



FISCALITÉ DES ENTREPRISES : DE NOMBREUX AJUSTEMENTS TECHNIQUES

LES LOIS DE FINANCES EN MATIÈRE DE FISCALITÉ DES ENTREPRISES CONTIENNENT PRINCIPALEMENT DES MESURES TECHNIQUES DESTINÉES À RÉPONDRE À DES JURISPRUDENCES DÉFAVORABLES, VOIRE À EN FINANCER LES CONSÉQUENCES, OU À TRANSPOSER DES RÈGLES OU DES RECOMMANDATIONS SUPRANATIONALES.



PAR LOUIS BRAVARD,
AVOCAT ASSOCIÉ,
ADAMAS

En matière de fiscalité des entreprises, les trois lois de finances votées en décembre rassemblent des mesures d'importance inégale et dont les objectifs sont tout autant variés. Si certaines dispositions relèvent d'un choix d'orientation de la politique budgétaire, d'autres, nombreuses, réagissent à des positions jurisprudentielles défavorables, passées ou à venir. La troisième catégorie répond quant à elle à la volonté de lutte contre l'évasion fiscale. Outre la réforme de la trajectoire baissière de l'impôt sur les sociétés, et la création de deux taxes additionnelles à l'impôt sur les sociétés afin de compenser la charge budgétaire de l'annulation de la contribution sur les revenus distribués, nous pouvons notamment remarquer l'aménage-

ment du régime de faveur dans le cadre des restructurations de sociétés. Enfin, la refonte de la documentation des prix de transfert exigée des grands groupes est également une nouveauté qui occupera les fiscalistes dans les mois à venir.

I - BAISSÉ DU TAUX D'IMPOSITION DES ENTREPRISES SOUMISES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

Dans la suite de la mise en place du prélèvement forfaitaire unique, le taux d'imposition des plus-values à long terme des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu est ramené de 16 % à 12,8 %, soit la composante impôt de la *flat tax*.

Du fait des prélèvements sociaux, le taux aurait en effet dû passer à 33,2 % (soit 16 % majorés de 17,2 %). Il est donc décidé de l'aligner sur la *flat tax* en réduisant le taux de l'impôt sur le revenu.

Cette diminution de l'impôt sur le revenu concerne toutes les plus-values professionnelles réalisées par les

exploitants individuels et les sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu. Elle concerne également les cessions de droits sociaux détenus dans une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu lorsque le cédant exerce son activité professionnelle dans la société. Enfin, cette baisse du taux d'imposition des plus-values à long terme est également applicable aux produits de la propriété industrielle perçus par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ainsi que ceux imposés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, sous réserve bien entendu du respect des conditions fiscales correspondantes.

Assez curieusement, alors que la *flat tax* ne concerne que la période ouverte à compter du 1^{er} janvier 2018, cette réduction de taux s'applique dès l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2017.

II - BAISSÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

La loi de finances pour 2018 réforme la baisse de l'impôt sur les sociétés



qui avait été annoncée dans la loi de finances pour 2017.

La nouvelle trajectoire ne modifie pas les taux pour 2018 mais limite, pour 2019, l'application du taux de 28 % aux 500 000 premiers euros de bénéfices taxables, tout en annonçant un atterrissage à 25 %, pour toutes les entreprises, en 2022.

La nouvelle trajectoire de l'impôt sur les sociétés est donc la suivante (cf. tableau ci-dessous).

Il convient d'ajouter à ce taux la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés due par les sociétés dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur ou égal à 763 000 euros. Le taux de cette contribution additionnelle est de 3,3 % et est basé sur l'impôt sur les sociétés lui-même, défalqué d'un abattement de 763 000 euros.

Il y a également lieu de noter que le taux réduit de 15% applicable jusqu'à 38 120 euros de résultat imposable et bénéficiant sous certaines conditions aux PME qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes inférieur à 7 630 000 euros reste en place. Il était prévu, lors de la précédente loi de finances, d'étendre le bénéfice de ce taux réduit aux entreprises dont le chiffre d'affaires était inférieur à 50 millions d'euros. Cette disposition a été supprimée.

L'imposition réduite générale applicable en 2018 et 2019 pour la tranche de résultat inférieure ou égale à 500 000 euros invitera tout d'abord à s'interroger sur l'incorporation ou non de sociétés dans un groupe d'intégration fiscale. Dans un tel groupe, en effet, les résultats fis-

caux sont agrégés et la tranche de 500 000 euros n'est soumise qu'une seule fois au taux de 28 %, ce qui ne sera pas le cas si les sociétés membres sont imposées séparément.

Une telle baisse des taux aura par ailleurs plusieurs conséquences. Parmi celles-ci nous pouvons retenir tout d'abord les dispositions qui font indirectement référence au taux d'impôt sur les sociétés. C'est ainsi le cas de la disposition selon laquelle une entreprise versant des intérêts à une entreprise liée doit démontrer que cette dernière est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à un impôt sur les bénéfices au moins égal au quart de l'impôt sur les sociétés déterminé dans les conditions de droit commun². L'impôt sur les sociétés diminuant, ce seuil est proportionnellement réduit.

Il en va de même de l'article 238 A du Code général des impôts (CGI) qui définit le régime fiscal privilégié et auquel font référence plusieurs clauses anti-abus³. Le régime fiscal privilégié y est défini comme celui qui soumet une entreprise à un impôt sur les bénéfices inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt qui aurait été applicable en France dans les conditions de droit commun. La réduction de l'impôt français, à comparer avec l'impôt étranger, qui lui-même peut également varier, invite à revoir l'applicabilité des dispositifs tendant à réprimer l'évasion fiscale.

Cette baisse de taux d'impôt aura également un effet positif sur la participation des salariés.

Enfin, et cette conséquence n'est pas des moindres, la loi de finances prévoyant cette trajectoire étant entrée

en vigueur avant le 31 décembre, ses taux doivent être pris en compte dans la détermination des impôts différés des groupes clôturant leurs exercices à compter de cette date. La baisse des taux minorera donc mécaniquement la valeur des impôts différés actifs.

III - SUPPRESSION DE LA CONTRIBUTION SUR LES REVENUS DISTRIBUÉS

Cette contribution de 3% frappait les distributions mises en paiement par les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés. Elle ne s'appliquait pas aux PME ni aux distributions entre sociétés d'un même groupe fiscal. Critiquée dès sa création, son sort ne faisait guère de doute. Le Conseil constitutionnel, suivant une décision de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), a finalement déclaré l'ensemble de ce dispositif non conforme à la Constitution⁴ à compter du 8 octobre 2017.

Le gouvernement avait anticipé cette décision en prévoyant dès la présentation du projet de loi de finances pour 2018, le 27 septembre 2017, la suppression de toute référence à cette contribution dans le CGI.

IV - CRÉATION DE DEUX NOUVELLES CONTRIBUTIONS EXCEPTIONNELLES ASSISES SUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

L'inconstitutionnalité de la contribution sur les revenus distribués et l'ampleur des contentieux en cours

Résultat imposable	Exercice ouvert en				
	2018	2019	2020	2021	2022
De 0 à 500 000 euros	28 %	28 %			
Au-delà de 500 000 euros	33,1/3 % (1)	31,1 % (1)	28 % (1)	26,5 % (1)	25 % (1)

NOTES

- (1) Hors contribution sociale de 3,3 %.
- (2) CGI, art. 212, I, b.
- (3) CGI, art. 209 B et 123 bis.
- (4) Cons. const., 6 oct. 2017, n° 2017-660 QPC.



représentent un coût estimé à 10 milliards d'euros.

Il a donc été décidé de créer deux nouvelles contributions exceptionnelles assises sur l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat des exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018.

Chacune de ces contributions est égale à 15 % du montant de l'impôt sur les sociétés. La première contribution s'applique aux sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros. La seconde contribution, qui s'ajoute à la précédente, concerne les sociétés réalisant un chiffre d'affaires de plus de 3 milliards d'euros.

La première contribution concernerait 320 entreprises et sa contribution additionnelle s'appliquerait à 110 d'entre elles, selon le rapport présenté au Sénat⁵.

Établies et recouvrées comme l'impôt sur les sociétés, ces deux contributions font l'objet d'un versement anticipé de 95 % de leurs montants respectifs à la date prévue pour le paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés.

Exceptionnellement, les redevables clôturant leur exercice au plus tard le 19 février 2018 ont pu bénéficier de cinq jours complémentaires pour verser, au plus tard le 20 décembre 2017 donc, leurs acomptes de contributions exceptionnelles.

Le solde de ces contributions doit être versé spontanément au plus tard à la date prévue pour le solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

V - RESSERREMENT DU DISPOSITIF DE LIMITATION DE LA DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES FINANCIÈRES LIÉES À L'ACQUISITION DE TITRES DE PARTICIPATION (AMENDEMENT « CARREZ »)

Le dispositif dit amendement « Carrez » a pour but de prévenir des montages consistant pour un groupe à utiliser abusivement une structure française pour acquérir des titres de participation. Le financement correspondant donne lieu en effet à des charges financières déductibles sans que les titres, dont les revenus ou la cession sont en principe exonérés, ne génèrent de résultat imposable.

L'amendement « Carrez » exigeait donc, pour permettre la déduction de ces charges, que la société qui acquiert les titres démontre :

- que les décisions relatives à ces titres sont prises par elle ou une société établie en France appartenant au même groupe économique (gestion) ;
- et lorsqu'un contrôle ou une influence sont exercés sur la société cible, que ceux-ci sont également exercés par la société acquéreuse ou une société établie en France appartenant au même groupe⁶ (contrôle).

Afin de prévenir le risque d'une non-conformité au droit communautaire de ce dispositif, la loi de finances pour 2018 restreint son champ d'application en prévoyant que la gestion ou le contrôle peuvent désormais être exercés par des sociétés établies dans l'Espace économique européen (EEE), à savoir, outre les États de l'Union européenne, le Liechtenstein, l'Islande et la Norvège.

VI - DIMINUTION PUIS SUPPRESSION DU CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA COMPÉTITIVITÉ ET L'EMPLOI

Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) bénéficie aux entreprises imposées selon un régime réel, quelle que soit la nature de leur activité. Certains organismes exonérés d'impôt sur les sociétés peuvent également bénéficier de ce crédit d'impôt à raison des rémuné-

rations versées dans le cadre de leurs activités lucratives.

Le CICE s'applique aux rémunérations brutes définies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale qui n'excèdent pas 2,5 fois le SMIC. Son taux était de 4 % pour les rémunérations versées en 2013 et 6 % pour celles versées de 2014 à 2016. Porté à 7 % en 2017, la seconde loi de finances rectificative le ramène à 6 % pour les rémunérations versées en 2018. En revanche, le taux majoré de 9 % qui s'applique aux rémunérations des salariés affectés à des exploitations situées dans des départements d'outre-mer n'est pas modifié.

En outre, le CICE est étendu, pour 2018, aux établissements publics, collectivités territoriales, organismes sans but lucratif, au titre des rémunérations versées à leurs salariés dans le cadre de leurs activités lucratives.

Enfin, le CICE sera supprimé pour les rémunérations versées à compter de 2019. Il sera remplacé par une réduction de la cotisation patronale d'assurance maladie à compter du 1^{er} janvier 219⁷.

VII - TAXE SUR LES SALAIRES

A - SUPPRESSION DU TAUX SUPÉRIEUR DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

L'article 90 de la loi de finances pour 2018 supprime le taux majoré de 20 % de la taxe sur les salaires pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2018. Ce taux avait été

NOTES

(5) Rapp. comm. fin. Sénat n° 76, 8 nov. 2017.

(6) CGI, art. 209, IX.

(7) L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, de financement de la sécurité sociale pour 2018, JO 31 déc., art. 9.



mis en place par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 et visait essentiellement les entreprises d'assurances et les établissements financiers. Dans le contexte post-Brexit, le législateur souhaite désormais attirer en France ces mêmes activités.

Rappelons que la taxe était jusqu'à présent due par tous les employeurs établis en France qui, soit n'étaient pas assujettis à la TVA, soit n'étaient pas soumis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations.

Le montant de la taxe était déterminé en appliquant un taux normal de 4,25 % aux rémunérations individuelles taxables puis des taux majorés de 8,5, 13,60 et enfin 20 % en fonction de tranches de rémunération relevées chaque année sur la base de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

C'est ainsi qu'en 2017, le barème de la taxe sur les salaires était le suivant :

Taux	Rémunération brute annuelle 2017
Normal	4,25 %
	Jusqu'à 7 721 euros
	8,5 0%
	Entre 7 721 et 15 417 euros
Majorés	13,60 %
	Entre 15 417 et 152 279 euros
	20 %
	Au-delà de 152 279 euros

Compte tenu de la revalorisation mécanique des seuils et de la sup-

Taux	Rémunération brute annuelle 2018
Normal	4,25 %
	Jusqu'à 7 799 euros
	8,5 0%
	Entre 7 799 et 15 572 euros
Majorés	13,60 %
	Au-delà de 15 572 euros

pression du taux majoré de 20 %, le nouveau barème de la taxe sur les salaires pour 2018 est le suivant :

B - SUPPRESSION DU CRÉDIT D'IMPÔT DE TAXE SUR LES SALAIRES

Ce crédit d'impôt avait été institué à compter du 1^{er} janvier 2017 pour accorder au secteur de l'économie sociale et solidaire une aide fiscale comparable au CICE dont bénéficient les activités lucratives. Il bénéficie aux organismes sans but lucratif redevables de la taxe sur les salaires.

Ce crédit d'impôt est assis sur une fraction des rémunérations que les organismes sans but lucratif et assimilés versent à leurs salariés au cours de l'année civile⁸. Égal à 4 % des rémunérations, il s'impute sur le montant de la taxe sur les salaires dû au titre de la même année.

Le législateur a considéré que l'allègement de cotisations sociales en 2019 générerait un gain suffisant pour le secteur non lucratif pour justifier la suppression de ce crédit d'impôt. Celui-ci sera donc supprimé pour la taxe due au titre des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2019.

VIII - RÉFORME DE LA CONTRIBUTION SUR LA VALEUR AJOUTÉE DES ENTREPRISES POUR LES GROUPES

La contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) prend pour assiette la valeur ajoutée produite par l'entreprise au cours de l'année civile au titre de laquelle l'imposition est

établie⁹. Son taux est en principe de 1,5 % de cette valeur ajoutée. Cependant, les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 50 millions d'euros bénéficient d'une

Montant du chiffre d'affaires HT	Taux d'imposition
< 500 000 euros	0 %
500 000 euros ≤ CA ≤ 3 000 000 euros	0,5 % x (CA - 500 000) / 2 500 000
3 000 000 euros ≤ CA ≤ 10 000 000 euros	0,5 % + [0,9 % x (CA - 3 000 000)] / 7 000 000
10 000 000 euros ≤ CA ≤ 50 000 000 euros	1,4 % + [0,1 % x (CA - 10 000 000)] / 40 000 000
> 50 000 000 euros	1,5 %

dégressivité de taux déterminée en fonction de leur chiffre d'affaires. Le barème de la CVAE est ainsi le suivant :

Jusqu'au 19 mai 2017, les sociétés assujetties à la CVAE et membres d'un groupe d'intégration fiscale devaient déterminer le taux d'imposition en fonction du chiffre d'affaires consolidé du groupe fiscal¹⁰. De nombreuses sociétés ont ainsi engagé des contentieux au motif que la différence de traitement entre elles et une société non intégrée mais placée dans une situation par ailleurs comparable n'était pas justifiée.

Le Conseil constitutionnel a censuré le dispositif à compter du 20 mai 2017¹¹. Il a en effet été jugé que les sociétés appartenant à un groupe dans lequel les conditions de détention requises pour être intégrées

NOTES

- (8) CGI, art. 231 A.
- (9) CGI, art. 1586 ter, II.
- (10) CGI, art. 1586 quater, I bis.
- (11) Cons. const., 19 mai 2017, n° 2017-629 QPC, Société FB Finance.



étaient remplies faisaient l'objet d'un traitement différent selon que ces sociétés avaient effectivement opté pour être membres d'une intégration fiscale ou non. Les sociétés n'ayant pas opté pouvaient aussi facilement réaliser des opérations de restructuration tendant à réduire leur imposition. La différence de traitement ne pouvait donc se justifier par la nécessité de lutter contre des montages abusifs.

Il ressort du rapport de la commission des finances que sans une réaction législative, la censure constitutionnelle engendrerait une baisse de recettes pour le budget de l'État d'environ 300 millions d'euros par an¹².

L'article 15 de la loi de finances pour 2018 a donc rétabli une consolidation du chiffre d'affaires pour déterminer le taux d'imposition à la CVAE dans les groupes. Ce nouveau dispositif prévoit désormais que dès lors qu'une entreprise remplit les conditions de détention fixées par le CGI¹³ pour être membre d'un périmètre d'intégration fiscale, son taux de CVAE doit être déterminé en ajoutant les chiffres d'affaires de toutes les autres sociétés qui remplissent ces mêmes conditions.

A - LES CONDITIONS DE DÉTENTION POUR ÊTRE MEMBRE D'UNE INTÉGRATION FISCALE

Ces conditions de détention sont définies par l'article 223 A, I, du CGI, auquel fait expressément référence l'article 15 précité.

Aux termes de cet article, les conditions de détention pour appartenir à une intégration fiscale sont remplies lorsqu'une société en détient une autre à 95 % au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement, et au travers le cas échéant de sociétés détenues dans les mêmes conditions. Le seuil de détention s'entend de la détention en pleine propriété de 95 %

au moins des droits à dividendes et 95 % au moins des droits de vote. Dans une chaîne de participation, le taux de détention indirect est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs. Cependant, la société qui détient 95 % au moins du capital d'une autre société est considérée comme détenant ce capital en totalité¹⁴.

B - UN CHAMP D'APPLICATION BEAUCOUP PLUS LARGE

En ne se référant plus qu'aux conditions de détention pour être membre d'une intégration fiscale, le nouveau dispositif écarte toutes les autres conditions. En conséquence, la consolidation du chiffre d'affaires va devoir être réalisée dans des situations plus nombreuses qu'auparavant.

Ainsi, les règles de l'intégration fiscale ne permettent d'inclure dans une chaîne de participation que des sociétés étrangères établies dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales. Ces sociétés doivent en outre être soumises dans leur pays à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés. Ces conditions ne sont néanmoins pas prises en compte pour déterminer le champ d'application du dispositif de consolidation pour la CVAE.

De la même manière, une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés ne pourrait pas faire partie d'un périmètre d'intégration fiscale. Une telle société pourra néanmoins être prise en compte dans le champ d'application du dispositif et son chiffre d'affaires devra être ajouté à celui des sociétés respectant les conditions de détention pour être intégrées, afin de déterminer le taux d'imposition de la CVAE.

Aucune disposition particulière ne prévoit une date d'entrée en vigueur de ces nouvelles règles. Elles sont donc applicables à compter des impositions dues au titre de 2018. Les entreprises doivent donc prendre en compte ces nouvelles règles pour la détermination de leurs acomptes de CVAE à payer le 15 juin et le 17 septembre 2018.

IX - NEUTRALISATION DE CERTAINES PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

L'article 15 de la seconde loi de finances rectificative pour 2017 prévoit une neutralisation au plan fiscal de différentes opérations réalisées par les entreprises relevant du régime des plus-values professionnelles. Sont ainsi concernées les opérations de regroupement ou de division d'actions ainsi que les opérations de conversion d'actions en certificats mutualistes ou paritaires. Ces deux types d'opérations bénéficient désormais d'un sursis d'imposition permettant d'assurer une neutralité au plan fiscal de l'opération. En contrepartie, les entreprises devront fournir un état spécial de suivi des valeurs fiscales à joindre à la déclaration de résultats ainsi que compléter le registre des plus-values dont l'imposition est différée, à conserver et à présenter à toute réquisition de l'administration fiscale¹⁵.

A - NEUTRALISATION DES OPÉRATIONS DE REGROUPEMENT ET DE DIVISION D' ACTIONS

Le regroupement d'actions consiste

NOTES

(12) Rapp. AN n° 273, fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2018, t. II, déposé le 12 octobre 2017.

(13) CGI, art. 223 A, I.

(14) CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZF.

(15) CGI, art. 54 septies.



en une réduction du nombre de titres d'une société sans diminuer son capital social¹⁶. Une telle opération procède d'un échange de titres qui constitue, en principe, une plus-value imposable.

La division d'actions consiste quant à elle à augmenter le nombre d'actions dans une proportion telle que le montant du capital ne soit pas modifié, donc par une réduction proportionnelle de la valeur nominale.

L'administration fiscale avait, s'agissant au moins des actionnaires personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, considéré que ces opérations pouvaient bénéficier d'un caractère intercalaire sous réserve notamment de l'absence de tout écart entre la valeur fiscale et la valeur comptable des titres échangés¹⁷.

Cette doctrine est donc légalisée par la loi de finances rectificative qui étend en outre le champ d'application aux personnes morales soumises à l'impôt sur le revenu.

Ainsi, le nouvel article 38, 7 ter, du CGI prévoit que la plus-value ou la moins-value réalisée lors de l'échange sera comprise dans le résultat de l'exercice au cours duquel les actions attribuées en remplacement seront cédées. Cette plus ou moins-value sera alors déterminée par rapport à la valeur que ces actions remplacées avaient du point de vue fiscal.

La condition qui préexistait dans la doctrine administrative, selon laquelle il ne devait pas exister de différence entre la valeur fiscale et la valeur comptable des titres échangés, n'est plus reproduite dans le nouveau texte. Des lors, en pratique, des regroupements ou des divisions pourront être réalisés en conservant un caractère intercalaire alors même que les titres en cause auraient déjà fait l'objet d'une précédente opération placée en sursis d'imposition.

Le nouvel article prévoit également qu'en cas de regroupement ou de division d'actions avec soulte, la plus-value réalisée devra, à concurrence de la soulte reçue, être comprise dans le résultat de l'exercice au cours duquel intervient le regroupement ou la division.

Si l'opération ne permet pas de procéder à l'échange d'un nombre entier de titres, les rompus, c'est-à-dire la cession ou l'achat de titres en vue d'équilibrer le rapport d'échange, seront eux-mêmes immédiatement imposables.

Enfin, il convient de noter que ce nouveau dispositif est obligatoire, dès lors que ses conditions d'application sont remplies. Il n'est pas possible d'y déroger.

B - NEUTRALISATION DES CONVERSIONS D' ACTIONS EN CERTIFICATS MUTUALISTES OU PARITAIRES

Les certificats mutualistes ou paritaires ont été créés par la loi relative à l'économie sociale et solidaire¹⁸. Ils ont pour fonction de permettre aux acteurs du secteur mutualiste de lever auprès des adhérents ou sociétaires des fonds propres sans pour autant ouvrir le capital ou affecter les particularités de leur gouvernance. Ces outils de financement sont destinés aux sociétés d'assurances mutuelles et sociétés de groupes d'assurances mutuelles régies par le Code des assurances, mutuelles et unions régies par le Livre II du Code de la mutualité et institutions, unions et groupements paritaires de prévoyance régis par le Livre IX du Code de la sécurité sociale¹⁹.

Des sociétés d'assurance à forme commerciale, à l'occasion de leur transformation en société d'assurance mutuelle, pouvaient souhaiter convertir certaines de leurs actions en de tels certificats. Une telle

conversion s'analysait alors comme une cession génératrice de plus ou moins-value imposable. Cette imposition ne pouvait alors pas bénéficier du sursis d'imposition, à la différence des opérations d'échanges portant sur des certificats coopératifs d'investissement.

La loi étend donc le bénéfice du sursis d'imposition de l'article 38, 7, du CGI aux opérations de conversion de certificats mutualistes ou paritaires. Ainsi, les conséquences fiscales de la conversion sont différées à la cession ultérieure des titres reçus en échange. La plus ou moins-value sera alors déterminée en fonction de la valeur fiscale d'origine des actions remises à l'échange.

De la même manière que pour les opérations de division ou de regroupement, le sursis d'imposition de l'article 38, 7, revêt un caractère obligatoire.

X - EXONÉRATION DE COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES EN FONCTION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

Les redevables de la cotisation foncière des entreprises (CFE) sont imposés sur la valeur locative foncière des biens dont ils disposent pour leur activité. Néanmoins, lorsque cette valeur locative est faible ou nulle, lorsque par exemple le local utilisé a une faible surface ou fait partie de la résidence per-

NOTES

(16) C. com., art. L. 228-29-1.

(17) BOI-IS-BASE-20-10, n° 20 et n° 30, respectivement pour les regroupements et les divisions d'actions.

(18) L. n° 2014-856, 31 juill. 2014, relative à l'économie sociale et solidaire, JO 1^{er} août, art. 54.

(19) D. n° 2015-204, 23 févr. 2015, relatif aux certificats mutualistes ou paritaires, JO 25 août.



sonnelle du redevable, l'imposition est établie sur une valeur minimale dont le montant est déterminé par les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dans les limites prévues par la loi²⁰.

Les redevables de la CFE sont en outre assujettis à deux taxes consulaires additionnelles que sont la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises (TACFE) et la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat (TCMA).

Il est apparu, selon l'exposé des motifs de ce texte, que parmi les 2,7 millions de redevables imposés à la CFE 2015 sur la base minimale, soit les deux tiers des redevables de la CFE, près d'un million réalisent un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 5 000 euros. Pour ces redevables, le montant de la CFE semble donc disproportionné.

L'article 97, I, de la loi de finances pour 2018 institue donc une exonération de CFE pour les redevables qui réalisent un montant de chiffre d'affaires ou de recettes inférieur ou égal à 5 000 euros. Ces redevables bénéficient également d'une exonération des taxes consulaires additionnelles.

Ces dispositions sont applicables à compter des impositions établies au titre de 2019, afin, selon l'exposé des motifs, de permettre la réalisation des aménagements des systèmes d'information que cette réforme nécessite.

XI - AMÉNAGEMENT DU RÉGIME DE FAVEUR DANS LE CADRE DE RESTRUCTURATIONS DE SOCIÉTÉS

La seconde loi de finances rectificative pour 2017 devait tirer les conséquences de la jurisprudence communautaire « Euro Park Service »²¹ par laquelle la CJUE censurait l'agrément

exigé²² en cas d'opérations de restructurations réalisées au profit de sociétés étrangères.

Le législateur est allé plus loin en modifiant plusieurs dispositions relatives aux fusions et opérations assimilées.

A - CRÉATION D'UNE CLAUSE ANTI-ABUS GÉNÉRALE

En contrepartie de la suppression de l'agrément préalable, la loi de finances rectificative insère dans le CGI la clause anti-abus prévue par l'article 15, 1, a), de la directive européenne « Fusions »²³. Cette clause anti-abus ne vise cependant pas uniquement les opérations impliquant des entreprises étrangères. Elle s'applique tout autant aux restructurations internes.

Cette nouvelle clause, intégrée dans l'article 210-0 A du CGI, vise à exclure du régime de faveur « *les opérations de fusions, scissions, apports partiels d'actifs ayant comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales* »²⁴. Une présomption est ajoutée à l'alinéa suivant du même article selon laquelle « *l'opération est regardée, sauf preuve contraire appréciée dans le cadre d'une procédure de contrôle contradictoire en application de l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales, comme ayant pour objectif principal ou pour un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales lorsqu'elle n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération* »²⁵.

Nous remarquerons que si cette disposition est la copie conforme du texte de la directive « Fusions », son champ d'application est plus large puisqu'il vise également les apports d'une entreprise individuelle en société, par exemple.

Il sera possible, préalablement à la réalisation d'une opération, de solliciter un rescrit afin de s'assurer que ce dispositif ne sera pas appliqué par l'administration fiscale.

B - CRÉATION D'UNE NOUVELLE PROCÉDURE DE RESCRIT

Ce nouveau rescrit permet au contribuable de s'assurer que l'opération de fusion, scission ou apport partiel d'actifs qu'il envisage de mettre en place n'entre pas dans le champ de la clause anti-abus générale²⁶.

Cette demande de rescrit devra, comme à l'accoutumée, être formulée au préalable. Elle devra être présentée par un contribuable de bonne foi et comporter une présentation écrite, précise et complète de l'opération. Le silence de l'administration fiscale au terme d'un délai de six mois vaudra accord tacite.

Un décret en Conseil d'État est attendu pour préciser les modalités d'application de ce rescrit.

C - SUPPRESSION DE L'AGRÉMENT PRÉALABLE EN CAS DE RESTRUCTURATION TRANSFRONTALIÈRE

Avant la loi de finances rectificative, une opération d'apport par une société française à une société étrangère ne permettait pas l'application du régime de faveur dès lors que, par définition, la société étrangère

NOTES

- (20) CGI, art. 1647 D.
(21) CJUE, 8 mars 2017, aff. C-14/16, Euro Park Service.
(22) CGI, art. 210 C.
(23) Dir. Cons. n° 2009/133/ 19 octobre 2009, JOUE 25 nov., n° L 310.
(24) CGI, art. 210-0 A, III, al. 1^{er}.
(25) CGI, art. 210-0 A, III, al. 2.
(26) LPF, art. L. 80 B, 9°.



n'était pas soumise à l'impôt²⁷. Il en allait ainsi dans le cas où une société française était absorbée par une société étrangère.

L'article 210 C, 2, du CGI prévoyait cependant que de telles opérations pouvaient bénéficier du régime de faveur des fusions en sollicitant un agrément préalable. La délivrance de cet agrément était subordonnée à la réalisation de trois conditions²⁸ :

- l'opération devait être justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties ;
- l'opération n'avait pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ;
- les modalités de l'opération permettaient d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

Ces conditions s'inscrivaient dans le cadre de l'article 11 de la directive « Fusions » du 23 juillet 1990²⁹ repris à l'article 15 de la directive « Fusions » du 19 octobre 2009 précitée permettant à un État membre d'écarter le régime de faveur en cas d'abus.

La CJUE, saisie d'une question préjudicielle transmise par le Conseil d'État le 30 décembre 2015, a considéré que l'exigence d'un agrément préalable afin de bénéficier d'un avantage fiscal à une opération de fusion transfrontalière, alors que les fusions internes en sont dispensées, est contraire au droit européen. Les juges européens ont déclaré que cette procédure était contraire à la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)³⁰.

Suite à cette décision, le Conseil d'État a jugé que la procédure

d'agrément était inapplicable aux opérations de fusion impliquant des sociétés françaises et des sociétés européennes³¹.

En conséquence, la loi de finances rectificative a supprimé l'exigence de l'agrément préalable pour les apports faits par des personnes morales françaises à des personnes morales étrangères. Les éléments apportés devront néanmoins être effectivement rattachés à un établissement stable en France de la personne morale étrangère. Tous les éléments transférés, actifs et passifs, devront être inscrits au bilan de cet établissement stable afin de maintenir la possibilité d'imposer les plus-values en sursis. Cette exigence est évidemment écartée en cas d'apport d'éléments assimilés.

La société apporteuse, en cas de fusion, scission ou apport partiel d'actifs à une personne morale étrangère, devra souscrire une déclaration spéciale devant permettre à l'administration fiscale d'apprécier les motivations et les conséquences de l'opération³². La déclaration devra notamment comporter :

- les motivations et objectifs de l'opération, ainsi que ses principales modalités ;
- les opérations préalables liées à cette opération et, le cas échéant, les opérations qui devront ultérieurement être réalisées ;
- l'impact sur l'activité et l'emploi en France.

Le contenu précis de cette déclaration sera fixé par décret.

Cette déclaration devra être souscrite par voie électronique dans le délai de production de la déclaration de résultat de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée. À défaut, une pénalité de 10 000 euros par opération est prévue par un nouvel article 1760 bis du CGI.

D - SIMPLIFICATION DES RÈGLES APPLICABLES AUX APPORTS PARTIELS D'ACTIFS

Un apport partiel d'actif consiste pour une personne à apporter une partie de ses éléments d'actif en contrepartie de titres émis par la société bénéficiaire de l'apport. À la différence de la fusion ou de la scission, l'apport partiel d'actifs n'entraîne pas la disparition de la société qui procède à l'apport.

En principe, c'est-à-dire en l'absence d'application du régime de faveur, un apport partiel d'actifs entraîne les conséquences fiscales d'une cessation partielle d'activité et notamment l'imposition des plus-values latentes.

Un régime spécial, dit de « faveur », s'applique à ces opérations lorsqu'elles portent sur une ou plusieurs branches complètes d'activité ou sur des éléments assimilés. Il était pour cela nécessaire que la société apporteuse prenne l'engagement :

- de conserver pendant une période de trois années les titres remis en contrepartie de l'apport ;
- et de calculer les plus-values de cession afférentes à ces titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient.

Le non-respect de ces conditions, de même que le simple fait de ne pas mentionner ces engagements dans

NOTES

- (27) CGI, art. 210 C, 1.
(28) CGI, art. 210 B, 3.
(29) Dir. Cons. n° 90/434/CE, 23 juill. 1990, JOCE 20 août, n° L 225.
(30) CJUE, 8 mars 2017, C-14/16, précité.
(31) CE, 26 juin 2017, n° 369311, Société Euro Park Service.
(32) CGI, art. 210-0 A, IV.



l'acte, emportait déchéance rétroactive du régime spécial.

À défaut de pouvoir remplir les conditions rappelées, le régime spécial était subordonné à l'obtention d'un agrément préalable.

En outre, sont assimilés à une branche complète d'activité susceptible de bénéficier du régime spécial les éléments dits « assimilés à une branche complète ». Ces éléments sont constitués :

- des participations portant sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés, sous réserve que l'apporteur ne reçoive pas en échange une soule supérieure à 10 % et que celle-ci n'excède pas la plus-value réalisée ;
- des apports de titres conférant à la société bénéficiaire la détention directe de plus de 30 % des droits de vote si aucun autre associé ne détient une fraction supérieure ;
- des apports effectués au profit de sociétés détenant déjà 30 % des droits de vote si ces apports permettent au bénéficiaire d'acquérir ainsi la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société.

Le nouveau dispositif a complété la définition des éléments assimilés à une branche complète d'activité. Il a ainsi ajouté les apports de titres venant renforcer une participation majoritaire de plus de 50 % du capital déjà détenue par la société bénéficiaire de l'apport³³. Cet ajout permet d'aligner le droit interne sur le droit de l'Union européenne.

Le nouveau dispositif supprime également l'obligation de conservation pendant au moins trois ans des titres remis en contrepartie de l'apport dès lors que l'opération concerne effectivement une branche complète ou des éléments assimilés. On rappellera cependant que la cession des titres remis à l'échange dans les deux ans qui suivent l'apport pour-

rait être considérée comme génératrice d'une plus-value à court terme si l'administration fiscale déterminait la période de détention à compter de l'apport. Si tel était le cas, la plus-value constatée serait lourdement imposée, en contradiction avec la directive « Fusions » et avec le mode de détermination de l'assiette de cette plus-value qui se réfère, rappelons-le, à la valeur d'origine des biens apportés.

L'engagement par la société apporteuse de calculer les plus-values afférentes aux titres reçus en contrepartie de l'apport par référence à la valeur des biens apportés figurant dans ses propres écritures est également supprimé. Si l'engagement est supprimé, le mode de calcul demeure. Il fait ainsi perdurer l'existence d'une potentielle double imposition puisque les titres remis à l'échange sont imposables sur une assiette identique à celle des biens apportés.

À défaut de porter sur une branche complète ou des éléments assimilés, l'opération d'apport partiel d'actifYY devra, pour bénéficier du régime spécial, faire l'objet d'une demande d'agrément dans lequel l'engagement de conservation est réintroduit.

Selon les termes de la nouvelle loi, en effet, l'agrément sera délivré si les trois conditions suivantes sont réunies :

- l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome et l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties formalisée par un engagement de conservation pendant trois ans des titres remis en contrepartie de l'apport ;
- l'article 210-0 A du CGI est respecté (notamment ne pas avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales) ;

– les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition³⁴.

E - SIMPLIFICATION DU RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX SCISSIONS

Les scissions constituent des opérations par lesquelles une société apporte l'intégralité de son patrimoine à au moins deux sociétés nouvelles ou préexistantes. Si la scission donne lieu en principe à imposition des plus-values constatées lors des apports, le régime spécial était applicable sous les conditions suivantes :

- la société scindée devait comporter au moins deux branches complètes d'activité ;
- chacune des sociétés bénéficiaires des apports devait recevoir au moins une branche complète d'activité ;
- les associés de la société scindée devaient s'engager, dans l'acte de cession, à conserver pendant au moins trois ans les titres représentatifs de l'apport (les associés très minoritaires et qui n'avaient pas exercé de fonction de direction, d'administration ou de contrôle de la société étaient toutefois dégagés de cette condition).

À la différence des règles prévues pour les apports partiels d'actifs, le non-respect de ces engagements n'entraînait pas la perte rétroactive du régime spécial mais donnait lieu à une amende fiscale de 1 % de la valeur des titres attribués en cas de défaut d'engagement de conservation des titres et 25 % de la valeur des titres attribués en cas d'engagement de conservation souscrit mais non respecté³⁵.

NOTES

(33) CGI, art. 210 B, 1.

(34) CGI, art. 210 B, 3.

(35) CGI, art. 1768 anc.



De la même manière qu'en matière d'apports partiels d'actifs, à défaut de remplir ces conditions, un agrément fiscal préalable était nécessaire pour bénéficier du régime spécial.

L'article 23 de la seconde loi de finances rectificative pour 2017 a supprimé la condition de conservation de titres dans le cadre de scissions de sociétés comportant au moins deux branches complètes d'activité dans le cas où chacune des sociétés bénéficiaires reçoit une ou plusieurs de ces branches.

En l'absence d'apport d'une ou plusieurs branches complètes d'activité, l'agrément sera nécessaire et son obtention sera soumise aux mêmes conditions que celui applicable en matière d'apports partiels d'actifs :

- l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome et l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties formalisée par un engagement de conservation pendant trois ans des titres remis en contrepartie de l'apport ;
- l'article 210-0 A du CGI est respecté (notamment ne pas avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales) ;
- les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition³⁶.

L'engagement de conservation ne sera requis, comme dans le régime précédent, que des associés qui détiennent dans la société scindée, à la date d'approbation de la scission, 5 % au moins des droits de vote ainsi que de ceux qui y exercent ou y ont exercé dans les six mois précédant cette date, directement ou par l'intermédiaire de leurs mandataires sociaux ou préposés, des fonctions

de direction, d'administration ou de surveillance et qui détiennent au moins 0,1 % des droits de vote dans la société³⁷.

Si les sanctions attachées au non-respect de l'engagement de conservation sont supprimées, rappelons que l'inexécution des engagements en vue d'obtenir un agrément administratif ou le non-respect des conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné entraîne le retrait de l'agrément, la déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés et l'exigibilité des impositions non acquittées du fait de celui-ci³⁸.

F - AMÉNAGEMENT DES OPÉRATIONS D'APPORT-ATTRIBUTION

Les apports-attributions, également dénommés « 115-2 », du nom de l'article qui les organise, sont des opérations d'apport partiel d'actif suivies de l'attribution des titres remis en échange aux membres de la société apporteuse, proportionnellement à leurs droits dans le capital.

Si l'attribution a lieu dans le délai d'un an à compter de l'apport, celle-ci n'est pas considérée comme une distribution de dividende, à condition d'obtenir :

- un agrément qui libère la société de son engagement de conservation des titres (et éviter une remise en cause du régime spécial accordé à l'apport partiel d'actif initial) ;
- et un agrément qui autorise la répartition des titres, lequel était accordé sous condition que l'apport comme l'attribution soient justifiés par un motif économique, que l'apport soit placé sous le régime spécial et enfin que l'apport et l'attribution n'aient pas comme objectif principal ou un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Ici encore, la seconde loi de finances rectificatives pour 2017 supprime

tout agrément en cas d'opération d'apport-attribution dès lors que :

- l'apport est placé sous le régime spécial ;
- la société apporteuse dispose encore au moins d'une branche complète d'activité après la réalisation de l'apport ;
- l'attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport³⁹.

Dans le cas où l'apport ne pourrait pas porter sur une branche complète d'activité, ou si la société apporteuse n'est pas en mesure de conserver une branche complète après l'apport, un agrément préalable devra être sollicité pour bénéficier du régime spécial.

Cet agrément sera délivré lorsque :

- l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome et l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties formalisée par un engagement de conservation pendant trois ans des titres remis en contrepartie de l'apport ;
- l'article 210-0 A du CGI est respecté (notamment ne pas avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales) ;
- les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition ;
- l'attribution est elle-même également justifiée par un motif écono-

NOTES

(36) CGI, art. 210 B, 3.

(37) CGI, art. 210 B, 3, dern. al.

(38) CGI, art. 1649 nonies A

(39) CGI, art. 115, 2, nouv.



mique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome et l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties formalisée par un engagement de conservation des titres de la société apporteuse par ses associés pendant trois ans à compter de la réalisation de l'apport⁴⁰.

Ainsi, l'engagement de conservation des titres portera à la fois sur les titres représentatifs de l'apport partiel d'actif qui sont attribués aux associés de l'apporteur mais également aux titres que ces mêmes associés détenaient déjà dans l'apporteur. Il est cependant prévu désormais que ces engagements de conservation ne seront requis que des associés qui détiennent dans la société apporteuse, à la date d'approbation de l'apport, 5 % au moins des droits de vote ainsi que de ceux qui y exercent ou y ont exercé dans les six mois précédant cette date, directement ou par l'intermédiaire de leurs mandataires sociaux ou préposés, des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance et qui détiennent au moins 0,1 % des droits de vote dans la société⁴¹.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations d'apports partiels d'actifs réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018.

XII - DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES LIÉES AU PRÊT DE MAIN-D'ŒUVRE

Une opération à caractère lucratif ayant pour seul objet le prêt de main-d'œuvre est en principe illicite car constitutive de travail illégal⁴². La loi ne prévoit que trois exceptions à ce principe :

- les opérations s'inscrivant dans le cadre du travail temporaire et du travail partagé ;
- la mise à disposition d'un salarié

d'une entité sportive au profit de la fédération sportive délégataire intéressée en qualité de membre d'une équipe de France ;

- la mise à disposition de salariés auprès d'organisations syndicales ou d'associations d'employeurs.

Hormis ces exceptions, un prêt de main-d'œuvre doit pour être régulier, au regard du Code du travail, être à but non lucratif. L'entreprise prêteuse ne doit donc facturer à l'entreprise utilisatrice que les salaires, les charges sociales ainsi que les frais professionnels remboursés aux salariés au titre de la mise à disposition⁴³.

L'article L. 8241-3 du Code du travail, issu de l'ordonnance n° 2017-1387 du 22 septembre 2017⁴⁴, a cependant institué une nouvelle forme de prêt de main-d'œuvre à but non lucratif qui va au-delà de l'absence de refacturation de marge à l'entreprise utilisatrice. Ce nouveau dispositif permet en effet la mise à disposition temporaire de salariés sans même que soit refacturée la totalité des coûts correspondants.

Il est en effet prévu que les groupes et entreprises employant au moins 5 000 salariés puissent mettre une partie de leurs salariés à la disposition de certaines entreprises de taille plus modeste :

- les jeunes entreprises créées depuis moins de huit ans au moment de la mise à disposition ;
- et les PME occupant au plus 250 salariés.

La mise à disposition ne peut dépasser deux ans et ne peut être réalisée entre sociétés d'un même groupe.

Dans ces conditions, le Code du travail prévoit que le prêt de main-d'œuvre ainsi réalisé ne revêt pas un caractère lucratif, même si l'entreprise prêteuse procède à une refacturation partielle des salaires,

charges sociales et frais professionnels au profit de l'entreprise utilisatrice⁴⁵.

Cependant, ce qui est autorisé par le Code du travail n'est pas toujours acceptable au plan fiscal. Sans une modification des dispositions fiscales, l'administration fiscale pourrait réintégrer le manque à gagner pour l'entreprise prêteuse en considérant que la refacturation partielle des coûts ne correspond pas à une gestion commerciale normale.

La loi de finances rectificative pour 2017 prévoit donc de compléter l'article 39, 1, 1^o, en autorisant la déduction des salaires, charges sociales et frais professionnels remboursés au salarié mis à disposition, même lorsque la société prêteuse ne refacture que partiellement ces coûts à l'entreprise utilisatrice. Seule évidemment une mise à disposition réalisée dans les conditions de l'article L. 8241-3 du Code du travail bénéficiera de cette non-requalification.

La loi prévoit en outre que le bénéfice de la déduction est subordonné au respect du règlement⁴⁶ de la Commission en matière d'aides de minimis. Ce règlement permet à un État membre d'accorder des aides fiscales à condition que leur montant

NOTES

(40) CGI, art. 115, 2 bis.

(41) CGI, art. 115, 2 bis, dern. al.

(42) C. trav., art. L. 8241-1.

(43) Rapp. AN n° 432, pour la commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances rectificative pour 2017.

(44) Ord. n° 2017-1387, 22 sept. 2017, relative à la prévisibilité et la sécurisation des relations de travail, JO 23 sept.

(45) C. trav., art. L. 8241-3, III.

(46) Régl. Comm. n° 1407/2013/UE, 18 déc. 2013, JOUE 24 déc., n° L 352.



n'excède pas 200 000 euros sur une période glissante de trois exercices fiscaux.

XIII - RENFORCEMENT DES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les groupes économiques importants ont l'obligation de mettre en place une documentation sur les prix de transfert. La loi de finances pour 2018 a élargi significativement le contenu de la documentation à présenter en reprenant les termes de la dernière version des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans leur dernière version de juillet 2017⁴⁷.

Doivent préparer une documentation de leurs prix de transfert les personnes morales établies en France qui remplissent une des conditions suivantes :

- avoir un chiffre d'affaires annuel hors taxes ou un actif brut supérieur ou égal à 400 millions d'euros ;
- détenir à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions visées au a) ;
- être détenue à plus de la moitié de son capital ou de ses droits de vote à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions visées au a) ;
- appartenir à un groupe d'intégration fiscale dans lequel une entité satisfait à une des trois conditions ci-dessus⁴⁸.

La documentation des prix de transfert doit être mise à disposition de l'administration fiscale dès le début d'une procédure de vérification. Elle se compose de deux parties. Une partie générale, dite « *master file* », et une partie présentant les données de la structure française vérifiée, dite « *local file* ».

L'OCDE a élaboré un nouveau standard de documentation des prix de transfert dans le cadre de l'action 13 du projet BEPS (« *Base Erosion and Profit Shifting* ») ; lutte contre l'érosion de base fiscale et les transferts de bénéfices). L'OCDE a ainsi publié en juillet 2017 de nouvelles recommandations dans lesquelles le chapitre V, relatif à la documentation, a été intégralement réécrit. La loi de finances pour 2018 modifie donc l'article L. 13 AA du Livre des procédures fiscales (LPF) pour reprendre précisément les recommandations nouvelles de l'OCDE.

A - LE FICHER PRINCIPAL

La nouvelle documentation reprend la structure en deux fichiers qui pré-existait. Selon les principes directeurs de l'OCDE, le premier fichier a pour fonction de donner une vue d'ensemble des activités du groupe multinational considéré, notamment de la nature de ses activités mondiales, de sa politique globale en matière de prix de transfert, et de la répartition de ses bénéfices et de ses activités à l'échelle mondiale afin d'aider les administrations fiscales à évaluer la présence de risques importants liés aux prix de transfert.

Le fichier principal est ainsi découpé en cinq parties que sont :

- la structure organisationnelle ;
- la description du (des) domaine(s) d'activité du groupe multinational ;
- les actifs incorporels du groupe multinational ;
- les activités financières interentreprises du groupe multinational ;
- les situations financière et fiscale du groupe multinational.

La structure organisationnelle n'est pas nouvelle et ne modifiera donc pas substantiellement les obligations auxquelles doivent se soumettre les groupes concernés.

Il en va de même de la description des activités du groupe multinational, mais la loi exige désormais une présentation beaucoup plus détaillée que par le passé. Ainsi, l'article L. 13 AA du LPF exige désormais une description de la chaîne d'approvisionnement des cinq principaux biens ou services offerts par le groupe ainsi qu'une analyse fonctionnelle décrivant les principales contributions des différentes entités du groupe à la création de valeur.

La troisième partie, relativement aux actifs incorporels, est nouvelle. Elle requiert désormais :

- une description générale de la stratégie du groupe en matière de mise au point, de propriété et d'exploitation des actifs incorporels. Cette description comporte notamment la localisation des principales installations de recherche et développement (R&D) et celle de la direction des activités de recherche et développement ;
- une liste des actifs incorporels ou des catégories d'actifs incorporels qui sont importants pour l'établissement des prix de transfert ainsi que des entités qui en sont légalement propriétaires ;
- une liste des accords importants entre entreprises associées relatifs aux actifs incorporels, y compris les accords de répartition de coûts, les principaux accords de services de recherche et les accords de licence ;
- une description générale des éventuels transferts importants de parts d'actifs incorporels entre entreprises associées, mentionnant les pays et les rémunérations correspondantes.

NOTES

(47) OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, Editions OCDE, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>.

(48) LPF, art. L. 13 AA.



L'article L. 13 AA nouveau du LFP ne requiert pas, à la différence des standards BEPS, la description générale des politiques du groupe en matière de prix de transfert relatives à la R&D et aux actifs incorporels. Cette exigence devrait cependant apparaître dans un décret d'application à venir.

La partie relative aux activités financières interentreprises est quant à elle intégralement nouvelle. Elle doit permettre à l'administration fiscale de disposer rapidement d'une connaissance globale des opérations de financement du groupe. Elle devra comporter les informations suivantes :

- une description générale de la façon dont le groupe est financé, y compris une description des accords de financement importants conclus avec des prêteurs indépendants du groupe ;
- l'identification de tous les membres du groupe multinational exerçant une fonction de centrale de financement pour le groupe, y compris du pays de constitution des entités considérées et de leur siège de direction effective ;
- et une description générale des politiques du groupe en matière de prix de transfert relatives aux accords de financement entre entreprises associées.

Enfin, le fichier principal doit présenter :

- les états financiers consolidés annuels du groupe pour l'exercice fiscal s'ils sont préparés par ailleurs à des fins d'information financière, réglementaires, de gestion interne, fiscales ou autres ;
- une liste et une description des accords préalables en matière de prix de transfert unilatéraux conclus par le groupe et des autres décisions des autorités fiscales concernant la répartition des bénéfices entre pays.

B - LE FICHER LOCAL

Selon les principes de l'OCDE, le fichier local doit offrir des informations plus précises sur des transactions interentreprises spécifiques. Le fichier local est axé sur les informations utiles pour l'analyse des prix de transfert se rapportant aux transactions entre une filiale locale et des entreprises associées localisées dans différents pays⁴⁹.

Le fichier local comporte quant à lui trois parties que sont la description de l'entité locale, celle des transactions contrôlées, et enfin les informations financières.

La description de l'entité locale ne surprendra pas les groupes concernés. Elle regroupe :

- une description de la structure de gestion et un organigramme de l'entreprise ;
- et une description des activités effectuées et de la stratégie d'entreprise mise en œuvre en indiquant notamment si l'entreprise a été impliquée dans ou affectée par des réorganisations d'entreprises ou des transferts d'actifs incorporels pendant l'exercice ou l'exercice précédent et en expliquant les aspects de ces transactions qui affectent l'entreprise.

Il est probable, à l'instar de ce que recommandent les principes OCDE, que le décret à paraître ajoute à cette liste une description, si ce n'est des principaux concurrents, du moins de l'environnement concurrentiel de l'entité.

Le fichier local devra ensuite présenter l'ensemble des transactions intragroupe :

- une description des transactions importantes avec des entreprises associées et des conditions dans lesquelles elles sont réalisées ;
- les montants des paiements et

recettes intragroupes pour chaque catégorie de transactions impliquant l'entreprise vérifiée ventilées en fonction de la juridiction fiscale du payeur ou du bénéficiaire étranger ;

- une identification des entreprises associées impliquées dans chaque catégorie de transactions contrôlées et des relations qu'elles entretiennent avec l'entreprise vérifiée ;
- une copie de tous les accords intragroupes importants conclus par l'entreprise vérifiée ;
- une analyse de comparabilité et une analyse fonctionnelle détaillées de l'entreprise vérifiée et des entreprises associées pour chaque catégorie de transactions, y compris les éventuels changements par rapport aux exercices précédents ;
- une indication de la méthode de détermination des prix de transfert la plus adaptée pour chaque catégorie de transactions et des raisons pour lesquelles cette méthode a été choisie ;
- une indication de l'entreprise associée qui a été choisie comme partie testée, le cas échéant, et une explication des raisons de cette sélection ;
- une synthèse des hypothèses importantes qui ont été posées pour appliquer les méthodes de fixation des prix de transfert ;
- le cas échéant, une explication des raisons pour lesquelles une analyse pluriannuelle des méthodes de prix de transfert a été appliquée ;
- une liste et une description des transactions comparables sur le marché libre et des indicateurs financiers relatifs à des entreprises indépendantes utilisés dans le cadre

NOTES

(49) OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, précité, Chap. V, C, 2, § 5.22.



de l'analyse des prix de transfert, y compris une description de la méthode de recherche de données comparables avec l'indication de la source de ces informations ;

– une description des éventuels ajustements effectués en indiquant si ces ajustements ont été apportés aux résultats de la partie testée, aux transactions comparables sur le marché libre ou aux deux ;

– une description des raisons pour lesquelles il a été conclu que les prix des transactions avaient été établis conformément au principe de pleine concurrence en application de la méthode de prix de transfert retenue ;

– une synthèse des informations financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert ;

– une copie des accords de fixation préalable des prix de transfert unilatéraux, bilatéraux et multilatéraux existants ainsi que des décisions d'autres autorités fiscales et qui sont liés à des transactions contrôlées avec l'entreprise vérifiée.

Nous noterons ici qu'à la différence de ce qui était attendu auparavant, il est désormais demandé de répartir les paiements et recettes intragroupes par catégorie de transaction et en fonction de la juridiction fiscale de l'entité associée. Nous pourrions nous attendre à ce que le seuil de 100 000 euros, fixé pour la déclaration alléger et annuelle des prix de transfert, soit également repris ici.

Enfin, dans une troisième partie, l'article L. 13 AA nouveau du LFP requiert la communication des informations financières suivantes :

– les comptes financiers annuels de l'entreprise vérifiée ;

– des informations et des tableaux de répartition indiquant comment les données financières utilisées pour appliquer la méthode de

détermination des prix de transfert peuvent être reliées aux états financiers annuels ;

– des tableaux synthétiques des données financières se rapportant aux transactions comparables utilisées avec l'indication des sources dont ces données sont tirées.

Sans être formulées aussi précisément, ces différentes informations étaient en pratique déjà requises par le passé.

Cette mesure s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018. En d'autres termes, la nouvelle documentation devra être prête pour les vérifications de comptabilité qui concerneront ces exercices, donc à compter de 2019.

XIV - IMPUTATION DES CRÉDITS D'IMPÔTS ÉTRANGERS

Lorsque des entreprises françaises reçoivent des revenus qui ont fait l'objet d'une imposition à l'étranger, la double imposition est évitée en règle générale par l'attribution d'un crédit d'impôt correspondant à l'impôt étranger, imputable sur l'impôt dû en France. Cependant, en l'absence d'impôt en France, par exemple en raison de l'existence de déficits fiscaux, l'administration fiscale, suivie par la jurisprudence, tend à refuser le maintien du crédit d'impôt.

Il a ainsi été jugé que ce crédit d'impôt, non utilisable l'année de son attribution, ne pouvait ni être restitué par la France⁵⁰ ni être reporté sur des exercices imposables⁵¹.

Restait à considérer les dispositions du droit interne qui prévoient la déduction des impôts et taxes, sauf disposition contraire⁵², et à les appliquer dans un contexte international. Le dernier état de la jurisprudence permettait de distinguer trois situations dans lesquelles l'imposi-

tion étrangère aurait pu demeurer déductible en France :

– d'une part, en l'absence de convention fiscale, le droit interne retrouve sa force et l'imposition étrangère était déductible ;

– d'autre part, lorsqu'en présence d'une convention fiscale un État étranger perçoit une imposition en contradiction avec cette même convention. Dans ce cas, les dispositions du droit interne sont applicables⁵³ ; – enfin, dans le cas d'une convention fiscale qui demeure silencieuse sur la possibilité de déduire l'impôt étranger, les juges ont admis que le droit interne demeurerait applicable et pouvait donc autoriser la déduction⁵⁴.

L'article 14 de la deuxième loi de finances rectificatives pour 2017 exclut désormais de manière générale la déduction des impôts prélevés à l'étranger conformément à une convention fiscale.

Seules les deux premières situations évoquées ci-dessus demeurent donc applicables désormais.

NOTES

(50) CE, 27 juin 2016, n° 388984, SA Faurecia.

(51) Cons. const., 28 sept. 2017, n° 2017-654 QPC, Société BPCE.

(52) CGI, art. 39, 1^{er}.

(53) CE, 20 nov. 2002, n° 230530, SA Ets Soules et Cie.

(54) CAA Versailles, 3^e ch., 18 juill. 2013, n° 12VE00572, *Ministre c/ Sté Egis SA* ; CE, 9^e et 10^e ch., 7 juin 2017, n° 386579, *Société LVMH*.