

Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales mesures de la loi de finances pour 2020.

A. FISCALITE DES ENTREPRISES

I. Nouvelle modulation de la trajectoire à la baisse du taux d'IS (article 39 de la loi de finances pour 2020)

La baisse du taux normal de l'IS a été aménagée une nouvelle fois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 250 millions d'euros.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020, le taux normal de l'IS pour ces entreprises, par dérogation, est maintenu à 31 % (au lieu de 28 % initialement prévu) pour la fraction supérieure à 500 000 euros de bénéfice imposable appréciée par période de douze mois (le taux de 28 % s'applique sur la fraction de bénéfice n'excédant pas 500 000 euros).

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, pour ces mêmes entreprises, le taux d'IS sera fixé à 27,5 % pour la totalité du bénéfice imposable (au lieu du taux de 26,5 % initialement prévu).

II. Retenues et prélèvements à la source applicables aux sociétés non résidentes – Mise en conformité avec le droit européen (article 42 de la loi de finances pour 2020)

La CJUE a jugé le 22 novembre 2018 (aff. 575/17 « Sofina ») que constituait une restriction à la liberté de circulation des capitaux non justifiée, la retenue à la source sur les dividendes prévue à l'article 119 bis, 2 du CGI, dans la mesure où les sociétés étrangères déficitaires, étant imposées immédiatement et définitivement sur leurs dividendes de source française, subissaient un désavantage de trésorerie que les sociétés déficitaires françaises ne subissaient pas.

Le Conseil d'Etat a fait application de cette jurisprudence dans un arrêt du 7 février 2019 (n° 398662).

Le législateur tire les conséquences de cette évolution jurisprudentielle. Ainsi, l'article 42 de la loi de finances pour 2020 prévoit que :

- Les sociétés étrangères déficitaires peuvent obtenir sur demande la restitution temporaire des retenues ou prélèvements à la source. Cette restitution est assortie d'une imposition en report qui prend fin en cas de retour de la société à une situation bénéficiaire (article 235 quater du CGI) ;
- Les sociétés étrangères en liquidation judiciaire peuvent bénéficier de l'exonération de retenue à la source prévue par l'article 119 quinquies du CGI. Cette exonération, jusqu'alors réservée aux dividendes, est étendue à d'autres revenus tels que les revenus non salariaux ou les plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel ;
- Les sociétés étrangères peuvent également demander la restitution de la retenue à la source calculée sur le fondement de l'article 115 quinquies du CGI (« branch tax ») si elles peuvent établir que les bénéfices de source française n'ont pas été désinvestis hors de France.

Ces mesures sont réservées aux sociétés ayant leur siège situé dans un Etat membre de l'UE ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE n'étant pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI et 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 ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010.

Ces dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020.

III. Transposition de la Directive ATAD 2 – Lutte contre les dispositifs hybrides (article 45 de la loi de finances pour 2020)

Les mesures de lutte contre les dispositifs hybrides prévues par les directives du 12 juillet 2016 dite « ATAD 1 » et du 29 mai 2017 dite « ATAD 2 » ont été transposées en droit français aux articles 205 B, 205 C et 205 D du CGI.

Les dispositifs hybrides visés peuvent résulter soit de divergences quant à la qualification des instruments financiers et/ou des entités, soit de règles différentes en matière d'attribution des paiements.

Sont ainsi répertoriés sept dispositifs hybrides à l'origine d'effets d'asymétrie fiscale.

Les six premiers donnent lieu à une déduction dans un Etat et à une absence d'inclusion au sein du résultat imposable dans un autre Etat.

Le dernier fait apparaître un effet de double déduction.

Désormais, des mesures correctives permettent de neutraliser ces effets fiscaux asymétriques.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 à l'exception des mesures concernant les dispositifs hybrides inverses prévues à l'article 205 C du CGI qui ne s'appliqueront qu'à partir du 1^{er} janvier 2022.

IV. Fusions / Scissions sans échange de titres – Aménagement du régime fiscal (articles 43 et 44 de la loi de finances pour 2020)

L'article 32 de la loi du 19 juillet 2019 relative à la simplification du droit des sociétés a étendu le régime juridique simplifié des fusions aux fusions de sociétés sœurs détenues à 100 % par la même société mère et des scissions d'une société détenue à 100 % par une société mère au profit de sociétés détenues à 100 % par cette société.

La loi de finances pour 2020 précise que ces opérations font également partie du champ d'application du régime de faveur des fusions codifié à l'article 210 A du CGI.

S'agissant du régime mère-fille, il est aussi précisé que la réalisation d'une fusion ou d'une scission sans échange de titres ne constitue pas une rupture du délai de conservation des titres dont les dividendes ouvrent droit à ce régime.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 21 juillet 2019, soit à compter de l'entrée en vigueur de la loi du 19 juillet 2019.

V. Transfert de déficits en cas de fusions – Simplification du régime (article 53 de la loi de finances pour 2020)

Dans le cadre des fusions soumises au régime de faveur, le transfert des déficits antérieurs, des charges financières nettes en report ainsi que de la capacité de déduction inemployée n'est plus systématiquement subordonné à l'obtention d'un agrément préalable.

Ce transfert devient en effet automatique sous certaines conditions :

- Le montant des sommes dont le transfert est envisagé doit être inférieur à 200 000 € ;
- Seules sont concernées les opérations de fusion placées sous le régime de faveur des fusions de l'article 210 A du CGI ;
- Les déficits antérieurs, les charges financières nettes en report et la capacité de déduction inemployée qui sont susceptibles d'être transférés de plein droit ne doivent provenir ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés holdings ni de la gestion d'un patrimoine immobilier ;
- La société ne doit pas avoir cédé ou cessé l'exploitation d'un fonds de commerce ou d'un établissement durant la période au cours de laquelle les déficits, charges financières et capacité de déduction inemployée ont été constatés.

Ce transfert de plein droit s'applique également en cas d'absorption de la société mère d'un groupe intégré.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2020.

VI. Crédit d'impôt recherche – Sous-traitance (article 132 de la loi de finances pour 2020)

Les modalités de prise en compte des opérations confiées à des sous-traitants ont été encadrées par les dispositions de la loi de finances pour 2020, afin d'éviter qu'une même catégorie de dépenses de recherche ne soit prise en compte deux fois.

Ainsi, pour les dépenses engagées à compter du 1^{er} janvier 2020, les dépenses liées à des opérations sous traitées à des organismes publics ou privés agréés ne sont prises en compte par le donneur d'ordre qu'à condition que ces opérations soient réalisées directement par ces derniers. Par dérogation, ces organismes peuvent eux-mêmes recourir à des organismes publics ou privés du même type pour la réalisation de « certains travaux nécessaires à ces opérations ».

L'article précise également que le doublement d'assiette en cas de sous-traitance auprès d'un organisme public est cantonné à « la seule part relative aux opérations réalisées par ces organismes ».

VII. Crédit d'impôt recherche – Abaissement du taux forfaitaire des dépenses de fonctionnement et obligations déclaratives (article 130 de la loi de finances pour 2020)

Le taux forfaitaire de prise en compte des dépenses de personnel dans l'assiette des dépenses éligibles au CIR est abaissé de 50 % à 43 %. Cette mesure s'applique aux dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2020.

D'autre part, la loi de finances pour 2019 avait prévu l'abaissement du seuil de l'obligation d'information sur la nature des dépenses financées par le CIR de 100 millions à 2 millions d'euros. Cet abaissement du seuil est supprimé par la loi de finances pour 2020.

Enfin la loi de finances pour 2020 prévoit une nouvelle obligation documentaire portant spécialement sur les titulaires d'un doctorat. Cette obligation concerne les entreprises dont les dépenses ouvrant au droit au CIR sont comprises entre 10 millions et 100 millions d'euros.

Ces dispositions sont applicables aux déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2020, au titre des dépenses exposées en 2019.

VIII. Mécénat d'entreprise (article 134 de la loi de finances pour 2020)

D'une part, la loi de finances pour 2020 encadre le montant de la réduction d'impôt accordée aux entreprises mettant à disposition leurs salariés auprès d'organismes à but non lucratif (mécénat dit « de compétence »). Ainsi, le coût de revient à retenir dans la base de calcul de la réduction d'impôt correspond, pour chaque salarié mis à disposition, à la somme de sa rémunération et charges sociales y afférentes dans la limite de trois fois le plafond des cotisations de la sécurité sociale (soit 10 284 € mensuel pour 2020).

D'autre part, la loi de finances prévoit que le taux de la réduction est ramené de 60 % à 40 % pour les dons dépassant deux millions d'euros (seule la fraction excédant 2 millions d'euros est concernée par l'abaissement du taux). Cet abaissement ne concerne pas les versements effectués au profit d'organismes sans but lucratif qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté, qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite à des personnes en difficulté de soins, de meubles, de matériels et ustensiles de cuisine, etc.

Par ailleurs, le montant du plafond alternatif est augmenté et porté de 10 000 € à 20 000 €.

Ces dispositions s'appliquent aux versements effectués au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2020.

IX. Associations – Franchise d’impôts commerciaux (article 51 de la loi de finances pour 2020)

Le montant de la franchise des impôts commerciaux applicables aux activités lucratives accessoires des organismes sans but lucratif est porté à 72 000 €.

Le nouveau montant de la franchise des impôts commerciaux entre en vigueur :

- En matière de TVA, le 1^{er} janvier 2020 ;
- En matière d’IS, aux recettes encaissées au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2019 ;
- En matière de CET, à compter des impositions établies au titre de l’année 2020.

B. TVA

I. Transposition de la Directive européenne sur les « quick fixes » (article 34 de la loi de finances pour 2020)

La Directive européenne 2018/1910 du 4 décembre 2018 est transposée dans le droit français par l’article 34 de la loi de finances pour 2020.

Ces dispositions s’appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020.

L’exonération des livraisons intracommunautaires est subordonnée à deux conditions supplémentaires :

- L’acquéreur doit être identifié, avant l’expédition, à la TVA dans un Etat membre autre que celui de départ ou de l’expédition des biens et doit avoir communiqué son numéro d’identification au fournisseur ;
- L’opération doit être mentionnée sur la DEB.

Il est également précisé, dans le cadre des ventes en chaînes dans lesquelles interviennent au moins trois parties et pour lesquelles l’intermédiaire assure le transport entre deux Etats membres, que le transport ou l’expédition est désormais imputé :

- En principe, à la livraison entre le fournisseur et l’opérateur intermédiaire ;

- Et par exception, à la livraison réalisée par l’opérateur lorsqu’il a communiqué à son fournisseur un numéro d’identification TVA attribué par l’Etat membre de départ des biens.

Enfin, le régime des stocks sous contrat de dépôt a été harmonisé, la durée maximale de stockage étant notamment portée à douze mois (contre trois auparavant en France).

II. Transposition de la directive européenne « e-commerce » (article 147 de la loi de finances pour 2020)

A partir du 1^{er} janvier 2021, les dispositions de la directive UE/2017/2455 du 5 décembre 2017 dite « Directive e-commerce » seront applicables suite à leur transposition par l’article 147 de la loi de finances pour 2020. Il est notamment prévu :

- La mise en place de nouvelles définitions de la vente à distance intracommunautaire et de la vente à distance de biens importés de pays tiers ;
- De fixer un seuil du chiffre d’affaires unique de 10 000 € pour l’application des règles de territorialité applicables aux ventes à distance ;
- L’imposition des plateformes électroniques à la TVA lorsqu’elles facilitent les ventes à distance de biens importés de moins de 150 € et lorsqu’elles facilitent les livraisons domestiques ou les ventes à distance intracommunautaires de biens réalisées par leur intermédiaire par un vendeur non établi dans l’UE.

III. Obligation d’information mise à la charge des exploitants d’entrepôts logistiques (article 148 de la loi de finances pour 2020)

Une nouvelle obligation d’information est mise à la charge des exploitants d’entrepôts logistiques sous certaines conditions.

Ces derniers devront, sous certaines conditions, tenir à la disposition de l’administration, et le cas échéant, lui communiquer des informations relatives, notamment à l’origine, la nature, la quantité ou la détention des biens stockés ainsi qu’aux propriétaires des biens stockés.

Cette nouvelle disposition s'applique à compter du 1^{er} janvier 2020.

IV. TVA due lors de l'importation

A compter du 1^{er} janvier 2022, la TVA due lors de l'importation, actuellement collectée par le service des douanes, sera recouvrée par la DGFIP via la déclaration de TVA, ce qui permettra de déduire immédiatement cette TVA, supprimant ainsi le coût de trésorerie consistant à avancer la TVA aux Douanes pour ensuite en demander le remboursement à la DGFIP.

C. LA FISCALITE DES PARTICULIERS

I. Résidence fiscale et dirigeants de grandes entreprises (article 13 de la loi de finances pour 2020)

Les dirigeants, exerçant des fonctions exécutives dans les entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions d'euros, sont désormais considérés comme étant domiciliés en France pour les besoins de l'impôt sur le revenu, de l'IFI et des droits de mutation à titre gratuit. Cette mesure vient compléter le critère de l'activité professionnelle principale codifiée à l'article 4 B du CGI.

Il s'agit d'une présomption simple qui peut être renversée en apportant la preuve que l'activité du dirigeant ne constitue pas son activité professionnelle principale. De plus, il s'agit d'une mesure de droit interne à laquelle peuvent s'opposer les conventions fiscales conclues par la France, lorsqu'elles existent (il n'existe ainsi plus de convention fiscale avec la Suisse en matière de succession).

Cette disposition s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2019 en 2020 et à compter du 1^{er} janvier 2020 s'agissant de l'IFI et des droits de mutation à titre gratuit.

II. Non-résidents – Modification de la réforme de la retenue à la source sur les salaires et pensions (article 12 de la loi de finances pour 2020)

La loi de finances pour 2019 avait prévu de modifier la retenue à la source applicable aux salaires et pensions (article 182 A du CGI). Il était notamment prévu à compter de 2020, que ces revenus soient soumis au prélèvement à la source.

L'article 12 de la loi de finances pour 2020 modifie les dispositions de la loi de finances pour 2019 et prévoit que :

- La retenue à la source sur les salaires et pensions s'applique selon les modalités habituelles en 2020 ;
- La retenue à la source ne sera plus libératoire à partir du 1^{er} janvier 2021 ;
- Enfin, le barème à trois tranches (0, 12 et 20 %) de la retenue à la source sera supprimé à compter du 1^{er} janvier 2023. Il sera remplacé par le taux déterminé selon l'article 204 H du CGI.

Se référant actuellement à cette retenue, la retenue à la source spécifique concernant les gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié sera modifiée à compter du 1^{er} janvier 2023.

III. Report d'imposition en cas d'opérations d'apport-cession (article 106 de la loi de finances pour 2020)

Le dispositif du report d'imposition des plus-values prévu à l'article 150-0 B ter du CGI a été modifié par la loi de finances pour 2020.

L'article 106 de la loi précise les modalités de réinvestissement indirect, via les structures de capital investissement.

Il est également prévu que le délai minimal de conservation des titres reçus en contrepartie de l'apport par le donataire lorsque ceux-ci ont été transmis par donation soit porté de 18 mois à cinq ans.

Ces dispositions sont entrées en vigueur pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020.

IV. Déclaration tacite des revenus (article 155 de la loi de finances pour 2020)

A partir des déclarations de l'année 2019 déposées en 2020, les contribuables, pour lesquels l'administration dispose des informations nécessaires à l'établissement de leur impôt sur le revenu, ont la possibilité de remplir leurs obligations déclaratives par validation tacite de ces informations.

D. CONTRÔLE FISCAL

I. Contrôles fiscaux – Données ouvertes sur les plateformes en ligne (article 154 de la loi de finances pour 2020)

Depuis le 1^{er} janvier 2020, les administrations fiscale et douanière, peuvent, à titre expérimental, collecter et traiter de manière automatisée les données personnelles accessibles publiquement sur les sites Internet de certains opérateurs de plateformes en ligne, aux fins de rechercher des manquements et des infractions en matière fiscale et douanière.

Seuls les contenus manifestement rendus publics par les utilisateurs sont visés.

Les opérateurs de plateforme en ligne concernés, visés à l'article L. 111-7 du Code de la consommation, sont en pratique les réseaux sociaux et les sites de ventes en ligne.

Les agents pourront se servir de ces informations dans le cadre de procédure de contrôle afin de rechercher l'existence d'éventuelles activités occultes, fausses domiciliations à l'étranger, contrebandes ou encore des ventes de produits contrefaits.

Les modalités d'application de ce dispositif seront précisées par un décret en Conseil d'Etat, pris avec avis de la CNIL.