

Importante baisse de l'imposition des entreprises en Allemagne dès 2008

Une importante réforme fiscale, entérinée par le Bundestag le 25 mai 2007, a été votée le 6 juillet dernier par le Bundesrat (chambre haute du Parlement). La loi a été publiée le 17 août 2007 au Journal officiel fédéral. Par cette loi, le gouvernement de grande coalition a d'abord entendu réduire de manière très significative l'imposition des entreprises. En contrepartie, un certain nombre de mesures restrictives ont été adoptées.

1 – Imposition des entreprises

1.1. Assouplissement de l'imposition des bénéficiaires...

Sociétés de capitaux

La nouvelle loi réduit le taux d'impôt sur les sociétés de 25 % à 15 %. La surtaxe de solidarité de 5,5 %, assise sur l'impôt, étant maintenue, le taux réel d'impôt sera de 15,825 %. Parallèlement, des allègements sont prévus en matière de taxe professionnelle, impôt assis exclusivement sur les bénéficiaires. Pour l'essentiel, le multiplicateur légal, qui s'applique au taux propre à chaque commune, sera réduit de 5 % à 3,5 %. En moyenne, le taux réel de la taxe professionnelle sera de l'ordre de 14 %. En revanche, la taxe n'est plus déductible de l'assiette de l'impôt sur les

sociétés. Finalement, l'impôt total frappant les bénéficiaires d'une société de capitaux sera en moyenne inférieur à 30 % au lieu d'environ 39 % actuellement. Au niveau de l'associé d'une société de capitaux allemande (une GmbH par exemple), les choses se présenteront ainsi :

- si l'associé est une société de capitaux résidente en Allemagne, les dividendes reçus ne seront imposables que sur 5 % du montant brut des dividendes perçus, quels que soient le pourcentage et la durée de détention de la participation (règles non modifiées par la réforme) ;
- si l'associé est une personne physique résidente en Allemagne : la réforme introduit un nouveau mode d'imposition, par voie de prélèvement à la source (libératoire, sauf option contraire) qui devra être acquitté par la société distributrice (voir ci-dessous 2) ;

La nouvelle loi réduit le taux d'impôt sur les sociétés de 25 % à 15 %.



Par François Hellio (photo), avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre, et Wolf-Georg von Rechenberg, Rechtsanwalt/Steuerberater, associé, CMS Hasche Sigle, Berlin.

- si l'associé est non-résident, une retenue à la source de 20 % sera prélevée, sauf application d'une convention fiscale ou de la directive européenne.

Sociétés de personnes

Ces sociétés sont redevables en leur nom de la taxe professionnelle sur les bénéficiaires. En revanche, ce sont leurs membres qui acquittent, selon le cas, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, sur leur quote-part des bénéfices. Aux termes de la nouvelle loi, pour ceux des associés personnes physiques possédant une participation minimum de 10 % ou dont la quote-part annuelle des bénéfices est au moins égale à 10 000 euros, les bénéfices mis en réserve par la société de personnes pourront, sur option, être soumis à un impôt sur le revenu au taux réduit de 28,25 % (plus surtaxe de solidarité de 5,5 %). Ces règles seront aussi applicables aux entreprises individuelles. En matière d'impôt sur le revenu, la taxe professionnelle sera, en règle générale, totalement imputable. Une distribution ultérieure des bénéfices mis en réserve rendra exigible un prélèvement – libératoire – de 25 %.

L'intention du législateur, par ces modifications apportées à la fiscalité des sociétés de personnes, a été de rendre indifférent, pour une personne physique, le recours à une société de capitaux ou de personnes : en effet, l'impôt total frappant les bénéficiaires est à peu près équivalent dans un cas ou dans l'autre, avant ou après distribution.

1.2. ... compensé par des mesures restrictives

Nouvelles règles de déduction des intérêts

La réforme de juillet modifie en profondeur les règles fiscales fixant les conditions de déduction des intérêts. Actuellement, l'article 8a de la loi sur l'impôt sur les

sociétés limite la possibilité de déduction des intérêts versés en rémunération de prêts consentis par des personnes liées, selon les règles suivantes :

- sont concernés les prêts accordés par des personnes proches, quelle que soit la résidence du prêteur ;
- une personne proche s'entend d'une personne qui, directement ou indirectement, contrôle la société débitrice des intérêts à hauteur d'au moins 25 % de son capital ;
- les emprunteurs résidents et non-résidents, dès lors qu'ils sont imposables au travers d'un établissement stable en Allemagne, sont concernés ;
- les intérêts ne sont déductibles que dans le respect du ratio de 1 à 1,5 entre capitaux propres et endettement (prêts de personnes proches, et assimilés) de la société débitrice ;
- les limitations à la déductibilité des intérêts ne trouvent à s'appliquer que si le montant annuel des intérêts versés est supérieur à 250 000 euros.

Ces dispositions sont également applicables dans le cas où un prêteur tiers dispose d'une garantie consentie par une personne liée, ou encore si le prêt consenti par ce tiers correspond à une opération de back-to-back avec une personne liée. La réforme de juillet introduit dans la législation allemande de nouvelles règles, qui remplaceront totalement les dispositions précitées. A compter du 1^{er} janvier 2008, un plafond général de déductibilité des intérêts («Zinsschranke») entrera ainsi en vigueur, qui visera désormais l'ensemble des charges financières supportées par une société. En pratique, les intérêts ne seront admis en déduction des résultats de l'exercice de la société débitrice que dans la limite de 30 % de son bénéfice brut avant impôts, dotations aux amortissements et provisions et hors intérêts (charges et produits). La fraction des intérêts non déductibles est reportable sur les exercices suivants.

Seules trois exceptions à l'application de cette limite de déduction sont prévues par la loi.

Tout d'abord, ne seront pas concernées les entreprises qui ne font pas partie d'un groupe (compris comme un ensemble de sociétés soumises à une obligation de consolidation comptable). Ensuite, l'application de la règle sera également évitée si le montant de la charge d'intérêts, réduit des produits d'intérêts du même exercice, n'excède pas un million d'euros. Enfin, au sein d'un groupe, il sera possible d'écarter l'application de la limite de déduction des intérêts si la société débitrice démontre que son niveau de fonds propres n'est pas inférieur à la dotation moyenne en capitaux propres des sociétés du groupe (déterminée sur une base consolidée, en application des règles IFRS), une tolérance de 1 % étant admise par la loi.

Notons enfin que, dans le cas d'une intégration fiscale («Organschaft»), la loi prévoit un traitement global de la question de la déductibilité des intérêts, comme s'il n'existait qu'une seule société.

Transfert de parts de sociétés déficitaires

A l'avenir, un transfert de plus de 50 % du capital d'une société déficitaire suffira pour entraîner la

déchéance de ses déficits. Un transfert compris entre 25 % et 50 % du capital se traduira par une perte proportionnelle des reports déficitaires. Ces règles marquent un net durcissement de la législation allemande puisque les règles actuelles applicables à l'acquisition de sociétés déficitaires («Mantelkauf») ne conduisent à la déchéance des déficits que si, sur une période de 5 ans, une transmission de plus de 50 % du capital s'accompagne d'un apport de nouveaux actifs prépondérants au profit de la société déficitaire. Ces nouvelles dispositions vont contribuer à durcir encore davantage les conditions d'utilisation des reports déficitaires. On rappellera ici que, d'une façon générale, le bénéfice d'un exercice ne peut être imputé qu'à hauteur d'un million d'euros sur des déficits antérieurs (reportables sans limite de temps), et seulement à proportion de 40 % de ce bénéfice pour sa fraction excédant ce seuil d'un million.

Prix de transfert

En 2003, le législateur avait considérablement renforcé les obligations documentaires des entreprises en matière de contrôle des prix de transfert. Par la réforme votée cet été, il fixe, selon le type de transaction, la ou les méthodes à appliquer de manière impérative. De même, en cas de transfert d'activité, les conséquences fiscales devront être tirées par référence aux règles contenues à présent dans la loi.

Autres mesures

Parmi les diverses mesures techniques contenues par ailleurs dans la réforme, la suppression de l'amortissement dégressif apparaît comme étant la plus significative.

2 - Personnes physiques : introduction d'un prélèvement libératoire pour les revenus de capitaux mobiliers et plus-values

A compter du 1^{er} janvier 2009, les intérêts et dividendes perçus par des personnes physiques seront soumis à un prélèvement de 25 %. La règle actuelle, d'imposition de 50 % des dividendes et de 100 % des intérêts perçus est donc abrogée.

De même, le principe d'exonération des plus-values sur parts ou actions de sociétés de capitaux (participation de moins de 1 %, délai de détention des titres cédés pendant plus d'un an) est supprimé : ces plus-values seront également soumises au prélèvement de 25 %, cette mesure n'étant toutefois applicable que pour les parts ou actions acquises à compter du 1^{er} janvier 2009. S'agissant de participations représentatives de plus de 1 % du capital, elles resteront imposables, l'abattement de 50 % qui prévaut actuellement sera réduit à 40 %.

Le prélèvement de 25 %, introduit par la réforme sera libératoire de l'impôt sur le revenu, sauf si le contribuable décide, s'il y a intérêt, de porter les revenus et plus-values concernés dans sa déclaration annuelle : dans ce cas, le prélèvement s'imputera sur l'impôt sur le revenu exigible, un éventuel excédent étant remboursable. ■