

Quand Bercy aide les «Gazelles»

Les pouvoirs publics se montrent de plus en plus sensibles au développement des nouvelles entreprises et tout particulièrement aux jeunes entreprises les plus performantes sensées préparer la puissance économique et les emplois de demain.

Par Bruno Dervieu,
avocat, Cabinet
Pichard & Associés

C'est dans cet esprit que la loi de finances pour 2007 (article 13) a prévu (codifié à l'article 220 decies du Code Général des Impôts) un mécanisme de réduction d'impôt sur les sociétés au profit des PME d'au moins 20 salariés dont les dépenses de personnel et la charge d'impôt sur les sociétés augmentent toutes les deux. Il s'agit de réduire, proportionnellement à l'augmentation de leur masse salariale, l'augmentation de la charge fiscale (impôt sur les sociétés et impôt forfaitaire annuel) qui résulte de leur développement rapide.

Ce même article permet en outre aux PME qui bénéficient de ce dispositif de se faire rembourser dès 2007 leur créance de crédit d'impôt recherche, le cas échéant dérogée, sans attendre son imputation sur les trois exercices suivants.

1- Les entreprises concernées

Ce nouveau dispositif est réservé aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et qui peuvent à la fois être qualifiées de PME et d'entreprises de croissance.

1.1. Une PME

Pour être considérée comme une PME, une entreprise doit satisfaire plusieurs critères cumulatifs en terme d'effectif, de contrôle de son capital et de ses droits de vote, ainsi qu'en terme de chiffre d'affaires ou de total de bilan.

L'effectif : Ces entreprises doivent employer entre 20 et 250 salariés. Ce dispositif exclut donc de son champ d'application les très petites entreprises.

Notons également que le texte n'indique pas comment calculer le nombre de salariés. Ce calcul devra probablement s'effectuer suivant les deux instructions portant sur le statut des jeunes entreprises innovantes (Instruction Administrative BOI 4-A-9-04) et les PME bénéficiant d'un crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (Instruction administrative BOI 4-A-09-05).

Rappelons que les seuils d'effectifs ont alors été estimés en retenant les salariés à temps plein (CDI ou CDD) et les salariés à temps partiel au prorata de leur temps de présence à l'exception des apprentis titulaires d'un contrat de professionnalisation, des bénéficiaires d'un contrat emploi-solidarité, d'un contrat d'accès à l'emploi ou d'un contrat d'insertion-revenu minimum d'activité.

Le capital : Le capital social et les droits de vote de ces entreprises doivent en outre être détenus de manière continue au cours de l'exercice de réduction d'impôt et les deux exercices précédant à au moins 75 % par des personnes physiques ou des PME qui remplissent les mêmes conditions en terme d'effectif, de chiffre d'affaires ou de total de bilan et dont le capital, ou les droits de vote, ne sont pas détenus à 25 % ou plus par une ou plusieurs autres entreprises. Pour apprécier le respect de cette condition, il n'est pas tenu compte des participations détenues par des sociétés de capital risque (SCR), des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR), des fonds communs de placement à risque (FCPR), des sociétés de développement régional (SDR), des sociétés financières d'innovation (SFI) sous réserve qu'il n'y ait pas de lien de dépendance entre la PME et ces entreprises ou ces fonds. Rappelons qu'aux termes de l'article 39-12 du code général des impôts (CGI), des liens de dépendance sont présumés exister entre deux entreprises soit, lorsque l'une détient directement, ou par personne interposée, la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision, soit lorsque l'une et l'autre sont placées sous le contrôle d'une même tierce personne.

Le chiffre d'affaires ou le total du bilan : Le chiffre d'affaires annuel de ces PME doit être de moins de 50 millions d'euros au cours de l'exercice (ramené le cas échéant à douze mois) où le total de leur bilan ne doit pas excéder 43 millions d'euros.

Lorsque l'entreprise est membre d'un groupe intégré fisca-

lement au sens de l'article 223 A du CGI, le pourcentage de détention ou de droit de vote est apprécié au niveau de la mère intégrante et les critères portant sur l'effectif des salariés, le chiffre d'affaires réalisé et/ou le total du bilan s'apprécient au niveau de l'ensemble des sociétés formant le groupe.

En plus de ces différents critères, la loi impose implicitement que la société ait été créée depuis au moins trois exercices puisque l'entreprise doit avoir connu une hausse de ses dépenses de personnel pendant deux exercices consécutifs.

1.2. Une entreprise de croissance

Pour déterminer dans ce dispositif si une entreprise était en croissance ou non, le législateur n'a pas retenu de critères en termes de hausse du chiffre d'affaires ou des investissements mais s'est limité au seul critère des dépenses de personnel. La réduction d'impôt peut ainsi s'appliquer aux entreprises qui ont constaté un accroissement de leur masse salariale (et non pas forcément celle du nombre de salariés) de 15 % au moins au titre de chacun des deux exercices (ramené ou porté à douze mois si nécessaire) précédant celui du calcul de la réduction d'impôt sachant que les dépenses de personnel relatives aux dirigeants ne sont pas prises en compte pour le calcul.

Le texte ne définit pas la notion de dirigeants. La question est donc posée de savoir s'il faut se limiter aux dirigeants mandataires sociaux ou s'il faut aussi inclure les dirigeants salariés (avec toute l'imprécision que recèle cette notion).

Le dispositif prévoit en outre que les entreprises qui ont bénéficié de la réduction d'impôt continuent à en bénéficier au titre de la première année au cours de laquelle, parmi les conditions susvisées, elles ne satisfont pas à la condition relative à l'augmentation des dépenses de personnel.

2 - Montant de la réduction d'impôt

Le montant de la réduction d'impôt se calcule en appliquant à la hausse de l'impôt sur les sociétés et de l'IFA un coefficient lié à l'augmentation des dépenses de personnel. Comme indiqué en introduction, seules les entreprises qui connaissent à la fois une croissance de leurs dépenses de personnel et de leur charge d'impôt sur les sociétés peuvent donc bénéficier du nouveau système. En particulier, les nouvelles entreprises qui connaissent un fort développement de leur chiffre d'affaires mais qui sont en pertes (situation somme toute fréquente) n'ont donc rien à en attendre. Le coefficient de réduction d'impôt est égal au rapport existant entre le taux d'accroissement des dépenses de personnel engagées au cours de l'exercice par rapport à celles engagées l'exercice précédent. Le taux d'accroissement est toutefois plafonné à 15 %. Autrement dit, si le taux d'accroissement des dépenses de personnel est supérieur ou égal à 15 %, le coefficient est égal à un.

Les dépenses de personnel à prendre en compte sont les salaires et leurs accessoires ainsi que les charges sociales obligatoires y afférent, à l'exclusion de celles relatives aux dirigeants de l'entreprise.

L'assiette de la réduction d'impôt résulte de la différence existant entre, d'une part, le montant d'IS et d'IFA dû au titre de l'exercice, et d'autre part, la moyenne de cette même charge fiscale acquittée au titre des deux exercices précédents, l'impôt sur les sociétés étant retenu pour ces deux années après imputation éventuelle des réductions et crédits d'impôt.

Dans certaines situations où l'entreprise aurait bénéficié les années antérieures d'exonération d'impôt sur les sociétés, il conviendra de reconstituer l'impôt sur les sociétés que cette entreprise aurait payé à défaut d'exonération. Pour les sociétés membre d'un groupe intégré au sens de l'article 223 A du CGI, l'impôt acquitté retenu pour le calcul de la réduction d'impôt s'entend du montant qu'elles auraient dû acquitter en l'absence d'application du régime d'intégration.

Exemple :

Soit une PME qui a constaté en N-2 et en N-1 une augmentation des dépenses de personnel d'au moins 15 % chaque exercice. Elle constate en N une augmentation des dépenses de salaires de 12 % par rapport à l'année N-1. Elle a une charge d'impôt (IS + IFA) de 100 000 euros en N-2, de 200 000 euros en N-1 et de 250 000 en N. Le taux de réduction d'impôt en N sera égal à $12\% / 15\% = 0,8$. La moyenne de charge d'impôt (IS et IFA) sur N-2 et N-1 sera de 150 000 $[(100\ 000 + 200\ 000) / 2]$. L'assiette de la réduction d'impôt en N (IS + IFA) sera de 100 000 $(250\ 000 - 150\ 000)$. La réduction d'impôt (IS + IFA) à laquelle aura droit l'entreprise en N sera de $100\ 000 \times 0,8 = 80\ 000$ euros.

En pratique, pour une augmentation de charge d'IS et d'IFA constatée par rapport à la moyenne des deux années antérieures, la réduction d'impôt augmente de 6,66 % (1/15) pour chaque point d'accroissement de charges de personnel jusqu'au seuil maximum de 15 % qui conduit alors à une réduction de 100 % de l'augmentation de la charge d'impôt.

En cas de fusion ou d'opérations assimilées, des modalités de calcul particulières permettent de tenir compte de l'augmentation mécanique de la masse salariale qui résulte de l'opération. Les opérations de fusion et assimilées sont ainsi présumées être intervenues l'exercice précédant celui au cours duquel elles sont réalisées pour déterminer l'accroissement des dépenses de personnel et l'avant dernier exercice précédant l'opération pour déterminer l'accroissement de la charge fiscale.

3 - Plafonnement de la réduction d'impôt

Attention toutefois, la réduction d'impôt ainsi accordée entre dans le champ d'application des aides d'importance mineure dites « de minimis » prévues par les règlements communautaires qui plafonnent toutes les aides accordées à un total de 100 000 euros par période de trois années d'affilée (montant

porté à 200 000 euros par le règlement communautaire N° 1998/2006 du 15 décembre 2006).

4 – Utilisation de la réduction d'impôt

Les PME peuvent bénéficier de la réduction d'impôt dès l'exercice 2006 si elles répondent aux conditions susvisées dès les exercices 2004 et 2005.

La réduction d'impôt est imputable sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise ou par la société mère du groupe fiscalement intégré et intervient au moment du paiement du solde de l'IS dû au cours de l'exercice suivant celui au titre duquel la réduction d'impôt a été calculée. S'agissant d'une réduction d'impôt et non d'un crédit d'impôt, la partie non imputable est définitivement perdue.

En plus du bénéfice de la réduction d'impôt obtenue par la PME, celle-ci peut, à l'instar des JEI (jeunes entreprises innovantes), réclamer au titre des années au cours desquelles elle bénéficie de la réduction d'impôt, le remboursement immédiat de sa créance de crédit d'impôt recherche, déterminée à partir du crédit d'impôt recherche calculé au titre

des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2006, sans attendre son imputation sur l'impôt sur les sociétés des trois exercices suivants ou son remboursement au terme de cette période. Lors de l'adoption de ces dispositions favorables aux «Gazelles», le législateur a certainement pris conscience de la nécessité d'instaurer un régime favorable pour ces PME. Néanmoins, le législateur ne s'est-il pas montré trop frileux ? En effet, on peut regretter que ce dispositif ne vise que les entreprises bénéficiaires sur plusieurs exercices ; et les start-up, sauf exception, n'auront pas accès à ce régime (certes le législateur a prévu un régime favorable pour les JEI pour autant qu'elles remplissent les conditions de ce dispositif très encadré). On peut également regretter la complexité du régime qui risque de décourager une partie des entreprises qui pourtant seraient éligibles au dispositif. Enfin, le plafonnement du taux d'accroissement à 15 % de la masse salariale ne risque-t-il pas d'avoir des effets indirects ? Les entreprises qui auront atteint ce seuil pourront être tentées de reporter de nouvelles embauches sur l'exercice suivant. ■