

**L'équipe fiscale de Denjean & Associés commente le projet de loi de finances pour 2019, ainsi que les dernières actualités en matière de fiscalité des entreprises, à jour au 27 novembre 2018.**

## **1) Projet de loi de finances pour 2019**

Le projet de loi de finances pour 2019 (PLF 2019) a été adopté en première lecture par les députés et est actuellement soumis à discussion au Sénat. Dans l'état actuel du projet, voici les principaux apports qui ont retenu notre attention, tenant compte des amendements adoptés par les députés.

### **Impôt sur les sociétés - Modification des dispositifs de limitation de la déduction des charges financières**

Le PLF 2019 introduit de nouvelles règles concernant la déductibilité fiscale des charges financières, directement issues de la directive européenne « ATAD » (directive de lutte contre l'évasion fiscale). Les dispositifs actuels de lutte contre la sous-capitalisation et de « rabet » seraient remplacés par un mécanisme selon lequel les charges financières nettes d'une entreprise, entendues très largement, seraient déductibles seulement dans la limite de :

- 3m€ ou 30% de l'EBIDTA [1]. Une déduction supplémentaire serait accordée aux entreprises faisant partie d'un groupe consolidé au sens comptable, dès lors que l'endettement de l'entreprise concernée est équivalent ou moins élevé que celui du groupe consolidé ;

[1] Résultat fiscal avant imputation des déficits, avant impôts, intérêts, provisions et amortissements.

Ou

- 1m€ ou 10% de l'EBIDTA lorsque la société est sous-capitalisée, c'est-à-dire lorsque son endettement auprès de personnes liées excède 1,5 fois ses fonds propres à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice. Cette mesure créerait un effet de seuil en cas de sous-capitalisation qui devrait être anticipé avant la clôture de chaque exercice.

Les intérêts non déductibles en application de ce nouveau mécanisme pourraient être déduits au cours d'exercices ultérieurs, dans la limite de la différence positive entre les charges financières de cet exercice et le plafond de déduction de l'exercice.

Enfin, le nouveau dispositif introduit la notion de « capacité de déduction inemployée », destinée à permettre aux entreprises de faire des investissements plus importants, lorsqu'au cours d'exercices antérieurs elles n'étaient pas fortement endettées. Cette capacité de déduction supplémentaire correspond à la différence entre ce que la société aurait pu déduire au cours d'un exercice et ce qu'elle a effectivement déduit. Ainsi cette capacité de déduction inemployée constituerait une réserve supplémentaire de charges financières déductibles, utilisable pendant les 5 exercices suivants.

## **Impôt sur les sociétés - Extension de l'exonération de 99% des dividendes reçus**

Actuellement, les dividendes ouvrant droit au régime mère-fille, reçus par des sociétés françaises membres d'un groupe d'intégration fiscale, de filiales établies dans l'UE (ou en Islande, Norvège ou au Lichtenstein) qui, si elles étaient établies en France, pourraient être membre de l'intégration fiscale, sont exonérés à l'exception d'une quote-part de frais et charges de 1%. Pour les sociétés françaises non membres d'un groupe d'intégration fiscale mais qui reçoivent des dividendes dans les mêmes conditions, la quote-part de frais et charges est de 5%.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, le PLF prévoit d'élargir le champ d'application de la quote-part de 1% aux dividendes reçus par une société française non membre d'un groupe d'intégration fiscale, dès lors que cette absence d'appartenance à un groupe d'intégration ne résulte pas d'une option de ladite société française (par exemple lorsque la société en question est la seule entité du groupe en France).

## **Impôt sur les sociétés - Intégration fiscale : suppression de certaines neutralisations au sein du groupe**

Afin de se mettre en conformité avec le droit de l'Union européenne, le PLF prévoit d'aménager certains dispositifs propres au régime de l'intégration fiscale à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 :

- Les subventions et abandons de créances intra-groupe ne seraient plus neutralisés. Attention toutefois, ceux consentis avant cette modification, qui ont donc dû être neutralisés au sein du groupe intégré, devraient toujours faire l'objet d'un suivi et être dé-neutralisés en cas de sortie de groupe avant le délai de 5 ans.
- La possibilité de facturation à prix coûtant des livraisons de biens (autres que l'actif immobilisé) et des prestations de services entre sociétés du groupe fiscal serait légalisée, ce qui conférerait un avantage aux sociétés intégrées, par l'effet de la loi, par rapport au droit commun où ces situations caractérisent un acte anormal de gestion.
- La neutralisation de la quote-part de frais et charges, en cas de cession au sein du groupe de titres de participation soumis au régime du long terme, serait supprimée. Toutefois, pour les cessions intra-groupe intervenues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019, la quote-part précédemment neutralisée deviendrait imposable lors de la première cession des titres hors du groupe ou de la sortie du groupe de la société propriétaire.
- La quote-part de frais et charges en cas de cession de titres de participations serait abaissée à 5% (contre 12% actuellement), pour toute cession réalisée :

- soit entre sociétés membres du groupe d'intégration ;

- soit entre une société membre d'une intégration fiscale et une société établie dans l'UE (ou en Islande, en Norvège ou au Lichtenstein) et qui, si elle était établie en France, pourrait être membre de l'intégration fiscale ;

- soit entre une société française non membre d'un groupe et une société établie dans l'UE (ou en Islande, en Norvège ou au Lichtenstein) et qui, si elle était établie en France, remplirait les conditions pour former un groupe d'intégration avec la société française, dès lors que l'absence d'appartenance à un groupe d'intégration de la société française ne résulte pas d'une option de cette société.

## **Impôt sur les sociétés - Réforme du régime d'imposition des produits de cession ou concession de brevets**

Actuellement, les cessions, concessions et sous-concessions de licences d'exploitation de droits de la propriété industrielle sont soumises à un taux d'imposition réduit de 15% pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Les dépenses de R&D engagées en France bénéficient quant à elles, sous condition, du crédit d'impôt recherche. Aucun lien n'existant entre ces deux régimes, les actifs relevant de la propriété industrielle et les dépenses de R&D peuvent être localisés dans des États différents.

Afin de limiter l'octroi indu d'avantages fiscaux, l'OCDE a consacré l'approche « nexus » reposant sur l'existence d'un lien direct entre l'application d'un avantage fiscal aux revenus de la propriété industrielle et les dépenses y afférentes. Afin de se conformer à cette approche, le PLF 2019 proportionne la part du résultat net pouvant bénéficier d'une imposition à taux réduit au niveau des dépenses de R&D réalisées en France, ou externalisées à des entreprises non liées. Le projet prévoit en outre de porter le taux d'imposition des revenus de la propriété industrielle à 10%.

### Impôt sur les sociétés - Introduction de nouveaux dispositifs anti-abus

#### **a) Introduction d'une clause anti-abus générale identique à celle prévue en matière de revenus de capitaux mobiliers**

Issu de la directive ATAD, le PLF 2019 introduit un nouvel article dans le CGI prévoyant que *« pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'une série de montages 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. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. Aux fins du présent article, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montage n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique »*.

Cette clause entrerait en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019 et devrait permettre à l'administration fiscale de remettre en cause des avantages fiscaux pris en compte dans le résultat des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, y compris ceux résultant de montages créés avant cette date.

Un amendement adopté en commission des Finances prévoit la possibilité de sécuriser une opération par une procédure de rescrit, propre à cette clause anti-abus générale.

#### **b) Introduction d'une procédure particulière d'abus de droit par fraude à la loi**

Un amendement au PLF 2019 visant à introduire une procédure particulière d'abus de droit par fraude à la loi a été adopté par les députés : dans une situation d'abus de droit pour fraude à la loi, l'administration pourrait désormais écarter, comme ne lui étant pas opposable, les opérations à motivation fiscale **principale** et non plus exclusive.

Cette nouvelle procédure devrait pouvoir être mise en œuvre par l'administration à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 et sur les opérations réalisées par les contribuables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.

Cette procédure ne pourrait pas se cumuler avec celle résultant de la clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés.

### Taxe foncière - La définition des établissements industriels dérogée par le Conseil d'Etat est légalisée et précisée

Le PLF 2019 légalise la définition des établissements industriels dérogée par le Conseil d'Etat, et apporte des précisions quant au critère de « l'importance » des moyens mis en œuvre. Ainsi, le projet prévoit d'exclure de la qualification d'établissements industriels les bâtiments et terrains qui disposent d'installations techniques, matériels, et outillage d'une valeur brute inférieure à 500 000€. Le franchissement du seuil, entraînant un changement de qualification et d'évaluation serait apprécié sur trois exercices, et la variation de la valeur locative en résultant donnerait lieu à un lissage sur une période de 6 ans. Ce régime s'appliquerait à compter des impositions dues au titre de 2020. Des déclarations devraient être souscrites à cet effet en vue d'informer l'Administration d'un éventuel changement de méthode.

## SIIC - L'obligation de distribution imposée aux SIIC est portée à 70% en matière de plus-values

Le PLF 2019 prévoit de porter de 60% à 70% l'obligation de distribution des plus-values de cession des immeubles, certains droits réels immobiliers, droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier et participations dans des sociétés transparentes ou dans des filiales soumises au régime SIIC.

### **2) Impôt sur les sociétés – Deux arrêts à signaler**

#### **a) Le non-respect du formalisme lié à une cession de créance peut entraîner une requalification en abandon de créance au profit du débiteur cédé, et en revenu réputé distribué au profit du cessionnaire (CAA Marseille, 17MA03062, 02/10/2018).**

Pour rappel, l'article 1690 du Code civil prévoit que la cession de créance doit être signifiée au débiteur ou acceptée par acte authentique par le débiteur.

Dans la présente affaire, la société Ginco détenait une créance sur sa filiale détenue à 99%, la SARL Jasmine. Les parts de cette SARL ont été cédées à 3 nouveaux associés : une société luxembourgeoise, une société suisse et une personne physique italienne. Suite à cette cession, la créance que Ginco détenait sur son ancienne filiale a été soldée comptablement et portée au crédit de comptes courants ouverts au nom de chacun des trois nouveaux associés.

La SARL Jasmine affirmait que ces écritures étaient liées à la cession par son ancien associé Ginco de sa créance aux 3 nouveaux associés. Les formalités de l'article 1690 n'ayant pas été respectées, l'administration fiscale a considéré que :

- L'annulation de la créance détenue par l'ancien associé s'analyse en un abandon de créance au profit de la SARL Jasmine, taxable à l'impôt sur les sociétés ;
- L'inscription de la créance au crédit des comptes courants des nouveaux associés s'analyse en un revenu réputé distribué à leur profit, donnant lieu à l'application de la retenue à la source applicable aux non-résidents.

Le Tribunal administratif de Nice comme la Cour d'Appel de Marseille ont suivi l'analyse de l'Administration et confirmé les impositions en résultant.

Il est à noter que la SARL Jasmine proposait d'annuler les écritures comptables pour revenir à la situation précédente, ce qui lui a été refusé car les écritures ne constituaient pas une erreur comptable et ne pouvaient donc pas être corrigées. En outre, la SARL Jasmine demandait à ce que la retenue à la source ne soit pas appliquée, conformément aux dispositions des conventions fiscales bilatérales applicables, mais cette demande lui a également été refusée, en raison d'un défaut de preuve concernant la résidence fiscale effective de chacun de ces associés.

**Si cet arrêt n'est pas novateur, il permet de rappeler qu'en cas de cession de créance, il est impératif de respecter le formalisme applicable, sans quoi les conséquences fiscales peuvent être extrêmement sévères.**

#### **b) La réévaluation d'actifs réalisée par une SCI dont les associés sont soumis à l'impôt sur le revenu ne permet pas de calculer les amortissements futurs sur la base de la valeur réévaluée des actifs (CE, 19 septembre 2018, n° 409864)**

Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat se prononce sur les conséquences fiscales de la réévaluation libre de ses actifs réalisée par une SCI translucide dont l'ensemble des associés sont soumis à l'impôt sur le revenu à la

date de la réévaluation. Il précise que la possibilité de calculer les amortissements sur la base de la valeur réévaluée des actifs ne s'applique pas dès lors qu'à la date de la réévaluation, la SCI n'était pas tenue de tenir une comptabilité commerciale. Ainsi, en cas d'acquisition ultérieure des titres de ladite SCI par une société soumise à l'impôt sur les sociétés, les amortissements ne peuvent être calculés que sur la base de la valeur d'origine de l'actif, quand bien même suite à cette acquisition, la SCI doit déterminer sa base imposable selon les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

### **3) Droits d'enregistrement – L'assiette du droit de partage d'une société dissoute et liquidée inclut les remboursements de primes d'émission**

**Le droit de partage, dû le cas échéant après liquidation d'une société, s'applique au remboursement des primes d'émission lesquelles ne peuvent donc être déduites de l'actif net partagé (Cass. Com. 26 septembre 2018, n°16-24070)**

Pour rappel, l'article 747 du Code Général des Impôts prévoit que le droit de partage de 2,5% est liquidé sur le montant de l'actif net partagé.

Dans cette affaire, la liquidation d'une SCPI avait donné lieu au paiement du droit de partage sur le remboursement de primes d'émission et de fusion (et de « décapitalisation »), ce qui avait été ultérieurement contesté par le liquidateur au motif que la liquidation n'avait pas donné lieu à la répartition d'un boni de liquidation.

La Cour de cassation rappelle que le droit de partage est liquidé sur le montant de l'actif net partagé, lequel s'entend de l'actif subsistant après paiement des dettes et remboursement du capital social. La Cour juge à ce titre que les apports faits par les associés au titre des primes d'émission et de fusion et de la réserve de décapitalisation n'ayant pas été incorporés au capital social, ils ne peuvent être déduits de l'actif brut pour le calcul de l'assiette du droit de partage.

**Les sociétés devront tenir compte de cette position pour évaluer le coût de liquidation d'une société dès lors qu'à son issue les éventuels remboursements de prime d'émission et de fusion seront susceptibles d'être soumis au droit de partage. Des solutions alternatives telles que le remboursement préalable de ces primes aux associés mériteront, selon les cas, d'être analysées en amont de la liquidation.**

### **4) Fiscalité internationale – La convention multilatérale entrera en vigueur pour la France le 1<sup>er</sup> janvier 2019**

**La convention multilatérale issue du projet BEPS réalisé sous l'égide de l'OCDE entrera en vigueur pour la France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019**

La convention multilatérale ou instrument multilatéral (« IM ») issu des travaux BEPS de l'OCDE est entré en vigueur le 1er juillet 2018. L'IM ne s'applique toutefois qu'aux juridictions ayant déposé leur instrument de ratification. La France ayant déposé le 26 septembre 2018 l'instrument de ratification de l'IM, son entrée en vigueur, effective à l'expiration d'une période de trois mois calendaires à compter de ce dépôt, sera effective pour l'Etat français à compter du 1er janvier 2019.

**Comme nous l'avons déjà évoqué dans une précédente revue, l'application de l'IM à l'ensemble du corpus des conventions fiscales bilatérales conclues par la France va probablement complexifier la lecture des conventions et probablement, au moins dans un premier temps, être source d'insécurité juridique pour les contribuables.**

## 5) Contentieux – Retenues à la source frappant des dividendes versés à des sociétés étrangères déficitaires

### L'application d'une retenue à la source à des dividendes versés à des sociétés étrangères déficitaires pourrait être jugée contraire au droit de l'Union européenne et donc ouvrir droit à des demandes en restitution

Classiquement, que cela résulte du droit interne ou conventionnel, le versement par des sociétés françaises de dividendes à des sociétés étrangères peut faire l'objet d'une retenue à la source (« RAS ») dont les taux varient selon les situations.

A l'occasion de plusieurs affaires, le Conseil d'Etat a été saisi d'un contentieux opposant l'administration fiscale et plusieurs sociétés belges qui détenaient des participations minoritaires dans des sociétés françaises dont elles avaient perçu des dividendes. Ces dividendes n'ayant pas ouvert droit au régime des sociétés mères, une RAS au taux de 15% avait été appliquée conformément à la convention fiscale franco-belge. Les sociétés belges contestaient l'application de ces RAS au motif qu'étant déficitaires, et donc non redevables d'un impôt sur les sociétés en Belgique, elles étaient moins bien traitées qu'une société française qui n'est imposée sur la perception de dividendes que lorsqu'elle est bénéficiaire.

Saisi de ce contentieux, le Conseil d'Etat a posé, le 28 septembre 2017, une question préjudicielle à la CJUE afin de savoir notamment si l'application de la RAS dans les conditions précédemment évoquées était contraire à la liberté de circulation des capitaux.

Dans son arrêt en date du 22 novembre 2018 (aff. C-575/17), la CJUE vient de juger que le droit de l'Union Européenne s'oppose au prélèvement par la France d'une retenue à la source sur des dividendes versés à une société déficitaire non-résidente, alors qu'une société résidente placée dans la même situation n'aurait pas acquitté d'impôt au titre de l'année de paiement du dividende.

**Les sociétés étrangères déficitaires qui ne peuvent pas bénéficier du régime des sociétés mères sont donc en mesure de demander la restitution des RAS supportées au titre de la perception de dividendes de source française. Les RAS supportées en 2016 pourront faire l'objet de demandes en restitution jusqu'au 31 décembre 2018.**



Pour toute question, vous pouvez contacter :

**Pascale Prince, associée fiscaliste chez Denjean & Associés**

[pascale.prince@denjeansa.fr](mailto:pascale.prince@denjeansa.fr)

01.45.02.20.05 / 06.72.63.84.68