RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CVAE-LIQ-10-07/07/2021
Date de publication : 07/07/2021
Date de fin de publication : 21/06/2023

CVAE - Liquidation - Règles générales de détermination du taux d'imposition et du dégrèvement de CVAE

Positionnement du document dans le plan :

CVAE - Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises
Liquidation
Titre 1 : Règles générales de détermination du taux d'imposition et du dégrèvement de CVAE

Sommaire :

I. Taux théorique
II. Taux effectif d'imposition
III. Consolidation du chiffre d'affaires pour la détermination du taux effectif
A. Entreprises membres d'un groupe économique (à compter des impositions dues au titre de l'année 2018)
1. Principes généraux
2. Cas particulier des entrées et sorties de groupe économique
a. Entrée dans un groupe économique
b. Sortie d'un groupe économique
1° Sortie de groupe - Exercice coïncidant avec l'année civile
2° Sortie de groupe - Exercice ne coïncidant pas avec l'année civile
3° Sortie de groupe - Pluralité d'exercices clos au cours de l'année
4° Cas particulier des fusions par voie d'absorption
B. Opérations de restructuration
1. Première condition
2. deuxième condition
3. Troisième condition
4. Quatrième condition
5. Cinquième condition
IV. Dégrèvement complémentaire et montant minimum de CVAE

Actualité liée : 07/07/2021 : IF - CVAE - Baisse des impôts de production - Réduction de moitié du taux de CVAE et abaissement du taux de plafonnement de la CET en

fonction de la valeur ajoutée - Jurisprudences - Collectivités territoriales et EPCI - Nouveau schéma de financement (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 16 ; loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, art. 8 et 29)

1

Le taux d'imposition théorique à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) est de 0,75 %, quel que soit le chiffre d'affaires de l'entreprise assujettie.

10

Néanmoins, l'entreprise est imposable à la CVAE en application non pas du taux d'imposition théorique mais d'un taux effectif d'imposition, obtenu en application d'un barème progressif.

I. Taux théorique

20

Le taux d'imposition à la CVAE est théoriquement égal à 0,75 % de la valeur ajoutée, conformément aux dispositions du 2 du II de l'article 1586 ter du code général des impôts (CGI), modifié par l'article 8 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

II. Taux effectif d'imposition

30

Le taux effectif d'imposition correspond au taux effectivement appliqué à l'entreprise, c'est-à-dire après application d'un dégrèvement pris en charge par l'État (CGI, art. 1586 quater, I).

40

En effet, les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 millions d'euros peuvent bénéficier d'un dégrèvement dont le taux varie en fonction du chiffre d'affaires, apprécié, le cas échéant, avec ajustement à l'année civile et/ou en retenant le chiffre d'affaires correspondant aux activités exonérées et/ou avec consolidation.

50

Pour des raisons pratiques, il est fait application directe du barème progressif et variable selon le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise, au moment du versement des acomptes et du solde.

Par conséquent, les entreprises acquittent dans tous les cas une CVAE calculée d'après le taux effectif d'imposition.

60

Le taux effectif d'imposition varie selon le montant du chiffre d'affaires conformément au barème suivant :

Si le montant du CA HT est :	Le taux effectif d'imposition est égal à :
< 500 000 €	0 %
500 000 € ? CA ? 3 000 000 €	0,25 % x [(montant du chiffre d'affaires - 500 000 €) / 2 500 000 €]
3 000 000 € < CA ? 10 000 000 €	0,25 % + [0,45 % x (montant du chiffre d'affaires - 3 000 000 €) / 7 000 000 €]
10 000 000 € < CA ? 50 000 000 €	0,7 % + [0,05 % x (montant du chiffre d'affaires - 10 000 000 €) / 40 000 000€]
> 50 000 000 €	0,75 %

Les taux obtenus pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 50 millions d'euros sont arrondis au centième le plus proche.

65

Exemples de taux effectif d'imposition :

Exemple 1 : Chiffre d'affaires (CA) compris entre 500 000 € et 3 000 000 € :

CA = 2 700 000 €.

Taux effectif d'imposition = [0,25 % x (2 700 000 - 500 000)] / 2 500 000 = 0,22 %.

Exemple 2 : CA compris entre 3 000 000 € et 10 000 000 € :

CA = 6 200 000 €.

Taux effectif d'imposition = 0,25 % + [0,45 % x (6 200 000 - 3 000 000)] / 7 000 000 = 0,4557 arrondi à 0,46 %.

Exemple 3 : CA compris entre 10 000 000 € et 50 000 000 € :

CA = 40 100 000 €.

Taux effectif d'imposition = 0,7 % + [0,05 % x (40 100 000 - 10 000 000)] / 40 000 000 = 0,7376 arrondi à 0,74 %.

III. Consolidation du chiffre d'affaires pour la détermination du taux effectif

A. Entreprises membres d'un groupe économique (à compter des impositions dues au titre de l'année 2018)

1. Principes généraux

70

Dans la suite de ce document, l'expression « groupe économique » désigne un ensemble d'entreprises qui répondent aux conditions de détention fixées au I de l'article 223 A du CGI pour être membres d'un même groupe, conformément au I bis de l'article 1586 quater du CGI. De même, l'expression « société mère » désigne l'entreprise tête du groupe économique.

Lorsqu'une entreprise assujettie à la CVAE (entreprise dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période de référence définie au III § 60 et suivants du BOI-CVAE-CHAMP-10-20 est supérieur à 152 500 €) remplit les conditions pour être membre d'un groupe économique, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour la détermination du taux effectif de CVAE s'entend de la somme de son chiffre d'affaires et des chiffres d'affaires des entreprises, assujetties ou non, qui remplissent les mêmes conditions pour être membres du même groupe (CGI, art. 1586 quater, I bis).

Ces dispositions s'appliquent à compter de la CVAE due au titre de 2018.

Cette consolidation du chiffre d'affaires s'applique :

- uniquement si la somme des chiffres d'affaires consolidés est supérieure ou égale à 7 630 000 € ;

- quel que soit le régime d'imposition des bénéfices de l'entreprise (**III-A-1 § 72**) ;

- quels que soient le lieu d'établissement, la composition du capital et le régime d'imposition des bénéfices des entreprises qui la détiennent (**III-A-1 § 73 et 74**) ;

- même lorsque les entreprises ne sont pas membres d'un groupe fiscal mentionné à l'article 223 A du CGI et à l'article 223 A bis du CGI (**III-A-1 § 75**).

72

Le dispositif de consolidation du chiffre d'affaires s'applique à toutes les entreprises quel que soit leur régime d'imposition des bénéfices.

En conséquence, doivent consolider leur chiffre d'affaires toutes les entreprises qu'elles soient soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou non.

Outre les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sont notamment concernées par la consolidation du chiffre d'affaires :

- les entreprises exonérées totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices telles que les sociétés coopératives et leurs unions, les sociétés de capital-risque, les sociétés d'investissements immobiliers cotées, les sociétés immobilières de gestion, les sociétés immobilières d'investissement ;

- les groupements d'intérêt économique ;

- les sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés telles que les sociétés en nom collectif, les sociétés civiles (société civile immobilière, société civile de moyen, société civile professionnelle, etc.), les sociétés en commandite simple, les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, les sociétés en participation (SEP).

> **Remarque :** Le chiffre d'affaires d'une SEP est consolidé avec celui des entreprises dont elle détient le capital dans les conditions fixées au I de l'article 223 A du CGI. En revanche, le chiffre d'affaires de la SEP n'est pas consolidé avec celui

des associés qui la constituent, car étant dépourvue de capital, elle n'est pas détenue pas ses associés dans les conditions fixées au I de l'article 223 A du CGI.

73

Le dispositif de consolidation du chiffre d'affaires s'applique à toutes les entreprises remplissant les conditions de détention mentionnées au I de l'article 223 A du CGI.

Par suite, ce dispositif s'applique :

- de manière générale, lorsqu'une entreprise détient 95 % au moins du capital d'une autre entreprise de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'entreprises qui remplissent les mêmes conditions de détention. Il en est ainsi également lorsque des entreprises se trouvent sous la détention commune d'une autre entreprise qui détient de manière continue au cours de l'exercice 95% au moins de leur capital, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'entreprises que détient cette autre entreprise dans les mêmes conditions. Le taux de détention de 95% est déterminé dans les conditions commentées au II § 130 à 230 du BOI-IS-GPE-10-20-10, et au BOI-IS-GPE-10-20-20 ;

- aux banques, caisses et sociétés susceptibles de constituer un groupe bancaire et mutualiste mentionné au cinquième alinéa de l'article 223 A du CGI ;

- aux sociétés et organismes du secteur des assurances susceptibles de constituer un groupe dit « groupe combiné » mentionné au quatrième alinéa du I de l'article 223 A du CGI ;

- aux groupes formés par des établissements publics industriels et commerciaux mentionnés à l'article 223 A bis du CGI.

Toutefois, au sein de ces deux derniers groupes, certaines entités sont dépourvues de capital. Dès lors, il convient de consolider le chiffre d'affaires de ces entités sans capital avec celui des entreprises qu'elles détiennent. En revanche, en l'absence de capital permettant que ces entités soient liées entre elles dans les conditions de détention fixées au I de l'article 223 A du CGI, leurs chiffres d'affaires ne sont pas consolidés entre eux, même lorsqu'elles remplissent les conditions pour appartenir à un même groupe prévues au quatrième alinéa du I de l'article 223 A du CGI, ou les conditions prévues à l'article 223 A bis du CGI.

Remarque: Les entreprises individuelles sont exclues du champ d'application de la consolidation du chiffre d'affaires.

74

Le dispositif de consolidation du chiffre d'affaires s'applique à toutes les entreprises remplissant la condition de détention mentionnée au I de l'article 223 A du CGI, quels que soient le lieu d'établissement, la composition du capital et le régime d'imposition des bénéfices des entreprises qui la détiennent.

Ces dispositions permettent de faire exception aux dispositions du troisième alinéa du I de l'article 223 A du CGI qui interdisent que le capital de la société mère soit détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, il résulte de ces dispositions qu'il faut consolider le chiffre d'affaires d'entreprises françaises détenues par l'intermédiaire d'entreprises établies hors de France, qualifiées de « sociétés

intermédiaires », de « sociétés étrangères » ou d' « entité mère non résidente » au sens du I de l'article 223 A du CGI, même si ces entreprises établies hors de France ne sont pas soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés ou si elles ne sont pas situées dans un État de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Les entreprises qui se trouvent sous la détention commune d'une telle entreprise établie hors de France doivent donc consolider leur chiffre d'affaires lorsque cette détention répond aux conditions de l'article 223 A du CGI.

En revanche, le chiffre d'affaires des entreprises établies hors de France n'est pas à retenir dans le mécanisme de consolidation. Seul le chiffre d'affaires des entreprises établies en France est à retenir.

75

Le dispositif de consolidation du chiffre d'affaires s'applique à toutes les entreprises remplissant la condition de détention mentionnée au I de l'article 223 A du CGI même lorsque les entreprises ne sont pas membres d'un groupe fiscal mentionné à l'article 223 A du CGI ou à l'article 223 A bis du CGI.

Par exemple, la consolidation du chiffre d'affaires s'applique à un groupe économique constitué d'entreprises membres d'un groupe fiscal ayant opté pour l'intégration fiscale et d'entreprises respectant la condition de détention mais n'ayant pas opté pour l'intégration fiscale.

77

Pour le calcul du chiffre d'affaires consolidé du groupe économique, il convient d'effectuer la somme des chiffres d'affaires du dernier exercice clos de chacune des entreprises membres du groupe.

78

Le fait que les entreprises membres d'un groupe économique n'aient pas les mêmes dates d'ouverture et de clôture d'exercice n'a aucune incidence sur l'appartenance au groupe économique.

Si, au sein du groupe économique, une entreprise a un exercice de plus ou de moins de douze mois, son chiffre d'affaires doit être calculé conformément aux dispositions du III-B § 80 à 100 du BOI-CVAE-CHAMP-10-20.

Cette consolidation ne s’applique que pour déterminer, à compter des impositions établies au titre de 2018, le dégrèvement prévu au I de l'article 1586 quater du CGI. Elle ne s’applique, ni pour apprécier le seuil d’assujettissement à la CVAE (152 500 €), ni pour apprécier les seuils de 2 000 000 € et de 500 000 € conditionnant respectivement l’octroi du dégrèvement complémentaire de 500 € et le paiement de la cotisation minimum. La consolidation du chiffre d’affaires en cas d’opération de restructuration (III-B § 90 à 160) s’applique de la même manière.

80

Exemple : Un groupe économique a pour membres cinq sociétés: A (société mère), B, C, D et E.

La société B détient 100 % de la société de personnes E, qui n'a pas opté pour l'IS.

Au cours de la période de référence, les entreprises ont réalisé les chiffres d'affaires suivants :

- A : 4 000 000 € ;

- B : 5 000 000 € ;

- C : 400 000 € ;

- D : 120 000 € ;

- E : 800 000 €.

Seules les entreprises A, B, C et E, dont les CA réalisés au cours de la période de référence, appréciés séparément, excèdent 152 500 €, sont assujetties à la CVAE. La société D n'est pas assujettie à cette cotisation.

Pour la détermination du taux effectif d'imposition des sociétés A, B, C et E, il est retenu un CA de :

4 000 000 € + 5 000 000 € + 400 000 € + 120 000 € + 800 000 € = 10 320 000 € (il est tenu compte du CA de la société D même s'il est inférieur à 152 500 €).

2. Cas particulier des entrées et sorties de groupe économique

82

Pour la détermination du chiffre d'affaires utile au calcul du taux effectif de CVAE, il est tenu compte de la situation effective de l'entreprise au 1er janvier de l'année d'imposition, qui correspond à la date du fait générateur de la CVAE. Pour apprécier la situation effective de l'entreprise, il convient de vérifier si celle-ci appartient à un groupe économique tout au long de l'exercice en cours à cette date.

a. Entrée dans un groupe économique

83

La première année où une entreprise satisfait aux conditions de détention fixées au I de l'article 223 A du CGI, le taux effectif de CVAE se calcule sur la base du chiffre d'affaires consolidé tel que défini au III-A-1 § 70, si et seulement si l'entreprise satisfait aux conditions de détention précitées au 1er janvier de cette même année.

En revanche, si l'entreprise ne satisfait pas à ces conditions au 1er janvier, la consolidation ne s'applique pas pour cette première année, mais à compter de l'année suivante.

Exemple 1 : Cas général (exercice coïncidant avec l'année civile)

Un groupe économique G est composé d'entreprises (assujetties ou non à la CVAE) qui clôturent leurs exercices à la même date de chaque année ou, le cas échéant, à des dates différentes et dont la somme des chiffres d'affaires est supérieure ou égale à 7 630 000 €.

Une entreprise A, qui a clos un exercice le 31 décembre N-1, satisfait aux conditions de détention du capital précitées pour la première fois au titre de l'exercice allant du 1er janvier N au 31 décembre N.

Appartenant au groupe économique G dès le 1er janvier N, A retient, pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, son CA réalisé au cours de l'exercice N augmenté de la somme des CA réalisés au cours de ce même exercice par chacune des autres entreprises membres du groupe économique G à compter du 1er janvier N (sauf cas particulier de sortie d'une entreprise du groupe).

Exemple 2 : Cas particulier (clôture d'un exercice par an mais à une date autre que le 31 décembre)

Un groupe économique G est composé d'entreprises (assujetties ou non à la CVAE) qui clôturent leurs exercices à la même date de chaque année ou, le cas échéant, à des dates différentes et dont la somme des chiffres d'affaires est supérieure ou égale à 7 630 000 €.

Une entreprise A, qui a clos son exercice le 30 septembre N, satisfait aux conditions de détention du capital précitées pour la première fois au titre de l'exercice allant du 1er octobre N au 30 septembre N+1.

Dès lors que les conditions de détention du capital au 1er janvier N ne sont pas remplies, A ne retient, pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, que son propre CA réalisé au titre de son exercice clos le 30 septembre N (dans les conditions prévues à l'article 1586 quinquies du CGI).

Corrélativement, pour la détermination du CA consolidé servant au calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, les entreprises membres de G ne retiennent pas le CA réalisé par A au titre de son exercice clos le 30 septembre N.

Au cours de l'année N+1, A est membre de G. Donc, pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N+1 par A et les autres entreprises membres de G, le CA à retenir est égal à la somme des CA réalisés par chacune de ces entreprises au cours des exercices clos en N+1.

Exemple 3 : Cas particulier (pluralité d'exercices clos au cours de la même année)

Une entreprise A clôture deux exercices au cours de l'année N.

Le premier exercice s'est clos le 30 septembre N. Durant cet exercice, A n'est pas membre d'un groupe économique.

Le second exercice a débuté le 1er octobre N et s'est clos le 31 décembre N. Depuis le 1er octobre N, l'entreprise A est membre d'un groupe économique G, dont la somme des CA des entreprises y appartenant est supérieure ou égale à 7 630 000 €.

En l'absence d'appartenance au groupe économique au 1er janvier N, A ne retient, pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, que son propre CA. Ce dernier est égal à la somme de son CA réalisé au titre de l'exercice clos le 30 septembre N et de son CA réalisé au titre de l'exercice clos le 31 décembre N (le tout étant corrigé, le cas échéant, pour correspondre à une année pleine).

Corrélativement, pour la détermination du CA consolidé utile au calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, les entreprises membres de G au 1er janvier ne retiennent ni le CA réalisé par A au titre de l'exercice clos le 30 septembre N, ni le CA réalisé par A au titre de l'exercice clos le 31 décembre N. Elles retiennent la somme des CA réalisés au cours des différents exercices clos

dans l'année par chacune des sociétés membres de G au 1er janvier N, le tout étant corrigé pour correspondre à une année pleine.

Pour la détermination du taux effectif de la CVAE due au titre de N+1 (année au cours de laquelle toutes les entreprises du groupe clôturent un exercice de 12 mois), A et les autres entreprises membres de G au 1er janvier N+1 retiennent la somme des CA que chacune d'entre elles ont réalisé au cours de l'exercice clos en N+1.

b. Sortie d'un groupe économique

84

L'exercice de sortie d'une entreprise d'un groupe économique est celui au titre duquel cette entreprise ne répond plus aux conditions de détention du capital définies à l'article 223 A du CGI pour être membre d'un groupe économique. En pratique, il s'agit de l'exercice au cours duquel intervient l'événement qui entraîne la sortie du groupe économique.

Ainsi, une entreprise dont la sortie d'un groupe économique est motivée par un événement survenu au cours d'un exercice est considérée comme sortie du groupe au 1er jour de cet exercice.

1° Sortie de groupe - Exercice coïncidant avec l'année civile

85

En cas de sortie d'un groupe économique composé d'entreprises dont les exercices coïncident avec l'année civile, l'entreprise sortie doit retenir uniquement son propre chiffre d'affaires pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de l'année de sortie.

Exemple :

Soit un groupe économique G composé d'entreprises dont les exercices coïncident avec l'année civile (et dont la somme des chiffres d'affaires des entreprises assujetties ou non à la CVAE est supérieure ou égale à 7 630 000 €).

Une entreprise A, membre de G, sort du groupe en raison d'un événement survenu au cours de l'année N. Elle est considérée comme ne faisant plus partie de G au 1er janvier de l'année de sortie N.

A ne retient, pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, que son propre CA réalisé au titre de son exercice clos le 31 décembre N.

Corrélativement, pour la détermination du CA consolidé utile au calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, les entreprises membres de G ne retiennent pas le CA réalisé par A au titre de son exercice clos le 31 décembre N.

2° Sortie de groupe - Exercice ne coïncidant pas avec l'année civile

86

En cas de sortie d'un groupe économique composé d'entreprises qui clôturent un exercice par an à une date autre que le 31 décembre (et dont la somme des chiffres d'affaires des entreprises

assujetties ou non à la CVAE est supérieure ou égale à 7 630 000 €), l'entreprise sortie doit retenir, pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de l'année au cours de laquelle débute l'exercice de sortie, un chiffre d'affaires consolidé au niveau du groupe économique.

Exemple : Soit un groupe économique G composé d'entreprises qui clôturent leurs exercices le 30 septembre de chaque année et dont la somme des chiffres d'affaires des entreprises membres (assujetties ou non à la CVAE) est supérieure ou égale à 7 630 000 €.

Une entreprise A sort de G en raison d'un événement survenu le 1er mars N. Cette entreprise est donc considérée comme ne faisant plus partie de G à compter du 1er octobre N-1 (A clôture par la suite ses exercices le 30 septembre de chaque année).

A est membre de G au 1er janvier N-1. Donc, pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N-1, A retient un chiffre d'affaires égal à la somme des CA réalisés au cours de l'exercice clos le 30 septembre N-1 par chacune des sociétés membres de G (dont A elle-même).

Pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, A ne retient, en l'absence d'appartenance au groupe au 1er janvier N, que son propre CA réalisé au titre de l'exercice clos le 30 septembre N.

3° Sortie de groupe - Pluralité d'exercices clos au cours de l'année

87

En cas de sortie d'une société d'un groupe économique au cours d'une année et de pluralité d'exercices clos cette même année, il est admis que la consolidation du chiffre d'affaires ne s'effectue que pour la période au cours de laquelle l'appartenance au groupe économique est effective.

Exemple : Soit un groupe économique G dont les entreprises clôturent leurs exercices à des dates différentes de l'année civile et dont la somme des chiffres d'affaires des entreprises membres (assujetties ou non à la CVAE) est supérieure ou égale à 7 630 000 €. Soit une entreprise A membre de G et qui clôture ses exercices au 31 mars de chaque année.

L'entreprise A sort de G le 1er avril N (après la clôture du 31 mars N), puis clôture un second exercice (de 9 mois) le 31 décembre N.

Pour le calcul du taux effectif de la CVAE due au titre de N, A, qui appartenait au groupe économique au 1er janvier N, retient un CA égal :

- à la somme des CA réalisés par chacune des sociétés membres du groupe économique dont elle faisait partie et qui ont clôturé un exercice en N (par hypothèse, 33,75 M€),

- augmenté du CA qu'elle a réalisé en propre entre le 1er avril N et le 31 décembre N (par hypothèse, 2,25 M€)

- l'ensemble étant ensuite corrigé pour correspondre à une année pleine (soit (33,75 + 2,25 M€) / 21 x 12 = 20,57 M€).

Les autres entreprises membres du groupe économique consolident quant à elles, pour la détermination de leur taux effectif de CVAE, le chiffre d'affaires des entreprises appartenant au groupe en N et ayant clôturé en N. Elles ne consolident pas le chiffre d'affaires réalisés par A pour

l'exercice allant du 1er avril N au 31 décembre N.

4° Cas particulier des fusions par voie d'absorption

88

En cas de fusion par voie d'absorption, la disparition des entreprises absorbées du groupe économique ne peut avoir d'incidence sur le calcul du taux effectif de leur CVAE due au titre de l'année de l'opération.

Il est rappelé que, comme sous l'empire de la taxe professionnelle, les effets rétroactifs des opérations de fusion et assimilées n'ont pas d'incidence en matière de contribution économique territoriale (§ 1 du BOI-IS-FUS-40-10-10). Ainsi, une entreprise appartenant à un groupe économique qui est absorbée par une autre entreprise au cours d'une année avec un effet rétroactif au 1er janvier de cette même année demeure redevable de la CVAE au titre de l'année de l'opération et est toujours considérée comme appartenant au groupe économique pour le calcul de son taux effectif d'imposition.

En cas de fusion-absorption, le taux effectif de CVAE d'une entreprise absorbée appartenant à un groupe économique doit être calculé, si la somme des chiffres d'affaires des entreprises membres (assujetties ou non à la CVAE) est supérieure ou égale à 7 630 000 €, à partir de la somme des chiffres d'affaires réalisés durant la période d'imposition par les entreprises membres du groupe économique au 1er janvier de l'année d'imposition.

Exemple 1 : Deux entreprises appartenant à un même groupe économique sont absorbées par une autre entreprise du groupe le 31 décembre N, avec un effet rétroactif au 1er janvier N (la somme des chiffres d'affaires des entreprises membres du groupe, qu'elles soient assujetties ou non à la CVAE, est supérieure ou égale à 7 630 000 €).

Pour déterminer le taux effectif de la CVAE due au titre de N, les deux entreprises absorbées retiennent la somme des CA réalisés en N par l'ensemble des entreprises membres du groupe économique au 1er janvier N.

Exemple 2 : Les entreprises A et B, membres d'un groupe économique G dont les entreprises clôturent leurs exercices le 31 décembre de chaque année et dont la somme des chiffres d'affaires des entreprises membres (assujetties ou non à la CVAE) est supérieure ou égale à 7 630 000 €, sont absorbées le 30 juin N (avec un effet rétroactif au 1er janvier N) respectivement par une société C et par une société D qui n'appartiennent pas au groupe G.

A et B déterminent leur taux effectif de CVAE due au titre de N à partir de la somme des CA réalisés entre le 1er janvier N et le 30 juin N par les sociétés membres de G, corrigée pour correspondre à une année pleine.

Les autres entreprises membres du groupe économique consolident quant à elles, pour la détermination de leur taux effectif de CVAE, le chiffre d'affaires des entreprises appartenant au groupe économique augmenté du chiffre d'affaires des entreprises A et B réalisé jusqu'au 30 juin N, corrigé pour correspondre à une année pleine.

Remarque : Le cas échéant, si le chiffre d'affaires consolidé n'est pas connu à la date limite de déclaration et de paiement de la dernière CVAE due par des sociétés absorbées, il est admis que celles-ci se fondent, pour calculer leur dernier taux effectif d'imposition, sur le chiffre d'affaires consolidé utilisé pour déterminer le taux effectif de la CVAE due au titre de la période d'imposition précédente, en gardant la possibilité de rectifier leur déclaration et leur paiement une fois connu le chiffre d'affaires consolidé afférent à leur dernière période d'imposition.

B. Opérations de restructuration

90

En cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise réalisés à compter du 22 octobre 2009 ou de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil (C. civ.) réalisée à compter du 1er janvier 2010, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du taux effectif d'imposition de chacune des entreprises assujetties (entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période de référence définie au III § 60 et suivants du BOI-CVAE-CHAMP-10-20 est supérieur à 152 500 €) et participant à l'opération correspond, sous réserve qu'un certain nombre de conditions soient satisfaites, à la somme des chiffres d'affaires des entreprises, assujetties et non assujetties, participant à l'opération (CGI, art. 1586 quater, III).

95

Dans l'hypothèse où une entreprise membre d'un groupe économique (dont la somme des chiffres d'affaires des entreprises membres, qu'elles soient assujetties ou non à la CVAE, est supérieure ou égale à 7 630 000 €) participerait à une des opérations mentionnées au III de l'article 1586 quater du CGI et où toutes les conditions seraient remplies pour que s'appliquent ensuite les dispositions de ce même III de l'article 1586 quater du CGI, cette entreprise retiendrait, pour la détermination de son taux effectif de CVAE au titre des années au 1er janvier desquelles elle demeurerait dans le groupe économique, un chiffre d'affaires égal à la somme des chiffres d'affaires réalisés par les entreprises membres du groupe (III-A § 70 et suivants) augmentée, le cas échéant, de la somme des chiffres d'affaires réalisés par les entreprises parties à l'opération mais non membres du groupe. De leur côté, chaque entreprise partie à l'opération mais non membre d'un groupe économique retiendrait un chiffre d'affaires égal à la somme des chiffres d'affaires réalisés par les entreprises parties à l'opération.

97

Pour les impositions établies au titre de l'année 2011 et des années ultérieures, les conditions d'application des dispositions du III de l'article 1586 quater du CGI sont les suivantes.

1. Première condition

100

L'opération de restructuration doit consister en un apport, une cession d'activité ou une scission d'entreprise réalisés à compter du 22 octobre 2009 ou en une transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du C. civ. réalisée à compter du 1er janvier 2010.

2. deuxième condition

110

L'entreprise à laquelle l'activité est transmise à la suite de l'opération doit être détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % soit par l'entreprise cédante ou apporteuse ou les associés de l'entreprise scindée réunis, soit par une entreprise qui détient, directement ou indirectement, à plus de 50 % l'entreprise cédante ou apporteuse ou les entreprises issues de la scission réunies, soit par une entreprise détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % par l'entreprise cédante ou

apporteuse ou par les associés de l'entreprise scindée réunis.

La détention du capital de l'entreprise à laquelle l'activité est transmise s'apprécie au regard des droits de vote.

Cette condition de détention du capital s'apprécie :

- au titre de l'exercice de l'opération : à la date de réalisation de l'opération (pour l'appréciation de cette date, il n'est pas tenu compte des éventuelles prises d'effet rétroactif) ainsi qu'au cours des six mois précédant cette date ;

- au titre des exercices suivants : au 1er janvier de l'année d'imposition dont la période de référence est constituée par chacun de ces exercices.

3. Troisième condition

120

La somme des cotisations de CVAE nettes du dégrèvement visé au II § 30 à 65 dues par l'ensemble des parties à l'opération est inférieure d'au moins 10 % à la somme des cotisations de CVAE nettes du dégrèvement susmentionné qui auraient été dues par ces entreprises en l'absence de réalisation de l'opération (d'apport, de cession d'activité, de scission d'entreprises ou de transmission universelle du patrimoine).

Il convient donc de calculer deux termes de comparaison :

- premier terme : les cotisations de CVAE calculées d'après le taux effectif d'imposition dues par les entreprises parties à l'opération ;

- second terme : les cotisations de CVAE calculées d'après le taux effectif d'imposition qui auraient été dues par la ou les entreprises en l'absence de réalisation de l'opération.

En pratique, il convient de recalculer les cotisations théoriques pour les deux termes de comparaison au titre de chaque année d'imposition pour laquelle le dispositif s'applique, et ce jusqu'à son extinction (c'est-à-dire la huitième année suivant l'opération).

4. Quatrième condition

130

Les activités transférées à la suite de l'opération continuent d'être exercées par les entreprises bénéficiaires de l'apport, de la cession d'activité, de la scission d'entreprises ou de la transmission universelle du patrimoine ou par une ou plusieurs de leurs filiales.

Les activités transférées qui continuent d'être exercées à la suite de l'opération s'entendent des seules activités qui n'ont pas cessé, partiellement ou non, à la suite de l'opération ou qui n'ont pas été cédées (à plus de 50 %).

5. Cinquième condition

140

Les entreprises participant à l'opération ont des activités similaires ou complémentaires.

La notion d'activité similaire ou complémentaire s'entend au sens du 2° de l'article 885 O bis du CGI dans sa version en vigueur jusqu'au 1er janvier 2018 (II § 40 et suiv. du BOI-PAT-ISF-30-30-40-10 dans sa version publiée du 18/02/2013 au 11/10/2018).

La similitude s'apprécie en comparant la nature des activités exercées et l'objet auquel elles se rapportent. Ainsi, le fait d'exercer son activité dans deux sociétés commerciales (achat-revente) ne suffit pas pour qu'il s'agisse d'activités similaires ; il faut également que les biens vendus soient similaires.

Quant à la complémentarité, elle s'entend de l'activité qui s'inscrit dans le prolongement en amont et en aval d'une autre activité. Sont ainsi complémentaires les activités d'élevage et de marchands de bestiaux. Il en est de même de l'activité de fabrication et de vente de meubles.

150

La consolidation indiquée au III-B § 90 et 95 ne s'applique plus à compter de la huitième année suivant celle de l'opération en cause, même si les conditions précitées sont toujours remplies.

Le chiffre d'affaires de l'entreprise qui était sortie du périmètre du groupe consolidé (du fait, par exemple, d'une détention en dessous du seuil de 50 %), est de nouveau pris en compte à compter de l'année au cours de laquelle les conditions sont à nouveau remplies par l'entreprise (lorsque le seuil de détention est de nouveau supérieur à 50 %).

160

Exemple : Au 31 janvier N, une entreprise A réalise un apport partiel de deux branches d'activité à deux entreprises, B et C, créées à cet effet. Elle conserve uniquement sa troisième branche d'activité. L'exercice comptable des sociétés A, B et C coïncide avec l'année civile.

Après l'opération d'apport partiel d'actifs, A détient 100 % des droits de vote des sociétés B et C.

Au 31 décembre N, A cède 60 % des droits de vote qu'elle détient sur la société C et conserve les 40 % restants.

a) Au titre de la période de référence N de l'opération :

Les données des sociétés réellement constatées après l'opération sont les suivantes (en k€) :

Données des sociétés A, B et C pour N

	Chiffre d'affaires	Taux effectif d'imposition (%)	Valeur ajoutée	CVAE sans application du dispositif de CA de groupe
Société A	3 000	0,25	2 000	5

Société B	2 000	0,15	1 500	2,25
Société C	1 000	0,05	500	0,25
Total	6 000		4 000	7,5

En l'absence d'apport partiel d'actifs, les données de la société A auraient été les suivantes (en k€) :

CA = 6 000 ; taux effectif d'imposition = 0,44 % ; VA = 4 000.

CVAE à acquitter = 17,6.

En l'absence du dispositif de consolidation du CA, l'apport partiel d'actifs aurait permis de réduire le montant de la CVAE totale due par la société A de : 1 - (7,5 / 17,6) = 57,39 %.

Le dispositif de consolidation du CA s'applique donc à la société A, ainsi qu'aux sociétés B et C. Le chiffre d'affaires à retenir pour la détermination de leur assujettissement à la CVAE s'élève à 6 000 000 €.

b) Au titre de la période de référence N+1 de l'opération :

Données des sociétés A et B pour N+1

	Chiffre d'affaires	Taux effectif d'imposition (%)	Valeur ajoutée	CVAE sans application du dispositif de CA de groupe
Société A	3 000	0,25	2 000	5
Société B	2 000	0,15	1 500	2,25
Total	5 000		3 500	7,25

La société C n'étant plus détenue à plus de 50 % au 1er janvier N+1, elle n'est plus prise en compte dans le périmètre du dispositif de consolidation du CA.

En l'absence d'apport partiel d'actifs, les données de la société A auraient été les suivantes (en k€) :

CA = 5 000 ; taux effectif d'imposition = 0,38 % ; VA = 3 500.

CVAE à acquitter = 13,3.

En l'absence du dispositif de consolidation du CA, l'apport partiel d'actifs aurait permis de réduire le montant de la CVAE totale due par la société A de : 1 - (7,25 / 13,3) = 45,49 %.

Le dispositif de consolidation du CA s'applique donc à la société A et à la société B. Le chiffre d'affaires à retenir pour la détermination de l'assujettissement à la CVAE de ces deux entreprises

s'élève à 5 000 000 €.

IV. Dégrèvement complémentaire et montant minimum de CVAE

170

La CVAE obtenue par application du barème progressif est dégrevée d'un montant complémentaire de 500 € lorsque le chiffre d'affaires de l'entreprise est inférieur à 2 millions d'euros. Le chiffre d'affaires est apprécié comme pour la détermination du seuil d'assujettissement, c'est-à-dire, le cas échéant, avec ajustement à l'année civile et/ou en retenant le chiffre d'affaires correspondant aux activités exonérées mais sans tenir compte des consolidations prévues au I bis et au III de l'article 1586 quater du CGI.

Ce dégrèvement complémentaire est pris en compte pour le calcul des acomptes et du solde de CVAE.

180

La CVAE due par les entreprises dont le chiffre d'affaires (apprécié de la manière exposée au **IV § 170**) excède 500 000 € ne peut être inférieure à 125 € (avant application des frais de gestion), ce montant constituant la cotisation minimum sur la valeur ajoutée de l'entreprise.

Les entreprises dont la valeur ajoutée est intégralement exonérée, de plein droit ou de manière facultative, ne sont pas redevables de cette cotisation minimum.

(190)