectif d'imposition des redevances. Ainsi, si le taux effectif d'imposition est de 5%, la fraction non déductible des redevances sera égale à 80%
- Applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Transposition de la Directive Règlement des différends fiscaux au sein de l'UE

Convention multilatérale de l'OCDE	Directive UE n°2017/1852 Règlement des différends fiscaux du 10/10/2017
Articles 16 et 17 de la CML (partie V) : norme minimale qui prévoit d'inclure une procédure amiable dans les conventions couvertes - acceptation par la France sans réserve ○ Délai de saisine de 3 ans de l'une ou l'autre des autorités compétentes ; ○ Procédure amiable : obligation de moyen ; ○ Accord obtenu applicable quels que soient les délais prévus pour les recours juridictionnels en droit interne ; ○ Clause de l'ajustement corrélatif	Champ d'application de la directive : ○ Élimination de la double imposition du revenu ou de la fortune (prix de transfert – ES – question de résidence – déduction / augmentation d'une charge fiscale – réduction / annulation d'une perte reportable). Saisine par des entreprises ou des particuliers (nouveau) ○ CEA : prix de transfert intragroupe – attribution des bénéfices des ES

*CEA : Convention européenne d'arbitrage – Convention n° 90/436/CEE du 23 juillet 1990

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Transposition de la Directive Règlement des différends fiscaux au sein de l'UE (suite)

Convention multilatérale de l'OCDE	Directive UE n°2017/1852 Règlement des différends fiscaux du 10/10/2017
Articles 18 à 26 de la CML (partie VI) : arbitrage obligatoire et contraignant lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans un délai de 2 ans ○ Obligation de résultat ; ○ Applicable si les deux parties à une convention fiscale couverte ont opté pour ces stipulations ; ○ 1/3 des Etats signataires ont opté pour ces stipulations, majoritairement des États de l'UE parties à la CEA ainsi que l'Australie, le Canada, Singapour et la Suisse	Introduction de la réclamation (décret d'application attendu) : ○ Dans les 3 ans du différend (idem CEA) devant les autorités compétentes française et étrangère (CEA : auprès de l'EM qui a opéré le rehaussement) ○ Les autorités compétentes ont 6 mois pour décider : ❑ En cas d'acceptation de la réclamation (ou de non-rejet explicite dans le délai de 6 mois) : délai de 2 ans (idem CEA) pouvant être porté à 3 ans pour régler le <u>différend à l'amiable</u> ❑ En cas de rejet de la réclamation : possibilité de demander la constitution d'une commission consultative / commission de règlement alternatif des différends pour statuer sur la réclamation et déclencher la phase amiable Procédure arbitrale : obligation de résultat dans le délai de 6 mois (9 mois au plus) – idem CEA

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Transposition de la Directive Règlement des différends fiscaux au sein de l'UE (suite)

Convention multilatérale de l'OCDE	Directive UE n°2017/1852 Règlement des différends fiscaux du 10/10/2017
La France a accepté avec des réserves : ○ Délai de 2 ans pouvant être porté à 3 ans avant la phase d'arbitrage ○ Arbitrage exclu dès lors qu'une juridiction contentieuse a été saisie ou a rendu une décision ○ Exclusion de l'arbitrage : si la réserve par l'autre Etat fait référence à une disposition similaire de droit français ○ Méthode d'arbitrage retenue par la France dans le cadre de la commission de règlement alternatif : « la meilleure offre » (et non « l'opinion indépendante » de la commission)	Rôle du contribuable : ○ Peut demander la saisine de la commission consultative en cas de refus d'ouverture de la procédure amiable directement (en cas de refus de l'une des autorités compétentes) ou par le biais d'un recours interne (en cas de refus des 2 autorités - lequel ?) à l'issue du délai de 6 mois ○ Ou en cas d'absence d'accord amiable au bout de 2 ans ○ Peut refuser l'accord notifié par les autorités, en suite de la commission Décision définitive des autorités compétentes dans un délai de 6 mois (idem CEA) Toute procédure contentieuse interne suspend le délai de 3 ans de la procédure amiable (idem CEA). Il en est de même si une procédure administrative ou juridictionnelle peut aboutir à une majoration de 40%, 80% ou 100% Règles applicables à toute procédure ouverte à compter du 1^{er} juillet 2019, pour les exercices ouverts au 1^{er} janvier 2018 (rétroactivité possible du fait de l'art. 23 de la Directive 2017/1852 du 10 octobre 2017)

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Apport de titres en régime de faveur assimilés à une branche complète d'activité : appréciation du délai de détention des titres reçus en rémunération de l'apport

- En cas d'apport de participations assimilées, d'un point de vue fiscal, à une branche complète d'activité placé sous le régime fiscal de faveur des fusions, la société apporteuse est réputée détenir les titres remis en contrepartie de l'apport depuis la date à laquelle elle a acquis les titres apportés, pour la détermination de la nature à court terme ou à long terme de la plus ou moins-value de cession
- Solution non transposable aux apports portant sur une branche complète d'activité
- A défaut de précision contraire dans la loi, solution applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2018

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Valeur locative des bâtiments industriels - taxe foncière / CFE

- Pour la détermination de la valeur locative à partir de laquelle est calculée la base d'imposition à la taxe foncière et à la CFE, le caractère industriel des terrains et des bâtiments est désormais défini par la loi, et ce à compter du 1^{er} janvier 2019
- Cette définition reprend les critères définis par le Conseil d'Etat à la suite des nombreux contentieux ayant opposé l'administration aux contribuables
- Sont ainsi expressément qualifiés d'industriels, la valeur locative étant alors déterminée selon la méthode comptable
 - d'une part, les bâtiments et terrains servant à l'exercice d'une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers lorsque cette activité nécessite d'importants moyens techniques ; et
 - d'autre part, les bâtiments et terrains servant à l'exercice d'autres activités que celles visées supra nécessitant d'importants moyens techniques lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre est prépondérant
- A compter de 2020, alors même qu'ils répondent à la définition légale, les bâtiments et terrains ne pourront pas être qualifiés d'établissements industriels lorsque :
 - la valeur d'origine des installations techniques, matériels et outillages présents dans ces bâtiments ou sur ces terrains et détenus par le propriétaire ou l'exploitant depuis au moins six mois ne dépasse pas un montant de 500 000€
- A compter du 1^{er} janvier 2019, il est instauré un mécanisme de lissage en cas de variation de plus de 30% de la valeur locative faisant suite à un changement de méthode d'évaluation ou d'affectation :

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Valeur locative des bâtiments industriels - taxe foncière / CFE (suite)

- Ce lissage s'applique sur 6 ans
- La variation est prise en compte à hauteur de 15% la 1^{ère} année, 30% la seconde année, 45% la troisième année, 60% la quatrième année, 75% la cinquième année et 90% la sixième année
- Enfin, le droit de reprise de l'administration est limité en cas de rectifications fondées sur une requalification d'un bâtiment ou d'un terrain conduisant au changement de la méthode de détermination de la valeur locative, et ce sous réserve que le contribuable soit de bonne foi :
 - Pour les contrôles engagés avant le 31 décembre 2019 (Taxe foncière et CFE), aucun droit de reprise ne sera applicable, si les impositions supplémentaires correspondantes n'ont pas été mises en recouvrement avant le 31 décembre 2018
 - Pour les contrôles engagés en 2020 (CFE), le droit de reprise de l'administration s'exercera jusqu'à la fin de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due
 - Pour les contrôles engagés en 2021 (CFE), le droit de reprise de l'administration s'exercera jusqu'à la fin de la deuxième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due
- En application des articles 1406 et 1517 du CGI, les propriétaires doivent déclarer, en particulier, dans les 90 jours les changements de consistance, et les changements d'affectation de locaux
- A compter du 1^{er} janvier 2019, cette obligation s'applique au changement de méthode d'évaluation

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Suppression de taxes et droits à faible rendement

- Les droits fixes d'enregistrement (375€ porté à 500€ pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000€) sont supprimés pour les actes suivants :
 - Les actes constatant des prorogations pures et simples de sociétés et les actes portant dissolution de sociétés qui ne comptent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes (article 811 du CGI)
 - Les augmentations de capital, au moyen de l'incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature (Article 812 du CGI)
 - Les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres, les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres, avec attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire (article 814 du CGI)
 - Les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif (Article 816, 816 A et 817 du CGI)
- Ces dispositions s'appliquent aux actes enregistrés ou aux déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2019
- Plusieurs taxes sont en outre supprimées (cf. liste en annexe)

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Basculement du CICE en allègement des charges sociales

- Pour mémoire, le taux du CICE était de 6% en 2018
- A compter du 1^{er} janvier 2019, le CICE est supprimé et remplacé par (LF et LFSS pour 2018):
 - Une réduction de 6 points du taux de la cotisation patronale d'assurance maladie pour les salaires dont le montant est inférieur ou égal à 2,5 fois le SMIC
 - Une extension du champ de la réduction générale aux cotisations de retraites complémentaires et aux contributions d'assurance chômage
- La LFSS pour 2019 prévoit une mise en œuvre en deux temps de cette extension du champ de la réduction générale des cotisations patronales :
 - A compter du 1^{er} janvier 2019, elle est étendue aux cotisations patronales de régime complémentaire obligatoire, soit une augmentation du taux maximum d'exonération de 6,01%
 - Et à compter du 1^{er} octobre 2019, aux contributions patronales d'assurance chômage, soit une augmentation du taux maximum d'exonération de 4,05%
- Cette baisse des cotisations sociales entrainera mécaniquement une hausse du résultat comptable et donc du résultat fiscal imposable au taux de droit commun, ce qui pourrait avoir des conséquences sur, notamment, le calcul de la participation et le forfait social

(LFSS pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Exonération de forfait social en faveur des PME et extension du taux réduit

- Le forfait social de 20% est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2019 :
 - Sur la participation et les abondements des employeurs aux plans d'épargne salariale (PEE, PEI, PERCO, PERCO I) dans les entreprises non soumises à l'obligation de mettre en place un dispositif de participation (à savoir en substance les entreprises de moins de 50 salariés)
 - Sur l'intéressement dans les entreprises de plus de 50 salariés et de moins de 250 salariés
- Le forfait social est réduit de 20% à 10% à compter du 1^{er} janvier 2019 sur le versement de l'entreprise au PEE lorsque l'entreprise :
 - Abonde la contribution des bénéficiaires du plan destinée à l'acquisition d'actions ou de certificats d'investissement émis par elle ou par une entreprise incluse dans le même périmètre de consolidation des comptes ou de combinaison des comptes (cf. Article L 3344-1 du code du travail)
- Date d'entrée en vigueur : versements intervenus à compter du 1^{er} janvier 2019

(LFSS 2019)

5. MESURES DIVERSES

Nouveau dispositif de suramortissement pour les PME

- Mise en place d'un dispositif de suramortissement pour les équipements robotiques et de transition numérique
- Ce nouveau dispositif est réservé aux petites et moyennes entreprises au sens du droit communautaire qu'elles soient soumises à l'IR ou à l'IS. Il est applicable à compter du 1^{er} janvier 2019
- Sont éligibles au dispositif les biens qui sont affectés à une activité industrielle, à savoir celle qui concourt directement à la fabrication ou à la transformation des biens corporels mobiliers et pour laquelle le rôle du matériel et de l'outillage est prépondérant. Les biens éligibles relèvent des catégories suivantes :
 - équipements robotiques et cobotiques
 - équipements de fabrication additive
 - logiciels utilisés pour des opérations de conception, de fabrication ou de transformation
 - machines intégrées destinées au calcul intensif
 - capteurs physiques collectant des données sur le site de production de l'entreprise, sa chaîne de production ou son système transitique
 - machines de production à commande programmable ou numérique
 - équipements de réalité augmentée et de réalité virtuelle utilisés pour des opérations de conception, de fabrication ou de transformation

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Nouveau dispositif de suramortissement pour les PME (suite)

- Le suramortissement est fixé à 40 % de la valeur d'origine des biens hors frais financiers et est réparti linéairement sur la durée normale d'utilisation du bien
- Il s'applique aux biens :
 - Livrés neufs à compter du 1^{er} janvier 2019 et jusqu'au 31 décembre 2020 s'ils ont fait l'objet d'une commande ferme depuis le 20 septembre 2018
 - Fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2019 et jusqu'au 31 décembre 2020 pour lesquels la direction de l'entreprise a pris la décision définitive de les fabriquer à compter du 20 septembre 2018
 - Acquis à l'état neuf à compter du 1^{er} janvier 2021 :
 - ❖ S'ils ont été commandés en 2019 ou 2020 avec versement d'un acompte d'au moins 10% du prix,
 - ❖ Et si l'acquisition intervient dans un délai de 24 mois à compter de la date de la commande
 - Pris en location ou en crédit-bail si le contrat a été conclu en 2019 et en 2020

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Obligations déclaratives en matière de Crédit d'Impôt Recherche

- A compter du 1^{er} janvier 2019, l'obligation de souscrire l'état spécial n° 2069-A-1-SD décrivant notamment :
 - la nature des travaux de recherche en cours, l'état d'avancement des programmes, les moyens matériels et humains directs ou indirects qui y sont consacrés et la localisation de ces moyens
- Est étendue à l'ensemble des entreprises engageant plus de 2 millions d'Euros de dépenses de recherche (contre 100 millions précédemment)

(LF pour 2019)

5. MESURES DIVERSES

Réduction d'impôt Mécénat

- Les dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt de 60% sont retenues dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires HT de l'exercice au cours duquel elles sont effectuées
- Pour les versements réalisés au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2019, il est mis en place un double plafond pour favoriser les petites entreprises, ces dépenses étant désormais retenues:
 - Soit dans la limite de 10 000 €
 - Soit dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires, lorsque ce dernier montant est plus élevé
- Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, les entreprises qui effectuent, au cours d'un exercice, plus de 10 000€ de dons et versements ouvrant droit à réduction d'impôt doivent déclarer à l'administration fiscale :
 - Le montant et la date de ces dons et versements
 - L'identité des bénéficiaires
 - Ainsi que, le cas échéant, la valeur des biens et services reçus, directement ou indirectement, en contrepartie de ces dons ou versements
- Ces informations doivent être transmises sur un support électronique dans le même délai que celui prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel sont intervenus les dons et versements

(LF pour 2019)

6. LOI POUR UN ÉTAT AU SERVICE D'UNE SOCIÉTÉ DE CONFIANCE

Principales mesures du « droit à l'erreur »

- Droit à l'erreur codifié à l'article L. 123-1 du Code des relations entre le public et l'administration (CRPA) :
 - « Une personne ayant méconnu pour la première fois une règle applicable à sa situation ou ayant commis une erreur matérielle lors du renseignement de sa situation ne peut faire l'objet, de la part de l'administration, d'une sanction, pécuniaire ou consistant en la privation de tout ou partie d'une prestation due, si elle a régularisé sa situation de sa propre initiative ou après avoir été invitée à le faire par l'administration dans le délai que celle-ci lui a indiqué »
- Droit nouveau garantissant à l'usager que, sous certaines conditions, il peut réparer l'erreur qu'il a commise involontairement en régularisant sa situation sans se voir infliger une sanction pécuniaire
- Notions de « *première infraction* » et de « *bonne foi* » au centre du dispositif

(Loi n° 2018-727 du 10 Août 2018 – « dite ESSOC »)

6. LOI POUR UN ÉTAT AU SERVICE D'UNE SOCIÉTÉ DE CONFIANCE

Principales mesures du « droit à l'erreur » (suite)

■ Atténuation des intérêts de retard :

- Réduction de moitié des intérêts de retard (soit 1,20% par an) en cas de dépôt spontané d'une déclaration rectificative par le contribuable de bonne foi
- Extension aux contrôles sur pièces de la réduction des intérêts de retard de 30% en cas de régularisation spontanée en cours de contrôle (LPF article L62)
- Mesures applicables à compter du 11 août 2018

(Loi n° 2018-727 du 10 Août 2018 – « dite ESSOC »)

6. LOI POUR UN ÉTAT AU SERVICE D'UNE SOCIÉTÉ DE CONFIANCE

Principales mesures du « droit à l'erreur » (suite)

■ Régularisation du défaut de production de certains documents :

- Légalisation de la tolérance administrative relative à la régularisation de la DAS2 dont l'absence de dépôt est sanctionnée par une amende de 50%

Mesure applicable à compter du 11 août 2018

- Absence d'application de l'amende de 5% ou 1%, selon les cas, en cas de régularisation du défaut de production de certains documents annexés aux déclarations de résultat (tableau des provisions, relevé des frais généraux, état de suivi et registre des PV en sursis d'imposition, état des subventions et abandons de créances et des plus-values / moins-values dans l'intégration fiscale...)

Mesure applicable à compter du 12 août 2018 (déclarations déposées à compter de cette date)

(Loi n° 2018-727 du 10 Août 2018 – « dite ESSOC »)

6. LOI POUR UN ÉTAT AU SERVICE D'UNE SOCIÉTÉ DE CONFIANCE

Principales mesures du « droit à l'erreur » (suite)

■ Autres mesures (liste non exhaustive):

- Légalisation de la procédure de « rescrit-contrôle » en cas de prise de position formelle du service vérificateur concernant un point examiné lors d'une vérification ou d'un examen de comptabilité
- Opposabilité à l'administration des points de contrôle examinés par le Service vérificateur et non rectifiés indiqués sur la proposition de rectification ou sur l'avis d'absence de rectification
- Expérimentation, pour 4 ans, de la limitation de la durée des contrôles des PME

(Loi n° 2018-727 du 10 Août 2018 – « dite ESSOC »)

7. CLAUSE GÉNÉRALE D'ASSIETTE ANTI-ABUS ET AMÉNAGEMENTS DE LA PROCÉDURE DE L'ABUS DE DROIT

Clause anti-abus générale en matière d'IS

- Transposition de la clause « *anti-abus* » générale prévue à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 (« ATAD ») afin d'écarter pour « *l'établissement de l'impôt sur les sociétés* » un montage « *non authentique* » mis en place pour obtenir « *à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* », pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 (nouvel article 205 A du CGI)
- Suppression corrélative de la clause anti-abus propre au régime des sociétés mères qui avait été instituée à l'occasion de la LFR pour 2015, plus étroite mais à la rédaction identique, mais maintien de la clause anti-abus en matière de retenue à la source codifiée au 3 de l'article 119 ter du CGI
- Maintien de la clause anti-abus spécifique aux opérations de restructurations placées sous le régime de faveur adoptée fin 2017 (CGI article 210-OA, III)
- Possibilité de solliciter un rescrit auprès de l'administration fiscale, le silence de celle-ci valant acquiescement au terme d'un délai de 6 mois

(LF pour 2019)

7. CLAUSE GÉNÉRALE D'ASSIETTE ANTI-ABUS ET AMÉNAGEMENTS DE LA PROCÉDURE DE L'ABUS DE DROIT

Réforme de la procédure de l'abus de droit fiscal

- Instauration d'un abus de droit pour fraude à la loi « à deux étages »
 - *Le premier* visera les actes qui, « *recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* » (LPF, article L64 A)
 - Saisine du Comité de l'Abus de droit fiscal (CADF) possible mais absence d'automaticité des sanctions qui sont prévues par le second étage, lequel vise les actes à motivation exclusivement fiscale (majorations de 40% ou 80% automatiques)
 - Maintien de l'abus de droit pour fictivité sous sa forme actuelle
- Dispositif applicable aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur les actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020
- Suppression des règles spécifiques de dévolution de la charge de la preuve en cas de saisine du CADF
- Dans les faits, extension de la clause anti-abus à tous les impôts et taxes, combinaison avec la clause générale en matière d'IS ? Quid des pénalités applicables ?

(LF pour 2019)

8. LOI RELATIVE À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE

« Name and Shame »

- Publication sur le site de l'administration des sanctions administratives encourues par une personne morale lorsque les droits fraudés portent sur un minimum de 50 000€ et en cas de recours à une manœuvre frauduleuse ou à l'abus de droit (article 18 de la loi)
 - Sur avis préalable de la Commission des Infractions Fiscales
 - Publication ne pouvant excéder une durée d'un an
 - Suspension possible en cas de recours dans les 60 jours de la notification de la décision de publication ou retrait en cas de recours contentieux après l'expiration de ce délai
- Publication d'une décision de condamnation pour fraude fiscale désormais obligatoire sauf décision contraire et motivée du juge pénal (article 16 de la loi)

(Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 publiée au JO du 24 octobre 2018)

8. LOI RELATIVE À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE

Levée partielle du « verrou de Bercy »

- Transmission obligatoire au Parquet lorsque, notamment, les droits fraudés excèdent 100 000 € et que les pénalités fiscales suivantes auront été appliquées à la date de mise en recouvrement :
 - Pénalités ou majorations de 100% ou 80%
 - Majoration de 40% en cas de manquement délibéré ou abus de droit si, au cours des six années civiles précédentes, le contribuable a déjà fait l'objet, lors d'un précédent contrôle, de l'application d'une majoration de 100%, 80% ou 40%
- Appréciation de ces sanctions dans un groupe fiscal intégré ou en cas d'option pour le paiement consolidé de la TVA ?
- Possibilité d'échapper à ces mesures en cas de déclaration rectificative spontanée ou en cas de conclusion d'une transaction, sous certaines conditions
- Entrée en vigueur : contrôles pour lesquels une proposition de rectification est adressée à compter du 24 octobre 2018 (date de la publication de la loi)

(Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 publiée au JO du 24 octobre 2018)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU PACTE DUTREIL

Engagements de conservation dits « Dutreil-transmission » (article 787 B du CGI): aménagements en vue d'un assouplissement général des conditions d'exonération

- Le dispositif « Dutreil-transmission » permet, sous certaines conditions, d'exonérer 75% de la valeur des titres de sociétés. Les modifications suivantes sont apportées au dispositif :
 - L'engagement peut être pris par une seule personne « *pour elle seule et ses ayants droits* », dès lors que l'ensemble des conditions sont remplies, peu important que cette personne détienne la totalité des parts ou actions de la société transmise
 - Abaissement des seuils de détention de l'entreprise transmise requis pour bénéficier de l'exonération partielle des DMTG : « *au moins 10% des droits financiers et 20% des droits de vote* » dans les sociétés cotées et « *au moins 17% des droits financiers et 34% des droits de vote* » dans les sociétés non cotées
 - Remise en cause partielle du Pacte lorsque les titres sont donnés ou cédés à un autre signataire pendant l'engagement collectif. La cession ou donation à un autre signataire du Pacte pendant la phase d'engagement collectif (i.e. 2 ans) n'entraîne la remise en cause de l'exonération que pour le cédant ou le donateur et à hauteur seulement des parts ou actions cédées ou données

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU PACTE DUTREIL

Engagements de conservation dits « Dutreil-transmission » (article 787 B du CGI): aménagements en vue d'un assouplissement général des conditions d'exonération (suite)

- Elargissement des possibilités d'apport de titres à une société holding ou d'apport de titres de holding à une autre holding en cours d'engagement collectif de conservation. Il n'est plus exigé que la holding bénéficiaire de l'apport soit exclusivement détenue par les bénéficiaires de l'exonération (ceux-ci doivent néanmoins en détenir au moins 75% du capital et des droits de vote) et que son actif soit uniquement composé des titres apportés (la valeur réelle de l'actif brut doit, à l'issue de l'apport et jusqu'au terme des engagements, être constituée à plus de 50% de participations dans la société exploitante)
- Assimilation à des augmentations de capital, fusion et scission intercalaires, les OPE préalables à une fusion ou scission : ces opérations de restructuration effectuées durant les phases d'engagement collectif ou individuel et aboutissant à un non-respect des seuils minimal de participation n'entraînent plus la remise en cause du régime à la condition que les titres reçus en contrepartie de l'opération soient conservés jusqu'au terme de l'engagement initial
- Extension de l'engagement initial « *réputé acquis* » aux sociétés interposées, dans la limite d'un seul niveau d'interposition

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU PACTE DUTREIL

Engagements de conservation dits « Dutreil-transmission » (article 787 B du CGI): aménagements en vue d'un assouplissement général des conditions d'exonération (suite)

- Suppression de l'obligation déclarative annuelle. Une attestation ne sera réclamée au contribuable qu'en début et qu'en fin de Pacte et le cas échéant, sur demande de l'administration, pendant la durée du Pacte
- Ces dispositions sont applicables à compter du 1er janvier 2019 et donc aux pactes en cours à cette date (à l'exception toutefois des dispositions modifiant les seuils de détention et de l'engagement « *réputé acquis* » notamment)

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : REPORT D'IMPOSITION EN CAS D'APPORT DE TITRES (150-0 B TER DU CGI)

Modifications relatives à l'article 150-0 B ter du CGI portant sur les cessions de titres apportés réalisées par la société contrôlée par l'apporteur à compter du 1er janvier 2019

- L'article 150-0 B ter du CGI prévoit un mécanisme de report d'imposition obligatoire des plus-values réalisées lors de l'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur personne physique, lequel expire notamment lorsque les titres apportés sont cédés par la société bénéficiaire de l'apport dans les trois ans à compter de celui-ci, sauf si celle-ci réinvestit dans un délai de 2 ans à compter de l'apport, une quote-part du prix de cession dans une activité économique éligible, telle que définie par la loi
- Elargissement des conditions de emploi :
 - La société cédante peut désormais souscrire en emploi des parts ou actions de Fonds communs de placement à risques (FCPR), de Fonds professionnels de capital investissement (FPCI), de sociétés de libre partenariat (SLP) ou de sociétés de capital-risque (SCR) ou d'organismes similaires établis dans un autre Etat membre de l'UE ou de l'EEE
 - L'actif de ces fonds ou sociétés devra être composé à hauteur d'au moins 75% de titres de capital de sociétés opérationnelles, dont 50% au moins devra être constitué de titres de sociétés non cotées ou cotées sur un marché réservé aux PME

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : REPORT D'IMPOSITION EN CAS D'APPORT DE TITRES (150-0 B TER DU CGI)

Modifications relatives à l'article 150-0 B ter du CGI portant sur les cessions de titres apportés réalisées par la société contrôlée par l'apporteur à compter du 1er janvier 2019 (suite)

- Les parts ou actions de ces sociétés peuvent être reçues en contrepartie d'une souscription au capital initial ou d'une augmentation de capital, ou lors d'un rachat de parts ou actions existantes conférant le contrôle des sociétés
 - Ces quotas devront être atteints dans un délai maximal de cinq ans, décompté à partir de la date de souscription des parts du fonds ou de l'organisme (à défaut, le report d'imposition est remis en cause au titre de l'année d'expiration du délai de 5 ans)
- En contrepartie, le quantum de réinvestissement minimum est porté de 50% à 60% du montant total du produit de cession

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : EXIT TAX (167 BIS DU CGI)

Rappel du mécanisme

- Imposition des plus-values latentes réalisées par un contribuable ou les membres de son foyer fiscal et constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits, qu'ils détiennent directement ou indirectement lors de leur transfert de France, si :
 - Ces contribuables sont fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile hors de France ;
 - Leurs droits sociaux, valeurs ou titres représentent au moins 50% des bénéfices sociaux d'une société, ou leur valeur globale excède 800 000€
- Sursis de paiement :
 - Sursis de paiement accordé automatiquement lorsque le contribuable s'installe dans un Etat membre de l'Espace économique européen (EEE) hors Liechtenstein ;
 - Sursis de paiement sous conditions (i.e. constitution de garanties) lorsque le contribuable s'installe dans un Etat hors EEE ou au Liechtenstein

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : EXIT TAX (167 BIS DU CGI)

Rappel du mécanisme (suite)

- Dégrèvement de l'impôt accordé dans quatre cas :
 - à la date à laquelle le contribuable transfère à nouveau son domicile fiscal en France ;
 - en cas de donation des titres ou de la créance de complément de prix ;
 - en cas de décès du contribuable ;
 - à l'expiration d'un délai de quinze ans suivant la date du départ de France pour les plus-values latentes

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : EXIT TAX (167 BIS DU CGI)

Aménagements du dispositif applicable aux transferts intervenant à compter du 1er janvier 2019

- Sursis de paiement accordé automatiquement en cas de départ du contribuable vers un Etat ou un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement
- Réduction du délai d'obtention du dégrèvement de l'imposition à 2 ans pour les participations d'un montant total inférieur à 2.57 millions, au moment du départ de France, et à 5 ans lorsque le seuil de 2.57 millions d'euros est dépassé, si la date du transfert intervient à partir de 2019

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : RÉDUCTION D'IMPÔT MADELIN

Rappel du mécanisme (article 199 terdecies-0-A du CGI)

- Réduction d'impôt accordée, sous conditions, aux personnes physiques effectuant des versements au titre de la souscription en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de certaines sociétés non cotées (i.e. PME)
- Montant de la réduction d'impôt : 18% du montant des versements effectués
- Plafonnement de la réduction d'impôt : versements retenus dans la limite annuelle de 50 000€ pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ou de 100 000€ pour les contribuables mariés ou pacsés, soumis à une imposition commune
- Possibilité de reporter sur les quatre années suivantes la fraction des investissements excédant la limite annuelle

(LF pour 2019)

9. FISCALITÉ PATRIMONIALE : RÉDUCTION D'IMPÔT MADELIN

Aménagements apportés au dispositif

- Prorogation de la majoration de 18% à 25%, du taux de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions au capital des petites et moyennes entreprises (mesure déjà prévue par la LF pour 2018)
- Majoration applicable pour les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2019
- Application du dispositif à compter d'une date fixée par décret

(LF pour 2019)

II – ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE

II – ACTUALITÉ FISCALE NATIONALE ET INTERNATIONALE

1. Actualité en matière de BIC – IS
2. Actualité en matière d'opérations de restructuration
3. Actualité en matière de droit communautaire et de fiscalité internationale
4. Actualité en matière de TVA et de taxe sur les salaires
5. Actualité en matière patrimoniale
6. Actualité en matière d'impôts locaux

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Cession de titres consécutivement à une augmentation de capital / Qualification de titres en portefeuille en cas de recapitalisation précédant la cession

- Selon la Cour Administrative d'appel de Versailles, en cas d'augmentation de capital d'une filiale détenue à 100%, il convient de se placer à la date de cette opération et non à celle de la souscription des titres initiaux (inscrits à l'origine en titres de participation) pour apprécier leur qualification (titres de participation ou titres de placement) et le régime de la provision comptabilisée à la clôture de l'exercice par la société détentrice
- Si, à la date de l'augmentation de capital, l'intention de la société était de céder les titres (recapitalisation avant cession) le critère de possession durable et d'utilité n'est pas rempli de telle sorte que les titres nouvellement acquis doivent être comptabilisés en titres de placement
- La société était ainsi fondée à corriger l'erreur comptable ayant consisté à classer à tort les titres issus de la recapitalisation dans un compte de « titres de participation », comme les titres initiaux
- Solution contraire à la doctrine administrative, qui méritera d'être confirmée par le Conseil d'Etat dès lors qu'elle concerne une affaire singulière et qu'elle prive d'effet utile les dispositions prévues à l'article 39 quaterdecies 2 bis du CGI

(CAA Versailles, 17 mai 2018, n°15 VE04052, SA Crédit Agricole)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Frais liés à la cession de titres de participation en cas de plus ou moins-value à long terme

- Saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre le paragraphe 10 du Bofip concerné (BOI-BIC-PVMV-10-20-10), le Conseil d'Etat considère que les frais inhérents à la cession des titres relevant du régime des plus-values à long terme imposables au taux de 0% ne constituent pas des frais généraux déductibles du résultat imposable au taux normal
- A cet égard, le Conseil d'Etat considère qu'est sans incidence la circonstance que le législateur ait introduit une quote-part de frais et charges en contrepartie de l'imposition au taux réduit puis au taux nul des plus-values à long terme des cessions de titres de participation
- En pratique, de tels frais ne peuvent donc minorer que la seule assiette de la quote-part de frais et charges (laquelle s'établit actuellement à 12%) et doivent être réintégrés au résultat imposable de la société cédante des titres

(CE, 12 octobre 2018, n° 419 221, Société Vinci)

1. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE BIC-IS

Distinction abandons de créances à caractère commercial et financier

- Pour mémoire, les aides à caractère financier ne sont pas admises en déduction du résultat imposable (article 39,13 du CGI)
- Présentent néanmoins un caractère commercial et constituent des aides déductibles du résultat imposable, les aides consenties à une filiale par une société holding lorsque celle-ci rend des prestations de nature commerciale (prestations de référencement au cas d'espèce) à ses filiales lorsque celles-ci sont prédominantes par rapport à ses activités financières
- Au cas particulier, le Conseil d'Etat a relevé que :
 - Le chiffre d'affaires de la société holding était presque uniquement procuré par les prestations de services facturées à ses filiales dont le montant était, au demeurant, très supérieur à celui des dividendes distribués par les mêmes filiales
 - La défaillance éventuelle des filiales aurait été de nature à amputer significativement sa propre activité

(CE, 7 février 2018, n°398 676, Sté France Frais)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Apports d'actifs immobilisés à un prix délibérément minoré

- En cas de **sous évaluation volontaire d'apports de titres** effectués au profit d'une société holding par des **personnes physiques** (écart de l'ordre de 30%), la différence entre la valeur vénale des titres apportés et leur valeur d'apport est qualifiée de libéralité et **doit être réintégrée au résultat imposable de la société bénéficiaire de l'apport** (variation d'actif net imposable - article 38-2 du CGI)
- Extension de la jurisprudence Raffypack selon laquelle il y a lieu de corriger la valeur d'origine des immobilisations acquises pour un prix délibérément sous-évalué par les parties pour y substituer leur valeur vénale (CE, 5 janvier 2005, n° 254 556)
- Pour mémoire, la libéralité suppose la réunion d'un élément matériel (l'écart significatif de valeur) et d'un élément intentionnel, l'intention libérale, laquelle est présumée lorsque les parties sont en relation d'intérêts (CE, 28 février 2001, n°199295, Thérond), la charge de la preuve incombant à l'administration

(CE, 9 mai 2018, Plénière, n° 387 071, Société Cérès)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Commentaires aménagements issus 2^{ème} LFR 2017 + rescrit issu du décret du 12 avril 2018

- Pour mémoire, la loi de finances rectificative pour 2017 a aménagé, à compter du 1^{er} janvier 2018, le régime fiscal spécial des fusions et opérations assimilées afin de le mettre en conformité avec le droit de l'Union européenne et a introduit une clause anti-abus générale
- L'administration fiscale a mis à jour, le 3 octobre dernier, une grande partie de ses commentaires relatifs aux opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actifs dont les principaux points sont les suivants :
 - La mise en œuvre de la clause anti-abus générale emporte la déchéance rétroactive du régime fiscal de faveur au titre de l'exercice de réalisation de l'opération ; le délai de prescription courant à compter de la date de rupture de l'engagement pris par la société bénéficiaire des apports
 - Précisions sur la « nouvelle » procédure de rescrit prévue à L.80 B, 9^o du LPF dont le décret d'application du 12 avril 2018 fixe les modalités de mise en œuvre en précisant le lieu de dépôt des demandes de rescrit, leur contenu ainsi que le décompte du délai de six mois
 - Absence de précision concernant le sort des engagements de conservation des titres pendant trois ans en cours au 31 décembre 2017 pour les opérations d'apports partiels d'actif réalisés avant cette date

(BOI-IS-FUS 03/10/18 – 2^{ème} LFR pour 2017, art. 23 et décret n° 2018-270 du 12 avril 2018 pris pour l'application du 9^o de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Commentaires aménagements issus 2^{ème} LFR 2017 + rescrit issu du décret du 12 avril 2018 (suite)

- Opérations d'attribution de titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif aux associés de l'apporteuse en application de l'article 115-2 du CGI :
 - Confirmation qu'un agrément fiscal préalable est requis lorsque l'apport ne porte pas sur une branche complète d'activité ou porte sur des éléments assimilés à une branche complète d'activité (participations)
 - Précisions sur les conséquences fiscales de cette attribution pour les associés personnes physiques ou personnes morales selon qu'ils sont établis ou non en France
 - La modification de la valeur comptable des titres de la société apporteuse au bilan de l'associé n'emporte pas une rupture du délai de détention de deux ans pour l'application des régimes mère-fille et des plus-values à long terme ; les titres de la société bénéficiaire des apports attribués par la société apporteuse sont réputés acquis par l'associé à la même date que ceux de la société apporteuse pour l'appréciation du délai deux ans

(BOI-IS-FUS 03/10/18 – 2^{ème} LFR pour 2017, art. 23 et décret n° 2018-270 du 12 avril 2018 pris pour l'application du 9° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales)

2. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Commentaires aménagements issus 2^{ème} LFR 2017 + rescrit issu du décret du 12 avril 2018 (suite)

■ Opérations transfrontalières :

- Apport par une société française à une société étrangère : l'obligation de rattachement des titres apportés à un établissement stable n'est pas exigée pour les apports de participations assimilés à une branche complète d'activité ou pour les opérations de fusions dont les éléments apportés sont exclusivement constitués de titres de participation
- Apport par une société étrangère de sa succursale française constitutive d'une branche complète d'activité à une société française: l'administration n'exige pas que les titres reçus en rémunération de l'apport soient rattachés à un établissement stable situé en France

(BOI-IS-FUS 03/10/18 – 2ème LFR pour 2017, art. 23 et décret n° 2018-270 du 12 avril 2018 pris pour l'application du 9° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Liste des conventions et avenants à jour au 31 décembre 2018 (en annexe)

Extension de la liste des ETNC (loi relative à la lutte contre la fraude)

- Dans le cadre de la loi du 10 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, extension de la liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC) à la liste européenne, afin d'enrichir les critères pris en compte et de rendre cette liste effective en prévoyant des sanctions, présentes dans la législation française mais absentes au niveau européen
- La liste des ETNC se réfère désormais à la liste adoptée par l'UE. Les Etats/Territoires qui y figurent sont les suivants au 1^{er} décembre 2018 :

Liste des ETNC selon le fondement textuel de leur inscription		
CGI, art. 238-0 A,2 (ETNC France)	CGI, art. 238-0 A, 2 bis, 1° (Etats facilitant les dispositifs offshore)	CGI, art. 238-0 A, 2 bis, 2° (Etats ne respectant pas les critères de transparence / équité fiscale/ dispositifs anti-fraude)
Botswana, Brunei, Guatemala, îles Marshall, Nauru, Niue et Panama	Aucun	Samoa américaines, Guam, Namibie, Samoa, Trinidad et Tobago, Îles vierges américaines

- Les sanctions prévues pour les ETNC « français » s'appliquent à l'identique aux ETNC visés par l'article 238-0 A, 2 bis, 1° – Pour certaines aux ETNC visés à l'article 238-0 A, 2 bis, 2°

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Notion de régime fiscal privilégié

- La qualification d'État ou territoire à fiscalité privilégiée s'applique lorsque le taux d'imposition des bénéfices ou du revenu est inférieur de 40 % (ou plus) au taux applicable en France (art. 32 de la loi relative à la lutte contre la fraude - art. 238 A, al. 2 modifié du CGI, ancien taux : 50%)
- Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020
- Modification motivée par l'abaissement progressif du taux de l'impôt sur les sociétés français, excluant mécaniquement les États et territoires actuellement considérés comme privilégiés
- Plafond pour l'impôt sur les sociétés :

Année	Taux normal de l'IS	Seuil de 50%	Seuil de 40%
2020	28%	14%	16,8%
2021	26,5%	13,25%	15,9%
2022	25	12,5%	15%

(Loi n° 2018-898, 23 oct. 2018, art. 32 : JO 24 oct. 2018, texte n° 1)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Point d'actualisation sur les travaux BEPS en 2018

■ Actions 2-3-6-11 : Pas d'actualité

■ Action 1 : Économie numérique

- 16/03/2018 : Rapport intérimaire concernant les défis soulevés par la numérisation de l'économie
- Octobre 2018 : Publication d'un document d'orientation sur la fiscalité et la digitalisation

■ Action 5 : Pratiques fiscales dommageables

- Novembre 2018 : Publication des conclusions de l'examen des régimes préférentiels des membres du Cadre inclusif comprenant notamment le calendrier de la mise en œuvre de l'approche du lien (nexus) pour les régimes de propriété intellectuelle
- 13/12/2018 : Rapport d'examen par les pairs sur l'échange de renseignements dans le cadre des rulings fiscaux

■ Action 7 : Établissement stable

- 22/03/2018 : Publication d'instructions supplémentaires sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable dans le cadre de l'Action 7 du BEPS

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Point d'actualisation sur les travaux BEPS en 2018 (suite)

■ Action 8-9-10 : Prix de transfert

- 03/07/2018 : Projet pour commentaires portant sur les transactions financières en relation avec les actions 8 à 10 du projet BEPS.
- 14/09/2018 : Publication des commentaires qui s'articulent autour de la délimitation précise des transactions financières ; la fonction trésorerie des groupes multinationaux ; la nature et la portée des garanties ; ainsi que sur les sociétés captives d'assurance.

■ Action 13 : Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays

- 23/03/2018 : Publication d'un rapport sur l'examen par les pairs de l'implantation du standard minimum relatif à la déclaration pays par pays dans 95 juridictions.

■ Actions 14 et 15 : Instrument multilatéral

- 01/07/2018 : Entrée en vigueur de la CML dans 5 États (Autriche, Ile de Man, Jersey, Pologne, Slovénie).
- 12/07/2018 : la loi 2018-604 du 12 juillet 2018 autorise la ratification de la CML en France.
- 26/09/2018 : Dépôt de l'instrument de ratification par la France.

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Mise en œuvre du projet BEPS – Instrument multilatéral (actions 14 et 15)

- Signature le 7 juin 2017 d'une convention fiscale multilatérale (CML) OCDE élaborée par 68 Etats, dont la France - Autorisation de ratification de cette convention par la loi n°2018-604 du 12 juillet 2018 – Dépôt de l'instrument de ratification le 26 septembre 2018
- 91 conventions ont été notifiées par la France à l'OCDE le 26 septembre 2018. A ce jour, 13 conventions sont effectives
- La France a choisi des réserves et options qui la font figurer parmi le groupe des pays les plus restrictifs en ayant retenu les recommandations les plus fermes proposées par l'OCDE dans l'instrument multilatéral

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Mise en œuvre du projet BEPS – Instrument multilatéral (actions 14 et 15) (suite)

- Pour rappel, cette CML comprend des normes a minima que les Etats parties s'engagent à appliquer sans réserve :
 - **Modification du préambule des conventions** : objectif d'éliminer la double imposition « *sans créer la possibilité de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale* » - option France : « *promotion économique et coopération fiscale* »
 - **Insertion de dispositifs anti-abus de limitation des avantages conventionnels avec trois options offertes** : clause anti-abus de type clause du « motif principal » fiscal (*principal purpose test / PPT*), ou clause de limitation on benefits US (*LOB*), ou PPT et LOB (version simplifiée) - option France : clause du motif principal
 - **Généralisation de la procédure amiable avec des normes a minima** : mise en œuvre de bonne foi, résolution dans un délai raisonnable - option France : procédure d'arbitrage à l'issue du délai de trois ans (et non deux ans) – réserves (cf slides 20 à 22) : En Europe, cf. transposition de la Directive 2017/1852 du 10 octobre 2017

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Mise en œuvre du projet BEPS – Instrument multilatéral (actions 14 et 15) (suite)

- La CML comprend également d'autres mesures non-constitutives de normes a minima que les Etats parties ont le choix d'intégrer ou non dans leurs conventions :
 - **Dispositifs hybrides** : Mise en œuvre de l'action 2 du BEPS – la France a émis des réserves – NA
 - **Lutte contre l'utilisation abusive des conventions** : Mise en œuvre de l'action 6 du BEPS – option France : exemple délai de 365 jours de détention (dividendes – immeuble)
 - **Etablissements stables (ES)** : Mise en œuvre de l'action 7 du BEPS – option France : élargissement aux commissionnaires, agents dépendants, etc. Réserve sur l'article 10 (situations triangulaires impliquant un ES) et réserve ajoutée en 2018 sur le fractionnement des contrats (article 14)
- La CML s'appliquera si les deux Etats parties à une même convention bilatérale ont notifié cette convention à l'OCDE et ont opté pour l'application des mêmes mesures, dans les mêmes termes, c'est-à-dire en retenant les mêmes options. Ces mesures se substituent alors à celles de la convention couverte. A défaut, la convention bilatérale s'applique
- A ce jour, la CML impacte 13 conventions bilatérales signées avec les pays suivants : l'Australie, l'Autriche, Israël, le Japon, la Lituanie, la Nouvelle-Zélande, la Pologne, la Slovaquie, le Royaume-Uni, la Serbie, la Slovénie, Malte et Singapour

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Déclaration des dispositifs fiscaux agressifs

- La loi relative à la lutte contre la fraude habilite le gouvernement à prendre par Ordonnance les mesures nécessaires à la transposition de la Directive du 25 mai 2018 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontaliers devant faire l'objet d'une déclaration – (mise en œuvre de l'action 12 du BEPS)
- Dispositifs transfrontaliers visés ayant pour objectif principal ou comme l'un des objectifs principaux, l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable
 - Schémas faisant intervenir au moins un autre Etat membre ;
 - Et qui comportent au moins l'un des « marqueurs » (hallmarks) répertoriés par la Directive et indiquant un risque potentiel d'évasion fiscale – Ex :
 - ❖ Utilisation des pertes pour réduire la charge fiscale ;
 - ❖ Utilisation de régimes fiscaux permettant de convertir un revenu en une autre catégorie de revenus moins taxée ou non taxée ;

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Déclaration des dispositifs fiscaux agressifs (suite)

- ❖ Transfert d'actif incorporel difficile à évaluer ;
 - ❖ Transfert de fonctions/risques intragroupe aboutissant à un transfert de résultat d'exploitation significatif (30%) ;
 - ❖ Paiement dans un pays à fiscalité privilégiée ;
 - ❖ Dépréciation d'un même actif dans plusieurs pays
- L'obligation déclarative porte sur des dispositifs dont la première étape a été réalisée à compter de la date d'entrée en vigueur de la Directive (25 juin 2018). Ces déclarations devront être effectuées entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 août 2020
 - La directive sera transposée en France par Ordonnance avant le 31 décembre prochain

(Directive UE 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 – article 22 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Retenue à la source – Flux entrants

- Le CE considère que la CAA de Bordeaux a commis une erreur de droit en jugeant que les impôts acquittés en Algérie, au Cameroun et au Congo - en contrariété avec la convention fiscale - n'étaient pas déductibles du revenu imposable en France au motif que lesdites conventions signées auraient explicitement exclu, en toute circonstance, la possibilité de déduction
- Le CE juge que « *l'interdiction de déduire l'impôt étranger pour le calcul du revenu imposable en France ne concerne que les impôts qui ont été prélevés dans ces pays conformément aux stipulations de ces conventions* ». Régplant l'affaire au fond, le CE considère que tel n'était pas le cas en l'espèce dès lors que « *les rémunérations des prestations de négoce et de location de matériel perçues par la société [...] constituaient non des redevances, comme l'ont estimé ces trois Etats, mais des bénéfices exclusivement imposables en France, à défaut d'établissement stable dans ces Etats* »
- Cette position est confortée par la nouvelle rédaction de l'article 39, 1-4° du code général des impôts applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2017, lequel dispose désormais que l'interdiction de déduction ne vise que les impôts prélevés par un Etat conformément aux stipulations d'une convention fiscale d'élimination des doubles impositions

(CE, 12 octobre 2018, n° 407003, Société Smith International)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Retenues à la source et sociétés déficitaires – Principe de la liberté des capitaux – Flux sortants

- Précisions rendues dans le cadre des questions préjudicielles posées par le Conseil d'Etat (CE, 20 septembre 2017 n°398662 et 398663 Sofina)
- Constitue une restriction au principe de liberté des capitaux, l'application d'une retenue à la source (RAS) sur un dividende distribué par une société résidente à une société non-résidente alors que « *lorsqu'ils sont perçus par une société résidente, leur imposition selon le régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés ne se réalise à la fin de l'exercice au cours duquel ils sont perçus qu'à la condition que le résultat de cette société ait été bénéficiaire durant cet exercice, une telle imposition pouvant, le cas échéant, ne jamais intervenir si ladite société cesse ses activités sans avoir atteint un résultat bénéficiaire depuis la perception de ces dividendes* »
- RAS sur les dividendes distribués à une société (détenant une participation minoritaire) déficitaire déclarée non conforme (1^{ère} question préjudicielle)
- Assiette de la RAS : brute ou nette de frais liés à la perception du dividende (2^{ème} question préjudicielle) : pas de réponse

(CJUE, 22 novembre 2018, aff. 575/17, Sofina SA)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Retenues à la source et sociétés déficitaires – Flux sortants (suite)

- Compatibilité des RAS sur intérêts, redevances, revenus réputés distribués ...
- Compatibilité des RAS sur dividendes versés à des sociétés non résidentes déficitaires sous condition d'être placées en procédure de redressement ou liquidation (article 199 quinquies du CGI)

(CJUE, 22 novembre 2018, aff. 575/17, Sofina SA)

3. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE DROIT COMMUNAUTAIRE ET DE FISCALITÉ INTERNATIONALE

Déduction des pertes subies par des établissements stables au sein de l'UE – Principe de liberté d'établissement

- Sous certaines conditions, une société établie dans un Etat membre détenant un Etablissement Stable (ES) dans un autre Etat membre peut déduire les pertes subies par cet ES lorsque celles-ci deviennent définitivement inutilisables dans cet autre Etat membre. Tel est le cas si la société a « *épuisé toutes les possibilités de déduction que lui offre le droit de l'Etat membre où est situé cet ES d'une part et elle a cessé de percevoir de ce dernier une quelconque recette, d'autre part* »
- Confirmation de la décision de principe concernant les ES (CJUE, 15 mai 2018, Lidl Belgium – aff. 414/06) – mais qui avait été atténuée dans le cadre de décisions ayant conclu que l'ES de l'Etat de résidence de la société ne se trouve « *pas dans une situation comparable* » à l'ES de l'autre Etat membre (CJUE, 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark, aff. 48/3 et CJUE 17 décembre 2015, Timac, aff. 388/14)
- Quid de la portée de cette décision sur l'imputation des pertes des filiales étrangères ?
 - Le Conseil d'Etat a refusé par le passé une telle imputation (CE, 15 avril 2015, Sté Agapes, n° 368 135). La CJUE avait admis le principe de déduction des « pertes définitives » (CJUE, 13 décembre 2005, Marks and Spencer, aff. 446/03)
 - La CJUE ne semble pas opérer de distinction aussi nette entre les ES et les filiales étrangères

(CJUE, 12 juin 2018, aff. 650 /16, A /S Bevola)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

Notion d'immixtion dans la gestion et holding animatrice

- Il ressort d'une jurisprudence constante de la CJUE que l'immixtion d'une société holding dans la gestion des participations qu'elle détient constitue une activité économique dans la mesure où elle facture des services administratifs, comptables, financiers..., la société holding pouvant dès lors déduire, selon les conditions de droit commun, la TVA d'amont
- La société Marle Participations détenait plusieurs filiales du Groupe Marle et un immeuble qu'elle louait à l'une d'entre elles, étant précisé que les loyers étaient soumis à TVA :
 - En 2009, la société a procédé à une opération de restructuration (cessions et acquisitions de titres) et a déduit la TVA ayant grevé les frais y afférents
 - L'administration, à l'issue d'une vérification de comptabilité, a remis en cause cette déduction
 - Le Conseil d'Etat, saisi du litige, a renvoyé le 22 mai 2017 une question préjudicielle à la CJUE sur le fait de savoir si la location d'immeuble est une transaction susceptible de caractériser l'immixtion dans la gestion des filiales

La Cour répond par l'affirmative :

- La notion d'immixtion d'une société holding dans la gestion de sa filiale doit être entendue comme recouvrant toutes les opérations constitutives d'une activité économique, au sens de la directive TVA, effectuées par la société holding au profit de sa filiale

(CJUE, 3 juillet 2018, aff. 320/17, SARL Marle Participations)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

Notion d'immixtion dans la gestion et holding animatrice (suite)

- Tel est le cas d'une location d'immeuble, à condition que cette prestation de services remplisse les conditions suivantes (ce qui était le cas en l'espèce):
 - Elle présente un caractère permanent
 - Elle est effectuée à titre onéreux
 - Elle est taxée, ce qui implique que cette location ne soit pas exonérée et qu'il existe un lien direct entre le service rendu par le prestataire et la contre-valeur reçue du bénéficiaire

A cet égard, la Cour précise que la faiblesse des revenus tirés de la location par rapport au montant des dividendes reçus est sans incidence sur le droit à déduction de la TVA
- Enfin, la cour rappelle que la société holding qui n'intervient que dans la gestion de certaines de ses filiales peut seulement déduire la TVA en proportion des frais qui sont inhérents à son activité économique, selon des critères de ventilation définis par les Etats membres
 - Il appartiendra au Conseil d'Etat de définir ces critères de ventilation au cas d'espèce

(CJUE, 3 juillet 2018, aff. 320/17, SARL Marle Participations)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

Déductibilité de la TVA ayant grevé les frais de conseil en cas d'échec d'une OPA

- Ryanair avait lancé une OPA sur un concurrent, OPA qui n'avait pas en définitive abouti :
 - Ryanair avait demandé la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses qu'elle avait engagées au titre de cette opération au motif que si cette dernière s'était réalisée elle se serait immiscée dans la gestion de la société cible en lui fournissant des prestations de services soumises à la TVA
 - La demande avait été rejetée par l'administration fiscale irlandaise
- La Cour a fait droit aux prétentions de Ryanair en rappelant les principes suivants :
 - Une société holding est en droit de déduire la TVA d'amont lorsqu'elle s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ses filiales en leur fournissant des services soumis à la TVA
 - Le droit à déduction, une fois né, reste acquis même si, ultérieurement, l'activité économique envisagée n'a pas été réalisée et n'a donc pas donné lieu à des opérations taxables (arrêt du 29 février 1996, INZO, C-110-94, EU:C:1996:67, point 20)

(CJUE, 17 octobre 2018, aff. 249/17, Ryanair Ltd C/ The Revenue)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

Dividendes et taxe sur les salaires

- Selon l'article 231, 1 du CGI, les employeurs assujettis à la taxe sur les salaires sont ceux :
 - qui ne sont pas assujettis à la TVA
 - ou qui ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations
- La base imposable est déterminée en appliquant à l'ensemble des rémunérations versées, au titre de l'année civile précédant celle du versement, le rapport d'assujettissement suivant :
 - Numérateur : chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA (recettes et autres produits correspondant à des opérations exonérées ou situées hors du champ d'application de la TVA)
 - Dénominateur : le chiffre d'affaires total (total des recettes et autres produits y compris ceux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA)
- La Société Nord Provence Finances était une « holding mixte », à savoir qu'elle percevait des recettes soumises à TVA, en raison des prestations de services rendues à ses filiales et des dividendes :
 - Dans la mesure où elle s'immisçait dans la gestion de toutes ses filiales, elle bénéficiait en conséquence d'un droit à déduction intégral de la TVA ayant grevé ses frais généraux, et ce nonobstant la perception ou non de dividendes (CJUE 16 juillet 2015, aff. C-108 et C_109/14, Larentia + Minerva)
 - La société avait ainsi considéré que les dividendes reçus devaient être regardés comme étant la contrepartie d'une activité économique et qu'ils devaient donc être exclus du numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires

(CE, 14 février 2018, n° 410 302, Sté Nord Provence Finances)

4. ACTUALITÉ EN MATIÈRE DE TVA ET DE TAXE SUR LES SALAIRES

Dividendes et taxe sur les salaires (suite)

- Le Conseil d'Etat a infirmé la décision de la CAA de Douai qui avait fait droit aux prétentions de la société (28 février 2017, n° 15DA00594) dans un arrêt du 14 février 2018
 - La Haute Assemblée rappelle, en premier lieu, qu'il convient de dissocier le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires du coefficient de taxation forfaitaire applicable en matière de TVA
 - Le Conseil fait ensuite référence à la jurisprudence constante de la CJUE aux termes de laquelle la perception de dividendes n'étant pas la contrepartie d'une activité économique, elle n'entre pas dans le champ d'application de la TVA et ce même si la société holding qui perçoit les dividendes s'immisce dans la gestion de ses filiales
- Les sociétés holdings mixtes percevant des dividendes de leurs filiales doivent donc les porter au numérateur du rapport d'assujettissement de la taxe sur les salaires

(CE, 14 février 2018, n° 410 302, Sté Nord Provence Finances)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Pacte Dutreil

- Arrêt rendu en matière d'exonération partielle des titres détenus par les salariés ou mandataires sociaux (article 885 I quater du CGI), lesquels sont exonérés d'ISF à concurrence de 75% de leur valeur s'ils restent la propriété du redevable jusqu'au terme d'un délai de 6 ans à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération est demandée
- Au cas particulier, le contribuable avait bénéficié de l'exonération d'ISF pour biens professionnels (article 885 B bis du CGI) puis, à compter de son départ en retraite, avait sollicité l'exonération partielle des titres détenus par les mandataires sociaux (article 885 I quater du CGI)
- La Cour a considéré que l'exonération de 6 ans se décomptait à partir de la date de départ en retraite en mars 2006, date à laquelle l'exonération partielle prenait le relais de l'exonération au titre des biens professionnels, et non à compter de la date d'acquisition des titres en 1997, de sorte que l'exonération prévue à l'article 885 I quater n'était pas acquise du fait de la cession des titres en décembre 2007

(Cass Com 14 février 2018, n°16-21.119)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Pacte Dutreil (suite)

- Cette solution pourrait être étendue aux contribuables ayant souscrit un Pacte Dutreil en matière d'ISF (article 885 I bis du CGI). Même si l'ISF a été abrogé et remplacé par l'IFI, il est nécessaire pour les contribuables encore liés par un Pacte Dutreil au 1er janvier 2018, de respecter leurs obligations de conservation jusqu'au terme initialement prévu, afin que l'exonération partielle d'ISF soit pleinement acquise au titre des années antérieures
- Cet arrêt vient confirmer la doctrine de l'administration précisant que les régimes de faveur sont exclusifs de tout autre

(Cass Com 14 février 2018, n°16-21.119)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Valorisation de parts de SCI en matière d'ISF et abattement pour fiscalité latente?

- Des contribuables avaient pris en considération la fiscalité latente pour estimer des parts de SCI, en matière d'ISF, sous la forme d'une décote destinée à prendre en compte l'impôt latent sur les plus-values réalisées en cas de cession future des immeubles détenus par la SCI
- Ces contribuables avaient considéré que la valeur vénale des titres d'une société non cotée devait être appréciée compte tenu de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné un jeu normal de l'offre et de la demande à la date du fait générateur de l'impôt
- La Cour de Cassation a fait droit à la position de l'administration. Elle a estimé qu'il n'y avait pas lieu d'appliquer une décote pour plus-value latente sur la cession d'immeuble, dans la mesure où la cession des immeubles par les sociétés était purement hypothétique, dès lors que l'objet des SCI était la gestion de leur patrimoine immobilier pour en obtenir des revenus, mais qu'en revanche une opération de cession des parts sociales était plus probable
- Cette position fait ressortir un des pièges de l'estimation des parts de sociétés à prépondérance immobilière (i.e. en matière d'ISF mais transposable à l'IFI) où l'impôt latent sur les plus values ne peut pas être pris en considération car il ne correspond pas à un passif réel mais est simplement hypothétique

(Cass Com 14 novembre 2018, n°17-15.167)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Notion de holding animatrice et activité mixte

- Le dispositif de l'article 150-0 D bis du CGI, qui prévoit, sous certaines conditions de remploi de la plus value, un report d'impôt sur le revenu pour les personnes physiques, est réservé aux cessions de participations dans des sociétés opérationnelles ou holding animatrices
- Quels critères retenir lorsque la société holding exerce une activité mixte (animatrice de son groupe et patrimoniale en raison de la gestion de sa trésorerie)?
- Objectivement : la société holding anime-t-elle sa filiale? Le juge administratif vérifie les faisceaux matériels. Au cas particulier, identité de mandataire social de la holding et de la filiale détenue à hauteur de 95%, présence de personnalités indépendantes au Conseil d'Administration de la holding, l'objet social de la holding visait l'animation de la filiale, les procès verbaux du Conseil d'Administration de la Holding faisaient état d'actions concrètes au profit de la filiale, outre une convention d'assistance conclue entre les deux sociétés

(CE Plénière, 13 juin 2018, n°395 495)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Notion de holding animatrice et activité mixte (suite)

- L'activité d'animation est elle prépondérante ? Le juge vérifie l'importance proportionnelle des actifs. Au cas particulier, la valeur vénale de la filiale représentait plus de 56,2% des actifs de la holding au jour de la cession et ce, compte tenu des circonstances, depuis au moins 5 ans. La notion d'activité principale dépend donc du poids de la participation animée en terme de valeur vénale (et non historique). Les critères tenant à l'existence ou non d'une convention d'animation ou ceux tenant au niveau de revenus des actifs de la holding sont inopérants

(CE Plénière, 13 juin 2018, n°395 495)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Fin de l'interprétation restrictive de l'administration fiscale considérant qu'un groupe ne peut pas être co-animé par deux holdings

- En décembre 2007, un contribuable dépose des déclarations rectificatives d'ISF de 2005 à 2007 en y intégrant ses titres de la société CB, estimant que la société était une holding animatrice et que ses titres devaient être qualifiés de biens professionnels. L'administration avait rejeté la demande de restitution du supplément d'ISF acquitté correspondant en considérant notamment :
 - 1) que les décisions relatives à la politique du groupe étaient prises au niveau de la société M, détenue à 34,10% par la société CB, elle-même détenue à 99% par le contribuable, à travers son comité stratégique et son comité de direction et que, par conséquent, seule la société M présentait les caractères d'une holding animatrice, société au sein de laquelle le contribuable n'exerçait aucune des fonctions de direction visées par l'article 885 O bis du CGI
 - 2) que les moyens mis en œuvre dans l'animation du groupe par la société CB étaient insuffisants

(Cass Com, 31 janvier 2018, n°1617-938)

5. ACTUALITÉ EN MATIÈRE PATRIMONIALE

Fin de l'interprétation restrictive de l'administration fiscale considérant qu'un groupe ne peut pas être co-animé par deux holdings (suite)

- La Cour de Cassation déduit et reconnaît le caractère de holding animatrice à la société CB en relevant que cette dernière participait aux deux comités, qu'elle facturait la société M au titre de sa participation et que le contribuable participait lui-même aux comités en tant que représentant légal de la société CB, de sorte que pour le juge les titres constituent des biens professionnels au sens de l'article 885 quater du CGI
- Si la Cour ne reconnaît pas explicitement le fait que deux sociétés holdings peuvent co-animer un groupe, elle considère implicitement mais nécessairement que la société CB jouait un rôle d'animation dans le groupe par l'intermédiaire de son dirigeant et qu'elle pouvait dès lors être qualifiée de holding animatrice

(Cass Com, 31 janvier 2018, n°1617-938)

6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'IMPÔTS LOCAUX

- Les dépenses de mécénat doivent être comptabilisées « *en charges exceptionnelles lorsqu'elles ne peuvent pas être regardées, compte tenu des circonstances de fait, notamment de leur absence de caractère récurrent, comme relevant de l'activité habituelle et ordinaire de l'entreprise* ». Elles sont alors exclues du calcul de la valeur ajoutée
- Dans le cas contraire, elles sont comptabilisées en charges d'exploitation et peuvent être déduites pour la détermination de la valeur ajoutée
- La solution, retenue dans la présente affaire – c'est-à-dire, en matière de plafonnement de la taxe professionnelle d'un établissement bancaire – a une portée générale :
 - elle n'est pas circonscrite aux établissements de crédit
 - elle est transposable dans son principe à la Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE) (art. 1586 sexies du CGI)

(CE, 9 mai 2018, Plénière, n°388 209, CRCAM Pyrénées Gascogne)

6. ACTUALITÉ EN MATIÈRE D'IMPÔTS LOCAUX

- En matière de CVAE, la valeur ajoutée peut être rehaussée en cas de remise en cause par l'administration d'une écriture comptable qui conduit à réintégrer au résultat imposable des produits non comptabilisés^(*) ou, au contraire, à rejeter une charge déduite à tort
- Le Conseil d'Etat confirme sa jurisprudence « SAS Fromagerie des Chaumes » (CE, 18 juin 2012, n°335 920)

(*) Par exemple en matière de prix de transfert

(CE, 6 juin 2018, n°409 645, SCS General Electric Medical Systems)



COORDONNÉES DES INTERVENANTS

decalbiac@hocheavocats.com

dedampierre@hocheavocats.com

lefevre@hocheavocats.com

deltour@hocheavocats.com

quentin@hocheavocats.com

barsus@hocheavocats.com

Lien vers le support et les annexes
téléchargeables sur le site du cabinet :
<http://www.hoche-avocats.com/>



106 rue La Boétie
75008 Paris - France
Tel: + 33 1 53 93 22 00

www.linkedin.com/company/hoché-avocats



HOCHÉ
A V O C A T S

hoche-avocats.fr