

Projet de loi de finances pour 2019

Le projet de loi de finances pour 2019 a été présenté en Conseil des ministres et déposé à l'Assemblée nationale le 24 septembre 2018.

En matière de fiscalité des entreprises, les principales mesures avaient fait l'objet d'une consultation publique au printemps, qu'il s'agisse de la modification des règles de déductibilité des intérêts destinée à transposer le mécanisme prévu par la directive anti-évasion, de l'aménagement du régime de l'intégration fiscale, afin d'améliorer son euro-compatibilité, ou de la réforme du régime d'imposition des brevets qui s'inscrit dans le cadre des travaux de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Parmi les autres mesures, signalons l'ajout d'une nouvelle clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés, conforme à celle prévue par la directive anti-évasion, ou encore l'augmentation pour un exercice du montant du dernier acompte d'impôt sur les sociétés destinée à équilibrer le budget.

En matière de fiscalité des particuliers, le dispositif d'imposition des plus-values latentes sur titres de participation en cas de transfert de domicile à l'étranger, communément appelé « exit tax », serait profondément remanié pour favoriser l'attractivité et le dispositif d'exonération partielle des droits d'enregistrement en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise dans le cadre d'un pacte « Dutreil » serait assoupli. Enfin, le projet comprend les aménagements du prélèvement à la source récemment annoncés.

Pour finir, signalons la modification de plusieurs dispositifs concernant l'outre-mer : plafonnement de la réduction d'impôt sur le revenu dans les DOM ; suppression de la TVA non perçue récupérable (TVA NPR) ; création de zones franches d'activité nouvelle génération (ZFANG) ; prorogation d'aides fiscales à l'économie ultra-marine en contrepartie de mesures anti-abus.

Fiscalité des entreprises

Modification des règles encadrant la déduction des charges financières

Le projet prévoit de réformer les dispositifs limitant la déduction des charges financières afin de transposer l'article 4 de la directive anti-évasion¹.

Un nouveau dispositif remplaçant celui sur la sous-capitalisation et le « rabot ».- Le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation, codifié à l'article 212, II, et le plafonnement général des charges financières, couramment appelé « rabot », codifié aux articles 212 bis et 223 B bis, seraient remplacés par de nouvelles règles.

Les charges financières nettes², supérieures à 3 million d'euros, ne seraient déductibles qu'à hauteur de 30 % du résultat fiscal de l'exercice corrigé de certains éléments (notamment des charges financières nettes, des amortissements et des provisions). Les limites de 30 % et 3 millions d'euros seraient respectivement réduites à 10 % et un million d'euros lorsque les sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise par des entreprises liées excèderaient 1,5 fois le montant de ses fonds propres.

L'entreprise, qui n'est pas sous-capitalisée au sens du paragraphe précédent, pourrait également déduire 75 % du reliquat non déductible si son ratio « fonds propres / actifs » est égal ou supérieur au même ratio déterminé au niveau du groupe consolidé dont elle est membre.

Les charges financières nettes qui ne seraient pas déductibles au titre d'un exercice pourraient être déduites au titre des exercices suivants, sans limitation de durée et sans diminution de leur quotité, en plus des charges financières nettes de l'exercice, dans les limites évoquées ci-dessus.

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

Pour les sociétés membres d'une intégration fiscale, des règles similaires s'appliqueraient au niveau du groupe.

La suppression d'autres dispositifs.- Enfin, le projet prévoit la suppression de l'amendement Carrez, qui interdit dans certaines conditions la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de participation (art. 209, IX), et du dispositif visant à limiter la surcapitalisation des entreprises soumises au régime de la taxe au tonnage (art. 209-0 B, II, e). En revanche, seraient maintenus la limitation en fonction du taux des intérêts (art. 212, I, a), la non-déduction des intérêts insuffisamment taxés au niveau du prêteur (art. 212, I, b) et l'« amendement Charasse » (art. 223 B, al. 7).

Entrée en vigueur.- Les nouvelles règles seraient applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

¹ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (plus communément appelée ATAD 1).

² Selon le projet, les charges financières nettes correspondent à l'excédent des charges financières, définies de manière assez extensive conformément à la liste figurant dans la directive et après application de la limitation du taux des intérêts déductibles et de la non-déduction des intérêts insuffisamment taxés au niveau du prêteur, sur les produits financiers et revenus équivalents imposables.

Aménagement du régime de l'intégration fiscale, du régime des distributions et du régime des plus-values long terme sur titres de participations

Le projet prévoit de modifier le régime de l'intégration fiscale en réponse aux incertitudes qui ont pu naître, à la suite de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, quant à l'euro-compatibilité de certains retraitements.

Seraient ainsi supprimées :

- la neutralisation pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe des subventions et abandons de créances consentis entre les membres d'un groupe ;
- la neutralisation de la quote-part de frais et charges afférente aux plus-values de cessions de titres de participation exonérées, réalisées entre sociétés du groupe ;
- la neutralisation des distributions intragroupe inéligibles au régime des sociétés mères.

Plus-values sur cession de titres de participation.- En contrepartie de la suppression de la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur les plus-values de cession de titres de participation, le projet prévoit d'abaisser le taux de cette quote-part de 12 % à 5 %, pour l'ensemble des cessions y compris celles n'intervenant pas entre sociétés membres d'un groupe.

Distributions.- Les distributions n'ouvrant pas droit au régime mère-fille bénéficieraient d'une exonération à hauteur de 99 % de leur montant dans les cas suivants :

- Dividendes distribués à une société membre d'un groupe fiscal intégré par une autre société membre de ce groupe depuis plus d'un exercice³ ;
- Dividendes distribués à une société membre d'un groupe fiscal intégré par une société résidente d'un Etat membre de l'UE, ou de l'EEE ayant conclu avec la France une convention de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales sous réserve que celle-ci soit soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés et remplisse les conditions pour être membre du groupe fiscal intégré si elle avait été établie en France depuis plus d'un exercice⁴ ;
- Dividendes distribués à une société non membre d'un groupe fiscal intégré par une société résidente d'un Etat membre de l'UE, ou de l'EEE ayant conclu avec la France une convention de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales sous réserve que (i) celle-ci soit soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés, (ii) ces sociétés rempliraient les conditions pour former un groupe fiscal intégré, depuis plus d'un exercice, si la seconde était établie en France⁵.

Cette dernière situation permettrait également de bénéficier de la quote-part de frais et charges de 1 % en cas de distribution relevant du régime mère-fille.

Entrée en vigueur.- Ces nouvelles règles seraient applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

³ Cette exonération serait effectuée par le biais d'une neutralisation au niveau du résultat d'ensemble du groupe.

⁴ Idem

⁵ L'exonération partielle ne s'applique pas lorsque la société française n'est pas membre d'une intégration fiscale du fait de l'absence d'accomplissement des formalités prévues pour le bénéfice du régime de l'intégration fiscale.

Réforme du régime d'imposition des revenus des brevets

Le projet prévoit de réformer le régime d'imposition des produits de cession et de concession des brevets et assimilés, codifié à l'article 39 *terdecies* du CGI, afin de transposer l'approche développée par l'OCDE et l'Union européenne selon laquelle un régime favorable d'imposition des profits tirés de l'exploitation ou de la cession d'un brevet, ou assimilé, doit être conditionné à la réalisation sur le territoire des dépenses de R&D engagées pour le développement de ce brevet.

Conformément à cette approche, ne pourraient bénéficier du taux réduit d'imposition que les revenus nets (i.e., après déduction des dépenses de R&D engagées pour la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel éligible au dispositif) à proportion du rapport entre :

- au numérateur, 130 % des dépenses de R&D de l'actif incorporel réalisées directement par le contribuable ou par des entreprises non liées, au cours de l'exercice et des exercices antérieurs ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 ;
- au dénominateur, l'ensemble des dépenses de R&D ou d'acquisition en lien avec l'actif incorporel engagées directement ou indirectement par le contribuable, au cours de l'exercice en cours et des exercices antérieurs, éventuellement limités à ceux ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019⁶.

Le revenu net et le rapport pourraient être déterminés, au choix de l'entreprise, soit actif par actif, soit par groupe d'actifs utilisés pour la production d'un bien ou service ou d'une famille de biens ou services.

Les actifs éligibles au dispositif seraient les brevets, les certificats d'obtention végétale et, sous certaines conditions, les procédés de fabrication industriels. Par ailleurs, contrairement au dispositif actuel, seraient éligibles les logiciels protégés par le droit d'auteur mais uniquement s'ils n'ont pas généré de revenus avant le 1^{er} janvier 2019. A l'inverse, les inventions brevetables non brevetées ne bénéficieraient plus du régime de faveur.

Le dispositif serait applicable pour les groupes fiscaux intégrés pour la détermination du résultat d'ensemble, sous réserve de certains aménagements, permettant ainsi d'agrèger pour le calcul du rapport les dépenses afférentes à un même actif réalisées par différentes sociétés du groupe.

Le taux d'imposition serait de 15 % pour l'impôt sur les sociétés et pour l'impôt sur le revenu (au lieu de 12,8 % actuellement pour ce dernier).

Le nouveau régime, qui serait optionnel⁷, serait applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, quelle que soit la date de création ou d'acquisition de l'actif éligible.

Nouvelle clause anti-abus pour l'impôt sur les sociétés

Le projet prévoit de transposer, dans le chapitre du Code général des impôts consacré à l'impôt sur les sociétés, la règle anti-abus prévue par l'article 6 de la Directive anti-évasion, similaire à celle de l'article 119 *ter* du CGI. Ainsi un montage, ou une série de montages, qui a 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 et qui n'est pas authentique, c'est-à-dire qui n'a pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique, ne serait pas pris en compte pour la détermination de l'impôt sur les sociétés.

⁶ Pour les deux premiers exercices ouverts en 2019 et en 2020, le rapport serait déterminé en retenant les dépenses de l'exercice en cours et des deux exercices ouverts au cours des deux années antérieures.

⁷ L'option pourrait être exercée « actif par actif »

Cette nouvelle règle s'appliquerait sous réserve de l'application du dispositif anti-abus inséré l'an dernier à l'article 210-0 A dans le cadre de la réforme du régime des restructurations. Par ailleurs, pour éviter toute redondance, la mesure anti-abus de l'article 145, 6, k, serait supprimée.

Cette règle serait applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Alourdissement du 5^{ème} acompte d'impôt sur les sociétés

Le projet prévoit de manière exceptionnelle d'augmenter le montant du dernier acompte d'impôt sur les sociétés (IS) pour les grandes entreprises.

Ainsi, au titre d'un exercice ouvert entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2019, le montant du dernier acompte versé au titre d'un exercice ne pourrait être inférieur :

- Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos, à la différence entre 95 % du montant de l'IS estimé au titre de cet exercice (au lieu de 80 %) et le montant des acomptes déjà versés ;
- Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 1 milliard d'euros et 5 milliards d'euros au cours du dernier exercice clos, à la différence entre 98 % du montant de l'IS estimé au titre de cet exercice (au lieu de 90 %) et le montant des acomptes déjà versés .

En revanche, les règles relatives aux entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 5 milliards d'euros et qui doivent déjà calculer leur dernier acompte sur la base de 98 % de l'IS estimé, ne sont pas modifiées.

A noter, selon les commentaires administratifs mis à jour le 1^{er} août 2018, ces seuils doivent être appréciés en fonction du seul chiffre d'affaires de l'entité réalisé en France⁸.

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

Le projet prévoit de légaliser la définition des établissements industriels dégagée par la jurisprudence en matière de taxes locales et, à compter du 1^{er} janvier 2020, d'en exclure les bâtiments et terrains disposant d'installations techniques, matériels et outillages présents dans le local d'une valeur inférieure à 300 000 euros, appréciée sur trois ans.

Par ailleurs, un mécanisme de lissage serait instauré, à compter du 1^{er} janvier 2019, 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 : la variation serait prise en compte à hauteur de 25 % la première année, 50 % la deuxième année et 75 % la troisième année.

Autres mesures

Transposition de la directive visant à éliminer les doubles impositions entre États membres

Le projet prévoit d'inscrire en droit interne les mécanismes d'élimination des doubles impositions prévues par la directive du 10 octobre 2017⁹, à savoir une

⁸ BOI-IS-DECLA-20-10, 1^{er} août 2018, n° 190

⁹ Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne

procédure amiable suivie, en cas d'impossibilité de parvenir à un accord entre les Etats concernés, par une procédure d'arbitrage.

Possibilité de revenir au régime des sociétés de personnes après avoir opté pour l'impôt sur les sociétés

Les sociétés et groupements qui relèvent par principe du régime des sociétés de personnes et qui auraient opté pour l'impôt sur les sociétés (IS) pourraient renoncer à cette option pour les exercices ultérieurs. Cette renonciation devrait être effectuée avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel la renonciation à l'option s'applique. Les sociétés ayant été soumises à l'IS pendant au moins cinq exercices à compter de l'option pour cet impôt ne pourraient plus y renoncer. Par ailleurs, en cas de renonciation l'entreprise ne pourrait plus opter pour l'IS. Cette mesure entrerait en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019.

Assouplissement des conditions d'éligibilité au crédit d'impôt pour le rachat des entreprises par leurs salariés

Le projet prévoit de supprimer la condition, prévue actuellement pour bénéficier du crédit d'impôt pour le rachat du capital d'une société par ses salariés (art. 220 nonies du CGI), selon laquelle les droits de vote attachés aux actions ou aux parts de la société nouvelle doivent être détenus par un certain nombre de salariés de la société rachetée. Les sociétés constituées à ces fins clôturant leur exercice à compter du 31 décembre 2019 pourraient bénéficier de cette mesure pour les opérations de rachat réalisées jusqu'au 31 décembre 2021, sous réserve de l'accord de la Commission européenne.

Élargissement du dispositif du crédit-vendeur

Le projet prévoit de faciliter le développement du crédit-vendeur, qui permet au repreneur d'acquérir une entreprise en payant au vendeur tout ou partie du prix de vente de manière échelonnée sur plusieurs années, en assouplissant les conditions d'éligibilité à la mesure d'étalement des impôts et prélèvements sociaux dus par le vendeur. Les nouvelles règles s'appliqueraient aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2019.

TVA : mise en conformité et transposition

Le projet prévoit de transposer les dispositions de la directive relative à la TVA sur le commerce électronique¹⁰ applicables au 1^{er} janvier 2019. Notamment, les prestations de télécommunications, les services de radiodiffusion et de télévision et les services fournis par voie électronique au profit de personnes non assujetties seront désormais taxables dans le pays d'établissement du prestataire lorsqu'elles sont inférieures à un seuil annuel de 10 000 euros.

Le projet prévoit aussi de transposer en droit interne les règles relatives au traitement TVA des bons issues de la directive du 27 juin 2016¹¹.

Enfin, le projet prévoit de recentrer l'exonération de TVA dont bénéficient les associations pour les services à la personne aux seules prestations rendues à certaines catégories de bénéficiaires (par ex., les enfants mineurs, les majeurs de moins de vingt et un ans relevant du service de l'aide sociale à l'enfance, les personnes âgées, les personnes en situation de handicap, les personnes atteintes d'une pathologie chronique) par des associations ayant obtenu une autorisation

¹⁰ Directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens.

¹¹ Directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive TVA en ce qui concerne le traitement des bons

ou un agrément. Ces nouvelles règles seraient applicables à compter du 1^{er} janvier 2019.

Fiscalité des particuliers

Imposition des plus-values sur titres en cas de transfert du domicile fiscal hors de France ("exit tax")

Le projet prévoit de remplacer le dispositif d'imposition des plus-values latentes sur titres en cas de transfert de domicile fiscal à l'étranger (« exit tax »). L'imposition serait désormais limitée aux situations dans lesquelles le contribuable cède les titres dans les deux ans suivants le transfert de son domicile fiscal à l'étranger.

Par ailleurs, le sursis de paiement de l'impôt serait accordé de plein droit, sans constitution de garanties, en cas de départ vers un autre Etat membre de l'Union européenne, vers un Etat de l'Espace économique européen et, nouveauté, vers tout autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

Le nouveau dispositif serait applicable aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenus à compter du 1^{er} janvier 2019. Les anciennes règles demeureraient applicables pour l'imposition des plus-values latentes constatées lors de transferts de domicile intervenus avant cette date.

Aménagement de l'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission d'entreprises (« Dutreil transmission »)

Le projet prévoit de modifier le dispositif d'exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit en cas de transmission d'entreprise avec engagement de conservation des parts ou actions reçues (pactes « Dutreil ») :

- Durant la phase de l'engagement collectif, l'exonération partielle dont a bénéficié un héritier ou un donataire ne serait désormais remise en cause qu'à hauteur des seuls titres cédés ou donnés lorsque la cession ou de donation est effectuée au profit d'un autre associé partie à l'engagement collectif ; en revanche les autres associés, ou l'associé cédant pour les titres qu'il aurait conservés, continueraient à bénéficier de l'exonération partielle ;
- l'apport des titres à une société holding durant la phase d'engagement collectif et l'apport de titres d'une société holding détenant elle-même directement des titres de la société objet du pacte Dutreil seraient permis et il ne serait plus exigé que la holding d'apport soit exclusivement détenue par des personnes parties à l'engagement et que son actif soit uniquement composé des titres apportés ;
- l'obligation de fournir une attestation annuelle de respect des conditions du dispositif serait supprimée : une telle attestation ne devrait plus être produite spontanément qu'en début et en fin de pacte, ainsi que sur demande de l'administration adressée en cours de pacte.

Il serait par ailleurs précisé, suite une décision du Conseil d'Etat ayant invalidé l'interprétation retenue par l'administration¹², qu'en cas de transmission de titres d'une société interposée, cette dernière serait également tenue de conserver sa

¹² CE, 5 mars 2018, n° 416838, M. A

participation dans la société faisant l'objet du pacte Dutreil, durant la période de conservation individuelle.

Ces nouvelles dispositions s'appliqueraient à compter du 1^{er} janvier 2019.

Aménagement du prélèvement à la source

Suite à la confirmation par le Gouvernement de la mise en œuvre du prélèvement à la source, le projet prévoit quelques aménagements du dispositif :

- l'avance destinée à anticiper l'impact sur l'impôt sur le revenu finalement dû des crédits d'impôt emploi d'un salarié à domicile et frais de garde de jeunes enfants est étendue à d'autres crédits ou réductions d'impôt¹³ ;
- le taux de l'avance est augmenté de 30 % à 60 % et le montant minimum de versement de l'avance est réduit de 100 euros à 8 euros.
- en attendant la mise en œuvre de procédures simplifiées dans le cadre du CESU ou de PAJEMPLOI, les particuliers employeurs seraient dispensés de prélever la retenue à la source sur les revenus de leurs salariés versés en 2019 ;
- ces salariés devraient verser en 2019 un acompte d'impôt sur le revenu calculé sur la base de leurs salaires 2018, et verser en 2020 le solde de l'impôt calculé sur leurs revenus perçus en 2019.
- le dispositif d'échelonnement infra-annuel de l'acompte contemporain prévu pour les travailleurs indépendants serait étendu aux revenus imposés selon les règles applicables aux traitements et salaires mais qui ont la nature de bénéfiques non commerciaux (par ex., les droits d'auteurs).

Autres mesures

- ▶ Prorogation d'un an du crédit d'impôt en faveur de la transition énergétique (CITE)
- ▶ Prorogation pour trois ans et ajustements du crédit d'impôt « éco-prêt à taux zéro » (éco-PTZ)

¹³ Réductions d'impôt en faveur des investissements locatifs - « Censi-Bouvard », « Scellier », « Duflot », « Pinel » - ; réduction d'impôt au titre du logement outre-mer ; réduction d'impôt au titre des dépenses d'hébergement en établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) ; réduction d'impôt au titre des dons effectués par les particuliers ; crédit d'impôt au titre des cotisations syndicales).

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 mondiale 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.

© 2018 Ernst & Young Société d'Avocats.

Tous droits réservés.

Studio EY France - 1508SG075

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