

3^e édition
octobre 2011

Fiscalité allemande des entreprises

Département Français

pwc

Préface

Mesdames, Messieurs

Nous sommes heureux de vous présenter notre guide de la fiscalité allemande des entreprises entièrement revu et mis à jour. Comme pour ses précédentes versions, ce guide a pour objectif de vous donner un aperçu des règles fiscales allemandes applicables aux entreprises.

Le guide retravaillé a été présenté à l'occasion de la conférence Fiscalis du mois d'octobre 2011 à Paris.

La conférence nous a montré que la mise en place en Europe d'un impôt sur les sociétés harmonisé est un projet de longue haleine dont l'aboutissement est encore incertain.

Outre les risques budgétaires que le système harmonisé pourrait engendrer pour certains Etats, c'est surtout la méconnaissance des différents systèmes fiscaux existant en Europe qui semble constituer un obstacle majeur.

Nous espérons que la présente version du guide permettra au lecteur français et francophone de mieux comprendre les enjeux et le fonctionnement de la fiscalité allemande.

En tout cas, n'hésitez pas à nous faire part de vos remarques ou critiques. Nous en tiendront compte dans l'objectif de toujours améliorer la qualité de l'information fournie à nos clients.

Bonne lecture

Roland Krenz
Responsable du Département Français

Sommaire

Introduction	3
Le contexte politique et budgétaire en Allemagne	3
Méthodologie du présent guide	4
Entités soumises à l'impôt	4
Sociétés de capitaux	4
Etablissements stables ou succursales de sociétés étrangères	4
Sociétés de personnes	4
Base imposable	5
Le résultat comptable comme point de départ	5
Réintégrations et déductions	5
Corrections spécifiques pour la taxe professionnelle	6
Taux d'imposition	7
Impôt sur les sociétés plus la contribution	7
Taxe professionnelle	7
Taux effectifs d'imposition	8
Retenues à la source	8
Cadre général	8
Aspects de procédure	9
Déficits fiscaux	10
Deux impôts - deux reports	10
Report des pertes fiscales	10
Imposition minimale	10
Remise en cause des déficits reportables en cas de cession de titres	11
Le régime en place depuis 2008	11
Facilitation des reclassements de titres intra-groupe	12
Conservation des reports à hauteur des plus-values latentes	12
Intégration fiscale (Organschaft)	13
Société éligibles	13
Impôts couverts par l'Organschaft	13
Conditions à réunir pour constituer une Organschaft	13
Effets de l'Organschaft	13
Organschaft et pertes fiscales	14
Régime des dividendes et plus-values sur titres	14
Les règles allemandes pour lutter contre la sous-capitalisation	15
Descriptif schématique des règles	15
Contribuables touchés	16
Financements concernés	16
Charge d'intérêt concernée	16
Application du régime à la charge d'intérêt nette	16
Seuil de 3.000.000 €	16
Dispense de non-consolidation (1 ^e sauvegarde)	17
Dispense de groupe (2 ^e sauvegarde)	17
Limitation de 30 % de l'EBITDA imposable	18
Report d'EBITDA	19
Report des intérêts excédentaires	19
Exemple d'application	19

Entreprises en difficulté - abandons de créances	20
Le contexte	20
Désistement de rang	20
Abandons de créances	21
Incorporation de la créance au capital	21
Recommandations - autres solutions	22
Droits de mutation immobiliers et exonérations	22
Régime général	22
Exonération en cas de reclassement de titres dans le groupe	23
Procédure fiscale	24
Dépôt des déclarations	24
Paiement de l'impôt	24
Prescription fiscale	24
Intérêt de retard et pénalités fiscales.....	25
Règles applicables en matière de prix de transfert	25
Evolution du droit fiscal allemand.....	25
Définition légale des méthodes de détermination des prix de transfert.....	25
Délais de présentation et sanctions applicables.....	26
Imposition des plus-values en cas de transfert de fonctions au sein du groupe	27
Obligation de prévoir des clauses d'adaptation de prix.....	28
Qui sommes nous.....	29
Nos services.....	29
Vos contacts au Département Français	29

Introduction

Le contexte politique et budgétaire en Allemagne

La crise économique et le soutien que l'Allemagne a du apporter avec la France à la zone Euro ces deux dernières années ont d'abord rendu difficile la mise en œuvre d'une nouvelle réforme fiscale avec des baisses de taux pourtant prévu par le contrat de coalition de 2009 entre la CDU d'Angela Merkel et les libéraux du FDP.

Depuis, la situation s'est améliorée. Le redressement économique observé depuis fin 2010 en Allemagne conduit à des rentrées fiscales supérieures aux attentes. Le déficit budgétaire de l'Etat fédéral devrait donc se stabiliser dès 2011 sous le seuil de 3 % du PIB exigé par le traité de Maastricht. Par ailleurs, les prévisions budgétaires actualisées prévoient d'équilibrer les finances publiques de l'Etat fédéral dès 2016 et celles de tous les *Länder* dès 2020.

Ces objectifs ne sont que la mise en œuvre du frein à la dette inscrit dans la Constitution fédérale allemande en 2009. Ce frein à la dette interdit tout déficit structurel de l'Etat fédéral au-delà de 2016 (2020 pour les *Länder*). Il oblige l'Etat fédéral à réduire son déficit structurel d'environ 7 milliards d'Euros par an sur la période dite de transition entre 2010 et 2016.

Le cadre constitutionnel mis en place en Allemagne signifie que les bonnes rentrées fiscales observées actuellement sont par priorité affectées à la réduction des déficits et non à la relance ou aux réductions d'impôts. Tel est le constat que doivent

aujourd'hui faire les milieux d'affaires qui avaient espéré des baisses d'impôts dès 2009.

Dans l'ensemble, la fiscalité allemande semble donc être passée dans une phase de stabilisation après une décennie de réformes qui ont forgé un système fiscal relativement cohérent.

Méthodologie du présent guide

Le présent guide décrit d'abord les principales règles de la fiscalité allemande des entreprises après la grande réforme de 2008 (*Unternehmensteuerreformgesetz 2008*) et les mesures fiscales prises dans le cadre du plan anti-crise-financière par la loi du 18 décembre 2009 dite "d'accélération de la croissance économique" (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009*) entrée en vigueur en 2010. Nous avons sélectionné les aspects dont l'impact pour les investisseurs étrangers en Allemagne est le plus important.

Le guide est consacré principalement à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle. Il comprend aussi une sélection de sujets fiscaux récurrents dans les groupes de sociétés.

Vous disposez ainsi d'un guide pratique sur l'état du droit fiscal allemand des entreprises à jour au 1^{er} octobre 2011.

Entités soumises à l'impôt

Sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux allemandes (GmbH et AG) sont soumises à l'impôt sur les sociétés (IS), à la contribution de solidarité (CS) sur l'IS et à la taxe professionnelle (TP) sur la totalité de leur bénéfice net imposable (produits moins les charges) déterminé à l'aide d'une compatibilité tenue selon les principes comptables allemands tels que définis principalement dans le code de commerce allemand.

Etablissements stables ou succursales de sociétés étrangères

Les sociétés étrangères qui exercent en Allemagne une activité imposable par le biais d'un établissement stable ou d'une succursale sont également soumises aux trois impôts précités pour la part du revenu attribuable à cette entité allemande.

Sociétés de personnes

Les revenus réalisés à travers de sociétés de personnes allemandes (OHG, KG) sont également passibles des trois impôts précités.

La situation des sociétés de personnes allemandes diffère cependant de celle que l'on connaît pour les sociétés de personnes françaises :

- Les sociétés de personnes sont transparentes pour le droit fiscal allemand - il n'existe pas de système d'option pour se soumettre au régime des sociétés de capitaux.
- La transparence signifie que la quote-part de revenu revenant à l'associé est imposée entre les mains de cet associé soit à l'impôt sur le revenu (pour les associés personnes physiques), soit à l'IS (pour les associés qui sont des sociétés de capitaux). Les déficits subis par une société de personnes sont transmis à son associé qui peut (avec certaines limites) les imputer sur ses autres revenus positifs ou les reporter en cas de déficit global.
- Le droit fiscal allemand assimile une participation dans une société de personnes à une activité exercée en entreprise individuelle - cela conduit à "attribuer" fiscalement (par le concept du bilan et compte de résultat complémentaire) diverses dépenses et recettes de l'associé à la quotité de revenu tiré de la société de personnes.
- Malgré sa transparence, la société de personnes est elle-même soumise à la taxe professionnelle allemande. Cet impôt est perçu au niveau de l'entité qui réalise l'activité commerciale. Les déficits reportables en matière de TP allemande sont également constatés au niveau de la société de personnes et ne sont donc pas transférés à l'associé.

Base imposable

Le résultat comptable comme point de départ

Pour déterminer la base imposable à l'IS et à la TP allemande, il convient de se référer au résultat comptable du contribuable. La compatibilité doit être tenue selon les principes comptables allemands tels que définis principalement dans le code de commerce allemand. Les sociétés exerçant une activité commerciale sont obligées de tenir une comptabilité selon le principe des créances acquises et des dettes certaines. Les provisions régulièrement constituées en comptabilité selon le principe commercial de prudence sont en principe également reconnues d'un point de vue fiscal. Il en va de même de l'amortissement des actifs immobilisés amortissables.

Comme en France, le législateur a cependant apporté un certain nombre de correctifs fiscaux (réintégrations et déductions) permettant de passer du résultat comptable au résultat fiscal.

Il existe deux séries de correctifs fiscaux : (i) les correctifs s'appliquant à l'IS et la TP et (ii) les correctifs applicables pour déterminer spécifiquement la base de la TP allemande.

Réintégrations et déductions

Sans prétendre à l'exhaustivité voici un aperçu des principales différences entre le résultat comptable et fiscal :

- La théorie de l'acte anormal de gestion (combinée avec la notion de somme réputée distribuée) oblige le contribuable à réintégrer les sommes correspondantes dans le bénéfice imposable.

- Les dettes à échéance à plus d'un an, non passibles d'un intérêt (par exemple prêt "gratuit" de la société mère) sont comptablement valorisées pour leur montant nominal (principe du nominalisme) - fiscalement, ces dettes ne portant pas d'intérêt doivent être actualisées au taux de 5,5 % l'an sur la durée restant à courir jusqu'à leur date de remboursement - pour les dettes à échéance indéterminée, l'administration présume une durée restant à courir de 13 années environ soit une actualisation de 50 % environ de la dette - le montant de l'actualisation génère un profit fiscal qui est éventuellement repris ultérieurement en cas de remboursement au nominal de la dette ou en cas de re-perception d'un intérêt par exemple (différence en principe seulement temporaire entre résultat comptable et fiscal).
- Les provisions pour retraite d'entreprise sont en principe déductibles en comptabilité et d'un point de vue fiscal - le droit fiscal a cependant fixé un certain nombre de règles particulières concernant le calcul actuariel des provisions.
- Les provisions pour pertes à terminaison constituées en comptabilité ne sont pas déductibles fiscalement.
- Le fonds de commerce acquis doit être amorti sur 15 ans d'un point de vue fiscal - comptablement, des durées d'amortissement plus courtes sont appliquées (5 à 7 ans environ).
- Les opérations sur actions ou parts de GmbH (plus-values, moins-values, provisions pour dépréciation, reprise de provisions etc.) sont soumises à un régime fiscal particulier (cf. page 14).

Corrections spécifiques pour la taxe professionnelle

La base imposable de la TP découle également du résultat de l'exercice tel qu'il est pris en considération pour l'IS. La loi prévoit depuis toujours une série de réintégrations spécifiques et complémentaire pour la TP. L'objectif principal de ces réintégrations est de réintégrer une partie des intérêts payés par l'entreprise au motif qu'ils contribuent à financer le patrimoine d'exploitation qui doit ainsi partiellement et indirectement subir l'impôt. Depuis 2008, la réintégration sur intérêts est structurée comme suit :

25 % de la charge d'intérêt déductible pour l'IS doit être réintégrée pour déterminer la base TP. Cette réintégration de 25 % concerne non seulement les intérêts payés au titre de prêts mais aussi une part financière présumée dans les loyers ordinaires, les loyers de crédit-bail (*leasing*), les licences et les autres redevances payées par l'entreprise. La part présumée d'intérêt comprise dans les différentes charges précitées est fixée par la loi selon un barème forfaitaire (cf. tableau ci-dessous). La réintégration est effectuée si le total des intérêts et des parts d'intérêt présumé dépasse une franchise annuelle de 100.000 €.

Il est à noter que l'intérêt non-déductible pour l'IS (par exemple à cause des règles de sous capitalisation) n'est pas réintégré une deuxième fois pour la TP.

	charge de l'exercice (hypothèse)	part d'intérêt présumé par la loi (en pourcentage)	part d'intérêt	montant de la réintégration (25 %)	impact TP (hypothèse de taux de 14 %)*
Intérêts (y compris rémunérations versées au <i>stille Gesellschafter</i> [prêt participatif])	100,00 €	100 %	100,00 €	25,00 €	3,50 €
Loyers ordinaires et mensualités de leasing - <u>biens immobiliers</u>	100,00 €	50 %	50,00 €	12,50 €	1,75 €
Loyers ordinaires et mensualités de leasing - <u>biens meubles</u>	100,00 €	20 %	20,00 €	5,00 €	0,70 €
Licences et autres concessions de droits	100,00 €	25 %	25,00 €	6,25 €	0,88 €

* Taux de perception de 400 %, coefficient de 3,5 % = taux effectif TP de 14 %

Taux d'imposition

Impôt sur les sociétés plus la contribution

L'impôt sur les sociétés allemand est actuellement perçu au taux effectif de 15,825 %.

Le changement le plus significatif de la réforme fiscale de 2008 a été l'abaissement à 15 % de l'impôt sur les sociétés allemands. L'abaissement du taux de l'IS avait été de 10 points en une année (de 25 % à 15 %). Le nouveaux taux s'applique à tous les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2008.

La contribution additionnelle de solidarité de 5,5 % est assise sur la contribution d'IS de l'exercice. Destinée initialement à financer une partie des transferts nécessaires pour la reconstruction de l'Allemagne de l'Est elle est restée en vigueur depuis.

La multiplication des deux taux (15 %*105,5 %) vous donne le taux effectif de l'impôt sur les sociétés de 15,825 %.

Taxe professionnelle

La taxe professionnelle allemande constitue le deuxième impôt qui frappe les bénéfices des entreprises. Elle revient aux communes allemandes. A la différence de la CVAE française, la TP allemande ne concerne que les entreprises soumises au régime des BIC (à l'exclusion, par exemple, des professions libérales ou de la gestion de patrimoine foncier, sauf si ces activités sont exercées sous la forme d'une société

commerciale - avec des aménagements pour les sociétés de capitaux exerçant une activité purement foncière).

Le taux de la taxe professionnelle varie d'une commune à l'autre. Les grandes villes sont généralement plus "chères" que les villes moyennes et les communes qui les entourent. Les taux communaux sont exprimés en taux de perception (par exemple Berlin 410 %, Francfort 460 % ou Hambourg 470 %).

Ce taux de perception est converti en taux effectif en lui appliquant un coefficient de perception. Avec la réforme de 2008, ce coefficient est passé de 5 % à 3,5 %. En contrepartie de cette réduction du coefficient, la taxe professionnelle n'est plus une charge déductible, ni pour sa propre assiette, ni pour celle de l'IS.

Ainsi, pour Berlin le taux effectif de la taxe professionnelle est passé à 14,35 % (3,5 % de 410 %) à partir de 2008 - au lieu de 17,01 % en 2007 (compte tenu de la déductibilité de la TP à l'époque).

Les entreprises ou groupes ayant des établissements dans plusieurs communes en Allemagne voient leur base imposable répartie entre les différents établissements en fonction de quotité de masse salariale de chaque établissement.

Taux effectifs d'imposition

La charge d'impôt cumulée (IS, CS et TP) est depuis la réforme de 2008 passée sous le seuil symbolique de 30 % dans de nombreuses communes allemandes. Pour les grandes villes, les taux effectifs restent généralement légèrement au-dessus de 30 %. Il est important de noter que dans l'ensemble les taux effectifs ont été réduits d'un quart entre 2007 et 2008. Les taux ci-dessous vous donnent la charge fiscale effective toutes impositions confondues.

ville	Berlin	Stuttgart	Düsseldorf	Cologne	Francfort	Munich
taux de perception de la TP	410 %	420 %	440 %	450 %	460 %	490 %
Charge effective avant 2008	38,90 %	39,15 %	39,78 %	39,90 %	40,14 %	40,86 %
Charge effective depuis 2008	30,18 %	30,53 %	31,22 %	31,58 %	31,93 %	32,98 %

Retenues à la source

Cadre général

Le droit fiscal allemand comporte un système extrêmement complet de retenues à la source (RAS) dont l'objectif est de sécuriser le recouvrement de l'impôt par un

prélèvement à opérer par les acteurs économiques qui sont débiteur d'un certain revenu.

La retenue de loin la plus importante en volume est la *Lohnsteuer*, nom que porte la RAS progressive sur salaires que doit effectuer tout employeur allemand sur les salaires versés aux salariés soumis à l'impôt en Allemagne.

Le prélèvement libératoire (qui peut devenir une RAS dans certains cas) au taux de 25 % que doivent effectuer les banques et autre établissements payeurs allemands de dividendes, intérêts et autres revenus de placement constitue également une ressource très importante pour le fisc allemand.

Dans les relations internationales des entreprises allemandes, les RAS suivantes sont applicables sur les revenus de source allemande suivants (liste non exhaustive) :

- RAS au taux de 30 % sur les jetons de présence versés aux membres du conseil de surveillance
- RAS au taux 25 % sur les dividendes et les versements assimilés (par exemple sommes réputées distribuées)
- RAS au taux de 15 % sur les royalties, les licences et les paiements pour prestation de BTP.

Les taux ci-dessus doivent être augmentés de la contribution de solidarité de 5,5 % qui s'applique (comme pour l'IS) non sur la base mais sur le montant de la RAS.

Il est à noter que les intérêts versés aux non-résidents ne sont généralement pas soumis à RAS allemande (sauf si le prêt est garanti par un bien immobilier ou un navire allemand).

Enfin, les taux ci-dessus sont des taux de droit interne. Les conventions fiscales conclues par l'Allemagne et les Directives Européennes prévoient souvent des taux plus faibles ou une exonération complète.

Aspects de procédure

L'application du taux conventionnel ou des Directives Européennes suppose l'obtention d'un certificat d'exemption délivré au bénéficiaire du revenu et que le payeur allemand de ce revenu doit conserver dans ses dossiers pour justifier une RAS réduite ou nulle.

Le certificat d'exemption n'est accordé que pour l'avenir et pour une durée de trois ans généralement (durée renouvelable). Cela signifie qu'une régularisation pour le passé (par exemple dans le cadre d'un contrôle fiscal) oblige de passer par la procédure dite de paiement-remboursement : le payeur allemand doit verser la RAS à son centre des impôts et le bénéficiaire du revenu se la faire rembourser par le centre fédéral des non-résidents. Le traitement des demandes d'exemption et de remboursement se fait généralement dans des délais très acceptables (quelques semaines).

Déficits fiscaux

Deux impôts - deux reports

Compte tenu des différents correctifs apportés à la base imposable pour l'IS et la TP, les sociétés allemandes ont, dans la grande majorité des cas, deux résultats imposables différents. En cas de pertes, les sociétés ont donc aussi généralement deux reports déficitaires (ou un report seulement, le résultat pour l'autre impôt pouvant être bénéficiaire).

Report des pertes fiscales

Le résultat fiscal négatif d'un exercice pour l'IS ou pour la TP peut être reporté sur les exercices suivants sans limitation de durée.

Le report en arrière n'est admis qu'en matière d'IS. Il est limité au bénéfice de l'exercice précédant celui de la perte et le montant du report est limité à 511.500 €. La créance de remboursement d'IS (et de contribution de solidarité) est cependant immédiatement remboursé par le fisc.

Imposition minimale

La règle de l'imposition minimale (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004 et valable tant pour l'IS que pour la TP) limite le potentiel d'imputation des déficits sur les bénéfices futurs.

En présence de reports déficitaires, 40 % au moins du résultat imposable d'un exercice donné doit être soumis à l'impôt (IS et TP) aux taux normal - le report déficitaire peut venir s'imputer sur les 60 % de résultats restants (la règle des 40 %/60 % s'applique après déduction en franchise d'1.000.000 € de déficits reportables). Un exemple permet d'illustrer le mécanisme.

Une société avec un report déficitaire de 10.000.000 € à fin 2009 et un résultat imposable de 5.000.000 € en 2010 est imposée comme suit :

	Résultat imposable	Evolution du report déficitaire
<i>résultat imposable 2010</i>	5.000.000 €	10.000.000 €
<i>déduction de la franchise</i>	-1.000.000 €	-1.000.000 €
<i>résultat imposable après franchise</i>	4.000.000 €	
<i>règle des 40 %/60 % (60 % de 4M€)</i>	-2.400.000 €	-2.400.000 €
<i>résultat (40 % de 4M€) effectivement imposé à IS et TP</i>	1.600.000 €	
<i>report déficitaire après imputations de 2010</i>		6.600.000 €

Remise en cause des déficits reportables en cas de cession de titres

Le régime en place depuis 2008

Le régime s'applique tant au report déficitaire pour l'IS et la TP qu'au droit de reporter les intérêts excédentaires non-déduits dans le cadre des règles anti-sous-capitalisation (cf. page 19) au titre d'un exercice.

Selon le régime issu de la réforme fiscale de 2008, le report des déficits et des intérêts est remis en cause selon les modalités suivantes :

- en cas de cession de parts ou d'actions représentant plus de 25 % mais pas plus de 50 % du capital, des droits de vote ou de tout autre droit participatif dans une société de capitaux allemande, les pertes et intérêts reportables de l'entité cédée sont réduits à hauteur de la quotité des titres transférés - ainsi une cession de 30 % des titres conduit à une remise en cause de 30 % des sommes reportables (pertes IS, pertes TP et intérêts reportables)
- au-delà de 50 % de titres transférés, les reports sont intégralement remis en cause.
- les cessions indirectes sont également prises en considération (par exemple : cession / transfert des titres de la société-mère ou grand-mère de celle qui détient les titres de la société allemande avec les pertes ou intérêts reportables).

Le mécanisme s'applique tant aux sommes reportables issus d'exercices clos qu'aux charges imputables au sein d'un exercice si la cession des titres intervient en cours d'exercice (par exemple : une société est déficitaire sur l'exercice au cours duquel intervient, début juillet, la cession de tous ses titres - les pertes des six premiers mois [comme prorata des pertes de toute l'année] ne peuvent pas être reportés).

Les cessions de moins de 50 % intervenant au cours d'une période de 5 ans sont totalisées pour savoir si le seuil de 50 % a été dépassé (exemple: une cession de titres de 30 % en n, de 10 % complémentaires en n+1 et de 15 % supplémentaires en n+4 conduit à une remise en cause partielle [30 %] des reports en n et à une remise total du report en n+4).

Enfin, les transferts à titre gratuit de titres (par exemple dans le cadre d'une succession) et toutes les opérations qui conduisent à modifier la répartition du capital (fusions, apports, augmentations de capital avec "dilution" d'un associé etc.) sont, en principe, pris en considération tant directement qu'indirectement.

Dans leur ensemble, les règles allemandes de remise en cause des déficits reportables sont extrêmement rigoureuses.

De nombreux commentateurs ont insisté sur leur caractère injuste et dangereux, notamment lorsqu'il s'agit d'assurer la pérennité d'une entreprise en difficulté. Le gouvernement allemand avait alors dans le cadre des mesures anticrise de 2009 mis en place un régime d'exception facilitant la reprise d'entreprises en difficulté. L'application du régime est cependant actuellement suspendue par une décision de la Commission Européenne qui y a vu une subvention indirecte non autorisée (l'Allemagne a déposé un recours contre la décision de la Commission - la procédure n'est donc pas terminée).

Facilitation des reclassements de titres intra-groupe

La loi anticrise du 18 décembre 2009 prévoit qu'un transfert direct ou indirect de titres n'emporte plus remise en cause des pertes et intérêts reportables lorsque le cédant et le cessionnaire des titres sont directement ou indirectement contrôlés à 100 % par une même personne.

Cette nouvelle règle assouplit et facilite ainsi dans de nombreuses hypothèses les reclassements de titres au sein de groupes de sociétés allemands ou étrangers. Le cas classique visé est le transfert des titres d'une société holding vers une autre société holding lorsque les deux holdings ont le même actionnaire ultime.

La nouvelle exemption est cependant d'une application restrictive en exigeant un contrôle direct ou indirect à 100 % par une même personne du cédant et du cessionnaire :

- Ainsi la cession de titres d'une GmbH allemande par la holding tête de groupe (par hypothèse cotée en bourse) à sa nouvelle holding allemande n'est pas privilégiée - en effet, la holding tête de groupe est nécessairement contrôlée par différentes personnes (le critère "contrôle à 100 % par une même personne" n'est pas réuni au niveau de la société cédante).
- La présence d'actionnaires tiers même extrêmement minoritaires au niveau de la société cédante ou cessionnaire rend l'exemption de groupe également inapplicable.

Conservation des reports à hauteur des plus-values latentes

Cette deuxième exemption (également issue du plan anticrise de 2009) vise les sociétés cibles ayant de fortes pertes en début d'exploitation liées à des dépenses ou à des investissements importants (par exemple: sociétés faisant de la recherche biotechnologique) tout en comprenant un fort potentiel bénéficiaire par la suite. La nouvelle exemption permet de faciliter la reprise de telles sociétés tout en assurant un maintien partiel ou intégral des pertes et intérêts reportables.

Schématiquement, l'exemption prévoit que les pertes reportables sont maintenue à hauteur des plus-values latentes taxables en Allemagne comprises dans les actifs de la société cible déficitaire. Un exemple permet d'illustrer le fonctionnement de la règle :

L'acquéreur A achète 40 % des titres dans B-GmbH pour un prix de 200 M€. B-GmbH a un report déficitaire de 200 M€ et des capitaux propres (valeur nette fiscale) de 170 M€. La nouvelle règle permet le maintien des reports déficitaires à hauteur de 40 % des plus-values latentes de 330 M€ (500 M€ de valeur total [soit 200 M€ de prix rapportés à 100 % des titres] moins 170 M€ d'actif net total) comprises dans les actifs de B-GmbH, soit un maintien à hauteur de 132 M€. Sans la nouvelle règle, 40 % des reports déficitaires auraient été perdus, soit 80 M€ de reports perdus et 120 M€ de reports maintenus.

Simple dans leur énoncé, les exemptions ne manqueront pas de soulever de nombreuses difficultés d'application.

En toute hypothèse, les brèches ouvertes sont néanmoins salutaires dans la mesure où elles facilitent tant les réorganisations au sein d'un groupe que les reprises de sociétés cibles allemandes avec une possibilité de maintenir les reports déficitaires.

Intégration fiscale (*Organschaft*)

Société éligibles

Le régime d'intégration fiscale allemande (dénommée *Organschaft*) s'applique en principe entre une entité intégrante (entreprise soumise aux bénéfices commerciaux quelque soit sa forme) et une ou plusieurs filiales intégrées qui doivent nécessairement être des sociétés de capitaux.

Les sociétés y participant (mère intégrante et filiale intégrée) doivent avoir leur siège de direction effective en Allemagne. La succursale allemande d'une société étrangère enregistrée au registre du commerce allemand peut être société mère intégrante.

Impôts couverts par l'*Organschaft*

L'*Organschaft* peut s'appliquer à l'IS et à la TP. Avec des conditions différentes de celles prévues pour les deux impôts précédents, elle peut aussi être constituée pour les besoins de la TVA allemande (ce qui permet de facturer hors taxes entre les membres du groupe et de ne déposer qu'une seule déclaration qui comprend la somme des chiffres d'affaires réalisés avec les tiers par tous les membres du groupe).

Conditions à réunir pour constituer une *Organschaft*

Pour l'IS et la TP, les conditions suivantes doivent être réunies pour permettre la mise en place d'une *Organschaft* :

- détention d'une participation de plus de 50 % de la société mère intégrante dans la filiale intégrée (condition à remplir avant le début du premier exercice d'intégration)
- existence d'un contrat de transfert des résultats (comptables) entre la société mère intégrante et la filiale intégrée (ce qui conduit de fait à supprimer la limitation de responsabilité au niveau de la filiale intégrée puisque la mère intégrante est juridiquement obligée de combler les pertes de celle-ci)
- le contrat de transfert des résultats doit être conclu et appliqué de manière stricte pendant une durée de 5 années et être enregistré au RCS au cours du premier exercice d'intégration fiscale
- en cas d'actionnaires minoritaires dans la filiale intégrée, ceux-ci ont droit à une sorte d'intérêt statutaire qui les indemnise pour leur perte de droit à dividende - cet intérêt statutaire est dû même en cas de pertes de la filiale et il est imposé au niveau de la filiale intégrante ou de la société mère comme un dividende net (au niveau du minoritaire bénéficiaire, il est traité comme un dividende de droit commun).

Effets de l'*Organschaft*

L'*Organschaft* a pour effet de consolider 100 % des résultats positifs ou négatifs des sociétés qui y participent. Cette consolidation est d'abord comptable (toutes les filiales ont un résultat comptable égal à zéro puisque le résultat de l'exercice est versé

par un compte de charges/produits à la société mère) et aussi fiscale. En effet, la société mère totalise tous les résultats fiscaux des sociétés dans l'Organschaft. Il en va de même des avoirs fiscaux ou crédits d'impôts qu'elle est seule habilitée à utiliser.

Organschaft et pertes fiscales

Les pertes fiscales nées avant l'intégration fiscale au niveau de la filiale sont "gelées" au niveau de celle-ci et ne peuvent pas être imputées sur le résultat d'ensemble. Elles pourront être utilisées par la filiale elle-même après la fin de l'Organschaft. Les pertes pré-intégration de la mère intégrante peuvent quant à elles être utilisées dans le groupe fiscal.

La perte fiscale d'ensemble de l'Organschaft est reportée et utilisée par la société mère intégrante selon les conditions et limites de droit commun (notamment imposition minimale et remise en cause du report en cas de cession de titres).

Régime des dividendes et plus-values sur titres

Le régime des dividendes et des plus- et moins-values sur titres perçus par les sociétés de capitaux allemandes repose depuis une dizaine d'années sur une exonération à 95 % des revenus perçus ou réalisés et d'une non-déductibilité des moins-values et dépréciations sur titres et éléments assimilés. Faute de pouvoir décrire le régime dans son ensemble, nous allons en donner les caractéristiques essentielles :

- dividendes reçus :
 - exonération d'IS quelque soit le taux de participation de la société mère dans la filiale allemande ou étrangère versant le dividende
 - exonération de TP à partir d'une détention de 15 % au moins du capital de la société distributrice (avec des conditions supplémentaires)
- plus- et moins values sur titres / provisions sur titres :
 - exonération d'IS et de TP quelque soit le taux de participation dans la société cédée (avec quelques exceptions complémentaires pour la TP uniquement)
 - les moins-values et provisions sur titres ne sont pas déductibles
- moins-values et provisions sur éléments assimilés :
 - la non-déductibilité des moins-values et provisions s'applique également aux créances détenues sur des sociétés dans lesquelles le créancier détient directement ou indirectement une participation de plus de 25 %
- charges afférentes aux revenus exonérés (dividendes et plus-values) :
 - 5 % du dividende net perçu et de la plus-value sont réputés constituer la quote-part de frais et charges affectés à la perception de ce revenu et sont donc réintégrés dans le bénéfice imposable (ce qui revient à exonérer 95 % du revenu ou de la plus-value) - les 5 % ne sont pas plafonnés à hauteur des frais réels de l'exercice

- les 5 % s'appliquent aussi aux reprises de provisions sur titres
- exception pour les banques et établissements financiers (y compris sociétés holdings financières) qui détiennent des titres de placement (achat et revente régulier de titres) - ces organismes sont pleinement imposables au taux de droit commun et peuvent normalement déduire moins-values et provisions.

Les règles allemandes pour lutter contre la sous-capitalisation

En contrepartie des baisses de taux, la réforme fiscale de 2008 a mis en place un régime général de limitation de l'intérêt déductible. Ce régime ne fait plus de distinction entre l'origine du crédit - tout intérêt quelque soit son créancier (groupe ou hors-groupe, bancaire ou obligataire, court terme ou long terme, domestique ou étranger) est traité de la même manière. Dès les débuts de la crise financière, ce mécanisme rigoureux s'est avéré difficile à manier pour les PME allemandes. Le gouvernement a réagi dès 2009 en introduisant un seuil d'application plus élevé de 3.000.000,00 € et un mécanisme de report de l'EBITDA. Ces mesures ont ensuite été pérennisées.

Descriptif schématique des règles

- application du régime à la charge d'intérêt nette
- jusqu'au seuil (i.e. 2.999.999,99 €), tous les intérêts sont déductibles
- au-dessus du seuil, la charge d'intérêt nette n'est déductible qu'à hauteur de 30 % de l'EBITDA fiscal - les 30 % de l'EBITDA fiscal sont dénommés "EBITDA compensable"
- dans l'hypothèse où la société dispose d'un EBITDA compensable plus important que la charge d'intérêt nette, l'excédent d'EBITDA compensable est reporté sur les 5 exercices suivants
- la charge d'intérêt nette qui dépasse l'EBITDA compensable (augmenté éventuellement des reports au titre des 5 exercices écoulés) n'est pas déductible - cette charge d'intérêt nette est seulement reportable sur les exercices suivants sans limitation de durée et sans (à la différence de l'article 212 CGI français) mécanisme d'érosion - le report des intérêts non-déduits se fait dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves (notamment remise en cause en cas de cession des titres - cf. page 11) que pour les déficits ordinaires
- pour échapper à la limitation de 30 %, l'entreprise dispose de deux moyens (*safe haven*) :
 - l'entreprise prouve qu'elle n'appartient à aucun groupe au sens des règles IFRS, ou
 - l'entreprise prouve que le groupe auquel elle appartient a un ratio capitaux propres sur total du bilan moins favorable que le sien.

Toutefois, les 2 *safe haven* sont refusés si plus 10 % de la charge d'intérêt nette est versée à des associés (ou créanciers assimilés) qui détiennent plus de 25 % des titres de l'entreprise.

Contribuables touchés

Toute entreprise quelque soit sa forme, est concernée par la limitation de l'intérêt déductible. Le régime s'applique donc tant aux sociétés de capitaux (AG, GmbH) qu'aux sociétés de personnes (KG, OHG).

Les groupes fiscalement intégrés (*Organschaft*) sont considérés comme une seule entreprise. Les règles s'appliquent donc au niveau de la société tête de groupe qui totalise tous les résultats (et donc aussi les EBITDA et les intérêts) et non au niveau des sociétés intégrées.

Financements concernés

Les règles de lutte contre la sous capitalisation ne font pas de distinction entre les intérêts versés aux associés et ceux versés à tout autre créancier (banque, marchés des capitaux etc.). Il doit s'agir d'un contrat de prêt en argent. Le prêt d'objets ou de titres ne tombe pas dans le champ d'application.

Charge d'intérêt concernée

Le régime s'applique aux intérêts déductibles à proprement parler. Un intérêt non-déductible pour d'autres motifs (taux groupe non conforme aux comparables de marchés, intérêts de retard fiscaux ou intérêt faisant partie du coût de production d'une immobilisation) n'est pas réintégré une deuxième fois.

La charge ou le produit auquel peut conduire l'actualisation obligatoire des dettes sans intérêts (cf. page 6) tombe également dans le champ d'application de la limitation.

Les loyers de crédit-bail n'entrent pas en principe dans le champ d'application du régime et restent entièrement déductible (avec toutefois un mécanisme de réintégration spécifique pour la TP - cf. page 6). Lorsque le crédit-bail de financement opère un transfert de propriété économique du bien chez le crédit-preneur, la part financement du loyer peut en revanche tomber dans le champ d'application.

Application du régime à la charge d'intérêt nette

Le régime s'applique à la charge d'intérêt nette. Tant que les produits d'intérêts d'un exercice donné dépassent la somme des intérêts payés, le régime ne s'applique pas.

Dès que les charges d'intérêts dépassent les produits d'intérêts, ces dernières restent déductibles à hauteur des produits d'intérêts. Seul l'excédent des charges sur les produits est soumis, le cas échéant, à la limite de 30 %.

Seuil de 3.000.000 €

Le seuil de 3.000.000 € de charge d'intérêt nette à partir duquel le régime de limitation devient applicable vise à exempter de fait les PME du régime. Le terme "seuil" signifie qu'en cas de dépassement de la limite de 2.999.999,99 € le régime anti sous-capitalisation s'applique dès le premier Euro d'intérêt.

Le seuil permet à un taux d'intérêt de 5 % (hypothèse) un endettement (dans le group ou hors groupe) d'environ 60.000.000 € et ce quelque soit le ratio endettement sur capitaux propres.

Dans les groupes, le seuil est appliqué société par société, sauf pour l'Organschaft où le seuil n'est accordé qu'à la seule société mère tête de groupe de l'Organschaft.

Dispense de non-consolidation (1^e sauvegarde)

Une entreprise qui n'appartient à aucun groupe ne subit pas de limitation de son intérêt déductible, même en cas de dépassement du seuil précité.

L'appartenance ou non à un groupe se fait par référence aux principes posés par les règles IFRS (International Financial Reporting Standards). Si une entreprise est ou pourrait être consolidée en application des règles IFRS, elle est réputée appartenir à un groupe.

Cette disposition a pour vocation d'exclure du système de limitation de déduction des intérêts les contribuables suivants :

- sociétés cotées sans participations
- société détenue par des personnes physiques (par exemple entreprises familiales).

Les entreprises précitées peuvent donc en principe déduire leur charge d'intérêt nette même si celle-ci excède le seuil de 3 million € et 30 % de l'EBITDA.

Ce premier *safe haven* connaît toutefois une exception importante. En effet, si l'entreprise allemande paye un montant d'intérêt à un associé qui détient directement ou indirectement au moins 25 % du capital (ou à tout autre créancier contrôlé par un associé détenant 25 % du capital ou à un créancier qui dispose d'un recours contre ce type d'associé) et que ces intérêts représentent plus de 10 % de sa charge d'intérêt nette, le *safe haven* n'est pas applicable. Dans ce cas, la limitation à 30 % EBITDA de la charge d'intérêt nette reste applicable.

Compte tenu de la réalité du monde des affaires, l'intérêt pratique de cette première clause de sauvegarde est limité.

Dispense de groupe (2^e sauvegarde)

La deuxième clause de sauvegarde (*safe haven*) est structurée comme la clause de sauvegarde de l'article 212 III du CGI français.

L'entreprise allemande peut déduire la totalité de ses intérêts si elle prouve que son ratio de capitalisation est égal ou meilleur que celui du groupe auquel elle appartient. Le ratio de capitalisation est défini comme le rapport existant entre les capitaux propres et le total du bilan. Pour un exercice donné, il est fait référence au ratio résultant des états financiers établis au titre de l'exercice précédent. Par mesure de tolérance, un ratio de capitalisation inférieur de 2 % (avant 2010 la tolérance était de 1 %) par rapport à celui du groupe, ne remet pas en cause le bénéfice de la clause de sauvegarde.

La définition du groupe se fait, la aussi, par référence aux principes posés par les règles IFRS et comprend toutes les sociétés allemandes et étrangères consolidées ou à consolider. Ces mêmes principes IFRS sont pris en considération pour déterminer le ratio de capitalisation du groupe consolidé auquel appartient l'entreprise allemande.

Les principes IFRS doivent être appliqués de la même manière aux comptes de l'entreprise allemande et aux comptes du groupe (par ex. exercice uniforme des choix d'immobiliser ou non certaines charges). La loi prévoit divers réajustements des capitaux propres de l'entreprise allemande :

- augmentation des capitaux propres en y ajoutant (i) la valeur d'un fonds de commerce (goodwill, écart d'acquisition) compris dans les comptes consolidés pour autant que ce fonds résulte de l'entreprise allemande et (ii) la moitié des réserves règlementées,
- minoration des capitaux propres par déduction (i) des capitaux propres sans droit de vote, (ii) des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et (iii) des apports effectués six mois avant la date de clôture de l'exercice si ces apports sont restitués à l'apporteur dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice.

Enfin, le deuxième *safe haven* connaît une exception similaire à celle que connaît le premier *safe haven*. En effet, si l'entreprise allemande ou une autre société consolidée versent un montant d'intérêt à un associé qui détient directement ou indirectement au moins 25 % du capital (ou à tout autre créancier contrôlé par un associé détenant 25 % du capital ou à un créancier qui dispose d'un recours contre ce type d'associé) et que ces intérêts représentent plus de 10 % de sa charge d'intérêt nette (financement nuisible), la clause de sauvegarde n'est pas applicable. Dans ce cas, la limitation à 30 % EBITDA de la charge d'intérêt nette reste applicable. Pour l'application de cette exception, les intérêts versés au titre de prêts de sociétés du groupe neutralisés par l'effet des règles de consolidation ne sont pas pris en considération (financement nuisible neutralisé).

De manière très schématique, le deuxième *safe haven* n'est donc pas accordé à la société allemande dès lors que des financements nuisibles sont accordés à une quelconque société dans le même groupe par des associés dont la part minoritaire est comprise entre 25 % et 50 % (à partir de 25 %, l'exception "financement nuisible" au *safe haven* s'applique et en dessous de 50 % la neutralisation par les règles de consolidation ne sera généralement pas possible).

L'intérêt pratique de cette deuxième clause de sauvegarde est également limité. L'extrême précision avec laquelle elle a été formulée et la contre-exception financement nuisible laissent en fait peu de marge de manœuvre pour l'appliquer.

Limitation de 30 % de l'EBITDA imposable

Les entreprises qui atteignent le seuil de 3.000.000 € et qui ne peuvent pas invoquer les *safe haven* doivent réintégrer la quote-part d'intérêt qui dépasse 30 % de l'EBITDA fiscal.

Il est fait référence à l'EBITDA fiscal qui est différent de l'EBITDA comptable.

Le résultat imposable constitue le point de départ pour le calcul de la base à laquelle s'appliquent les 30 %. Le résultat imposable ne comprend pas les dividendes ou subventions exonérés et les revenus de source étrangère qui ne sont pas imposable en Allemagne. Ce résultat est majoré de la charge d'intérêt nette, des impôts et des amortissements. Ce premier solde est dénommé "EBITDA fiscal".

30 % de "l'EBITDA fiscal" constituent "l'EBITDA compensable". Ce dernier constitue la limite de l'intérêt déductible :

- La quote-part de charge d'intérêt nette qui ne dépasse pas l'EBITDA compensable est déductible au titre de l'exercice.

- La quote-part de charge d'intérêt nette qui excède l'EBITDA compensable n'est pas déductible au titre de l'exercice - elle est reportée sur les exercices suivants.

Report d'EBITDA

Par la loi anticrise du 18 décembre 2009, l'EBITDA compensable non-utilisé au titre d'un exercice devient reportable et se rajoute à l'EBITDA compensable des exercices suivants. Ce report est différent du report des intérêts non-déductibles. Cette nouvelle possibilité de report permet aux sociétés dont la profitabilité évolue fortement sur plusieurs exercices de reporter l'EBITDA compensable des "bonnes années" sur les moins "bonnes années".

Le report d'EBITDA est limité à 5 ans. Le mécanisme de report d'EBITDA lui-même a été admis avec effet rétroactif à partir de l'exercice 2007 (exercice = année civile).

Report des intérêts excédentaires

Comme en France, les intérêts non déduits au titre d'un exercice font l'objet d'un report sur les exercices suivants. Contrairement au régime français, aucun mécanisme d'érosion des intérêts n'est prévu en Allemagne.

Le report d'intérêt augmente la charge d'intérêt des exercices futurs et donc les intérêts à prendre en compte pour savoir si le seuil de 3.000.000 € est dépassé. Aussi, la déductibilité du report (si le seuil de l'exercice futur est dépassé) reste soumise à la limitation de 30 % de l'EBITDA de ces exercices futurs. En revanche, le report n'augmente pas l'EBITDA lui-même de ces exercices futurs.

Enfin, les règles allemandes strictes en matière de remise en cause du report déficitaire (cf. page 11) trouvent à s'appliquer au report d'intérêt. Cela signifie que la cession des titres d'une société peut conduire à l'annulation définitive du report d'intérêt.

Exemple d'application

- *une filiale allemande d'un groupe international dispose des revenus suivants :*

	situation comptable	résultat fiscal (provisoire)
intérêts reçus (produits)	10.000.000 €	10.000.000 €
dividendes reçus	10.000.000 €	(*)500.000 €
autres revenus	10.000.000 €	10.000.000 €
intérêts payés (charges)	- 20.000.000 €	- 20.000.000 €
résultat	10.000.000 €	500.000 €

(*) les dividendes sont exonérés - mais réintégration d'une quote-part de frais et charges de 5 %

- *détermination de l'intérêt déductible (N.B. sur les 20.000.000 € régulièrement constatés en comptabilité), de l'intérêt reportable et du résultat fiscal final :*
 - 10.000.000 € déductibles intégralement car correspondant aux intérêts reçus
 - 10.000.000 € de charges supplémentaires sont déductibles comme suit :

résultat fiscal	500.000 €
augmenté des intérêts payés	20.000.000 €
diminué des intérêts reçus	-10.000.000 €
rajouter évtl. l'amortissement	0 €
EBITDA imposable	10.500.000 €
dont 30 % déductibles, soit:	3.150.000 €

- *le montant de l'intérêt déductible s'élève donc à 13.150.000 € (10.000.000 € + 3.150.000 €)*
- *intérêts reportables sur les exercices suivants : 6.850.000 € (20.000.000 € - 13.150.000 €)*
- *résultat fiscal (final) de l'exercice 7.350.000 € (500.000 € + 6.850.000 €) auquel sont appliqué l'IS, la contribution de solidarité et la TP*

Entreprises en difficulté - abandons de créances

Le contexte

La gestion fiscale d'une entreprise allemande en situation de perte soulève un certain nombre de problèmes :

- L'imposition minimale limite les possibilités d'imputation des reports déficitaires et peut conduire à un paiement d'impôt sur un profit exceptionnel de restructuration dès lors que le seuil de 1 M€ de l'imposition minimale est franchi.
- La cession de sociétés qui ont des pertes fiscales reportables est très difficile sans en même temps remettre en cause le report fiscal.
- Le droit des sociétés est relativement stricte en ce qui concerne le maintien du capital social - ce qui crée une pression supplémentaire pour assainir l'entreprise.

Il est donc souvent nécessaire d'envisager une restructuration de la dette de la société en difficulté avant de pouvoir procéder à sa cession ou sa restructuration.

Désistement de rang

Le désistement de rang est un acte par lequel le créancier renonce à demander le remboursement de sa créance tant que le débiteur est en difficulté et il place donc la créance au rang après tous les autres créanciers, exception faite des actionnaires.

Le désistement de rang ne constitue pas, en principe, un abandon dans la mesure où la dette reste inscrite au passif du débiteur. L'obligation de payer les intérêts demeure également (sauf disposition contraire dans l'acte de désistement).

Le désistement bien rédigé permet souvent de supprimer la situation de surendettement comptable.

Fiscalement, le désistement est en principe neutre. La dette reste inscrite au bilan d'un point de vue fiscal.

En revanche, la renonciation au paiement des intérêts (souvent prévu comme mesure complémentaire au désistement pour réduire les charges) conduit fiscalement à une obligation d'actualiser la dette au taux de 5,5 % l'an. Cette actualisation peut conduire à un profit fiscal exceptionnel déclenchant l'imposition minimale.

Abandons de créances

L'abandon de créance (avec ou sans clause de retour à meilleure fortune) constitue une deuxième mesure qui permet de supprimer ou d'atténuer une situation de surendettement. Juridiquement, la dette est effacée chez le débiteur.

Comptablement, l'abandon est le plus souvent traité comme un profit exceptionnel (extinction d'un poste de passif).

Fiscalement, la matière est régie par un arrêt de principe de la Cour Fédérale des Finances de 1997 qui a considéré qu'à hauteur du montant sans valeur de la créance abandonnée, l'abandon déclenche un profit fiscal. En revanche, pour le montant de la créance qui est toujours valorisable (car recouvrable), l'abandon conduit à un complément d'apport neutre fiscalement. Le raisonnement sous-jacent est simple : (i) la neutralité fiscale n'est accordée qu'aux compléments d'apport et (ii) une non-valeur ne peut pas être apportée - pour cela, l'abandon d'une créance sans valeur déclenche un produit fiscal.

Le traitement fiscal de l'abandon dépend donc de la capacité théorique prouvée de la société débitrice à rembourser la dette abandonnée. Cette preuve est souvent difficile à rapporter si la société en difficulté a un actif net nul ou négatif et n'a pas d'élément d'actif révélant des plus-values latentes. Il est parfois possible de démontrer que la société dégagera des cash-flows positifs à l'avenir et qu'un goodwill "latent" non comptabilisé "existe" donc le jour de l'abandon (ce qui permet de donner une certaine valeur à la créance abandonnée malgré une situation nette négative).

Cette jurisprudence combinée avec l'imposition minimale soulève un énorme problème si l'abandon conduit à réaliser un profit fiscal exceptionnel qui déclenche l'imposition minimale. Il est donc conseillé d'analyser la situation de la filiale allemande avant tout abandon.

Incorporation de la créance au capital

L'incorporation de la créance au capital est souvent utilisée en France comme dernier recours pour éviter le surendettement. Cette solution est moins facile à mettre en œuvre en Allemagne pour les raisons suivantes :

- L'incorporation au capital nominal suppose une valorisation solide de la créance le plus souvent par une attestation de valorisation du commissaire aux comptes qui atteste que le débiteur était en mesure de rembourser la créance incorporée - lors de l'inscription de l'augmentation de capital au RCS allemand, ce dernier est habilité à vérifier cette valorisation.
- L'incorporation dans la réserve de capital (*Kapitalrücklage*, compte d'apport libre sans équivalent en France) est traitée fiscalement comme un abandon suivi

d'un apport du seul montant valorisable de la créance, ce qui nous ramène à la problématique décrite ci-dessus.

Recommandations - autres solutions

Compte tenu de ce contexte fiscal difficile pour le sauvetage d'entreprises en difficulté, nous formulons les remarques suivantes :

- Il est préférable de prévenir les crises de surendettement par une dotation initiale suffisante de la filiale allemande en capital nominal et en *Kapitalrücklage* - ce compte d'apport libre peut être doté sans risque fiscal par un apport en numéraire sur lequel la problématique de valorisation ne se posera pas - en cas d'excédent, la *Kapitalrücklage* peut être remboursée sans trop de formalisme juridique et généralement en neutralité fiscale.
- Il existe un cadre spécifique pour demander un rescrit fiscal dont l'objectif est d'obtenir la non-imposition de l'abandon de créance même en cas d'application de l'imposition minimale - ce rescrit spécifique est d'un maniement difficile et ne s'applique en général qu'aux sauvetages d'entreprises avec des objectifs de maintien de l'emploi. Compte tenu du regard de la Commission Européenne sur tous les traitements de faveur dont bénéficient certaines entreprises seulement (ici les seules entreprises en difficulté), les rescrits sont encore plus incertains.
- En cas de liquidation prévisible de la société, il est parfois possible d'éviter les annulations de dettes et donc leur imposition.

Droits de mutation immobiliers et exonérations

Régime général

Les droits de mutation immobiliers allemands sont prélevés à des taux qui varient en fonction des régions dans lesquelles sont situés les immeubles (entre 3,5 % et 5 % actuellement). Ils sont assis soit sur le prix d'achat de l'immeuble sis en Allemagne lorsque celui-ci est cédé directement (*asset deal*) soit sur la valeur fiscale de l'immeuble lorsque le transfert vise les titres d'une société détentrice d'un immeuble (*share deal*). La valeur fiscale est fondée sur le rendement de l'immeuble et correspond grosso modo à 70 % à 80 % de la valeur vénale de l'immeuble.

En cas de transfert direct de l'immeuble (*asset deal*) le fait générateur résulte de l'acte notarié qui opère transfert de propriété.

Pour les transferts de titres (*share deal*) de société détentrices d'immeubles les règles concernant le fait générateur sont relativement complexes. Très schématiquement, nous retiendrons les principes suivants :

- Les droits de mutation sont perçus quelque soit la quotité d'immeubles détenus par la société dont les titres sont transférés - ainsi, le droit fiscal allemand prévoit une perception de droits de mutation même si l'immeuble allemand constitue une part infime de l'actif total de la société dont les titres sont cédés (contrairement à la fiscalité française qui a recours à la notion de société à prépondérance immobilière).

- Les transferts directs et indirects de titres constituent un fait générateur. Ainsi, le reclassement des titres d'une société holding située à plusieurs niveaux au-dessus de la société détentrice de l'immeuble (transfert indirect) peut déclencher la perception des droits.
- Tous les transferts directs ou indirects sont pris en compte quelque soit leur nature (cession à titre onéreux, fusion, donation etc.).
- La nationalité de la société dont les titres sont transférés directement ou indirectement importe peu. Ainsi, le transfert des titres d'une holding étrangère est également pris en compte si celle-ci détient une filiale allemande ou étrangère propriétaire d'un immeuble allemand.
- Le transfert de moins de 95 % des titres d'une société de capitaux (GmbH ou AG) détentrice d'un immeuble ne donne pas lieu à perception des droits de mutation immobiliers. Ce cas d'exonération est souvent utilisé dans les transferts de sociétés foncières en faisant intervenir une société de portage tierce qui reprend, à coté du véritable acquéreur, par exemple 5,5 % des titres de la société foncière et assure ainsi une totale exonération du transfert. En revanche, une réunion ultérieure d'au moins 95 % des parts ou actions entre les mains d'une seule personne rend exigible les droits et doit donc être évité.

Le changement, à l'intérieur d'une période de cinq ans, du cercle des associés d'une société de personne (KG, OHG ou GbR) détentrice d'un immeuble à hauteur de moins de 95 % ne donne également pas lieu à perception des droits de mutation immobiliers. Ce cas d'exonération est aussi utilisé dans les transferts de sociétés foncières. Ici, un nouveau transfert de 95 % des parts ou actions est indolore lorsqu'il intervient après cinq ans ou entre les mêmes associés historiques.

Exonération en cas de reclassement de titres dans le groupe

La loi anticrise de 2009 a prévu un nouveau cas d'exonération dont l'objectif est d'assurer une plus grande neutralité en matière de droits de mutation immobiliers des restructurations au sein d'un groupe.

Pour bénéficier de la nouvelle exonération, les conditions suivantes doivent être réunies :

- Le transfert de l'immeuble ou des titres de la société directement ou indirectement détentrice de l'immeuble doit résulter d'une restructuration placée sous un régime de faveur conformément à la loi allemande sur les restructurations ou à une loi équivalente d'un Etat membre - les restructurations visées sont les fusions, les scissions et les apports partiels d'actifs.
- Les sociétés qui participent à la restructuration doivent faire partie du même groupe - un groupe est censé exister lorsque les entités en question sont directement et/ou indirectement contrôlés à hauteur de 95 % au moins par une société tête de groupe - la détention doit exister au moins 5 ans avant et après la restructuration ayant opéré le transfert direct ou indirect de l'immeuble.

La nouvelle exonération présente une grande utilité pour les groupes allemands et étrangers qui détiennent des immeubles allemands dans la mesure où elle permet d'éviter le paiement des droits d'enregistrement pour tous les cas de restructuration purement interne.

En revanche, elle ne permet pas d'exonérer les cas de cession indirecte à un tiers de l'immeuble. Si une telle cession est envisagée, il sera toujours préférable de mettre en place un schéma plus classique avec un portage de 5,5 % des parts ou actions.

Procédure fiscale

Dépôt des déclarations

Les déclarations fiscales (IS, TP et déclaration annuelle TVA) doivent généralement être déposées avant la fin du cinquième mois qui suit la période d'imposition. Pour les sociétés dont l'exercice coïncide avec l'année civile, le dépôt doit donc intervenir fin mai de l'année suivante.

Dès lors qu'un contribuable est assisté par un expert comptable ou un conseiller fiscal, les délais de déclaration sont normalement prolongés de sept mois (soit 12 mois en tout). Un report supplémentaire peut parfois être obtenu sur demande motivée.

Paiement de l'impôt

Tout contribuable qui a été redevable d'un impôt au titre d'une période écoulée est normalement soumis à des acomptes pour les périodes à venir. Les acomptes font l'objet de rôles spécifiques qui fixent un véritable échéancier impôt par impôt. La survenance d'un événement qui justifie une imposition plus faible permet de demander une réduction ou mise à zéro des acomptes dus au titre d'un exercice.

Le solde de l'impôt doit généralement être réglé dans le mois qui suit l'émission du rôle d'imposition. Cela vaut tant pour le rôle initial émis après traitement de la déclaration d'impôt que pour les rôles correctifs émis suite à un contrôle fiscal ou au dépôt d'une déclaration corrective ou encore à un recours administratif.

La date limite de paiement est normalement indiquée sur le rôle d'imposition.

Prescription fiscale

La prescription fiscale de droit commun est de 4 années après la fin de la période d'imposition. Toutefois, ce délai ne commence à courir qu'à la fin de l'année civile au cours de laquelle la déclaration d'impôt a été déposée. Pour la majorité des contribuables, la prescription de droit commun n'interviendra donc qu'à la fin de la cinquième ou de la sixième année qui suit l'exercice (4+1 années si la déclaration a été déposée en n+1, 4+2 années en cas de déclaration déposée en n+2).

Pour interrompre la prescription de droit commun, l'administration doit seulement annoncer un contrôle fiscal (par avis de vérification) et procéder à la première vérification sur place avant la fin de la prescription. La durée du contrôle fiscal n'aura plus d'effet sur la prescription.

Des délais de prescription plus longs sont prévus en cas de fraude ou d'évasion fiscale.

Intérêt de retard et pénalités fiscales

L'intérêt de retard en droit fiscal allemand est de 0,5 % par mois de retard après le 15^e mois qui suit l'année au titre de laquelle l'imposition est due (cette période de "vacance" d'intérêt permet en pratique de finaliser les déclarations fiscales et d'établir les rôles d'imposition sans que le contribuable ou le fisc ne deviennent redevable d'un intérêt de retard).

L'intérêt de 0,5 % s'applique à tous les paiements dus par le contribuable (par exemple dans le cadre d'un contrôle fiscal) et à tous les remboursements effectués par le fisc (par exemple remboursement d'un trop perçu d'acomptes).

L'intérêt de retard ne comporte aucune notion de sanction pénale. C'est le simple coût de l'argent dû au fisc ou que le fisc doit rembourser. Il est donc très difficile d'obtenir une renonciation à l'obligation de paiement des intérêts de retard.

Le retard de paiement d'un impôt déjà mis en recouvrement est sanctionné par une pénalité de 1 % par mois de retard après la date de paiement.

Par ailleurs, il existe une pénalité pour dépôt tardif de déclaration fiscale (10 % de l'impôt dû - plafonnés à 25.000 €).

Règles applicables en matière de prix de transfert

Evolution du droit fiscal allemand

Longtemps dépourvue d'une réglementation astreignant les groupes internationaux à se doter d'une documentation sur les prix de transfert, l'Allemagne a mis en place un ensemble de règles en 2003 et 2004. Ces règles obligent désormais les entreprises à documenter exhaustivement tant les éléments objectifs (existence d'un ou appartenance à un groupe, organigramme, liens contractuels, fonctions et risques, éléments incorporels etc.) que les éléments économiques (méthode de détermination et bien fondé des prix pour les biens et services facturés dans le groupe, chaîne de création de valeurs, rémunérations des fonctions centrales etc.) des transactions entre les entreprises liées.

Cet ensemble de règles a été renforcé et complété par la réforme fiscale de 2008.

Définition légale des méthodes de détermination des prix de transfert

Les méthodes classiques reconnues par l'administration fiscale allemande sont issues des principes directeurs de l'OCDE sur les prix de transfert (les principes applicables en matière de prix de transfert à l'attention des entreprises multinationales et des administrations fiscales = Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juillet 2010 - OCDE).

On retrouve tout d'abord les trois méthodes dites "standards". Celles-ci sont admises quel que soit le type d'entreprise : Comparable Uncontrolled Price Method, Resale Price Method et la Cost Plus Method. Ces méthodes transactionnelles traditionnelles comparent les prix de transactions contrôlées aux prix pratiqués dans le cadre des transactions comparables d'entreprises indépendantes.

Sont également admises deux autres méthodes, dont l'utilisation n'est reconnue que pour certaines catégories d'entreprises : Transactional Net Margin Method et Profit-Split.

Enfin, sans constituer une véritable méthode autonome, le fisc allemand admet, sous certaines conditions, l'utilisation de données prévisionnelles internes au groupe pour justifier le prix des transactions entre sociétés liées.

Jusqu'à présent, ces méthodes étaient décrites dans divers textes administratifs. Certains auteurs avaient affirmé que l'absence de base légale obligeant les contribuables à recourir à ces méthodes permettait de fait l'utilisation d'autres méthodes. Désormais, les méthodes autorisées et leurs modalités d'application sont décrites dans la loi - ce qui les rend plus facilement opposable au contribuable.

Délais de présentation et sanctions applicables

Le délai de présentation d'une documentation de prix de transfert (pour la majorité des transactions) est généralement de 30 jours à compter de la demande formulée par l'inspecteur généralement dans le cadre d'un contrôle fiscal.

En l'absence de documentation fiable présentée dans les délais impartis, l'entreprise allemande s'expose à deux types de sanctions :

- Procédure d'évaluation d'office

Dans l'hypothèse où l'absence de documentation (à laquelle est assimilée la mise à disposition d'une documentation inexploitable) oblige l'administration à procéder (totalement ou partiellement) à une évaluation d'office des bases imposables, l'administration pourra retenir dans son évaluation par comparatifs la seule fourchette haute d'évaluation et ignorer les fourchettes basses des entreprises ou marchés comparables.

- Pénalités fiscales

L'absence de documentation (à laquelle est assimilée la mise à disposition d'une documentation inexploitable) entraîne, en plus des impôts dus au titre des redressements effectués le cas échéant sur la base des présomptions et évaluations d'office, des sanctions pécuniaires très lourdes.

Ainsi, l'administration allemande peut notifier au contribuable une amende fiscale dont le montant sera compris entre 5 % et 10 % du montant des redressements effectués. Le minimum de perception est de 5.000 € - en revanche aucun plafond n'est prévu en l'absence de documentation.

Il s'agit d'une amende assise non pas sur le supplément d'impôt mais bien sur le redressement lui-même. Cela peut amener des filiales allemandes déficitaires (même après contrôle fiscal) à devoir payer cette amende proportionnelle assise sur le redressement effectué par l'administration.

Si le contribuable fournit une documentation avec retard, l'amende sera plafonnée à 1.000.000 € avec un minimum de perception de 100 € par jour de retard.

La présentation dans les délais d'une documentation de prix de transfert fiable est donc une nécessité absolue pour éviter redressements et pénalités à l'entreprise allemande qui fait partie d'un groupe international.

Imposition des plus-values en cas de transfert de fonctions au sein du groupe

Face à la difficulté de sanctionner fiscalement les transferts de fonctions (pour des raisons de cohérence terminologique avec le terme allemand, nous utilisons ici le terme "fonction" tout en précisant que l'expression française "transfert d'activité" pourrait également être utilisée) décidés au détriment de sociétés allemandes d'un groupe international, le législateur allemand a décidé de définir un contexte particulier de détermination des prix de transfert :

Lorsqu'un groupe international décide de délocaliser une fonction existante au sein d'une entreprise allemande vers une autre entité du groupe hors Allemagne (par exemple : département de recherche et développement (R&D), achats, commercialisation, stockage, montage etc.), il doit, pour les besoins de la fiscalité allemande, déterminer une valeur globale tant des fonctions que des actifs transférés. A cet effet, il doit aussi établir une documentation des prix de transfert matérialisant notamment les fonctions transférées et la valorisation choisie.

Le transfert des fonctions peut prendre diverses formes, à savoir : transfert intégral, transfert partiel, dédoublement de fonctions suivi d'une disparition successive (délai de cinq ans) de la fonction allemande etc. L'objectif du fisc allemand est d'appréhender toutes les mutations transfrontalières d'actifs et/ou de fonctions au sein des groupes, susceptibles de diminuer le bénéfice soumis à l'impôt en Allemagne. Une instruction administrative est venue préciser qu'un dédoublement de fonctions avec un maintien pendant cinq ans de la fonction d'origine en Allemagne sans baisse importante du chiffre d'affaires ne serait pas appréhendé comme transfert de fonctions. Compte tenu des risques fiscaux que peut déclencher un transfert de fonctions, il est important d'analyser préalablement avant leur mise en œuvre toute délocalisation ou dédoublement touchant une entreprise allemande.

En l'absence de prix de pleine concurrence facilement déterminable pour une fonction, l'entreprise allemande "cédante" des fonctions doit établir un prix de transfert hypothétique sur la base de méthodes reconnues (par ex. discounted cash flow - DCF). La méthode DCF doit être appliquée au "paquet transféré" lequel comprend tant la fonction elle-même que les actifs nécessaires à l'exercice de la fonction (par exemple propriété intellectuelle). La valorisation doit tenir compte des risques et avantages que procure la fonction. L'entreprise est dispensée de valoriser le "paquet transféré" et peut donc revenir à une valorisation actif par actif dans l'hypothèse où la fonction est transférée sans actifs immatériels et sans autres avantages.

En cas de transfert de fonctions, l'entreprise allemande devra présenter une double valorisation qui tient compte de sa propre perspective de "cédant" et de celle de "l'acheteur". La perspective "cédant" et la perspective "acheteur" livrent la limite haute et basse de la fourchette d'évaluation. Le fisc allemand admettra comme prix juste celui qui se situe entre ces deux limites. Sauf situation particulière, la moyenne arithmétique de la limite haute et basse sera acceptée.

La plus-value de cession de la fonction ainsi déterminée sera imposée au taux de droit commun (IS, CS et TP) au moment du transfert de fonctions. L'imposition immédiate pourra être évitée en mettant en place un contrat de licence d'utilisation de la fonction par l'entité étrangère. Dans cette hypothèse, seule la redevance annuelle sera imposable.

Il va sans dire que ce texte soulève de nombreuses interrogations et critiques de la part de la doctrine allemande. Sa mise en œuvre est techniquement difficile dans tous les cas (nombreux en pratique) où une fonction ne dispose pas d'un degré d'autonomie suffisant par rapport à l'entreprise en général. Comment alors

individualiser une marge bénéficiaire autonome pour la fonction, comment choisir la durée d'utilisation et donc le taux d'actualisation etc. ?

Obligation de prévoir des clauses d'adaptation de prix

Certains transferts de biens et de services ou de fonctions au sein d'un groupe peuvent être accompagnés d'un transfert de propriété intellectuelle. Le prix de "cession" convenu entre cédant et cessionnaire est alors fonction des marges attendues dans le futur. Dans ces cas, les prévisions de rentabilité, bien que fondées sur une méthode appropriée, peuvent s'avérer ultérieurement injustifiées.

La loi allemande oblige les parties au sein d'un groupe à prévoir des clauses d'adaptation de prix pour se prémunir contre une évolution inattendue des marges qui ont servi de base de calcul à un transfert d'éléments immatériels. En l'absence de disposition contractuelle prévue par les parties à cet effet, l'administration se réserve le droit de vérifier pendant 10 ans si les bases sur lesquelles a été établi le prix de "cession" sont conformes aux hypothèses de départ.

Qui sommes nous

Nos services

Le département français à Berlin propose toute la gamme des services fiscaux et comptables offerts par pwc en Allemagne. Nous sommes spécialisés dans le suivi fiscal de filiales allemandes de groupes français et francophones. De nombreux clients de pwc nous font confiance depuis de longues années pour gérer leurs déclarations fiscales, pour les accompagner lors de contrôles fiscaux ou lors de la mise en place d'optimisations. Nous recherchons toujours des solutions fiscales pérennes et travaillons pour cela en étroite coopération avec les départements fiscaux des groupes en France.

Vos contacts au Département Français

Roland Krenz

Avocat au Barreau de Paris
Rechtsanwalt - Steuerberater
T : +49 30 2636-5259
roland.krenz@de.pwc.com

Katja Walther

Steuerberaterin
T : +49 30 2636-5430
katja.walther@de.pwc.com

Ina Sprenger

Steuerberaterin
T : +49 30 2636-5340
ina.sprenger@de.pwc.com

Gerrit Halbach

Dipl. Kaufm.
T : +49 30 2636-3583
gerrit.halbach@de.pwc.com

Nous sommes à votre disposition pour répondre à toutes vos questions. Merci de nous faire part de vos observations et suggestions sur le présent guide.

L'objectif de la présente lettre d'information est de vous donner un aperçu de l'évolution de la fiscalité allemande. Elle ne constitue pas une consultation fiscale. Aucune garantie sur l'exactitude ou l'exhaustivité des mentions qui y figurent ne peut donc être donnée. Aucune décision de gestion fiscale ne doit être prise sans avoir au préalable consulté un conseiller fiscal.

© Oktober 2011 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„pwc“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.