

La Actualidad legal empresarial en Francia

Nº Especial

. IMPORTANTE Fuerte incremento del tipo de la contribución excepcional sobre el Impuesto de Sociedades

Actualmente, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades (I.S.) cuya facturación es superior a 250 millones de € quedan sujetos a una contribución excepcional igual a 5 % del importe de dicho I.S., calculado sobre sus resultados correspondientes a los ejercicios cerrados a partir del 31/12/2011 y hasta el 31/12/2015 (art. 235 *ter* ZAA, del Código General de Impuestos C.G.I.).

El art. 16.1 de la Ley de Finanzas para 2014 eleva el tipo de esa contribución excepcional de 5 a 10,7%, o sea un incremento del 118 %.

Añadido a la contribución social de 3,3 % (art. 235 *ter* ZC del C.G.I.), ese aumento eleva prácticamente a 38 % el I.S. al que están sujetas aquellas sociedades cuya facturación es superior a 250 millones de €

Esta disposición es aplicable a los ejercicios cerrados a partir del 31/12/2013.

Considerando el modo de pago de la contribución excepcional en 2 etapas (un pago a cuenta, igual a 75% -si la facturación del vigente ejercicio se sitúa entre 250 y 1.000 millones €- o a 95% -si la facturación excede 1.000 millones €- del importe de la contribución estimada para dicho ejercicio, a la fecha del último pago a cuenta del I.S. correspondiente al susodicho ejercicio); y el saldo de la contribución, a la fecha de liquidación del I.S.), el impacto en tesorería del aumento del tipo no es el mismo si la fecha del pago a cuenta de la contribución se sitúa antes o después de la fecha de vigencia de la Ley de Finanzas.

En efecto, aquellas empresas cerrando su ejercicio al 30/12/2013 o al 31/01/2014, y sujetas a un pago a cuenta de la contribución el 15/12/2013 a lo más tarde, no deben tener en cuenta a ese efecto lo dispuesto por la Ley de Finanzas, ya que la vigencia de esta última es posterior. El aumento del tipo surtiría efecto en la cuantía del saldo de la contribución.

En cambio, aquellas empresas cerrando su ejercicio después del 31/01/2014, sí deben tener en cuenta el aumento dispuesto por la Ley de Finanzas a efectos del pago a cuenta de la contribución.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 16

. IMPORTANTE Limitación de la deducción de aquellos intereses abonados a una sociedad vinculada

La Ley de Finanzas introduce un nuevo dispositivo para limitar la deducción de los gastos financieros de las empresas sujetas al Impuesto de Sociedades (I.S.).

Se añade a los existentes actualmente, como son aquellos que restringen la deducción de los intereses: -abonados en cuantía superior a la resultante de aplicar el tipo definido para los socios (art. 39, 1, 3 del C.G.I.) o el tipo susceptible de ser obtenido de un banco independiente (art. 212.1 del C.G.I.); - en caso de subcapitalización (art. 212, II del C.G.I.); - referentes a la adquisición de ciertos títulos de participación (art. 209, IX del C.G.I.); -en caso de compra al accionista mayoritario de títulos de una sociedad si ésta entra o es ya miembro del grupo (*enmienda Charasse*, art. 223, B, 7º párrafo, del C.G.I.); - si son superiores a 3 millones € por ejercicio (art. 212 *bis* y 223 B *bis*, del C.G.I.) por hasta el 85% de su importe para los ejercicios cerrados en 2012 y 2013 y hasta el 75% para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2014 y para los grupos.

En su art. 22, la Ley de Finanzas condiciona la deducción de intereses pagados a una sociedad vinculada a que esta última tribute, en el ejercicio durante el cual son pagados los intereses, a un impuesto sobre la renta o sobre los beneficios por importe igual como mínimo a 25 % de dicho impuesto. En su defecto, la totalidad de los intereses pagados no es deducible por la sociedad deudora.

Se toma en consideración la tributación únicamente sobre el flujo de intereses brutos, no la tributación global.

Lo dispuesto en ese artículo se aplica tanto si la sociedad vinculada beneficiaria de los intereses es francesa o extranjera. A tenor del art. 39, 12 del C.G.I. (Código General de Impuestos), se consideran vinculadas dos empresas: - cuando una detenta directa o indirectamente la mayoría del capital social de la otra o bien ejerce en ella de hecho el poder decisorio; - cuando ambas, colocadas en esa situación, se hallan controladas por la misma empresa tercera.

Los intereses objeto de esta disposición son aquellos referentes a las sumas dejadas o puestas a disposición de una empresa por otras empresas vinculadas, o sea no solamente las aportaciones de fondos sino todo crédito retribuido mediante intereses.

A efectos de apreciar si está cumplido el requisito de mínima tributación por la empresa beneficiaria de los intereses, si los ejercicios de ambas empresas (la deudora y la acreedora) se hallan desfasados, procede referirse, al cierre del ejercicio en curso para la empresa acreedora, a la fecha del mismo en que la empresa deudora ha practicado la deducción.

Si los ejercicios coinciden, la empresa acreedora debe tributar sobre los intereses percibidos en concepto del mismo ejercicio durante el cual dichos intereses han sido deducidos por la empresa deudora. Ello es susceptible de plantear problemas si la sociedad acreedora radica en un Estado extranjero donde los intereses tributan cuando han vencido, ya que la sociedad deudora francesa practica la deducción de dichos intereses cuando están devengados.

Tratándose de dos empresas francesas, el requisito de mínima tributación por la empresa beneficiaria de los intereses implica una imposición mínima de 8,33 % (33,33% x 25%).

Al ser contemplada la imposición solo de los intereses, estos serían deducibles aún cuando las empresas acreedoras, sujetos pasivos en concepto de dichos intereses, no tributen efectivamente por tener resultados deficitarios o pertenecer a un grupo fiscalmente integrado o beneficiar de un régimen de exención.

Tal es el caso de aquellas S.I.I.C. (Sociedades de Inversión Inmobiliaria Cotizadas) habiendo optado por la exención del Impuesto de Sociedades sobre sus rentas inmobiliarias: al permanecer imposables los intereses que las S.I.I.C. puedan percibir por préstamos concedidos a sociedades vinculadas, se cumple el requisito de tributación mínima sobre dichos intereses.

En el caso de una empresa acreedora no residente, la tributación mínima se determina conforme al derecho francés, comparando el tipo impositivo aplicable a los intereses percibidos por esa empresa y el tipo normal del impuesto sobre beneficios que hubiera sido aplicable en Francia a dichos intereses. Al igual que para las empresas acreedoras francesas, la deducción de intereses es lícita cuando la empresa no tributa efectivamente por pérdidas o por pertenecer a un grupo fiscalmente integrado.

Para las sociedades personales o los organismos de inversión colectiva, franceses o radicados en un Estado miembro de la Unión europea o en un Estado habiendo concertado con Francia un convenio de asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscales, la tributación mínima se valora individualmente para cada uno de sus miembros.

Como se trata de organismos transparentes, la restricción de la deducción es aplicable cuando existe una relación de dependencia no solamente entre la sociedad transparente y la sociedad deudora sino también entre la sociedad personal y sus socios o el organismo de inversión colectiva y los tenedores de sus partes. Procede entonces comparar el tipo impositivo aplicable a los intereses percibidos por los socios o tenedores de partes y el tipo mínimo señalado.

Incumbe a la empresa pagadera de los intereses el acreditar a la Administración tributaria que dichos intereses son imposables a un tipo mínimo en la empresa acreedora. Dicha acreditación debe aportarse solamente a requisito de la Administración.

Lo dispuesto en el art. 22 es aplicable a los ejercicios cerrados a partir del 25 de septiembre de 2013.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 22

. Supresión de la deducción de pérdidas sufridas en el extranjero por Pymes

Actualmente, a tenor del art. 209 C del C.G.I. (Código General de Impuestos), aquellas Pymes sujetas al Impuesto de Sociedades, empleando a menos de 2.000 asalariados y cuyo capital y derechos de voto no están detentados, directa o indirectamente, en 25% o más por una o varias empresas empleando 2.000 asalariados o más, pueden deducir de su resultado imponible las pérdidas sufridas por sus sucursales o filiales radicadas en la Unión Europea o en un Estado que ha concertado con Francia un convenio fiscal con clausula de asistencia administrativa para intercambio de informaciones o lucha contra el fraude y evasión fiscales.

La Ley de Finanzas, en su artículo 26, suprime esa posibilidad de deducción para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 2013.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 26

. IMPORTANTE Impuesto excepcional sobre las retribuciones elevadas

El art. 15 de la Ley de Finanzas establece este impuesto, aplicable, con carácter excepcional, a las retribuciones devengadas o percibidas en 2013 y 2014.

Son sujetos pasivos de dicho impuesto las sociedades sujetas al Impuesto sobre la Renta (sociedades personales) o al Impuesto de Sociedades, los entes jurídicos (asociaciones, Agrupaciones de Interés Económico, etc.) así como las agrupaciones u organismos sin personalidad jurídica (sociedades en participación), que explotan una empresa en Francia, al igual que las empresas extranjeras que tienen en Francia una filial o un establecimiento permanente.

Las retribuciones a las que el impuesto es susceptible de aplicarse son todas aquellas deducibles de la renta imponible: salarios, ventajas en especie, dietas de asistencia, pensiones, complementos de jubilación, indemnizaciones, asignaciones o ventajas análogas atribuidas por jubilación, sumas percibidas en concepto de participación en los beneficios y del ahorro salarial, stock-options, acciones gratuitas, bonos de suscripción a partes de creador de empresa, reembolsos a otras entidades de las anteriores categorías de retribuciones no incluidas en su base imponible.

Este último concepto responde al propósito de evitar la elusión del impuesto mediante la asunción por otra empresa no sujeta él de retribuciones atribuidas por aquellas empresas sujetas a dicho impuesto. Eso sería el caso de una empresa en el extranjero que retribuye a uno de sus cuadros de mando desplazado a una sociedad ubicada en Francia, la cual reembolsa a la empresa extranjera la retribución asignada al cuadro de mando. Dicha retribución tributaría al impuesto excepcional por parte de la empresa radicada en Francia.

En lo referente a las empresas individuales, las retribuciones que asignan a sus asalariados son susceptibles de tributar al impuesto excepcional, pero no las cantidades correspondientes a beneficios obtenidos por las empresas y que los titulares de las mismas perciben directamente.

Queda sujeta al impuesto excepcional la parte de cada retribución individual que excede 1.000.000 €, computada dicha retribución por su importe bruto, es decir antes de eventuales cargas sociales así como antes de aplicar las deducciones fiscales previstas para ciertas retribuciones.

Estos últimos casos corresponden a las retribuciones diferidas asignadas por las sociedades cotizadas en Bolsa a sus altos directivos con motivo de su salida de la sociedad o de su jubilación ("*paracaídas dorados*"), a las dietas de asistencia, y a las retribuciones sin trabajo efectivamente realizado o excesivas con respecto a la importancia de la prestación.

Para las atribuciones gratuitas de acciones, la cuantía computada puede ser, a opción de la empresa, o bien el justo valor de las acciones determinado por la empresa para la confección de las cuentas consolidadas según las normas IFRS, o bien el valor de las acciones a la fecha del acuerdo de atribución de las mismas por la empresa. Si la atribución se realiza en la forma de stock-options, el valor de las opciones puede computarse o bien por la empresa de cara a la confección de las cuentas consolidadas según las normas IFRS o bien equivalente al 25 % del valor de los títulos objeto de las opciones a la fecha del acuerdo de atribución de las opciones.

La cuantía computada para las retribuciones vinculadas a la jubilación de los directivos y asalariados varía según la modalidad de su pago. Si las retribuciones se pagan bajo forma de una renta anual, se computan por su totalidad. Si se pagan mediante el abono de un capital, se retiene un 10 % del abono.

En principio, a efectos del impuesto excepcional, se computan aquellas retribuciones correspondientes al ejercicio en el cual su coste ha sido uno de los elementos considerados para determinar el resultado de dicho ejercicio, independientemente del ejercicio en que han sido pagadas. Por lo tanto, las retribuciones contabilizadas en 2013 y 2014 computan para el cálculo del impuesto excepcional.

En cambio, las retribuciones diferidas ("*paracaídas dorados*") son computables tan solo si son pagadas en 2013 o en 2014. Por su parte, las retribuciones correspondientes a un trabajo concreto realizado durante el ejercicio pero pendientes de pago al cierre de dicho ejercicio, no son deducibles del resultado del mismo salvo si representan una deuda cierta para la empresa por haberse ésta comprometido formalmente en cuanto a su cuantía y a su pago. En defecto de ese compromiso de la empresa, las retribuciones no son computables para el cálculo del impuesto excepcional.

En cuanto a las stock-options, atribuciones gratuitas de acciones y bonos de suscripción de partes de creador de empresa, son computables en el ejercicio durante el cual ha sido adoptado el acuerdo de su atribución, o sea en 2013 y 2014.

El cálculo del impuesto excepcional se efectúa sobre las retribuciones de cada persona concernida y no sobre el total de las retribuciones elevadas satisfechas por la empresa. Además, el cálculo se efectúa a nivel de cada empresa, incluso tratándose de un grupo.

En efecto, aún cuando una misma persona perciba retribuciones cuyo total sobrepase 1.000.000 € abonadas por varias empresas, ninguna de las empresas pagadoras tributará por dicho impuesto excepcional si ha satisfecho a esa persona retribuciones inferiores o igual a 1.000.000 €.

El tipo del impuesto excepcional es 50 %, dentro de un límite igual al 5 % de la cifra de negocios realizada en el ejercicio para el cual se adeuda el impuesto, o sea 2013 y 2014.

Aquellas empresas cuyos ejercicios no coinciden con el año natural deberán, pues, reconstituir su cifra de negocios para ambos mencionados años naturales.

El impuesto excepcional es deducible fiscalmente en el ejercicio en que es exigible: 2014 para las retribuciones correspondientes a 2013, y 2015 para aquellas correspondientes a 2014. Por lo tanto vendrá en deducción de los resultados de 2014 y 2015.

En cambio, no es deducible para el cálculo de la contribución excepcional sobre el Impuesto de Sociedades.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 15

. Prórroga de la vigencia de ventajas fiscales para jóvenes empresas innovadoras

Actualmente, las jóvenes empresas innovadoras, definidas como aquellas creadas hasta el 31/12/2013 y llevando a cabo proyectos de investigación y desarrollo, benefician de ventajas fiscales.

Se hallan exentas íntegramente del Impuesto de Sociedades en su primer ejercicio beneficiario y gozan, durante el ejercicio siguiente, de una bonificación del 50% de dicho Impuesto. Asimismo, son susceptibles de estar exentas, durante 7 años, de impuestos locales (cotización inmobiliaria de las empresas, tasa sobre las fincas edificadas).

La Ley de Finanzas, en su art. 131, I, II-1°, prorroga la vigencia de esas disposiciones hasta el 31 de diciembre de 2016.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 131, I, II, 1°.

. IMPORTANTE Precios de transferencia: obligación de comunicar a la Administración tributaria francesa las decisiones adoptadas al respecto ("*rulings*") por las administraciones tributarias extranjeras a favor de empresas vinculadas.

Actualmente, en caso de inspección tributaria, están obligadas de presentar una documentación referente a los precios de transferencia aquellas empresas: - cuya cifra de negocios anual, impuestos excluidos, o cuyo activo bruto, son iguales o superiores a 400 millones €, - detenten al cierre del ejercicio, directa o indirectamente, más de la mitad del capital o de los derechos de voto de un ente jurídico que reúna los mismos requisitos financieros o estén participadas del mismo modo por tal ente; -pertener al perímetro de un grupo integrado fiscalmente siempre y cuando ese grupo incluya como mínimo una persona jurídica que reúna alguna de ambas condiciones anteriores.

La documentación debe incluir información general sobre el grupo de empresas vinculadas e información específica sobre la empresa inspeccionada.

En su art. 98, la Ley de Finanzas amplía las informaciones que debe incluir la documentación antes mencionada, añadiendo las decisiones de las administraciones tributarias extranjeras (“*rulings*”) acordadas a favor de aquellas empresas socios de la sociedad sujeta a la obligación de documentación. .

Se trata de las decisiones adoptadas con carácter individual a favor de las empresas asociadas, y no de decisiones de índole genérica o comentarios por parte de la administración extranjera. Dichas decisiones deben ser oponibles a la administración extranjera **y pueden no guardar relación con la política de precios de transferencia.**

Para poder cumplir esta nueva obligación, las empresas francesas deberán forzosamente tener conocimiento de los “*rulings*” extranjeros concernientes las empresas vinculadas. Ahora bien, ello puede dar lugar a problemas de confidencialidad: - dentro del grupo, especialmente si la empresa francesa sujeta a la obligación de documentación no detenta el control de la empresa beneficiaria del “*ruling*”, no pudiendo entonces obligarle a comunicarle esa documentación; - con respecto a la administración extranjera expedidora del “*ruling*”, ya que la empresa beneficiaria del mismo pudiera haberse comprometido con dicha administración para no divulgarlo.

Asimismo, al poder ser dichos “*rulings*” acordados sin relación con los precios de transferencia con la empresa francesa y a tenor del principio según el cual las informaciones susceptibles de intercambios entre los Estados son aquellas razonablemente pertinentes para la aplicación de la normativa tributaria interna, cabe temer que, en ciertos casos, la Administración francesa no pudiera conseguir de sus homólogas extranjeras comunicación de sus “*rulings*”.

Esta obligación de documentación adicional cobra vigencia a partir del 1º de enero de 2014. Por lo tanto, las empresas deben incluir los “*rulings*” extranjeros en la documentación sobre los precios de transferencia referentes a los ejercicios cerrados a partir de esa fecha.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 98

. Ampliación del límite de bonificación fiscal para la producción de películas extranjeras

Actualmente, las empresas de “producción ejecutiva” que efectúan en Francia operaciones para la realización de obras de ficción o de animación cinematográficas u audiovisuales producidas por empresas en el extranjero benefician de una bonificación fiscal con un límite de 10 millones €.

La Ley de Finanzas, amplía ese límite a 20 millones €.

Esta disposición cobrará vigencia a una fecha determinada por decreto, previa notificación a la Comisión europea, a lo más tarde el 1º de enero de 2015.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 23

. Supresión de la suspensión del plazo de establecimiento de un tributo, en caso de procedimiento amigable entre Estados

Casi todos los convenios fiscales bilaterales tienen prevista la posibilidad de un procedimiento amigable entre las autoridades competentes de los Estados concernidos por los convenios para resolver los problemas derivados de la aplicación de dichos convenios. Asimismo, el convenio europeo de arbitraje del 23 de julio de 1990 prevé también el recurso al mencionado procedimiento amigable entre las autoridades estatales en caso de doble imposición jurídica o económica entre empresas vinculadas.

A tenor de ello, actualmente, cuando, a raíz de un control, la Administración tributaria procede a reajustes de la base imponible que generan una imposición o un riesgo de imposición no conformes con un vigente convenio fiscal, el contribuyente puede solicitar que el litigio sea sometido a las autoridades de los Estados partes en dicho convenio por la vía del mencionado procedimiento amigable.

Ese puede ser el caso de los reajustes derivados de los precios de transferencia, que pueden dar lugar a una doble imposición.

Cuando, a consecuencia de una propuesta de reajuste, se inicia tal procedimiento amigable, en base a un convenio fiscal o del convenio europeo de arbitraje, el art. L189 A del L.P.F. (Libro de Procedimientos Fiscales) prevé que el curso del plazo de establecimiento del tributo correspondiente queda suspendido a partir de la fecha de inicio del mencionado procedimiento amigable hasta el término del 3º mes siguiente a la fecha de notificación al contribuyente del acuerdo o desacuerdo entre las autoridades de ambos Estados. Por consiguiente, tampoco es recaudable el tributo contencioso durante ese periodo.

Esa suspensión no era aplicable a los reajustes de aquellos beneficios o de ingresos que habían beneficiado de un régimen fiscal privilegiado en otro Estado.

La Ley de Finanzas, en su art. 101, ha suprimido lo dispuesto por el art. L189 A del L.P.F. con efecto a partir del 1º de enero de 2014.

Consecuentemente, para los procedimientos amigables iniciados a partir de esa fecha, la Administración tributaria puede proceder, en el plazo de reajuste iniciado por la propuesta de reajuste, a la recaudación de las imposiciones derivadas de ese reajuste sin aguardar el resultado de dichos procedimientos amigables. Aquel contribuyente que impugne las imposiciones por vía contenciosa puede solicitar un plazo de pago en las condiciones señaladas por el art. L277 del L.P.F., lo cual implicará, en múltiples casos, la constitución de garantías.

No obstante, lo dispuesto por el susodicho art. L189 A sigue aplicable a los procedimientos amigables iniciados anteriormente al 1º de enero de 2014.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 101

. Jóvenes empresas innovadoras: prórroga de la exención de cotizaciones sociales, ampliación de su ámbito de aplicación, y supresión de su carácter decreciente

Hasta ahora, las jóvenes empresas innovadoras creadas hasta el 31/12/2013 se hallaban exentas de las cotizaciones patronales de seguridad social (enfermedad, maternidad, invalidez, vejez, defunción) y de asignaciones por familia, dentro de una doble limitación: sobre la parte de la retribución mensual bruta inferior a 4,5 veces el Smic (Salario Mínimo Interprofesional de Crecimiento); y dentro de un límite máximo igual a 5 veces el límite anual de cotización a la Seguridad Social.

La exención se aplicaba durante los 7 años siguientes al de la creación, de modo decreciente: al 100 % hasta el final del 3^{er} año siguiente de la empresa, y a tipos decrecientes en los 4 años siguientes.

La Ley de Finanzas, en su art. 131, ha modificado esa disposición.

Primero, prorroga el régimen de exención hasta el 31 de diciembre de 2016. Después amplía la exención a las cotizaciones adeudadas por los asalariados o mandatarios sociales afectos directamente a la realización de operaciones consistentes en la concepción de prototipos o de instalaciones pilotos de nuevos productos. Por último, determina que la exención de cotizaciones sociales patronales será al 100 % durante los 7 años de su vigencia.

Ley 2013-1278, 29/12/2013, art. 131
