

Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales mesures fiscales de la loi de finances pour 2019.

A. FISCALITE DES ENTREPRISES

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2018 :

I. Réforme de l'intégration fiscale

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 :

- les dividendes intragroupes non éligibles au régime de sociétés mères ne sont plus neutralisés en totalité, mais pour 99 % de leur montant,
- la quote-part de frais et charges applicable aux dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères est abaissée à 1 % pour les produits distribués par une société résidente de l'Union européenne ou de l'EEE à une mère française non membre d'un groupe intégré, sous réserve que ces deux sociétés aient satisfait aux conditions pour appartenir à un groupe fiscalement intégré,
- la quote-part de frais et charges sur les cessions intragroupes de titres de participation n'est plus neutralisée,
- la neutralisation des subventions et abandons de créances intragroupes est supprimée,
- la possibilité de facturer entre sociétés d'un même groupe intégré des livraisons de biens et des prestations de services à un prix inférieur à leur valeur vénale et au moins au prix coûtant, prévue par l'article 46 quater-O ZG du CGI, est légalisée.

- l'option de la société mère pour une autre forme de groupe (groupe vertical, groupe horizontal, groupe combiné d'assurances mutuelles, groupe bancaire mutualiste, groupe d'EPIC) n'entraîne plus cessation du groupe,
- l'absorption de la société mère par une société de son groupe n'entraîne plus la cessation du groupe,
- le retrait d'un Etat de l'Union européenne ou de l'EEE dont la société mère est résidente n'entraîne pas cessation du groupe horizontal jusqu'à la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenu ce retrait. Une autre société étrangère, résidente de l'Union européenne ou de l'EEE, peut se substituer à l'ancienne société mère si elle remplit les conditions nécessaires. Dans ce cas la substitution n'entraîne pas cessation du groupe,
- lorsqu'une société ne remplit plus les conditions pour être une société intermédiaire en raison du retrait de son Etat de résidence de l'Union européenne ou de l'EEE, elle est réputée remplir ces conditions jusqu'à la clôture de l'exercice au cours duquel le retrait est intervenu.

II. Produits de la propriété industrielle

Le régime de l'article 39 terdecies est étendu aux logiciels protégés par le droit d'auteur.

Le résultat net de la concession, sous-concession ou cession s'entend des revenus générés par l'actif au cours de l'exercice, diminué des dépenses de R&D afférentes à cet actif réalisées par l'entreprise directement ou indirectement au cours du même exercice.

Afin de déterminer le résultat imposable au taux réduit, il est appliqué au résultat net de la concession, sous-concession ou cession le rapport dit « nexus ». Au numérateur du rapport figurent les dépenses de R&D directement engagées par l'entreprise en France auxquelles s'ajoutent les dépenses sous-traitées à un tiers et dont sont déduits les coûts afférents aux terrains et bâtiments, le tout étant majoré de 30 %. Au dénominateur figurent toutes les dépenses y compris celles sous-traitées à des entreprises liées et les coûts afférents aux terrains et bâtiments.

Des règles spécifiques sont prévues pour les groupes intégrés.

Le taux réduit d'imposition est abaissé à 10 %.

Par ailleurs, les redevances versées à des parties liées implantées dans les ETNC et dans ceux dont le régime a été considéré comme dommageable par l'OCDE ne sont que partiellement déductibles.

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

III. Limitation de déduction des charges financières

Le dispositif dit du « rabot » ainsi que celui dit de « l'amendement Carrez » sont supprimés pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. A compter de la même date un nouveau dispositif est institué intégrant le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation prévu à l'article 212, II du CGI.

Les entreprises qui ne sont pas sous-capitalisées (ou pas plus sous-capitalisées que leur groupe) peuvent déduire leurs charges financières nettes dans la limite du plus élevé des deux montants suivants : 3 M€ par exercice et 30 % du résultat fiscal avant impôts, intérêts, dépréciation et amortissements (Ebitda fiscal).

Le montant des charges financières nettes est déterminé par la différence entre les charges et les produits financiers constatés au cours d'un exercice. Le champ de la mesure est plus large que celui du « rabot ».

Par ailleurs, une société est considérée comme sous-capitalisée lorsque le montant moyen de ses dettes vis-à-vis d'entreprises liées est supérieur à une fois et demie le montant de ses fonds propres. Lorsque la société est sous-capitalisée les deux montants (3 M€ et 30 % de l'Ebitda) ne s'appliquent qu'aux charges financières relatives aux dettes vis-à-vis d'entreprises non liées et à celles relatives aux entreprises liées pour la part n'excédant pas une fois et demie les fonds propres. Les charges financières relatives aux dettes vis-à-vis d'entreprises liées pour la part excédant une fois et demie les fonds propres sont déductibles à hauteur du plus élevé des deux montants suivants : 1 M€ et 10 % de l'Ebitda fiscal.

L'excédent des charges financières non déduites au titre d'exercices antérieurs peut être déduit à hauteur d'un montant égal à la différence positive entre la limite de 3 M€ ou 30 % de l'Ebitda fiscal et les charges financières de l'exercice. En cas de sous-capitalisation, ce montant est minoré des charges financières soumises au deuxième plafond (1 M€ ou 10 % de l'Ebitda fiscal).

Le report de la capacité de déduction inemployée au titre d'un exercice est reportable sur les cinq exercices suivants.

Dans l'intégration fiscale l'ensemble de ces règles s'appliquent au niveau du groupe.

IV. Apport partiel d'actif

Pour le calcul du délai de deux ans pour bénéficier du régime des plus-values à long terme, s'agissant des titres reçus en rémunération d'un apport de titres assimilé à une branche complète d'activité (les titres rémunérant l'apport de titres), la société apporteuse est réputée détenir ces titres reçus en rémunération de l'apport depuis la date à laquelle elle a acquis les titres apportés.

B. FISCALITE DES PERSONNES PHYSIQUES

I. Pactes Dutreil

Pour les pactes Dutreil en cours, les assouplissements suivants sont introduits : possibilité pour une personne seule de prendre un engagement collectif de conservation, assouplissement des conditions de détention indirecte, assouplissement des conditions dans lesquelles les titres peuvent être apportés à une société holding ou faire l'objet d'un échange dans le cadre d'une OPE, maintien partiel de l'exonération en cas de cession d'une partie des titres à un autre signataire du pacte et allègement des obligations déclaratives. L'obligation de conserver figées les participations en présence de sociétés interposées, déjà prévue par la loi pendant la durée de l'engagement collectif, est étendue à la durée des engagements individuels, légalisant ainsi la doctrine.

Pour les pactes Dutreil conclus à compter du 1^{er} janvier 2019, les seuils de détention sont, pour les droits financiers, réduits de moitié. L'engagement collectif doit donc désormais porter sur au moins 10 % des droits financiers et 20 % des droits de vote s'il s'agit de titres de sociétés cotées, et 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote, s'il s'agit de titres de sociétés non cotées. En outre, le bénéfice du « réputé acquis » est étendu aux cas d'interposition de sociétés.

II. Exit tax

Le délai de dégrèvement de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux dus sur les plus-values latentes au moment du transfert hors de France est réduit à deux ans pour les départs hors de France intervenant à compter du 1^{er} janvier 2019, délai porté à cinq ans pour les contribuables dont la valeur globale des titres est supérieure à 2,57 M€.

Le sursis de paiement, déjà automatiquement accordé en cas de transfert vers un Etat de l'Union européenne ou de l'EEE, est aussi automatiquement accordé en cas de transfert vers un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, à condition que cet Etat ne soit pas un ETNC.

III. Apport-cession

Le seuil de réinvestissement économique pour bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI en cas d'apport-cession est porté de 50 à 60 % pour les cessions de titres apportés réalisées à compter du 1^{er} janvier 2019. Le champ de réinvestissement économique est élargi aux souscriptions dans des fonds de capital investissement (FCPR, FPCI, SLP, SCR) dont l'actif est composé à hauteur de 75 % au moins de parts ou actions de sociétés exerçant une activité opérationnelle et à hauteur de 50 % au moins de sociétés non cotées ou cotées sur un marché réservé aux PME.

IV. Plus-values immobilières des non-résidents

Les personnes qui transfèrent leur résidence dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative et une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement et qui ne sont pas des ETNC, sont exonérées du prélèvement libératoire sur la plus-value immobilière lorsqu'elles cèdent les immeubles qui constituaient leur résidence principale à la date du transfert de leur domicile fiscal hors de France. La cession doit être réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du transfert du domicile hors de France. Cette exonération ne peut pas se cumuler avec l'exonération partielle (à hauteur de 150.000 €) de la cession d'un logement après le départ hors de France. Ce second dispositif s'applique désormais aux cessions réalisées au plus tard le 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert hors de France. Ces deux assouplissements s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2019.

V. Régime des impatriés

La possibilité d'évaluer forfaitairement la prime d'impatriation à 30 % de leur rémunération nette totale, jusqu'ici réservée aux personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France, est étendue aux personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France. Cette disposition s'applique aux rémunérations dues à compter du 1^{er} janvier 2019 aux personnes dont la prise de fonction intervient à compter du 16 novembre 2018.

VI. Indemnité de reclassement dans le cadre d'une rupture conventionnelle collective

L'exonération totale d'impôt sur le revenu et partielle de cotisations sociales dont bénéficie l'indemnité de rupture conventionnelle collective est étendue aux indemnités versées dans le cadre des mesures visant à faciliter l'accompagnement et le reclassement externes des salariés sur des emplois équivalents dans le cadre d'une rupture conventionnelle collective.

C. PROCEDURES ET CONTROLES

I. Clause anti-abus générale

Un dispositif anti-abus applicable en matière d'impôt sur les sociétés pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 est introduit à l'article 205 A du CGI. Il s'agit de la transposition de la clause anti-abus de la directive européenne dite Atad. Il permettra à l'administration d'écarter les conséquences fiscales des montages qui sont mis en place avec pour but principal ou l'un de leurs buts principaux d'obtenir un avantage fiscal à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur et qui ne sont pas considérés comme authentiques. Le dispositif ne s'applique pas si le contribuable justifie que l'opération a été effectuée pour des motifs commerciaux valables. Il s'agit d'une règle d'assiette non assortie de pénalités automatiques.

II. Abus de droit à motif fiscal principal

Il est créé un nouvel article L64 A du LPF qui permet à l'administration d'écarter les montages ayant pour motif principal d'é luder ou d'atténuer l'impôt. Cette procédure ne peut pas être engagée lorsqu'il est fait application de la clause anti-abus générale de l'article 205 A du CGI. Les litiges résultant de cette nouvelle procédure de l'abus de droit peuvent être soumis, par l'administration ou par le contribuable, au Comité de l'abus de droit. Ce nouveau dispositif ne prévoit aucune pénalité spécifique. Il s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020.

III. Comité de l'abus de droit

Pour les rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2019, l'intervention du Comité de l'abus de droit n'a plus d'impact sur la charge de la preuve qui incombera toujours à l'administration (sauf absence de comptabilité ou comptabilité comportant de graves irrégularités).

IV. Remise de rappels de TVA liés à la présence d'un établissement stable

L'administration peut accorder une remise totale ou partielle des rappels de TVA résultant de la caractérisation d'un établissement stable en France, à condition que le preneur de biens et services ait bien acquitté la TVA correspondante et ne l'ait pas contestée dans le délai imparti pour introduire une réclamation. Ce dispositif s'applique aux contrôles pour lesquels les rappels de TVA font l'objet d'un avis de mise en recouvrement émis à partir du 1^{er} janvier 2019.

* * *