

Panorama des principales mesures relatives aux entreprises et dirigeants dans la Loi de Finances pour 2019

La loi de finances pour 2019 a été publiée au Journal Officiel. Les principales mesures relatives aux sociétés et aux dirigeants sont décrites ci-dessous.

▪ Impôt sur les sociétés

Déductibilité des charges financières

Introduction d'une nouvelle règle de limitation des charges financières basée sur l'EBITDA

Le dispositif du rabot qui limitait la déductibilité des charges financières nettes à 75% de leur montant et les règles relatives à la sous-capitalisation sont abrogés et remplacés par une limitation basée sur l'EBITDA de la société.

La nouvelle règle limite la déductibilité des charges financières nettes à 30% de l'EBITDA de la société ou 3 m€ (si ce plafond est plus élevé) par exercice fiscal.

- Le nouveau régime prévoit une définition des charges financières qui est plus large que celle qui était prévue dans le cadre du rabot fiscal.
- L'EBITDA est égal au résultat fiscal de la société soumis à l'IS au taux normal avec certains ajustements (réintégration des charges financières nettes, des amortissements déductibles fiscalement, des provisions pour dépréciation déductible fiscalement nettes des reprises et des gains non soumis à l'IS au taux normal et déduction des pertes non soumises à l'IS au taux normal).
- Si la société est sous-capitalisée, les charges financières nettes doivent être réparties en deux assiettes : la première assiette est déductible à hauteur de la limite de plafonnement classique proratisée tandis que la deuxième assiette est soumise à une limite de déduction abaissée à 10% de l'EBITDA (ou 1m€) qu'il convient également de proratiser. Une société est sous-capitalisée lorsque le montant moyen de ses dettes auprès d'entreprises liées excède 1,5 fois ses fonds propres (sauf bénéfice de la clause de sauvegarde).
- Si la société n'est pas sous-capitalisée et que son ratio fonds propres / actifs est supérieur à ce même ratio calculé au niveau du groupe consolidé auquel la société appartient, elle dispose d'un droit à déduction complémentaire de 75% du montant des charges financières nettes qui devraient être réintégrées par application de la règle 30% EBITDA.
- Les intérêts non déduits peuvent en principe être reportés sans limite de temps ni décote.

En cas d'intégration fiscale, la règle s'apprécie au niveau du groupe d'intégration fiscale sur la base de l'EBITDA du groupe.

Suppression de l'amendement Carrez

L'amendement Carrez qui limitait la déduction des charges financières engagées pour l'acquisition de titres de participation lorsque les décisions relatives à ces titres

n'étaient pas prises par des sociétés situées dans l'UE ou dans l'EEE est abrogé.

→ Ces mesures s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Aménagement du régime de l'intégration fiscale

• Subventions et abandons de créances

Les subventions et abandons de créances entre sociétés membres d'un groupe fiscal ne sont plus neutralisés.

• Plus-values de cessions de titres intragroupes

La quote-part de frais et charges de 12% sur les cessions de titres de participation n'est plus neutralisée.

• Dividendes

Les dividendes **non éligibles au régime mère-fille** sont exonérés à hauteur de 99% de leur montant pour les distributions suivantes :

- Distributions effectuées entre sociétés membres d'un même groupe d'intégration fiscale ;
- Distributions à une société française, par une société qui est résidente fiscale d'un pays membre de l'UE ou de l'EEE et qui aurait pu faire partie d'un groupe d'intégration fiscale auquel la société bénéficiaire appartient depuis plus d'un exercice fiscal si elle avait été établie en France.

Les dividendes **éligibles au régime mère-fille** reçus par une société française non intégrée de la part d'une société qui est résidente fiscale d'un pays membre de l'UE ou de l'EEE et qui aurait pu former un groupe d'intégration fiscale avec la société française bénéficiaire des dividendes si elle avait été établie en France seront désormais exonérés à hauteur de 99% de leur montant.

• Transactions réalisées à prix coûtant

La loi de finances légalise la possibilité de facturer à un prix inférieur à la valeur réelle, dans la limite du prix de revient :

- Les prestations de services et cession de biens autres que des actifs immobilisés ;
- Les opérations réalisées entre sociétés membres du même groupe fiscal intégré.

• Cessation du groupe fiscal

- L'absorption de la société mère d'un groupe fiscal intégré par une autre société membre du même groupe fiscal n'entraîne plus la cessation du groupe si l'opération bénéficiaire du régime spécial de l'article

Panorama des principales mesures relatives aux entreprises et dirigeants dans la Loi de Finances pour 2019



210 A du CGI et si l'absorbante opte pour le régime de l'intégration fiscale.

- Possibilité de passer d'une intégration verticale à une intégration horizontale (ou inversement) sans que cela n'entraîne la cessation du groupe fiscal.

• Mesures destinées à limiter l'impact du Brexit

La loi de finances prévoit divers mécanismes d'ajustement pour éviter la cessation des groupes d'intégration fiscale ou la sortie de sociétés membre d'intégrations fiscales qui trouveraient leur source dans la sortie du Royaume-Uni de l'UE.

En substance, le dispositif prévoit que, dans ce cas, le groupe est réputé remplir les conditions de l'intégration fiscale jusqu'à la clôture de l'exercice avec la possibilité de procéder à des restructurations au cours de cet exercice afin d'éviter la cessation du groupe ou la sortie de certaines sociétés du groupe.

Régime de l'apport partiel d'actif

Régime antérieur

En cas d'apport partiel d'actifs assimilés à une branche d'activité complète, la doctrine administrative prévoyait que les actions nouvelles reçues étaient considérées comme acquises à la date de leur inscription à l'actif de la société apporteuse.

Nouveau régime

La société apporteuse est réputée détenir les titres remis en contrepartie de l'apport depuis la date à laquelle celle-ci a acquis les titres apportés.

→ Cette mesure s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2018.

Possibilité de renoncer à l'option pour l'IS

Les sociétés et groupements relevant du régime des sociétés de personnes peuvent opter pour l'IS. Cette option était auparavant irréversible.

La loi de finances prévoit que cette option est désormais réversible, les sociétés disposant de cinq ans pour y renoncer.

→ Cette mesure s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2018.

Augmentation du montant du dernier acompte de l'IS

Le dernier acompte de l'IS est augmenté pour les plus grandes entreprises et sera égal à :

- 95% (au lieu de 80%) de l'IS estimé diminué des acomptes déjà versés pour les sociétés ayant un chiffre d'affaires compris entre 250m€ et 1Md€ ;
- 98% (au lieu de 90%) de l'IS estimé diminué des acomptes déjà versés pour les sociétés ayant un chiffre d'affaires compris entre 1Md€ et 5Md€.

→ Cette mesure est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, c'est-à-dire en pratique à l'acompte d'IS dû au 15 décembre 2019 pour les sociétés clôturant leur exercice au 31 décembre.

Clause anti-abus générale en matière d'IS (transposition de la directive ATAD)

L'administration fiscale française peut écarter les conséquences fiscales d'un montage ou d'une série de montages si les deux conditions suivantes sont remplies :

- Le montage (ou la série de montages) a été 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 ;
- Le montage (ou la série de montages) ne peut être regardé comme étant authentique.

Le dispositif ne prévoit pas de pénalité spécifique.

Une nouvelle procédure de rescrit est introduite permettant au contribuable d'obtenir la confirmation que le montage qu'il envisage de mettre en œuvre n'entre pas dans le champ de ce dispositif. L'absence de réponse de l'administration pendant un délai de 6 mois est réputée constituer un accord tacite.

→ Cette mesure s'applique aux exercices fiscaux ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

▪ BIC

Régime de la propriété industrielle

Régime antérieur

Les sociétés françaises bénéficiaient d'un taux d'IS réduit de 15% sur les revenus nets provenant d'actifs de propriété industrielle. Ce régime, qui n'était pas conditionné à la réalisation des activités de R&D de la société en France, a été considéré comme non conforme aux normes de l'OCDE.

Nouveau régime

La loi de finances modifie le régime de l'article 39 terdecies afin d'introduire l'approche *Nexus*. Le nouveau régime réduit à 10% le taux d'IS applicable au revenu net provenant des actifs de propriété industrielle éligibles. De plus, les logiciels protégés par le droit d'auteur sont désormais considérés comme des actifs éligibles.

Le revenu net provenant de l'actif éligible est égal au revenu provenant de l'exploitation de l'actif moins les dépenses de R&D engagées directement ou indirectement par la société pour la création ou le développement de cet actif.

Conformément à l'approche *Nexus*, seule une partie du revenu net peut bénéficier du taux réduit de 10% de l'IS.

Le ratio *Nexus* est le suivant: [dépenses éligibles x 130%]/dépenses totales.

Panorama des principales mesures relatives aux entreprises et dirigeants dans la Loi de Finances pour 2019



- Dépenses éligibles: dépenses de R&D directement liées à la création et au développement de l'actif éligible effectuées directement par la société ou sous-traitées à des entités non liées (au sens de l'article 39, 12 du CGI).
- Dépenses totales : dépenses éligibles, dépenses de R&D directement liées à la création et au développement de l'actif éligible sous-traitées à des sociétés liées ainsi que les dépenses d'acquisition.

En cas d'intégration fiscale, ce régime s'applique au niveau du groupe comme si celui-ci était une seule et même entité (c'est-à-dire que les dépenses de R&D externalisées vers une entité membre du groupe sont des dépenses éligibles).

Ce dispositif est optionnel et s'applique en principe actif par actif.

→ Cette mesure s'applique aux exercices fiscaux ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Suramortissements exceptionnels

Certains actifs dans les secteurs suivants peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un dispositif de suramortissement :

- Investissements dans la robotique et la digitalisation industrielle ;
- Investissements dans des poids lourds peu polluants ;
- Investissements dans des équipements de production de froid utilisant des réfrigérants ; et
- Investissements dans les énergies propres utilisées pour le transport fluvial et maritime.

→ Cette mesure s'applique aux exercices fiscaux ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Obligation d'information relative au CIR

Le dépôt d'un état descriptif des travaux de R&D simultanément au dépôt de la déclaration fiscale est désormais obligatoire pour les entreprises dont les dépenses de recherche sont supérieures à 2 m€ (auparavant 100 m€).

→ Cette mesure s'applique aux déclarations de crédit d'impôt recherche pour la R&D de 2018 produites à compter du 1^{er} janvier 2019.

Réduction d'impôt Mécénat

En cas de dons versés aux œuvres ou organismes d'intérêt général, les entreprises peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 60% des dons pris dans la limite de 5 pour mille du CA de l'entreprise.

La loi de finances introduit un plafond alternatif de 10 000€ qui s'appliquera pour les versements effectués au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2019.

De plus, les entreprises effectuant au cours d'un exercice des dons pour un montant supérieur à 10 000€ devront déclarer à

l'administration fiscale le montant et la date des dons, les bénéficiaires et le cas échéant la valeur des biens et services reçus, directement ou indirectement, en contrepartie.

→ Cette mesure s'applique aux exercices fiscaux clôturés à partir du 31 décembre 2019.

▪ Procédure fiscale

Nouveau cas d'abus de droit pour motif principalement fiscal

La nouvelle procédure d'abus de droit, codifiée à l'article L 64A du LPF, permet à l'administration fiscale d'écarter 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'éluider 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.

Cette nouvelle procédure s'applique sous les mêmes garanties que la procédure d'abus de droit classique de l'article L 64 du LPF (abus de droit pour but exclusivement fiscal), laquelle n'est pas supprimée.

L'article L64 A du LPF ne prévoit pas de pénalité en cas d'abus de droit pour but principalement fiscal.

→ Cette mesure sera applicable aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 et portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

Charge de la preuve et CADF

Régime antérieur

Lorsque l'affaire avait été renvoyée devant le comité de l'abus de droit fiscal, l'administration fiscale supportait la charge de la preuve en cas de litige ultérieur si elle ne s'était pas conformée à l'avis du comité. À l'inverse, lorsque le comité avait tranché en faveur de l'administration fiscale, la charge de la preuve pesait sur le contribuable.

Nouveau régime

La loi de finances prévoit que l'administration fiscale supporte la charge de la preuve peu importe la décision du comité de l'abus de droit fiscal sauf si le contribuable n'a pas présenté de comptabilité ou si l'imposition a été établie conformément à l'avis du comité et que la comptabilité du contribuable comporte de graves irrégularités.

→ Cette mesure s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2019.

Transposition de la Directive relative aux mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'UE

Cette procédure, qui doit être initiée par le contribuable, est applicable en cas de double imposition aboutissant à une imposition non conforme à la convention fiscale applicable entre deux Etats membres de l'UE.

Panorama des principales mesures relatives aux entreprises et dirigeants dans la Loi de Finances pour 2019



Cette procédure se déroule en deux temps : une phase amiable entre les Etats membres, lesquels disposent d'un délai de 2 ans pouvant être prorogé d'un an et la saisine d'une commission consultative si les Etats ne parviennent pas à un accord.

L'accord des Etats ou, selon le cas, l'avis de la commission consultative est contraignant pour les Etats, sous réserve que le contribuable l'accepte et renonce à tout recours.

→ Cette mesure s'applique à toute demande introduite auprès des autorités fiscales à compter du 1^{er} juillet 2019.

▪ Fiscalité des personnes physiques

Réforme de l'exit tax

Régime antérieur

Ce dispositif permet à la France d'imposer des plus-values latentes sur les actions et certains instruments financiers détenus par des contribuables particuliers quittant la France si, par la suite, le contribuable vend les actions ou les instruments financiers dans un délai de 15 ans.

Nouveau régime

Le délai est ramené à 2 ans (5 ans si la valeur des titres au moment de la sortie est supérieure à 2,57 M €).

→ Cette mesure s'applique aux transferts de résidence fiscale hors de France réalisés à compter du 1^{er} janvier 2019.

Précisions sur le champ du PFU

Régime antérieur

Le PFU est applicable aux revenus mobiliers et plus-values sur titres, sauf option expresse pour le barème progressif. Le PFU s'applique aux impositions dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2018.

Le PFU est composé d'un taux forfaitaire pour l'IRPP égal à 12,8% et d'un taux de prélèvements sociaux de 17,2%. Le taux global est égal à 30%.

Nouveau régime

Outre les revenus susmentionnés, les revenus suivants sont également soumis au PFU :

- Les gains ne provenant pas d'une cession (compléments de prix, distribution d'actifs ou de plus-values) ;
- Les gains résultant d'une donation de titres ouvrant droit à la réduction IFI-dons ;
- Les gains réalisés en cas de retrait anticipé dans le cadre d'un plan d'épargne en actions (PEA).

→ Cette mesure s'applique à compter de l'imposition des revenus 2018.

Apport-cession : aménagement des conditions de réemploi du produit de la cession.

Sous réserve de certaines conditions, la plus-value d'apport réalisée par une personne physique résultant de l'apport de titres à une société soumise à l'IS qu'il contrôle bénéficie d'un mécanisme de report d'imposition.

Ce report prend notamment fin en cas de cession des titres apportés par la société bénéficiaire de l'apport dans un délai de 3 ans sauf si celle-ci réinvestit une partie du produit de la vente.

Le seuil minimum de ce réinvestissement passe de 50% à 60% du produit de la vente.

→ Cette mesure s'applique aux cessions de titres apportés réalisées par la société contrôlée par l'apporteur à compter du 1^{er} janvier 2019.

Fiscalité du numérique

Plus-value

Les plus-values réalisées par des particuliers lors de la vente occasionnelle d'actifs numériques sont imposées au taux d'IR de 12,8% en vertu du nouvel article 200 C du CGI (soit un taux global de 30%, charges sociales incluses).

→ Cette mesure s'applique aux ventes réalisées à partir du 1^{er} janvier 2019.

Déclaration

À partir du 1^{er} janvier 2020, les particuliers devront déclarer leurs comptes d'actifs numériques à l'étranger.

▪ Dispositif anti-arbitrage des dividendes

La loi de finances introduit une règle anti-abus destinée à lutter contre une pratique d'optimisation fiscale consistant, pour un non-résident détenant une participation dans une société française, à céder temporairement ses titres à un résident fiscal français afin d'éviter l'application d'une retenue à la source au titre des distributions de dividendes réalisées par cette société. Le résident fiscal français restitue ensuite au non-résident une somme représentative du dividende sous la déduction d'une commission.

La loi de finances prévoit que tout versement réalisé par un résident au profit d'un non-résident est présumé constituer un revenu distribué soumis à retenue à la source dès lors que le versement est réalisé dans le cadre d'une cession temporaire et que la cession temporaire est réalisée pendant une durée inférieure à 45 jours.

Le bénéficiaire du versement peut obtenir le remboursement de la retenue à la source s'il apporte la preuve que ce versement correspond à une opération qui a principalement un objet et un effet autres que d'éviter l'application de la retenue à la source ou d'obtenir l'octroi d'un avantage fiscal.

Panorama des principales mesures relatives aux entreprises et dirigeants dans la Loi de Finances pour 2019



→ Cette mesure est applicable aux versements effectués à compter du 1^{er} juillet 2019.

Contact



Sophie Jouniaux
Associée, Tax
sophie.jouniaux@osborneclarke.com

Contact



Kevin Peau
Collaborateur, Tax
kevin.peau@osborneclarke.com