



# Loi de finances pour 2019 - Mesures fiscales intéressant les entreprises

17 JAN 2019

Par: Fanny Combourieu | Raphaël Béra

## Mesures fiscales intéressant les entreprises

### 1. Réforme du régime de l'intégration fiscale (Article 32 de la LF)

Compte tenu des règles particulières de neutralisation dont bénéficient les entreprises françaises membres d'un groupe d'intégration fiscale, ce régime faisait l'objet de diverses critiques quant à sa compatibilité avec le droit européen. Plusieurs mesures ont donc été mises en place en vue de répondre à ces débats.

L'exonération intragroupe de 99 % des dividendes est ainsi étendue aux distributions perçues par une société non membre d'un groupe fiscal à raison d'une participation détenue dans une société située dans l'UE ou l'EEE (soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés en France), dès lors que ces deux sociétés auraient rempli toutes les conditions pour être membres d'un groupe, si la société distributrice était établie en France. L'exonération des distributions à une société mère non membre d'un groupe fiscal est ainsi étendue alors qu'elle était jusqu'à présent réservée aux distributions faites à des sociétés membres d'un groupe fiscal intégré.

De plus, les distributions au sein d'un groupe intégré qui ne sont pas éligibles au régime mère fille ne sont plus neutralisées intégralement mais à 99% ; cette exonération profite également aux distributions de filiales européennes revenant à une société mère intégrée ou non intégrée.

Par ailleurs, le champ des opérations neutralisées au niveau du résultat d'ensemble est réduit. En effet, les subventions et les abandons de créance ainsi que la quote-part de frais et charges imposables à raison des plus-values de cessions de titres réalisées au sein d'un groupe ne sont plus neutralisés. Le taux de quote-part de frais et charges demeure fixé à 12%.

En pratique, cette modification risque plus d'affecter les groupes de sociétés que les LBO où les opérations se traduisant par des subventions ou des abandons de créance se rencontrent plus rarement (car elles doivent en général être déneutralisées du fait de la cessation de l'intégration fiscale à la sortie du LBO).

Les sociétés membres d'un groupe fiscal voient consacrer dans la loi la possibilité de facturer des livraisons de biens (autres que des immobilisations) et des prestations de services intragroupe pour un prix inférieur à leur valeur réelle sans que cela ne soit qualifié d'avantage. Néanmoins, le prix facturé doit être au moins égal au prix de revient.

Enfin, des mesures transitoires ont été prévues pour gérer les conséquences de la sortie du Royaume-Uni de l'Union Européenne. A cet égard, lorsqu'une société située au Royaume-Uni est prise en compte dans un groupe fiscal intégré (en tant qu'entité mère non résidente ou de société intermédiaire au sein des groupes "Papillon"), la société peut rester membre du groupe au titre de l'exercice de sortie du pays. Ainsi, les groupes dont l'entité mère non-résidente est située

au Royaume-Uni demeureront des groupes intégrés jusqu'au 31 décembre 2019 (pour les groupes dont l'exercice coïncide avec l'année civile). Des réorganisations internes pourront être effectuées entre la période du 29 mars et 31 décembre 2019 pour maintenir une intégration fiscale au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020.

L'ensemble de ces mesures s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019.

## 2. Réforme des dispositifs de limitation des charges financières (Article 34 de la LF)

Les dispositifs de limitation des charges financières ont été modifiés en profondeur en raison de la transposition de l'article 4 de la directive anti-évasion fiscale (ATAD) de 2016.

Dorénavant, les charges financières nettes supportées par une entreprise sont déductibles à hauteur du montant le plus élevé entre 3 millions d'euros et 30% de l'EBITDA fiscal. Ce régime se substitue à celui du rabot<sup>1</sup>.

L'EBITDA fiscal s'obtient à partir du résultat fiscal de la société, avant application du plafonnement des charges financières nettes et retraité notamment des amortissements et provisions pour dépréciation, plus-values et moins-values sur cession d'actifs soumises au taux de 15% et 19%, et avant imputation des déficits. Les charges financières nettes correspondent à l'excédent des charges financières déductibles par rapport aux produits financiers imposables. Par conséquent, les produits financiers exonérés tels que les dividendes de filiales étrangères ne sont pas pris en considération dans le calcul. De même, l'EBITDA de filiales étrangères n'est pas inclus, ce qui risque d'avoir un impact défavorable sur le financement d'acquisition de cibles étrangères par une entreprise française.

Le texte retient une définition large des charges financières afin de couvrir des charges équivalentes à des intérêts (financements alternatifs, produits dérivés) mais également divers frais annexes tels que les gains / pertes de change relatifs à des prêts, emprunts et des instruments liés à des financements ou les frais de dossier et de garantie liés à des opérations de financement.

Une clause de sauvegarde est prévue afin de permettre une déduction complémentaire des charges financières lorsque le ratio fonds propres / actifs de l'entreprise est supérieur ou égal à ce même ratio déterminé au niveau du "groupe" consolidé auquel elle appartient. Toutefois, seul 75% du montant des charges financières non admises en déduction peut faire l'objet d'une déduction complémentaire (alors que la directive ATAD prévoyait une déduction intégrale).

Par ailleurs, la LF a supprimé le régime de sous-capitalisation tel qu'il existait mais instaure de nouvelles limites en présence du ratio d'endettement, en pratique lorsque le montant moyen de ses dettes vis-à-vis d'entreprises liées excède une fois et demie le montant de ses fonds propres (et non plus de ses capitaux propres). En cas de dépassement de ce ratio, deux assiettes de charges financières distinctes doivent être déterminées :

- La première correspond aux intérêts relatifs à la dette (i) envers des entreprises non liées et (ii) envers des entreprises liées pour un montant n'excédant pas une fois et demie les fonds propres. Pour cette assiette, la déduction est possible à hauteur de 30% de l'EBITDA fiscal ou de 3 millions d'euros proportionné à l'importance de ces dettes dans l'endettement total
- La seconde correspond aux intérêts relatifs au montant de dette envers des entreprises liées excédant une fois et demie les fonds propres. La déduction est limitée à 10% de l'EBITDA fiscal ou 1 million d'euros proportionné à l'importance de cette dette dans l'endettement total.

En situation de sous-capitalisation, la société ne bénéficie pas d'une déduction supplémentaire pour les entreprises qui appartiennent à un groupe consolidé. Toutefois, elle peut échapper au plafond de 10% / 1 m€ si elle démontre que son ratio d'endettement (dettes / fonds propres) est inférieur ou égal au ratio d'endettement de son groupe consolidé.

Les dispositifs précités sont également transposés dans le cadre de l'intégration fiscale.

Par ailleurs, le dispositif Carrez est désormais supprimé.

Il est désormais prévu le report illimité dans le temps et sans décote des charges financières non admises en déduction pour les sociétés non sous-capitalisées. En cas de sous-capitalisation, le report des charges financières non admises en déduction n'est possible qu'à hauteur d'un tiers de leur montant.

Enfin, la limitation relative au taux de l'article 39.1, 3° du Code général des impôts (CGI) et la charge de la preuve qui pèse sur l'emprunteur pour justifier du taux de marché en cas de prêt fait par une entreprise liée demeurent inchangées.

Ce dispositif s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, sans qu'une clause de grand-père pour les financements déjà en place ne soit prévue.

### **3. Réforme du régime d'imposition des produits de cession ou de concession de brevets (Articles 37 et 38 de la LF)**

Le régime d'imposition des revenus et gains tirés de brevets est réformé afin de se mettre en conformité avec les recommandations de l'OCDE et l'Union Européenne.

Jusqu'à présent, un taux réduit d'imposition des produits de cession et de concession des brevets et droits de la propriété intellectuelle assimilés s'appliquait (15% pour les entreprises à l'IS) sans condition de réalisation de dépenses de recherche et de développement en France (R&D).

Désormais, l'approche du lien (ou "nexus"), existant dans de nombreux pays européens, s'applique. Par cette approche, l'application du régime favorable d'imposition des profits tirés de l'exploitation et de la cession d'un brevet (ou d'un actif incorporel assimilé) est proportionnée à la réalisation de dépenses de R&D en France. Ainsi, la quote-part de profits éligibles à ce régime est déterminée par référence à un ratio d'éligibilité. Le numérateur de ce ratio se compose des dépenses de R&D directement engagées par le titulaire de l'actif sur le territoire ou, quel que soit le lieu de leur localisation, par des parties non liées. Le dénominateur comprend le total des dépenses de R&D (incluant notamment les coûts d'acquisition).

Le résultat net imposable déterminé après application du ratio est soumis à un taux d'imposition de 10%. Ce régime vaut pour toutes les sociétés (à l'IS ou à l'IR, membre d'un groupe fiscal intégré ou non).

En outre, le nouveau régime est étendu aux logiciels protégés par le droit d'auteur et aux inventions non brevetées dont la brevetabilité a été certifiée par l'Institut national de la propriété intellectuelle.

L'application du régime est rendue optionnelle. Les obligations déclaratives applicables sont allégées. En effet, la documentation relative aux dépenses de R&D ne devrait être produite que sur demande de l'administration fiscale dans le cadre d'un contrôle.

Ce régime s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019.

### **4. Modification ponctuelle des règles de calcul des acomptes de l'IS (Article 39 de la LF)**

Uniquement pour les très grandes entreprises soumises à la Direction des grandes entreprises ("DGE"), la quotité du montant de l'IS estimé servant pour le calcul du dernier acompte a été modifiée.

Actuellement, les entreprises dont le chiffre d'affaires au titre du dernier exercice est compris entre 250 millions et 1 milliard d'euros doivent, si elles constatent un résultat prévisionnel supérieur d'au moins 25 %, verser au titre du dernier acompte d'impôt sur les sociétés la différence entre 80 % du montant de l'IS estimé au titre de l'exercice et le montant des acomptes déjà versés au titre du même exercice. Ce chiffre est porté à 90 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 1 milliard et 5 milliards d'euros si le résultat prévisionnel est supérieur d'au moins 11,11 %.

Ces taux passent respectivement à 95% et 98%.

Cette mesure concerne le dernier acompte d'IS au titre d'un exercice ouvert en 2019.

### **5. Révocabilité possible de l'option IR vers IS (Article 50 de la LF)**

Les sociétés relevant du régime des sociétés de personnes, telles que les SARL dont l'associé est une personne physique, les sociétés civiles (notamment les SCI), ou les SNC, peuvent opter pour le régime des sociétés de capitaux, et ainsi pour l'application de l'impôt sur les sociétés. Jusqu'à présent, cette option était irrévocable.

Désormais, il est possible de renoncer à cette option jusqu'au 5e exercice suivant celui au titre duquel ladite option a été exercée. La révocation doit s'effectuer dans un délai imparti (avant la fin du mois de la date limite du premier acompte de l'IS, soit le 15 mars pour les entreprises dont l'exercice fiscal coïncide avec l'année civile).

En revanche, pour éviter les "aller-retour" entre les régimes d'imposition, en cas de révocation de l'option, il n'est plus possible d'opter à nouveau pour l'IS.

Cette possibilité est intéressante notamment pour les sociétés civiles immobilières.

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

## **6. Insertion d'une clause anti-abus générale (Article 108 de la LF, transposant l'article 6 de la directive ATAD)**

La loi de finances institue une clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés à l'article 205 A du CGI.

Ainsi, il ne sera pas tenu compte pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés d'un montage ou d'une série de montage, qui ayant 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, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Les montages sont considérés comme authentiques lorsqu'ils ont été mis en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique.

Du fait de cette clause, l'administration pourra écarter les conséquences fiscales qui résultent des structures réputées abusives.

Cette procédure se distingue de l'abus de droit en ce qu'elle (i) constitue une règle d'assiette non assortie de pénalités et qu'elle (ii) n'octroie au contribuable aucune garantie de procédure spécifique.

Néanmoins, une nouvelle procédure de rescrit fiscal a été instaurée afin que le contribuable puisse demander confirmation à l'administration que les dispositions de l'article 205 A du CGI ne lui sont pas applicables. L'administration fiscale a un délai de 6 mois pour répondre. A défaut de réponse, elle est considérée comme ayant donné un accord tacite.

Cette clause générale s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019, y compris pour des montages ayant été mis en œuvre antérieurement ; la date à laquelle le montage a été mis en place étant sans incidence.

En parallèle à l'instauration de cette clause, est supprimée la clause anti-abus concernant l'application du régime mère-fille.

La doctrine administrative sera très attendue afin d'appréhender ce que recouvrent exactement les notions de "*non-authentique*" ou de "*motifs commerciaux valables*" (même si des indications ont déjà été données en matière de taxation des dividendes).

## **7. Instauration d'un abus de droit à "deux étages" (Article 109 de la LF)**

Cette nouvelle branche de l'abus de droit permet de redresser des montages mis en place pour un but principalement fiscal, et non plus exclusivement fiscal.

Cette nouvelle sanction s'appliquera si les deux critères suivants sont réunis :

- Application littérale de la loi fiscale contraire à l'intention du législateur, et
- Poursuite d'un but principalement fiscal.

Néanmoins, contrairement à l'abus de droit "classique", aucune pénalité spécifique n'est prévue. Toutefois, l'administration conserve la possibilité d'appliquer les majorations de 40% (manquement délibéré) et 80% (manœuvres frauduleuses), sous réserve de justifications de leur application. En outre, tout comme pour la procédure existante d'abus de droit, le contribuable peut bénéficier de garanties propres telle que la saisine du comité de l'abus de droit.

Il convient de noter que cette procédure de l'abus de droit à deux étages ne pourra pas être mise en œuvre lorsqu'il sera fait application de la clause anti-abus générale mentionnée ci-dessus.

Cette procédure s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2020.

## **8. Précisions sur la charge de la preuve après avis du Comité de l'abus de droit fiscal (Article 202 de la LF)**

Désormais, lorsque le contribuable présente une réclamation contentieuse, l'administration supportera toujours la charge de la preuve quel que soit l'avis rendu par le comité de l'abus de droit. Des exceptions sont toutefois prévues lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités ou que le contribuable n'a pas présenté de comptabilité.

Ces dispositions valent pour les rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2019.

### **9. Gratuité de l'enregistrement des actes relatifs à la vie des sociétés (Article 26 de la LF)**

Auparavant soumis à un droit fixe de 375€ ou 500€, la loi de finances prévoit que désormais les principaux actes relatifs à la vie des sociétés (apports à titre pur et simple ou onéreux, réduction de capital, fusion, ...) sont enregistrés gratuitement.

### **10. Extension aux parkings commerciaux de la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France (Article 165 de la LF)**

Auparavant exclus, les parkings commerciaux entrent dans le champ des surfaces de stationnement soumises à la taxe annuelle sur les bureaux en Ile-de-France. Ils sont imposés selon le tarif applicable aux surfaces de stationnement classiques, sous réserve des exonérations applicables.

Par ailleurs, les tarifs sont également augmentés de 10% à compter du 1er janvier 2019 pour les bureaux et surfaces situés à Paris ou dans les communes des Hauts-de-Seine.

### **11. Légalisation de l'obligation de télé-déclaration de la taxe sur les salaires (Article 198 de la LF)**

La télé-déclaration de la taxe sur les salaires devient une obligation légale à compter du 31 décembre 2018.

<sup>1</sup> A titre de rappel, le rabot consistait, pour les sociétés dont le montant des charges financières nettes atteignait 3 millions d'euros, à procéder à la réintégration de 25 % desdites charges dans leur résultat.

## AUTHORS

---



**Fanny Combourieu**

Partner  
Paris | T: +33 1 40 15 24 00  
fanny.combourieu@dlapiper.com



**Raphaël Béra**

Partner  
Paris | T: +33 1 40 15 24 00  
raphael.bera@dlapiper.com

---