

# Fiscalité des entreprises

**L'ensemble des mesures** contenues dans la loi de finances pour 2010, la loi de finances substantielle la fiscalité applicable aussi bien aux particuliers qu'aux entreprises. Tour d'horizon

**En** matière de fiscalité des entreprises, les différentes mesures fiscales, même si elles peuvent poser d'importantes questions pratiques, illustrent la volonté marquée du législateur d'une uniformisation du traitement fiscal au niveau européen, en mettant notamment un terme aux différences basées sur une discrimination purement territoriale. Il s'agit là d'un aspect marquant de la loi de finances rectificative pour 2009, aux côtés de la lutte contre les paradis fiscaux.

## L'aménagement du régime de l'intégration fiscale

Avec la loi de finances rectificative pour 2009, on assiste à une véritable mise en conformité avec la jurisprudence communautaire du régime fiscal des groupes de sociétés, applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009. S'agissant des exercices clôturés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et le 30 décembre 2009, le dispositif s'appliquera dès lors par voie de réclamations contentieuses des groupes concernés.

A l'origine de la refonte des articles 223 A et suivants du Code général des impôts, la jurisprudence Papillon de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) du 27 novembre 2008 (n° 418/07). « C'est véritablement cet arrêt qui est à l'origine de la refonte de ces articles, relève Pascale Farey-Da Rin, avocate fiscaliste au sein de Baker & McKen-

zie. Désormais, pourront faire partie d'un groupe fiscal intégré français non seulement toutes les sociétés qui sont détenues par la société tête de groupe, directement ou indirectement, à au moins 95 % mais également celles dont le capital sera détenu à au moins 95 % indirectement par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés "intermédiaires", c'est-à-dire une société dont les résultats sont soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ». Sont visés par cette disposition les pays membres de l'Union européenne (UE) ainsi que la Norvège et l'Islande, en est exclu le Liechtenstein qui bien que faisant partie de l'EEE n'a, à ce jour, pas signé une telle convention. Toutefois, comme le souligne Pascale Farey-Da Rin, « si la CJCE suit les conclusions de son avocat général présentées sous l'arrêt X Holding BV le 19 novembre 2009, la possibilité pour une société membre de l'EEE d'être membre d'un groupe fiscal intégré national sera définitivement compromise. En effet, l'avocat général a clairement exposé que les dispositions de droit interne des Etats membres de l'Union Européenne interdisant l'accès au régime de l'intégration fiscale à des filiales ayant leur siège dans un autre Etat membre étaient parfaitement compatibles avec le droit communau-

rectificative pour 2009 ou encore la loi de financement de la Sécurité sociale modifient de manière des principales nouveautés en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier.

taire ». Une avancée certes louable mais qui va nécessiter un certain nombre de précisions pratiques. Tel est le cas, notamment, s'agissant de la mise en œuvre de la présomption selon laquelle la provision qui va être dotée par une société du groupe à raison des créances qu'elle détient sur une société intermédiaire ou des titres qu'elle détient dans une telle société ou des risques encourus du fait qu'une telle société constitue une provision intragroupe neutralisée dans l'intégration fiscale, ou de celle identique en matière d'abandons de créances consentis par une société du groupe à une société intermédiaire. *« Ces présomptions ne pourront, en effet, être combattues qu'à charge pour la société mère de rapporter la preuve contraire. Ce qui en pratique soulève la question de cette preuve : faudra-t-il rechercher dans la société intermédiaire européenne cette preuve avec en filigrane des obligations documentaires non négligeables et une immixtion potentielle des autorités fiscales françaises dans les comptes de la société intermédiaire ? »*, s'interroge Pascale Farey-Da Rin.

De plus, sur le plan de l'équité cette présomption paraît plus que discutable puisqu'elle s'inverse s'agissant des produits de participations. Schématiquement, les dividendes reçus par une société du groupe d'une société intermédiaire ne seront pas présumés constituer des dividendes intragroupes ; ils ne seront donc pas neutralisés et seront imposés sauf à rapporter la preuve que ces produits de parti-

cipation proviennent effectivement de dividendes versés par une société du groupe.

### Le régime du mécénat

L'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2009 prévoit une adaptation du régime du mécénat en étendant aux dons consentis aux organismes sans but lucratif (OSBL) établis dans l'UE ou dans l'EEE et ayant conclu avec la France une convention de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (c'est-à-dire en pratique, les Etats membres de l'UE ainsi que l'Islande et la Norvège), les mêmes avantages fiscaux que ceux jusqu'alors limités aux dons consentis à des OSBL français. Cette extension est toutefois conditionnée à l'obtention préalable d'un agrément, même si on comprend que la réduction d'impôt pourrait être obtenue à l'occasion d'un don consenti à un OSBL européen qualifiant, moyennant cependant de nombreuses obligations documentaires. Indéniablement, cela traduit la volonté d'une ouverture territoriale européenne car comme l'explique Pascale Farey-Da Rin : *« Jusqu'à présent, seuls les dons consentis à des OSBL français pouvaient bénéficier du régime de faveur du mécénat. Cette nouvelle mesure s'inscrit clairement dans la droite ligne d'autres dispositifs traduisant la volonté du législateur d'ouvrir certains régimes fiscaux jusqu'alors réservés aux nationaux à des non résidents membres d'un pays "européen" tel que défini ci-dessus, en conformité avec la jurisprudence*



européenne. En pratique, on peut s'interroger sur la portée réelle de cette ouverture dès lors qu'elle est conditionnée au fait que l'OSBL étranger présente des caractéristiques et poursuive des objectifs similaires aux entités éligibles au dispositif en France. Dans le même ordre d'esprit, la mise en place d'un taux uniforme d'imposition de 15 % sur les dividendes versés à des OSBL français, qu'ils soient de source française (jusqu'alors exonérés) ou étrangère (jusqu'alors soumis au taux réduit de 24 %), et versés par des sociétés françaises à des OSBL établis dans un Etat "européen"

(jusqu'alors soumis à une retenue à la source de 25 %) traduit aussi la volonté du législateur d'assurer une uniformité de traitement fiscal de par les frontières européennes, en mettant un terme aux différences de traitement fiscal entre les OSBL selon qu'ils sont établis sur le territoire national ou sur un territoire européen. Ces mesures d'ouverture du mécénat, bien qu'ayant une portée très discutabile, s'inscrivent dans un courant législatif visant à encourager les actions de mécénat privées, dans la lignée de la création des fonds de dotation par la loi LME du 4 août 2008 ».

### Taxe professionnelle

Concernant la réforme taxe professionnelle, qui a suscité ces derniers mois pléthore d'agitations et de débats, cette taxe n'est en réalité pas supprimée mais remplacée par une nouvelle taxe, la contribution économique territoriale (CET) composée de deux volets : la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Comme le relève Pascale Farey-Da Rin, « le mécanisme de la CET est assez proche de celui de la taxe professionnelle. Concernant la CFE, cette nouvelle taxe présente un intérêt indéniable pour les contribuables du secteur industriel qui disposaient de nombreux équipements et biens mobiliers (EBM) dès lors que ces EBM sont désormais exclus de la base de calcul de la CFE. Ces industriels bénéficieront ainsi mécaniquement d'une réduction de leur assiette taxable, limitée à la valeur locative des biens passibles de taxe foncière et pourront également bénéficier d'un abattement de 30 % de la valeur locative de leurs établissements industriels. Pour les contribuables qui ne disposaient pas d'EBM, la nouvelle mesure aura un impact limité. S'agissant du second volet de cette nouvelle taxe, la CVAE, schématiquement son fonctionnement est quasi similaire à celui de l'ancienne cotisation minimale à la valeur ajoutée ».

Certains secteurs seront toutefois pénalisés par cette réforme.

Ainsi, les entreprises du secteur immobilier exerçant une activité de location d'immeubles nus, jusqu'alors exclues du champ de la taxe

professionnelle, entrent désormais dans le champ de la CET. « Pour ces dernières, le nouveau dispositif aura, en pratique, un impact limité à la CVAE, note Pascale Farey-Da Rin. Il convient toutefois de souligner que des dispositifs transitoires ont été mis en place afin de neutraliser en 2010 puis de réduire de manière dégressive l'impact négatif de cette nouvelle taxe sur la situation de chaque redevable ».

### TVA

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier dernier, le lieu de taxation des services fournis à des assujettis est, en principe, fixé au lieu d'établissement du preneur\*. Cette modification des règles de territorialité de la TVA s'inscrit là encore dans une volonté d'harmonisation des régimes au niveau européens.

\* Article 102 de la loi de finances pour 2010

### Déjouer l'évasion fiscale internationale

La loi de finances rectificative pour 2009 contient un certain nombre de mesures visant à instaurer une fiscalité dissuasive à l'égard des paradis fiscaux ne se conformant pas aux exigences de transparence fiscale fixées par la communauté internationale. Afin de réprimer l'évasion fiscale internationale, le collectif prévoit ainsi d'introduire la notion d'Etats ou territoires non coopératifs (ETNC), avec une forte taxation des revenus, dividendes et redevances liés à ces pays. C'est ainsi que les cessions de titres de sociétés établies dans des ETNC, réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, sont exclues du régime des plus-values professionnelles à long terme ou encore qu'une retenue à la source de

50 % s'applique sur toutes les plus-values immobilières réalisées par les non-résidents établis dans des ETNC.

« On note ici un renforcement clairement recherché de la fiscalité applicable aux flux de revenus vers ces pays, remarque Hervé Israël, avocat fiscaliste chez Lovells. Jusqu'à présent, il n'y avait pas nécessairement de traitement différencié pour les paradis fiscaux par rapport aux entités résidentes d'Etats à fiscalité "normale", en particulier pour le paiement d'intérêt. La nouvelle loi de finances change la donne en s'attaquant aux dernières mesures relativement favorables aux relations commerciales, économiques, financières avec les paradis fiscaux ».

Autre mesure non négligeable : la retenue à la source prévue pour les intérêts payés à des résidents de ces Etats dits non coopératifs désormais remplacée par une retenue à la source de 50 %.

Une mesure susceptible, comme l'observe Hervé Israël, de « remettre en cause, dans une certaine mesure, la place financière de Paris en raison du nombre important d'émissions d'obligations jusqu'alors exonérées de retenue à la source pour les paiements faits aux souscripteurs résidents de ces Etats ». Avec, à la charge des sociétés ou des établissements payeurs de ces intérêts, des obligations de contrôle relativement lourdes.

#### La généralisation des téléprocédures

La loi de finances rectificative pour 2009 contient, également, un certain nombre de propositions visant à moderniser les modes de déclaration ou de paiement en généralisant le recours aux systèmes de téléprocédures. Sont ainsi concernées les déclarations et règle-

ments de la TVA, de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les salaires (art. 20).

Cette obligation de dématérialisation concerne également les déclarations de commissions, courtages, ristournes et honoraires (DAS 2). Sont concernés les déclarants ayant souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant au moins 200 bénéficiaires. Pour les déclarations imprimé fiscal unique (IFU) de paiement des revenus mobiliers effectuées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'obligation de remplir cette formalité (imprimé fiscal unique) par voie informatique est étendue aux opérations effectuées par des personnes ayant souscrit moins de 100 déclarations au titre de l'année précédente mais pour un montant global de revenus égal ou supérieur à 15 000 € (art. 18 et 19).

#### La problématique des prix de transfert

L'article 22-2 de la loi de finances rectificative pour 2009 impose désormais l'obligation aux entreprises d'une certaine taille de tenir à la disposition de l'administration, dès l'origine et non plus sur demande, la documentation relative au prix de transfert, en apportant notamment la preuve qu'il s'agit réellement d'un prix de marché. Les exigences relatives à cette documentation seront accrues en cas de relation avec des sociétés sur des territoires non coopératifs.

Selon Hervé Israël, « cette mesure, applicable pour les revenus 2010, et qui jouera donc véritablement en 2011, devrait conduire les grandes entreprises à une réorganisation tenant notamment à la justification de leur politique de prix ».

Karine Szczerbina