

Actualité troisième trimestre 2012

Législation et doctrine

(cliquer sur les liens pour ouvrir les documents)

IMPOSITION DES RÉSULTATS DES ENTREPRISES ET DES PLUS-VALUES

Non-déductibilité des aides à caractère financier

Selon la jurisprudence et la doctrine administrative, les aides octroyées par une entreprise à une autre (abandons de créances ou subventions) peuvent revêtir soit un caractère commercial, soit un caractère financier. Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, les aides à caractère financier ne constituent plus des charges déductibles du résultat imposable, sauf si elles sont consenties à des entreprises soumises à une procédure collective (CGI art. 39-13 nouveau).

L'exclusion vise les aides de toute nature, autres que les aides à caractère commercial consenties par une entreprise à une autre entreprise.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 17\)](#)

Non-déductibilité de la moins-value de cessions de titres acquis en contrepartie d'un apport

Afin de mettre fin à certaines pratiques d'optimisation fiscale, la 2^e loi de finances rectificative pour 2012 prévoit la non-déductibilité de la moins-value résultant de la cession, moins de 2 ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité, dans la limite du montant résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission (CGI art. 39 quaterdecies-2 bis nouveau).

Il s'applique aux moins-values constatées lors de la cession de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 18\)](#)

Mesures interdisant le cumul de l'exonération du régime mère-fille avec une autre déduction (mesures anti-abus)

L'article 13 de la 2^e loi de finances rectificative pour 2012 est destiné à mettre fin à des montages optimisants consistant à cumuler l'exonération des dividendes dans le cadre du régime mère-fille et une autre déduction fiscale (montages dits « coquillards »).

La première situation visée est la suivante : une société acquiert des titres de participation, perçoit des dividendes de sa filiale, lesquels sont exonérés d'IS en application du régime mère fille sous réserve de l'imposition de la quote-part de frais et charges de 5 %, puis la société mère absorbe sa filiale moins de 2 ans après l'acquisition des titres et place l'opération sous le régime des fusions.

L'annulation de sa participation dans la filiale peut dégager un vrai mali, si la valeur des titres de la société absorbée dans l'absorbante est inférieure à leur prix d'acquisition. Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, l'éventuelle moins-value à court terme réalisée à l'occasion de l'annulation de ces titres de participation n'est plus admise en déduction à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime mère-fille depuis leur acquisition (CGI art. 210 A, 1 modifié).

La seconde mesure concerne les titres de sociétés de gestion de portefeuille. Relèvent du régime de droit commun (et non du régime du long terme) les parts ou actions de sociétés dont l'actif est constitué principalement (au moins 50 % de la valeur) par des titres soumis au régime de droit commun ou dont l'activité consiste, de manière prépondérante, en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte (CGI art. 219-I a ter). La loi introduit une dérogation à cette règle lorsque ces titres ont donné lieu à des dividendes ayant ouvert droit au régime mère-fille au cours de l'exercice de comptabilisation d'une provision pour dépréciation ou d'une moins-value et des 5 exercices précédents. Dans ce cas, les provisions constituées et les moins-values constatées relèvent du régime du long terme à hauteur des dividendes qui ont été exonérés (CGI art. 219-a ter modifié). Ainsi, cette qualification rend la provision ou la moins-value définitivement non déductible pour les titres de participation relevant du taux de 0 % et la soumet au régime des moins-values à long terme relevant du taux de 19 % pour les titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées.

Une dernière mesure anti-abus concerne les distributions effectuées par des sociétés immobilières dont les titres sont inscrits en stocks à l'actif du bilan de sociétés exerçant une activité de marchand de biens. Ces distributions sont exclues du régime des sociétés mères pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012 (CGI art. 145-6 modifié).

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 16\)](#)



Suppression de la provision pour investissement

Les entreprises soumises à la participation à titre obligatoire ou facultatif peuvent doter, en franchise d'impôt, une provision pour investissement (PPI) (CGI art. 237 bis-A-II-1). Cette faculté est supprimée pour l'ensemble des entreprises, à l'exception des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP). Aucune nouvelle déduction n'est autorisée au titre des exercices clos à compter du 17 août 2012, date de publication de la loi au JO (CGI art. 237 bis A modifié).

S'agissant des provisions déjà constituées au titre des exercices clos avant l'entrée en vigueur de la loi, elles doivent être utilisées conformément aux règles applicables jusqu'à présent (CGI art. 237 bis A-II-4).

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 13\)](#)

Transfert des déficits dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée

En cas de fusion, scission ou d'apport partiel d'actif, que l'opération soit placée sous le régime de droit commun ou réalisée dans le cadre du régime des fusions (CGI art. 210 A), les déficits de la société absorbée ou scindée ne peuvent pas être déduits des bénéficiaires des sociétés absorbantes ou bénéficiaires des apports, la condition relative à l'identité d'exploitant faisant défaut. L'option pour le régime des fusions (CGI art. 210 A) permet, en revanche, à la société absorbante de solliciter un agrément pour imputer les déficits de l'absorbée.

Les conditions de délivrance de cet agrément sont modifiées (CGI art. 209-II modifié).

Le transfert continue à être réservé aux opérations placées sous le régime des fusions (CGI art. 210 A) qui sont justifiées par un motif économique exempt de toute motivation principalement fiscale.

Pour les exercices clos depuis le 4 juillet 2012, il ne suffit plus que l'activité à l'origine des déficits soit poursuivie pendant au moins 3 ans. L'agrément sera accordé si l'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet de changement significatif par la société absorbée ou apporteuse. Ces changements significatifs sont notamment appréciés au regard de 5 critères : la clientèle, l'emploi, les moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, la nature et le volume d'activité.

Cette condition relative à l'absence de changement significatif est exigée pour la société absorbée ou apporteuse pendant la période au titre de laquelle ces déficits et ces intérêts ont été constatés.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 15-I-A\)](#)

Nouvel événement important cessation d'entreprise : la disparition des moyens de production

Un nouveau cas d'application des conséquences de la cessation d'entreprise est prévu : la disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation (CGI art. 221, 5 modifié). Pour être assimilée à une cessation d'entreprise, la disparition des moyens de production doit :

- avoir une durée de plus de douze mois, sauf en cas de force majeure ;
- ou être suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux.

Cette disposition s'applique au titre des exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

La disparition des moyens de production ne sera pas considérée comme emportant cessation d'entreprise si l'entreprise obtient un agrément de l'administration, lequel sera délivré si ces opérations sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 15-I-B\)](#)

Définition légale du changement d'activité réelle

Pour les exercices clos avant le 4 juillet 2012, le code général des impôts ne donne pas de définition de la notion de changement d'activité réelle emportant les conséquences d'une cessation d'entreprise. Chaque situation est appréciée par le juge de l'impôt au vu des circonstances de fait.

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, la 2^e loi de finances rectificative pour 2012 introduit dans le CGI des critères quantitatifs permettant de caractériser une adjonction ou un abandon d'activité (CGI art. 221, 5 modifié).

Ces critères ne sont pas exhaustifs, la présence de l'adverbe « notamment » laissant à l'administration et au juge de l'impôt une marge d'appréciation.

Caractérise un changement d'activité réelle l'adjonction ou l'abandon (ou le transfert) d'une activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation ou une diminution de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'adjonction ou de l'abandon (ou du transfert) :

- soit du chiffre d'affaires de la société ;
- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société.

Le changement d'activité réelle ne sera pas considéré comme emportant cessation d'entreprise si l'entreprise obtient un agrément de l'administration.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 15-I-B\)](#)



Dépenses éligibles au CIR : salariés affectés en partie à des opérations de recherche

Seules sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt recherche (CIR) les dépenses de personnel afférentes aux salariés affectés directement et exclusivement à des opérations de recherche.

Les rémunérations du personnel affecté à la fois à la réalisation d'opérations de recherche et de production sont prises en compte au prorata du temps effectivement consacré aux opérations de recherche.

Ce prorata s'applique à la totalité du salaire du personnel concernée y compris les congés payés.

[\(Rescrit 2012/37/FE du 10 juillet 2012\)](#)

Crédit d'impôt cinéma : œuvres d'animation

Les entreprises de production exécutive intervenant dans le domaine de la production cinématographique et audiovisuelle peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour dépenses de production exécutive en France d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles étrangères (CGI art. 220 quaterdecies et 220 Z bis).

Lorsqu'une œuvre de fiction comporte plus de 25 % de plans faisant l'objet d'un traitement numérique des images, cette œuvre est assimilée à une œuvre d'animation et la demande d'agrément provisoire préalable à l'obtention du crédit d'impôt de l'entreprise de production exécutive doit être examinée à l'aune du barème « animation ». Un décret précise le champ de l'assimilation des œuvres de fiction intégrant un traitement numérique des images aux œuvres d'animation. Il ajoute à la condition artistique précitée une condition tenant à la nature et au montant des dépenses engagées en France devant consister majoritairement en des dépenses de traitement numérique des images visées par le barème « animation ».

[\(Décret n°2012-1092 du 27 septembre 2012, JO du 29, texte 31\)](#)

Création d'une contribution additionnelle à l'IS de 3 % sur les montants distribués

La 2^e loi de finances rectificative pour 2012 a institué une contribution additionnelle à l'IS de 3 % sur les montants distribués par les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'IS (CGI art. 235 ter ZCA nouveau).

Cette nouvelle contribution s'applique aux montants distribués dont la mise en paiement intervient à compter du 17 août 2012, date de publication de la loi.



La contribution additionnelle à l'IS est assise sur l'ensemble des distributions, c'est-à-dire à la fois sur les distributions décidées en assemblée générale (AG) conformément aux statuts de la société et sur les revenus réputés distribués en application des dispositions fiscales.

Sont exclus du champ d'application de cette contribution :

- les petites et moyennes entreprises (PME) indépendantes qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises données à l'annexe I au règlement (CE) 800/2008 de la Commission du 6 août 2008. Il s'agit des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 M€ ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 M€ ;
- les sociétés ou organismes de placement collectif (OPC) mentionnés à l'article L. 214-1 du code monétaire et financier.

Ne sont pas soumises à la contribution additionnelle d'IS de 3 % les distributions réalisées entre sociétés membres d'un même groupe fiscal intégré (CGI art. 223 A).

Ne sont pas passibles de la contribution additionnelle d'IS de 3 % les distributions payées en actions (c. com. art. L. 232-18) ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés émis par les sociétés coopératives (loi 47-1775 du 10 septembre 1947, art. 19 vices).

La contribution est payée spontanément au comptable public compétent, lors du versement de l'acompte d'IS suivant le mois de la mise en paiement de la distribution. Les modalités de paiement de la contribution sont donc calées sur l'échéancier prévu pour les acomptes d'IS, soit le 15 mars, le 15 juin, le 15 septembre et le 15 décembre. À titre transitoire, afin de faciliter la mise en place du dispositif, pour les distributions qui sont mises en paiement avant le 1^{er} septembre 2012, la contribution est payable le 15 décembre 2012.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 6\)](#)

Nouvelles modalités de paiement de la contribution exceptionnelle de 5 %

Une contribution exceptionnelle d'IS est due, au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2011 et le 30 décembre 2013, par les entreprises soumises à l'IS qui réalisent un chiffre d'affaires HT d'au moins 250 M€ au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené le cas échéant à douze mois. Elle est égale à 5 % de l'IS dû au titre de l'exercice ou de la période d'imposition (CGI art. 235 ter ZAA). En principe, cette contribution exceptionnelle est payée spontanément au service des impôts des entreprises, au plus tard à la date de liquidation de l'IS.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, les entreprises sont tenues d'effectuer un versement anticipé de cette contribution à la date prévue pour le paiement du dernier acompte d'IS de l'exercice ou de la période d'imposition concerné.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 12\)](#)



Aménagement du dispositif de l'article 209 B du CGI

L'article 209 B du CGI permet d'imposer à l'IS en France, même lorsqu'ils ne sont pas distribués, les bénéfices réalisés par les filiales ou succursales étrangères de sociétés françaises établies dans des pays offrant un régime fiscal privilégié.

Le dispositif n'est pas applicable si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans l'UE, sauf en présence d'un montage artificiel dont la preuve doit être apportée par l'administration fiscale.

En dehors de l'UE, l'application du dispositif était conditionnée à la démonstration, par l'administration, que les filiales n'exercent pas d'activité industrielle ou commerciale effective sur le territoire de l'État d'établissement.

Pour renforcer les moyens de l'administration, le régime de la preuve est modifié lorsque la structure étrangère est établie hors de l'UE. Pour échapper à l'imposition, la personne morale établie en France doit démontrer que les opérations de l'entité détenue à l'étranger ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. Les nouvelles règles s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

[\(Loi 2012-958 du 16 août 2012, art. 14\)](#)

[Consultez l'ensemble des rubriques « Actualité législation & doctrine novembre 2012 »](#)