

Loi de finances 2019 et actualités fiscales : décrypter l'essentiel des mesures

Laure Tatin-Gignoux, Joël Fischer,

Loi de finances 2019 | 11 janvier 2019 | Lyon



EY
Société
d'Avocats

Loi de finances 2019 et actualités fiscales : décrypter l'essentiel des mesures

1. Loi de finances pour 2019 – Entreprises
 - De nouvelles limites à la déduction des charges financières
 - Un nouveau régime pour les brevets
 - Intégration fiscale : entre mise en conformité et anticipation du Brexit
 - Augmentation du dernier acompte d'impôt sur les sociétés des grandes entreprises
 - Impôts locaux
 - De nouvelles mesures anti-abus et des exigences de transparence renforcées
2. Loi de Finances 2019 - Particuliers
3. Loi Essoc

Loi de finances pour 2019 - Entreprises



De nouvelles limites à la déduction des charges financières



Déduction des charges financières

Considérations générales

Régimes actuels

Art. 39-1-3 et 212, I (limite de taux) : taux administratif applicable aux intérêts versés à des actionnaires minoritaires directs ; taux administratif avec preuve contraire, si versés à des sociétés liées

Art. 212, II (sous-capitalisation) : réintégration des intérêts versés à des sociétés liées (ou prêts garantis) en cas de dépassement des 3 ratios. Report des intérêts avec une décote de 5%.

Art. 212 bis / 223 bis (rabot): réintégration de 25% des charges financières nettes si elles dépassent 3 M€.

Ordre d'application des dispositifs (niveau individuel)

1. Limite taux (212, I, a et 39, I, 3°)
2. Anti-hybrides (212, I, b)
3. Sous-capitalisation (212, II)
4. Carrez (209, IX)
5. Rabot (212 bis)

En présence d'un groupe fiscal intégré

1. Sous-capitalisation (223 B, al. 13 à 18)
2. Charasse (223 B, al. 6)
3. Rabot (223 B bis)

Nouveau dispositif

Nouvel article 212 bis : déductibilité des charges financières nettes dans la limite la plus élevée entre 3m€ et 30% de l'EBITDA fiscal.

La capacité de déduction est modifiée:

- En cas de sous-capitalisation : abaissement des seuils à 10% ou 1M€
- Si la société est membre d'un groupe consolidé : déduction supplémentaire de 75% si le ratio $[FP / (\text{total actifs})]$ est \geq à 98% de ce même ratio calculé au niveau du groupe consolidé

Application similaire au niveau du groupe intégré (« GIF »)

Suppression de la sous-capitalisation, du Carrez et du rabot. Maintien de la limite de taux et de la règle anti-hybrides

Ordre d'application (hors IF)

1. Limite de taux (212, I, a)
2. Anti-hybrides (212, I, b)
3. Limitation 30% EBITDA fiscal / 3m€ (212 bis)

En présence d'un GIF

1. Niveau individuel : Limite taux, Anti-hybrides
2. Charasse (223 B, al. 6)
3. Limitation EBITDA fiscal/ou 3m€ (223 B bis)



Déduction des charges financières

1. La notion de charges financières nettes

Charges financières nettes = Excédent de charges financières déductibles après application de l'article 212,I par rapport aux produits financiers imposables et aux autres revenus équivalents perçus par l'entreprise

- Au niveau d'un groupe fiscal intégré : « somme algébrique des charges et produits financiers » des sociétés membres

Charges et produits financiers = Intérêts sur toutes les formes de dette, c'est-à-dire ceux afférents aux sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise ou par l'entreprise.

La loi donne une liste non limitative de charges financières à prendre en compte, laquelle se termine par une « clause balai » qui vise tous les autres coûts ou produits équivalents à des intérêts.

Par cette formulation le législateur entend faire entrer dans l'assiette des charges financières nettes toute somme qui, par sa nature ou son objet, est économiquement assimilable à des intérêts (approche économique qui prédomine sur l'approche juridique).

Certaines charges et produits figurant dans le nouveau dispositif ne figuraient pas dans le régime du rabot.

Certaines de charges citées ne sont pas comptabilisées dans les charges financières, mais en frais bancaires (compte 62) ou encore dans les charges d'amortissement

Charges et produits financiers concernés
Paiements effectués dans le cadre de prêts participatifs ou d'emprunts obligataires
Montants déboursés au titre de financement alternatifs
Intérêts capitalisés inclus dans le coût d'origine d'un actif
Montants mesurés par références à un rendement financier déterminés par comparaison avec des entreprises similaires exploitées normalement au sens de l'article 57 du CGI
Intérêts payés au titre d'instrument dérivé ou de contrats de couverture portant sur les emprunts de l'entreprises
Gains et pertes de change relatifs à des prêts, des emprunts et des instruments liés à des financements
Frais de garantie relatifs à des opérations de financement
Frais de dossier relatifs à la dette
Montant des loyers, déduction faite de l'amortissement, de l'amortissement financier pratiqué par le bailleur en application du I de l'article 39 C et des frais et prestations accessoires facturés au preneur en cas d'opération de crédit-bail, de location avec option d'achat ou de location de biens mobiliers conclue entre entreprises liées
Tous les autres coûts ou produits équivalents à des intérêts

Déduction des charges financières

2. La notion d'EBITDA fiscal

Résultat fiscal imposable selon le droit commun, avant imputation des déficits

Après abattement d'assiette (par ex: suramortissement Macron, régime mère-fille)

+

Charges financières nettes dans le champ de la nouvelle limitation

+

Amortissements déductibles, nets des :

- Reprises imposables
- Fractions de PV/MV correspondant à des amortissements déduits, ou exclus des charges déductibles, ou irrégulièrement différés (art. 39 B)

+

Provisions pour dépréciation déduites (nettes des reprises)

+ / -

Gains et pertes soumis aux taux réduits

=

EBITDA FISCAL



Taux normal, taux réduit PME, taux temporaire 28%, SIIC?



Quels déficits en présence d'une intégration fiscale ?



Y compris les amortissements des frais d'acquisition



Eviter double prise en compte... mais vaut aussi pour les amortissements déduits avant la nouvelle règle !



Pas de prise en compte les provisions pour dépréciation de titres de participation

Pour déterminer l'EBITDA fiscal du groupe, il convient de partir du résultat d'ensemble du groupe avant imputation des déficits, à l'exception des déficits antérieurs à l'intégration que les sociétés membres auraient imputés sur leur résultat propre.

Déduction des charges financières

3. Déterminer si la société est sous-capitalisée

- ▶ Le dispositif de sous-capitalisation actuel est supprimé et les trois ratios (ratio d'endettement, de couverture des intérêts et d'intérêts servis par des entreprises liées) ne servent plus de plafond de déduction.
- ▶ En revanche, le nouveau dispositif fait encore référence au **ratio d'endettement** pour définir les situations de sous-capitalisation, au niveau d'une société ou d'un groupe intégré.
- ▶ Dans cette situation, les charges financières nettes sont déductibles dans la limite du plus élevé des deux montants suivants:
 - **1m€**
 - **10 % de l'EBITDA**
- ▶ Une clause de sauvegarde insérée par voie d'amendement prévoit que l'entreprise ou le groupe intégré qui démontre que son ratio d'endettement est meilleur que celui du groupe consolidé, peuvent appliquer les seuils de 3m€ et 30% de l'EBITDA.

Déduction des charges financières

3. Déterminer si la société est sous-capitalisée : ratio dette / equity

Dettes de la société (ou groupe) auprès d'entreprises liées

> 1,5

Fonds propres de la société (ou groupe)

Montant moyen sur l'exercice des sommes mises à disposition par des sociétés liées :

- Pas de prise en compte des dettes garanties par une société liée
- Pas de prise en compte des dettes liées à l'activité de centrale de trésorerie, au financement de biens donnés en crédit-bail, des établissements de crédit et sociétés de financement

Les fonds propres peuvent être appréciés au choix à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice

Il n'existe pas de définition fiscale des « fonds propres » (notion issue de la directive). Comptablement, les fonds propres sociaux sont définis comme :

Capitaux propres

+ Autres fonds propres :

- Avances conditionnées (avance publique dont le remboursement est conditionnel) (C. com.)
- Titres participatifs (titres non remboursables avant 7 ans) (C. com.)
- Dettes non remboursables ou uniquement remboursables à l'initiative de l'émetteur (doctrine comptable de l'OEC)

Déduction des charges financières

4. Déterminer si la clause de sauvegarde « sous-cap » s'applique

$$\frac{\sum \text{Dettes de la société (ou du groupe fiscal intégré)}}{\text{Fonds propres de la société (ou du groupe fiscal intégré)}} - 2\text{pp} \leq \frac{\sum \text{Dettes « groupe consolidé »}}{\text{Fonds propres « groupe consolidé »}}$$



Le ratio est considéré comme équivalent au ratio consolidé s'il est supérieur d'au plus 2 points de %
Inapplicable si la société n'appartient pas à un groupe consolidé

Création d'un **sous-palier de consolidation** au niveau du GIF

Evaluation dettes / fonds propres : même méthode que celle utilisée dans les comptes consolidés

Clause de sauvegarde « sous-cap » permet de bénéficier :

- des limites de déduction de 30% de l'EBITDA fiscal ou 3 m€
- de la déduction complémentaire de 75%
- du report de la capacité de déduction non utilisée

Déduction des charges financières

5. Conséquences de la sous-capitalisation

- ▶ En cas de sous-capitalisation, répartition des charges financières entre deux assiettes afin d'éviter les effets de seuil liés à l'application du plafond réduit.
- ▶ En effet, lorsqu'une entreprise est en situation de sous-capitalisation, deux plafonds de charges financières nettes doivent être déterminés :
 - 1^{er} plafond « sociétés non liées » / plafonnement normal = 30% de l'EBITDA (ou 3 m€) multiplié par le rapport (dettes auprès de sociétés non liées + 1,5 fois les fonds propres) / total des dettes
 - 2^{ème} plafond « sociétés liées » / plafonnement renforcé = 10% de l'EBITDA (ou 1 m€) multiplié par le rapport (dettes auprès de sociétés liées – 1,5 fois les fonds propres) / total des dettes
 - ✓ Le montant maximum de charges financières nettes déductibles est constitué par la somme des deux plafonds ci-dessus.
 - ✓ Les charges financières nettes non admises en déduction en application de la limite de 10% ou 1m€ peuvent être déduites au titre des exercices suivants après une décote de 2/3 (1/3 reste reportable).

Déduction des charges financières

6. Clause de sauvegarde générale : déduction supplémentaire

$$\frac{\text{Fonds propres de la société (ou du groupe fiscal intégré)}}{\text{Actifs de la société (ou du groupe fiscal intégré)}} + 2\text{pp} \geq \frac{\text{Fonds propres « groupe consolidé »}}{\text{Actifs « groupe consolidé »}}$$

Le ratio est considéré comme équivalent au ratio consolidé s'il est inférieur d'au plus 2 points de %

- ▶ Clause de sauvegarde générale permet de déduire en plus 75% des charges financières nettes non déduites en application du nouveau dispositif

 Ce complément de déduction **ne s'applique pas aux charges financières reportées d'exercices antérieurs**

 Cette déduction supplémentaire ne s'applique pas en cas de **situation de sous-capitalisation** (sauf si bénéfice de la **clause de sauvegarde « sous-cap »**)

Déduction des charges financières

7. Report des intérêts non déductibles et de la capacité de déduction

Report des intérêts non déductibles

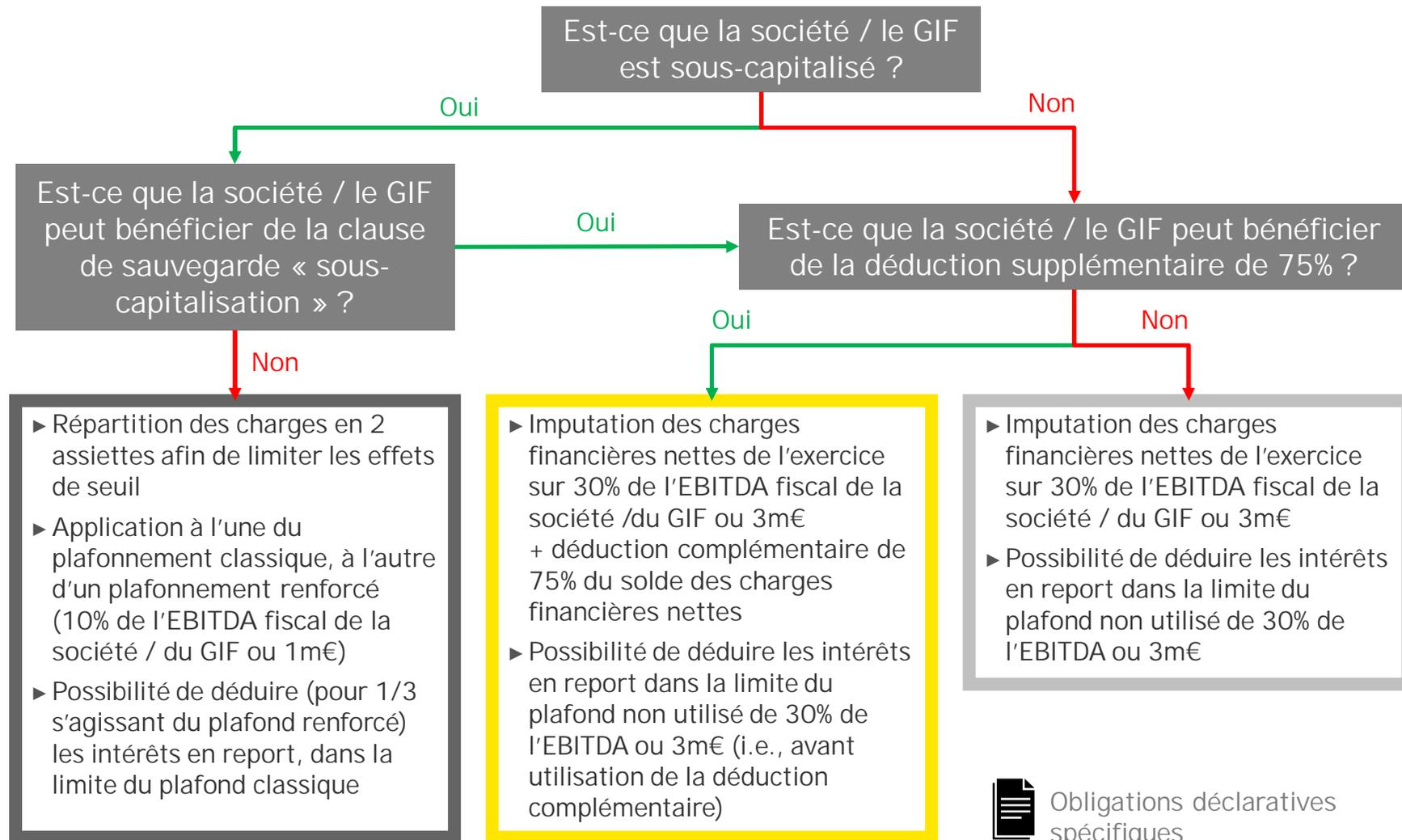
- ▶ Les charges financières nettes non déduites en application des nouveaux dispositifs pourront être déduites et reportées indéfiniment sur les exercices suivants.

Report de la capacité de déduction inemployée

- ▶ La capacité de déduction inemployée, c'est-à-dire la différence entre ces limites et les charges financières admise en déduction au titre d'un exercice, peut être utilisée au titre des 5 exercices suivants pour accroître la déduction des charges financières nettes d'un de ces exercices (elle ne peut être utilisée pour déduire les charges financières nettes reportées en avant).

Déduction des charges financières

Synthèse des étapes du raisonnement



Un nouveau régime pour les brevets



Un nouveau régime pour les brevets

- ▶ **Régime applicable jusqu'au 31 décembre 2018** – Article 39 terdecies du CGI : application du régime des plus-values à long terme
 - ▶ Aux plus-values de cession
 - ▶ Aux produits de concession ou sous-concession de licences d'exploitation portant sur des brevets et inventions brevetables
 - ▶ Imposition au taux de 15% pour les sociétés soumises à l'IS
- ▶ Suppression de l'article 39 terdecies qualifiée « d'incitation fiscale dommageable » ne respectant pas l'approche « nexus » et création d'un **nouvel article 238 du CGI**

Objectif :

Mise en conformité du régime français avec les principes de l'Action 5 du projet BEPS (approche dite « Nexus ») et au droit de l'Union Européenne qui conditionnent l'application d'un régime favorable d'imposition des profits à la réalisation, sur le territoire, de dépenses de R&D par la société

Un nouveau régime pour les brevets

► Actifs concernés – nouvel article 238 du CGI

Champ actuel:

- ✓ Brevets (au sens large)
- ✓ Inventions brevetables non brevetée certifiée par l'INPI (applicable pour les PME)
- ✓ Certificats d'obtention végétale
- ✓ Procédés de fabrication industriels



- **Logiciels protégés par le droit d'auteur**



- **Inventions brevetables** : exclusion si la brevetabilité n'a pas été certifiée par l'INPI, ou si la société n'est pas une PME (i.e. CA mondial groupe ≤ 50 m€ et revenus bruts provenant des actifs éligibles au régime de faveur ≤ 7,5 m€ en moyenne sur 5 derniers exercices)

Un nouveau régime pour les brevets

1 ► Assiette Détermination du revenu net éligible au régime de faveur

Revenus des actifs éligibles – Dépenses de R&D liées aux actifs

2 ► Ratio Nexus R&D du contribuable ou d'entreprises non liées

130% des dépenses R&D en lien direct avec la création et le développement de l'actif réalisées directement **par le contribuable ou des entreprises non liées**

Total des dépenses R&D réalisés directement ou indirectement par le contribuable

3 ► Fraction Nexus

Revenu net éligible \times Ratio Nexus
→ **Imposition au taux de 10 %**

Fraction excédentaire

Revenu net éligible \times Fraction des dépenses d'entreprises liées
→ **Imposition au taux normal**

Déficit

Report sur le résultat net de l'actif ou du groupe d'actifs (si option pour la tunnelisation)

Un nouveau régime pour les brevets

► Caractère optionnel du régime

Option possible pour chaque actif, bien ou service ou famille de biens ou services

Possibilité de renonciation ultérieure à l'application du régime

► Obligation documentaire – Nouvel article L. 13 BA du LPF

Description générale de l'**organisation des activités de R&D**

- **Mise à disposition du vérificateur dès l'engagement d'un contrôle de comptabilité**
- **Sanction** : 5% des revenus des actifs concernés pour chaque exercice vérifié

Informations spécifiques sur la **détermination du résultat net**

- **Liste et description détaillées de chacun des actifs ou groupe d'actifs incorporels**, objets des contrats de concession de licences
- **Présentation du ratio Nexus** et de son suivi pour chacun des actifs ou groupe d'actifs incorporels
- Présentation de la **méthode de répartition des frais** entre les différents actifs et groupes d'actifs incorporels

Un nouveau régime pour les brevets

► **Dans les groupes d'intégration fiscale :**

- La société mère calcule un résultat net d'ensemble de cession, de concession ou de sous-concession en faisant la somme algébrique des résultats nets déterminés par chaque société membre.
- La part de résultat net d'ensemble imposée selon le régime spécial est calculée en appliquant le ratio existant entre :

130 % x dépenses de R&D en lien direct avec la création et le développement de l'actif éligible, réalisées directement par une société membre du groupe ou par des entreprises sans lien de dépendance (au sens de 39,12 du CGI) avec une société membre du groupe

Intégralité des dépenses de R&D ou d'acquisition, réalisées directement ou indirectement par les sociétés membres du groupe

- Seules sont à prendre en compte pour le calcul de ce rapport les dépenses réalisées par une société membre pendant la période au cours de laquelle le ou les actifs seraient détenus ou sous-concédés par une société membre du groupe.

Un nouveau régime pour les brevets

► Entrée en vigueur

Exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

Possibilité de prendre en compte les dépenses globales de l'exercice 2019
et des deux exercices antérieurs



1^{er} janvier 2021

Fin de la période de transition optionnelle

Intégration fiscale : entre mise en conformité et anticipation du Brexit



Intégration fiscale

Des aménagements visant plusieurs objectifs

Répondre au risque d'incompatibilité en supprimant plusieurs « neutralisations » d'opérations intragroupe

- ▶ Dividendes non éligibles au mère-fille
- ▶ Plus-values de cession de titres de participation éligibles au long terme
- ▶ Subventions et abandons de créances

Instituer des « compensations »

- ▶ QPFC à 1% pour les distributions éligibles au mère-fille
- ▶ Exonération à 99% des distributions non-éligibles au mère-fille
- ▶ QPFC à 5%  sur les plus-values de cession de titres de participation
- ▶ Légalisation de la possibilité de facturer les livraisons de biens et prestations de services au prix de revient entre sociétés d'un groupe

Anticiper les conséquences du Brexit sur les groupes fiscaux intégrés

- ▶ Maintien des conditions de l'intégration jusqu'à la clôture de l'exercice du retrait
- ▶ Substitution d'une nouvelle entité mère non résidente
- ▶ Passage d'un type d'intégration à un autre
- ▶ Absorption de la mère par une société du groupe

Intégration fiscale

Dividendes inéligibles au mère-fille

Suppression de la neutralisation des distributions intragroupe inéligibles au mère-fille

Exonération à 99% des distributions inéligibles au mère-fille entre sociétés « intégrables » à compter du 2^{ème} exercice d'« intégration »



Distributions incluses dans le résultat individuel de la société (2058 A)
99% de leur montant retranché du résultat d'ensemble du groupe
⇒ Impact : imputation des déficits pré-intégration ; contribution intragroupe ; participation des salariés



Nouvelles règles applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

- ▶ Celles reçues par une **société membre d'un groupe fiscal intégré** et distribuées par :
 - ▶ une **autre société du groupe intégrée depuis plus d'un exercice**
 - ▶ une **société soumise à un impôt équivalent à l'IS dans un Etat de l'UE/EEE et remplissant les conditions de l'intégration fiscale depuis plus d'un exercice**
- ▶ Celles reçues par une **société qui n'est pas membre d'une intégration (si cela ne résulte pas d'un choix)** et distribuées par une société soumise à un impôt équivalent à l'IS dans l'UE/EEE qui remplit les conditions de l'intégration fiscale

Intégration fiscale

Dividendes inéligibles au mère-fille: exemples d'application de l'exonération

	Société distributrice est membre de l'IF	Société distributrice réside dans UE/EEE et est intégrable	Société distributrice réside dans UE/EEE et est intégrable / Société bénéficiaire n'est pas intégrée
			<p>1. A et B pourraient former une intégration fiscale si B établie en France 2. Le fait que A ne soit pas membre d'une intégration fiscale ne résulte pas d'un choix</p>
Actuel	Distributions neutralisées	Distributions imposables	Distributions imposables
LF 19	Distributions exonérées à 99%		Distributions exonérées à 99%
2058 A	Distributions incluses en totalité dans le RF individuel		A préciser, car dispositif de neutralisation prévu par l'art. 223 B, CGI
2058 ER	neutralisation de 99% des distributions perçues par A		N/A

Intégration fiscale

Dividendes éligibles au mère-fille

Suppression de la neutralisation des distributions intragroupe éligibles au mère-fille (LFR 15)

Quote-part de frais et charges de 1% sur les distributions éligibles au mère-fille entre sociétés « intégrables »

- ▶ Celles reçues par une **société membre d'un groupe fiscal intégré** et distribuées par :
 - ▶ une **autre société du groupe intégrée**
 - ▶ une **société soumise à un impôt équivalent à l'IS dans un Etat de l'UE/EEE et remplissant les conditions de l'intégration fiscale**
- ▶ Celles reçues par une **société qui n'est pas membre d'une intégration (si cela ne résulte pas d'un choix)** et distribuées par une société soumise à un impôt équivalent à l'IS dans l'UE/EEE qui remplit les conditions de l'intégration fiscale



Nouveau cas ajouté par la LF 2019 (art. 32), applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

Intégration fiscale

Dividendes éligibles au mère-fille: exemples d'application au taux de 1%

	Société distributrice est membre de l'IF	Société distributrice réside dans UE/EEE et est intégrable / Société bénéficiaire est intégrée	Société distributrice réside dans UE/EEE et est intégrable / Société bénéficiaire n'est pas intégrée
			<ol style="list-style-type: none"> 1. A et B pourraient former une intégration fiscale si B établie en France 2. Le fait que A ne soit pas membre d'une intégration fiscale ne résulte pas d'un choix
QPFC (LFR 2015)	1%	1%	5%
QPFC (LF 2019)	1%	1%	1%

Intégration fiscale

Subventions et abandons de créances

Suppression de la neutralisation des subventions et abandons de créances intragroupe

- ▶ « **Déneutralisation** » des subventions et abandons de créances antérieurement **neutralisés**, au titre de l'exercice de sortie d'une des sociétés parties à l'opération :
 - ▶ des **subventions indirectes constatées à l'occasion de la cession d'immobilisations ou titres de portefeuille**, quelle que soit la date de la cession
 - ▶ des autres subventions indirectes, des subventions directes et des abandons de créances lorsque ceux-ci avaient été **déduits au cours d'un des cinq exercices précédant celui de la sortie du groupe**



Maintien de l'exception prévoyant l'absence de déneutralisation en cas de fusion sous le régime de faveur de la société partie à l'opération avec une autre société du groupe, une société intermédiaire, une société étrangère ou une entité mère non-résidente



Nouvel état de suivi des subventions et abandons de créances précédemment neutralisés



Nouvelles règles applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

Augmentation du dernier acompte d'impôt sur les sociétés des grandes entreprises



Augmentation du dernier acompte d'impôt sur les sociétés des grandes entreprises

- ▶ Augmentation de manière pérenne du montant du dernier acompte d'impôt sur les sociétés pour les grandes entreprises **pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.**

Chiffre d'affaires de l'exercice N-1	Montant du dernier acompte		Seuil de déclenchement des pénalités	
	Exercices ouverts avant le 01/01/2019	Exercices ouverts à compter du 01/01/2019	Exercices ouverts avant le 01/01/2019	Exercices ouverts à compter du 01/01/2019
CA ≥ 250M€ et ≤ 1Md€	80% de l'IS estimé diminué des acomptes déjà versés	95% de l'IS estimé diminué des acomptes déjà versés	80% de l'IS dû – 80% de l'IS estimé > 20% de l'IS dû et 2 M€	95% de l'IS dû – 95% de l'IS estimé > 25% de l'IS dû et 2 M€
CA > 1Md€ et ≤ 5Mds€	90% de l'IS estimé diminué des acomptes déjà versés	98% de l'IS estimé diminué des acomptes déjà versés	90% de l'IS dû – 90% de l'IS estimé > 20% de l'IS dû et 8 M€	98 % de l'IS dû – 98% de l'IS estimé > 25% de l'IS dû et 8 M€
CA > 5Mds€	98% de l'IS estimé diminué des acomptes déjà versés		98% de l'IS dû – 98% de l'IS estimé > 20% de l'IS dû et 8 M€	98 % de l'IS dû – 98% de l'IS estimé > 25% de l'IS dû et 8 M€

Impôts locaux



Aménagement des règles d'évaluation de la valeur locative des établissements industriels

- ▶ **Clarification de la définition des établissements industriels relevant de la méthode comptable:** Légalisation de la définition des établissements industriels dégagée par la jurisprudence (CE, sect. 27 juillet 2005, n°261899 et 273663).
- ▶ Ainsi, ont un caractère industriel les bâtiments et terrains servant à l'exercice:
 - ▶ Soit d'une activité de fabrication ou de transformation de biens corporels mobiliers qui nécessite d'importants moyens techniques;
 - ▶ Soit d'activités, autres que celles mentionnées ci-dessus, qui nécessitent d'importants moyens techniques lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre est prépondérant.
- ▶ Mesure applicable à compter du 1er janvier 2019

- ▶ **Exception prévue pour les installations n'excédant pas 500.000 €** Les bâtiments et terrains disposant d'installations techniques, matériels et outillages d'une valeur inférieure à 500 000 €, appréciée sur trois ans, et qui sont affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la CFE, ne peuvent être qualifiés d'industriels, même s'ils répondent à la définition légale.
- ▶ Mesure applicable à compter du 1^{er} janvier 2020

- ▶ **Variations de valeur locative prises en compte progressivement:** Mécanisme de lissage instauré en cas de variation, à la hausse ou à la baisse, de la valeur locative d'un local industriel ou professionnel de plus de 30% à la suite d'un changement d'affectation ou de méthode d'évaluation;
- ▶ Le montant de cette variation est pris en compte progressivement, sur une période de six ans, à hauteur de 15 % la première année où le changement est pris en compte, 30 % la deuxième année, 45 % la troisième année, 60 % la quatrième année, 75 % la cinquième année et 90 % la sixième année. Elle est intégralement retenue à compter de la septième année.
- ▶ Mesure applicable aux changements constatés à compter du 1^{er} janvier 2019

De nouvelles mesures anti-abus et des exigences de transparence renforcées



De nouvelles mesures anti-abus générales

Reprise littérale de la mesure anti-abus de la Directive ATAD

« 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. (...) 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 montages n'est **pas mis en place pour des motifs commerciaux valables** qui reflètent la réalité économique. »

Une règle qui s'ajoute à l'abus de droit, sans articulation précisée entre les deux

Sa mise en œuvre n'entraîne pas l'application des pénalités pour abus de droit (40% ou 80%)... mais l'administration pourra appliquer les pénalités pour manquement délibéré (40%) ou manœuvres frauduleuses

Une interprétation large (« un des objectifs principaux ») ou étroite (« absence de motifs commerciaux valables ») ?

Possibilité de demander un rescrit pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2019... avec accord tacite au bout de 6 mois

Applicable au exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, y compris a priori aux montages antérieurs à cette date

De nouvelles mesures anti-abus générales

Création d'un abus de droit pour but principalement fiscal...

Art. L. 64 A : « Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du CGI, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, **recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs**, ont pour **motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées** eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre. »

- ▶ Un abus de droit avec les mêmes garanties de procédure : avis de la **Comité de l'abus de droit fiscal** peut être demandé par le contribuable, ce qui n'est pas le cas de la mesure anti-abus transposée de l'ATAD en matière d'IS
- ▶ Possibilité de demander un rescrit pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020... avec accord tacite au bout de 6 mois
- ▶ Entrée en vigueur : rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur les actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020



De nouvelles mesures anti-abus générales

....sans les pénalités automatiques

- ▶ Contrairement à l'abus de droit classique, l'abus de droit pour but principalement fiscal n'entraîne pas l'application des pénalités pour abus de droit (40% ou 80%)... mais l'administration pourra appliquer les pénalités pour manquement délibéré (40%) ou manœuvres frauduleuses
- ▶ C'est cette absence de pénalité automatique de l'abus de droit qui permettrait la constitutionnalité du dispositif selon le législateur (Cons. const., 29 décembre 2013, n°2013-685 DC, LF 2014 à propos de la tentative de réforme de l'article L 64 ; Cons. const., 29 décembre 2015, n°2015-726 DC, LFR 2015 à propos de l'art. 119 ter)

	Domaine	Comité de l'abus de droit fiscal	Pénalités pour abus de droit (40% ou 80%)
Abus de droit classique (L 64)	Tout	Oui	Oui
Abus de droit principalement fiscal (L 64 A)	Autre que celui de l'article 205 A	Oui	Non... mais manœuvres frauduleuses (80%) ou manquement délibéré (40%)
Montage non authentique (205 A)	IS	Non	Non... mais manœuvres frauduleuses (80%) ou manquement délibéré (40%)

Des exigences de transparence renforcées

Crédit d'impôt recherche : extension du champ d'application de l'annexe à la déclaration

- ▶ Etat décrivant les travaux de R&D financées par le CIR est étendu aux entreprises ayant plus de 2 m€ de dépenses de R&D (au lieu de 100 m€)
- ▶ Déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2019

Mécénat : déclaration des versements

- ▶ Obligation de déclaration des versements ouvrant droit à la réduction d'impôt pour les entreprises qui versent plus de 10.000 euros au cours d'un exercice (montant et date des versements ; identité des bénéficiaires ; le cas échéant, valeur des biens et services reçus en contrepartie)
- ▶ Exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

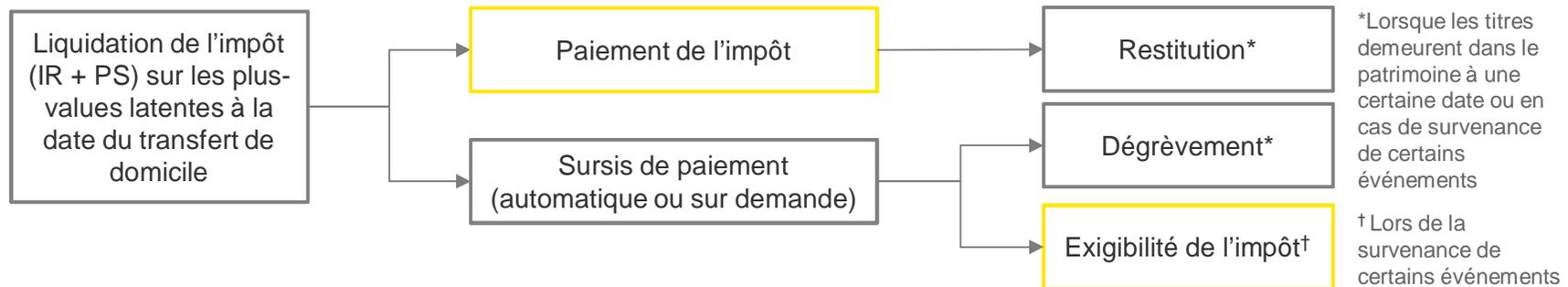
Loi de finances pour 2019 - Particuliers



Exit tax

LF 19, art. 112

► Rappel du mécanisme de l'Exit Tax (CGI, art. 167 bis)



1 Réduction du délai de dégrèvement ou de restitution pour les transferts de domicile fiscal à compter du 1^{er} janvier 2019

Date du transfert du domicile fiscal	Du 3 mars 2011 au 31 déc. 2013	Du 1 ^{er} jan. 2014 au 31 déc. 2018	A compter du 1 ^{er} janvier 2019	
			Valeur des titres ≤ 2,57 m€*	Valeur des titres > 2,57 m€
Délai de dégrèvement ou de restitution	8 ans	15 ans	2 ans	5 ans

* valeur à la date du transfert de domicile

! La réduction du délai ne concerne pas les transferts antérieurs au 1^{er} janvier 2019

Exit tax

LF 19, art. 112

2 Elargissement des cas d'application du sursis de paiement automatique

Régime antérieur		
Sursis automatique	Sursis sur demande, sans constitution de garanties	Sursis sur demande avec constitution de garanties
Etat membre de l'UE ou EEE (Norvège, Islande, Liechtenstein)	<ul style="list-style-type: none"> Etat (hors UE EEE) avec convention d'assistance administrative et convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement avec la France, et Justification que le départ obéit à des raisons professionnelles 	Autres cas
Régime applicable pour les transferts de domicile fiscal à compter du 1 ^{er} janvier 2019		
Sursis automatique		Sursis sur demande avec constitution de garanties
<ul style="list-style-type: none"> Etat membre de l'UE Autre Etat (1) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative et une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement et (2) ne figurant pas dans la liste des ETNC (art. 238-0 A) 		- Tous les autres transferts

- Sont concernés aussi bien les transferts initiaux (France vers Etat A) que les transferts ultérieurs (Etat A vers Etat B)



Nouvelle règle applicable transferts initiaux ou ultérieurs effectués à compter du 1^{er} janvier 2019 quelle que soit la date du transfert initial

Exit tax

LF 19, art. 112

3 Allégement des obligations déclaratives

Régime antérieur

- Déclaration dans les 30 jours précédant le transfert en cas de demande de sursis
- Déclaration l'année suivant celle du transfert de domicile fiscal
- **Déclaration au titre des années suivant celle du transfert pour assurer le suivi des impositions en sursis de paiement**
- Déclaration l'année suivant celle au cours de laquelle la plus-value est devenue imposable

Assouplissement pour les transferts à compter du 1^{er} janvier 2019

- Suppression de l'obligation de dépôt de la déclaration annuelle pour les contribuables bénéficiant d'un sursis de paiement au titre, uniquement, de plus-values latentes**
 - L'obligation demeure pour le contribuable bénéficiant du sursis au titre de créances de complément de prix et/ou de plus-value en report d'imposition (dans un tel cas la déclaration porte également sur les plus-values latentes en sursis de paiement)



Transferts de domicile fiscal hors de France intervenant à compter du 1^{er} janvier 2019

Apport-cession : modification des modalités de emploi

LF 19, art. 115

- ▶ Aménagement des modalités de emploi du prix de cession permettant d'éviter la fin du report d'imposition du 150-0 B ter

- Augmentation du seuil de réinvestissement minimum de 50% à 60%

- Réinvestissement du prix de cession permettant d'éviter fin du report d'imposition

- Financement de moyens permanents d'exploitation affectés à l'activité opérationnelle de la société
- Acquisition de titres d'une société opérationnelle* conférant le contrôle de celle-ci
- Souscription au capital d'une société opérationnelle*
- Souscription de parts ou actions de FCPR, FPCI, SLP ou SCR (ou similaires dans UE/EEE)
 - ❖ Actif du fonds composés à 75 % au moins de titres de sociétés opérationnelles* (souscription au capital ou acquisition de titres existants conférant le contrôle) et à 50% au moins de titres de sociétés non cotées ou cotées sur un marché où la majorité des titres sont des titres de PME
 - ❖ Ces quotas devront être atteints 5 ans après la date de la souscription des parts ou actions

Les parts ou actions de fonds doivent être conservés au moins 5 ans (contre 12 mois pour les autres actifs)



Cessions de titres apportées dans le cadre du régime du 150-0 B ter réalisées à compter du 1^{er} janvier 2019, quelle que soit la date de l'apport

*société opérationnelle = société exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale agricole ou financière autre que la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ayant son siège de direction effective dans un Etat membre de l'EEE et passible de l'IS

Pacte Dutreil

LF 19, art. 40

► Dutreil-transmission » (art. 787 B) : rappel

- En matière de DMTG, exonération de 75% de la valeur des titres de la société transmise qui ont fait l'objet d'un engagement collectif de conservation et sous réserve du respect, par les bénéficiaires (héritiers ou donataires) d'un engagement individuel de conservation à compter de la transmission

Conclusion du pacte



* L'engagement collectif doit être respecté jusqu'à son terme par les ayants droit après la transmission

Principales conditions

- Société exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale
- Pacte portant sur des titres représentant 34 % du capital et des droits de vote de la société opérationnelle (20 % si la société est cotée) [ou titres d'une société interposée entre l'associé et la société opérationnelle]
- Exercice d'une fonction de direction de la société par un des associés ayant signé le pacte avant la transmission puis par un de ces associés ou un héritier / donataire pendant 3 ans minimum

Pacte Dutreil

LF 19, art. 40

1 Faciliter la conclusion des pactes

- ▶ Abaissement des seuils de droits financiers requis

	Actuellement		Pactes conclus à compter du 1 ^{er} janvier 2019*	
	Droits financiers	Droits de vote	Droits financiers	Droits de vote
Sociétés non cotées	34 %	34 %	17 %	34 %
Sociétés cotées	20 %	20 %	10 %	20 %

Risque tenant à une dilution, durant la période de l'engagement collectif, résultant de l'acquisition d'un droit de vote double par les actions détenues par les associés non signataires du pacte

- ▶ Possibilité pour un associé de conclure seul un pacte Dutreil
 - ▶ Il doit satisfaire seul à l'ensemble des conditions (seuils, fonction de direction)



A compter du 1^{er} janvier 2019

- ▶ Assouplissement du pacte « réputé acquis »
 - ▶ Ouverture du dispositif aux hypothèses où une société est interposée



Engagements collectifs « réputés acquis » à compter du 1^{er} janvier 2019

Pacte Dutreil

LF 19, art. 40

② Nouvelles possibilités de restructuration pendant les engagements

▶ Apport de titres grevés d'un engagement à un holding

Quand ?	Durant la phase d'engagement collectif ou celle d'engagement individuel
Quels titres ?	Titres de la société opérationnelle ou titres de la société interposée
Conditions liées à la société bénéficiaire	▪ Holding ayant pour objet unique la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement de participations dans des sociétés du même groupe que la société opérationnelle et ayant une activité soit similaire, soit connexe ou complémentaire
	▪ Valeur réelle de l'actif brut du holding doit être, à l'issue de l'apport et jusqu'au terme des engagements, composée à plus de 50% des titres dans société opérationnelle (ou de 50% de participations indirectes dans société opérationnelle)
	▪ Détenue en totalité par les bénéficiaires ayant souscrit l'engagement individuel (le donateur peut détenir une participation minoritaire) à 75% par les bénéficiaires ou les signataires de l'engagement collectif.
	▪ Dirigée par des bénéficiaires ou par des signataires de l'engagement collectif
	▪ Conservation par le holding des titres apportés et conservation par les apporteurs des titres du holding jusqu'à l'expiration du délai de l'engagement individuel



A compter du 1^{er} janvier 2019 (y compris pour les pactes en cours)

Pacte Dutreil

LF 19, art. 40

② Nouvelles possibilités de restructuration pendant les engagements

▶ Limitation des conséquences de certaines cessions de titres pendant l'engagement collectif

Régime actuel

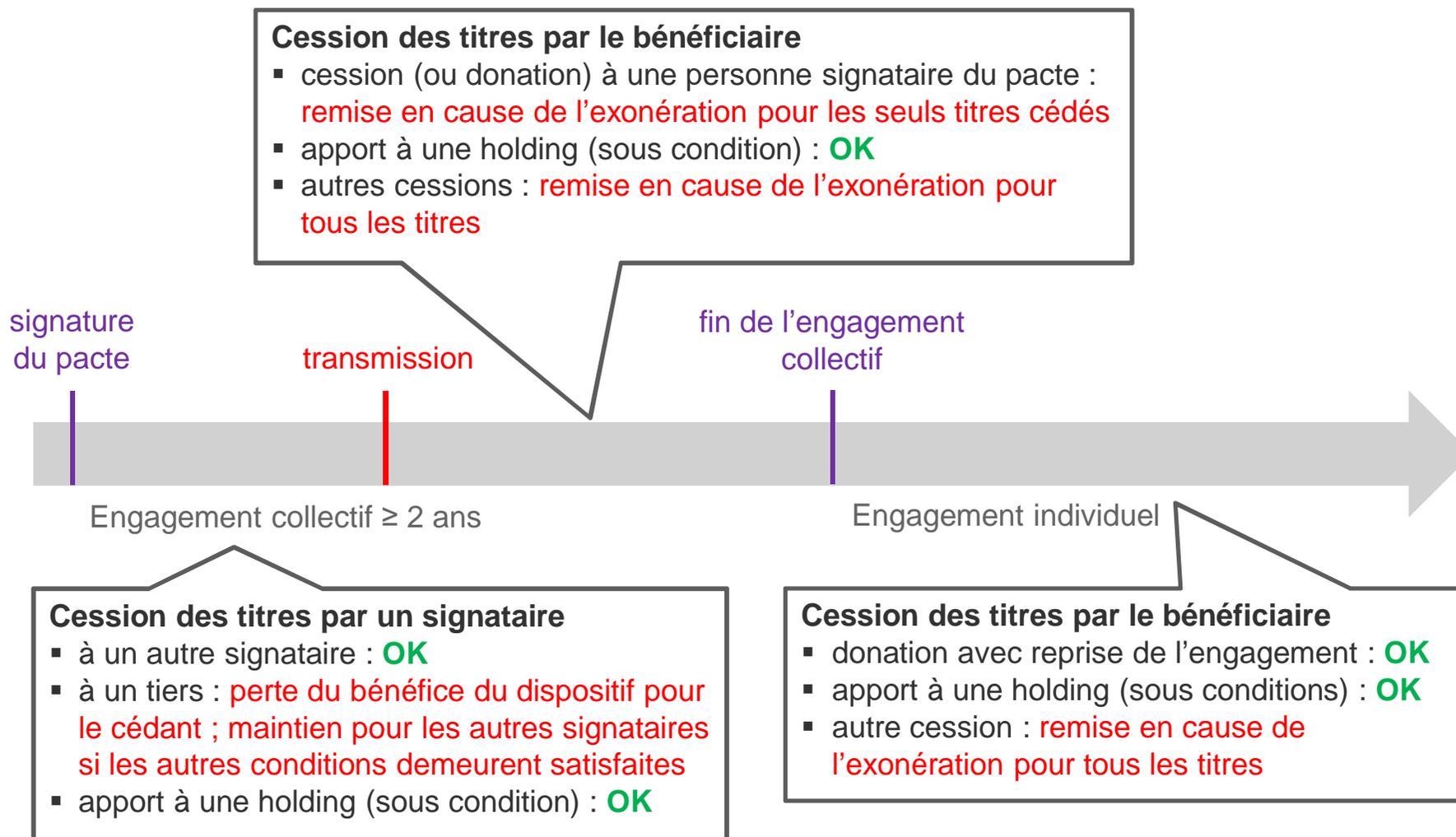
- ❑ La cession (ou donation) de titres entre signataires du pacte ne remet pas en cause l'éligibilité des titres au régime lorsque la cession a lieu avant la transmission. Mais, lorsque la cession a lieu postérieurement à la transmission, elle entraîne selon l'administration la remise en cause de l'exonération partielle pour tous les titres transmis (y compris ceux non cédés)

Nouveau régime (à compter du 1^{er} janvier 2019)

- ❑ La cession (ou donation) de titres, effectuée par le bénéficiaire postérieurement à la transmission, pendant la durée de l'engagement collectif de conservation, à un signataire du pacte remet en cause l'exonération à hauteur des seuls titres cédés
 - la cession à des tiers remet en cause de la totalité de l'exonération (y compris pour les titres non cédés)
 - cette nouvelle tolérance légale ne joue que pendant la période d'engagement collectif : la cession pendant la période d'engagement individuel remet en cause la totalité de l'exonération (par exception, en cas de donation pendant la période d'engagement individuel, l'exonération est maintenue si le donataire poursuit l'engagement jusqu'à son terme).

Pacte Dutreil

LF 19, art. 40



Pacte Dutreil

LF 19, art. 40

③ Aménagement des obligations déclaratives

Régime actuel

- Dépôt, au moment de la transmission à titre gratuit, du pacte et de l'attestation de la société en annexe de la déclaration de succession ou de l'acte de donation
- Transmission, chaque année pendant la période de l'engagement collectif, d'une attestation par la société objet du pacte
- Transmission, chaque année pendant la durée de l'engagement individuel, d'une attestation par les bénéficiaires de l'exonération

Nouveau régime (à compter du 1^{er} janvier 2019)

- Maintien de l'obligation déclarative au titre de la transmission
- Suppression des obligations déclaratives annuelles à la charge de la société ou des bénéficiaires
- Transmission d'une attestation *in fine*, par le bénéficiaire, dans les trois mois suivant la fin de l'engagement individuel
- Nouvelle obligation déclarative : l'administration peut demander au bénéficiaire, à tout moment, une attestation établie par la société certifiant le respect des conditions du dispositif
 - le bénéficiaire doit obtenir ce document de la société et le transmettre à l'administration dans les 3 mois de la demande
 - en cas de sociétés interposées, une attestation devra être établie par chacune des sociétés

Le manquement aux obligations déclaratives peut se traduire par la remise en cause de l'exonération (art. 1840 G ter)

Pacte Dutreil

LF 19, art. 40

- ④ Légalisation de la doctrine sur l'obligation des sociétés interposées de conserver les participations intermédiaires durant l'engagement individuel
- ▶ Bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant la durée des engagements (y compris pendant l'engagement individuel)
 - ▶ Actuellement, cela n'était expressément prévu par la loi que pour la période de l'engagement collectif et le Conseil d'Etat avait jugé illégale la doctrine qui exigeait cette condition pendant la phase de l'engagement individuel pour le Dutreil-ISF



A compter du 1^{er} janvier 2019

Loi ESSOC



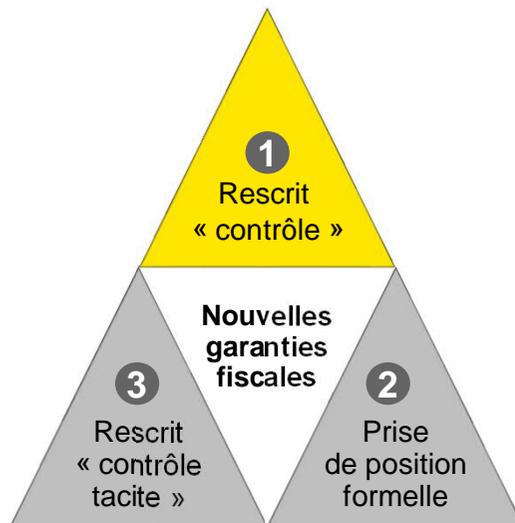
L'extension des garanties au profit du contribuable

Loi ESSOC

- ▶ Loi n°2018-1727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance (ESSOC)
- ▶ Légalisation de principes généraux consacrant un **droit à l'erreur**, un **droit au contrôle** et un **droit à opposer les conclusions d'un contrôle** au sein du Code des relations entre le public et l'administration
 - ▶ Déclinaison des principes généraux en matière fiscale
 - ▶ **Droit à l'erreur** : Portée limitée de la loi ESSOC
 - ▶ **Droit au contrôle** : Possibilité pour une entreprise de demander à se faire contrôler
 - ▶ **Droit à opposer les conclusions d'un contrôle** : Rescrit « contrôle tacite »

L'extension des garanties au profit du contribuable

Loi ESSOC



1 Rescrit « contrôle »

- ▶ Possibilité pour le contribuable de **demander, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité, une prise de position sur un point examiné au cours du contrôle** (légalisation du « rescrit contrôle »)

- ▶ v. BOI-CF-PGR-30-20, 12 septembre 2012

- ▶ Cette demande devra être présentée **avant l'envoi de la proposition de rectification** et devra être écrite, précise et complète

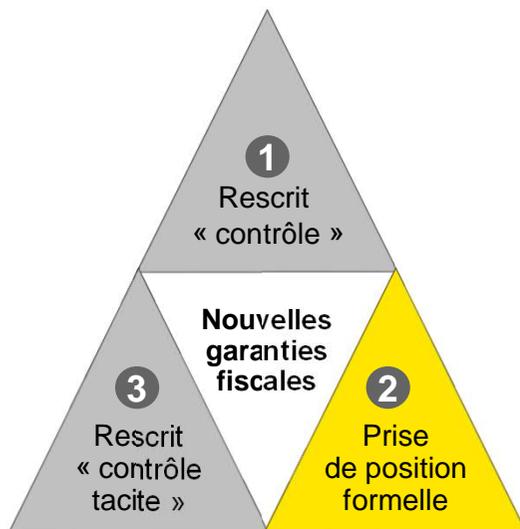


- ▶ Si le texte vise à assurer l'opposabilité de la prise de position de l'administration, il ne prévoit pas de délai dans lequel celle-ci sera tenue de statuer et ne prévoit pas que son silence vaudra acceptation

- ▶ La loi ESSOC prévoit l'instauration d'un rescrit contrôle au fonctionnement similaire concernant les contributions indirectes

L'extension des garanties au profit du contribuable

Loi ESSOC



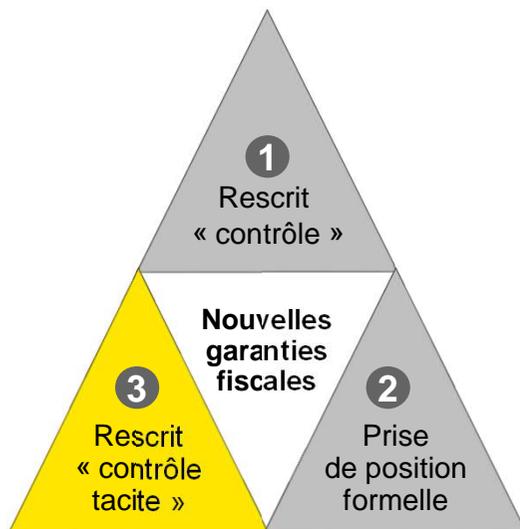
2 Prise de position formelle

- ▶ Le vérificateur est désormais tenu de mentionner expressément sur la proposition de rectification (ou sur l'avis d'absence de rectification) les points qu'il a examinés, à son initiative ou à celle du contribuable dans le cadre de la procédure de rescrit contrôle, et qu'il considère comme conformes à la loi fiscale
- ▶ Cette **mention vaut prise de position formelle** opposable à l'administration fiscale sur le fondement de l'art. L.80 B du LPF.
- ▶ L'indication des points contrôlés visés au 2^{ème} alinéa de l'art. L.80 A s'applique aux contrôles dont les avis sont adressés à compter du 1^{er} janvier 2019
- ▶ L'indication des points contrôlés à la suite d'un « rescrit contrôle » s'applique aux contrôles dont les avis sont adressés à compter de la publication de la loi et aux enquêtes effectuées par l'administration à compter de cette même date



L'extension des garanties au profit du contribuable

Loi ESSOC



3 Rescrit « contrôle tacite »

- ▶ Possibilité pour le contribuables ayant fait l'objet d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP, d'opposer à l'administration fiscale lors d'un nouveau contrôle, une prise de position « tacite » résultant de l'absence de rectification d'un point antérieurement vérifié
- ▶ Deux éléments sont nécessaires pour que puisse être caractérisée une telle prise de position tacite :
 - ▶ il doit s'agir d'un « point du contrôle »,
 - ▶ l'administration pouvait se prononcer en pleine connaissance de cause.



Contacts

Joël Fischer

Associé, Avocat, EY Société d'Avocats

+33 4 78 63 17 75

joel.fischer@ey-avocats.com

Laure Tatin-Gignoux

Associé, Avocat, EY Société d'Avocats

+33 4 78 63 17 48

laure.tatin@ey-avocats.com

Ernst & Young Société d'Avocats

EY Société d'Avocats est un des cabinets leaders de la fiscalité et du droit. De par notre appartenance à un réseau de dimension mondiale, nous mettons notre expertise au service d'une performance durable et responsable. Nous faisons grandir les talents afin qu'ensemble, ils accompagnent les organisations vers une croissance pérenne. C'est ainsi que nous jouons un rôle actif dans la construction d'un monde plus juste et plus équilibré pour nos clients, nos équipes et la société dans son ensemble.

Ernst & Young Société d'Avocats
Inscrit au Barreau des Hauts de Seine
Membre d'Ernst & Young Global Limited

EY désigne l'organisation globale et peut faire référence à l'un ou plusieurs des membres d'Ernst & Young Global Limited, dont chacun est une entité juridique distincte. Ernst & Young Global Limited, société britannique à responsabilité limitée par garantie, ne fournit pas de prestations aux clients. Retrouvez plus d'informations sur notre organisation sur www.ey.com

© 2019 Ernst & Young Société d'Avocats.
Tous droits réservés.

Crédit photo EY

Document imprimé conformément à l'engagement d'EY de réduire son empreinte sur l'environnement.

Cette publication a valeur d'information générale et ne saurait se substituer à un conseil professionnel en matière comptable, fiscale ou autre. Pour toute question spécifique, vous devez vous adresser à vos conseillers.

ey-avocats.com