



HAL
open science

Examen de la condition liée à l'obligation d'effectuer des actions de formation, pour ouvrir droit à l'abattement sur les bénéfices prévu dans le cadre des zones franches d'activités

Mireille Marteau-Lamarche, Rémy Amato, Marcelino Burel, Patrice Frappin

► To cite this version:

Mireille Marteau-Lamarche, Rémy Amato, Marcelino Burel, Patrice Frappin. Examen de la condition liée à l'obligation d'effectuer des actions de formation, pour ouvrir droit à l'abattement sur les bénéfices prévu dans le cadre des zones franches d'activités. *Revue juridique de l'Océan Indien*, 2011, 12, pp.145–150. hal-01213578

HAL Id: hal-01213578

<https://hal.univ-reunion.fr/hal-01213578>

Submitted on 29 Apr 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

DROIT FISCAL

Examen de la condition liée à l'obligation d'effectuer des actions de formation, pour ouvrir droit à l'abattement sur les bénéfices prévu dans le cadre des zones franches d'activités

Mireille MARTEAU-LAMARCHE

Professeur de droit privé à l'Université de La Réunion

Avec la collaboration de :

Rémy AMATO, Marcelino BUREL

Experts Comptables et membres de la cellule Infolodeom Réunion

Patrice FRAPPIN

Directeur AGEFOS PME RÉUNION

La loi pour le développement économique des outre-mer n° 2009-594 du 27 mai 2009 (JO du 28 mai) apporte de sensibles modifications aux dispositions fiscales et sociales régissant les entreprises. Elle a été à l'origine de la création de zones franches pour les PME dans le but d'accroître leur rentabilité et d'apporter aux départements d'outre-mer les moyens de parvenir à un développement endogène⁴¹⁸.

S'agissant des zones franches d'activités, la LODEOM a mis en place un régime à « deux vitesses ». Pour le régime de « base », le taux de l'abattement d'impôt sur les bénéfices, plafonné à 150 000 euros, est dégressif pour s'annuler en 2018⁴¹⁹. Dans le régime de « faveur », le taux de l'abattement, plafonné à 300 000 euros, est porté à 80% des bénéfices pour les exercices ouverts à partir le 1^{er} janvier 2008 avec une sortie en sifflet du dispositif fin 2014⁴²⁰ jusqu'en 2018.

Dans ce domaine, les avantages sont substantiels parce que cumulables. Pour les sociétés soumises à l'IS, l'abattement sur les bénéfices réalisés en ZFA peut être cumulé avec celui prévu à l'article 217 bis (abattement d'un tiers du bénéfice), nonobstant la possibilité de déduire le montant des investissements réalisés dans les secteurs éligibles à ce mécanisme d'aide fiscale (CGI, art. 217 *undecies*). Pour les sociétés relevant de l'article 8 du CGI, l'abattement LODEOM s'applique sur le montant des BIC, nonobstant la réduction d'impôt liée aux investissements productifs prévue à l'article 199 *undecies* B.

⁴¹⁸ Cf. notre article, Premières remarques sur les aspects fiscaux de la LODEOM (contexte réunionnais) : 1ère partie : les innovations de la loi, in RJOI, 2010.

⁴¹⁹ CGI, art. 44 *quaterdecies*, III, dernier alinéa. Le taux de l'abattement est fixé à 50 % pour les exercices 2008 à 2014, 40 % en 2015, 35 % en 2016 et 30 % en 2017.

⁴²⁰ CGI, art. 44 *quaterdecies*, III, dernier alinéa : "Le taux de l'abattement est fixé à 80% au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 et respectivement à 70%, 60% et 50% pour les exercices ouverts en 2015, 2016 et 2017".

Au final, pour les bénéfices réalisés par les entreprises domiennes soumises à l'impôt sur les sociétés, le régime de droit commun offre un avantage fiscal de l'ordre de 67%⁴²¹ contre 86,66%⁴²² pour le régime de faveur. En pratique donc, les entreprises éligibles seront taxées respectivement sur 33% et sur 13,3% de leurs bénéfices fiscaux pendant la première période.

Mais cet avantage ne leur est acquis qu'à certaines conditions. La LODEOM limite en effet l'application de l'abattement sur les bénéfices des entreprises relevant de la ZFA aux petites et moyennes entreprises au sens communautaire⁴²³ et exerçant leurs activités dans l'un des secteurs éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B du code général des impôts (CGI) ou encore dans le conseil aux entreprises, à condition :

1°) qu'elles relèvent du régime réel d'imposition ou des régimes visés aux articles 50-0 et 102 *ter* du Code général des Impôts ;

2/ qu'elles soient à jour de leurs déclarations ;

3/ et enfin, qu'elles consacrent une partie de l'avantage fiscal obtenu grâce à l'abattement de la zone franche d'activités, au **financement de la formation professionnelle, directement par des actions de formation en faveur des salariés ou des dirigeants et indirectement, en abondant un "fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes"**. « *A défaut de la réalisation de ces deux conditions, la quote-part exonérée est réintégrée au résultat imposable* » (CGI, art. 44 *quaterdecies*, V-2°, al. 2).

Pour des raisons parfaitement identifiées dans le rapport d'information déposé par la commission des Finances⁴²⁴, tous les actes d'application de la LODEOM n'ont pas encore été pris ; et si deux documents évoquent la question⁴²⁵, cette condition liée à l'effort supplémentaire en matière de formation professionnelle que doivent réaliser les entreprises a suscité nombre d'interrogations.

Le présent article tente de rendre compte des échanges effectués dans le cadre de la cellule Infolodeom de La Réunion⁴²⁶, relativement aux conditions de fond, de délai et de forme de cette obligation.

⁴²¹ $X(\text{montant de l'abattement}) = 50\% a + (50\%/3) a = 4/3 (50\%) a = 66,66\% a$ où a sont les bénéfices.

⁴²² $X = 80\% a + (20\%/3) a = 86,66\% a$ où a sont les bénéfices.

⁴²³ Soit les entreprises employant moins de 250 salariés et réalisant moins de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires.

⁴²⁴ Rapport d'information par MM. Cl. Bartolone et G. Yanno, déposé par la commission des finances, de l'économie budgétaire et du contrôle budgétaire sur la mise en application de la LODEOM le 29 septembre 2010, Doc. AN, n° 2828.

⁴²⁵ Décret en date 10 février 2010 fixant les obligations déclaratives concernant le bénéfice de l'abattement d'impôt et BOI N°99 du 22/11/2010 sur les mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches d'activités situées dans les départements d'outre mer.

⁴²⁶ Initiée par le Président du Conseil Supérieur de l'Ordre, Joseph ZORGNIOTTI, lors de l'Assemblée Générale du CROEC de La Réunion en novembre 2009, la mise en place de la cellule Infolodeom a été effective depuis janvier 2010 en Martinique, en Guyane et en Guadeloupe. La cellule Infolodeom de La Réunion créée le 28 janvier 2010 est pilotée par MM. Marcelino BUREL et Rémy AMATO avec la collaboration d'experts comptables volontaires ainsi que des représentants des administrations fiscale et sociale, des chambres consulaires et de l'Université. L'objectif principal est d'apporter des réponses aux questions remontées par la profession et, de manière plus générale : d'apporter de l'aide aux entreprises sur la mise en application de la LODEOM ; mais aussi d'informer, par le biais du réseau des experts-comptables, les entreprises des départements d'Outre-mer sur l'application de la LODEOM ; de remonter auprès des pouvoirs publics, les difficultés pratiques d'application, rencontrées sur le terrain et mutualiser les compétences et les bonnes pratiques professionnelles ; de valoriser l'engagement de la profession au service de l'économie de La Réunion. Le champ d'action de l'actuelle cellule INFOLODEOM sera élargi à toutes les dispositions législatives et réglementaires spécifiques aux DOM, ainsi sa dénomination devient « **INFODOM** ». Le site est <http://infolodeom.experts-comptables.com>.

I.- Conditions de fond

Préalablement, cette obligation concerne toutes les entreprises bénéficiant du régime de « base » ou du régime de « faveur » de la zone franche d'activité. Des précisions doivent être apportées quant à leur montant (A) et leur nature (B).

A.- Montant

Aux termes de l'article 44 *quaterdecies* V du Code Général des Impôts, dernier alinéa, l'*obligation relative à l'effort supplémentaire de formation professionnelle* n'est applicable qu'aux entreprises dont le montant des bénéfices exonérés est supérieur à 500 euros.

On sait, par ailleurs, que les abattements sont plafonnés à 150 000 euros dans le régime de base et à 300 000 euros dans le régime de faveur. De ce fait, les dépenses visées (globalement entendues) ne sauraient excéder, respectivement, 7500 ou 15 000 euros.

Ces dépenses, précise le texte, doivent représenter 5% des avantages fiscaux obtenus avec une répartition entre :

- une contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes (à hauteur de 20% minimum), versée à la Caisse des dépôts et consignations ;

- et des dépenses de formation (en complément à la contribution du fonds d'appui) ;

Ce double versement est obligatoire et une entreprise ne pourrait pas, par exemple, s'acquitter de son obligation en versant l'intégralité des sommes à la Caisse des dépôts et consignations. Néanmoins, l'instruction précise que la contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes doit être au moins égal à 25 %⁴²⁷ des dépenses de formation professionnelle. De manière plus simple, cette contribution doit au moins être égale à 1% des bénéfices exonérés) ; mais, rien n'interdit à l'entreprise de doter ladite contribution d'un montant supérieur, à condition de respecter la limite globale de 5%⁴²⁸.

L'instruction du 22 novembre 2010 donne l'exemple suivant. Soit une entreprise remplissant toutes les conditions pour bénéficier d'un abattement LODEOM à 50 %. Supposons qu'elle réalise un bénéfice fiscal de 72 000 euros. Les bénéfices exonérés se montent à 36 000 euros. Pour bénéficier de cette aide, l'entreprise doit engager des dépenses de formation

⁴²⁷ En effet, si la contribution représente 20% de l'obligation, lorsque cette contribution est ramenée aux 80% affectés aux dépenses de formation, on obtient bien : $20\%/80\%=25\%$. La question se pose de savoir si ces 25% s'appliquent au montant minimal des dépenses de formation (pour pouvoir bénéficier de l'abattement ZFA), ou au montant des dépenses de formation réellement engagées (lorsqu'elles sont supérieures au montant minimum). Dans l'exemple ci-dessus, si au lieu de verser 1440 €, l'entreprise a versé un montant supérieur, par exemple 1650 €, la contribution au fonds d'appui doit-elle s'établir à une valeur rectifiée de : $1600 \times 25\% = 400\text{€}$ ou au minimum requis de 360€ ? La première proposition nous semble plus conforme à l'article 44 *quaterdecies* V du Code Général des Impôts.

⁴²⁸ En effet, le BOI précise d'une part que « le montant de la contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes doit être au moins égal à 20 % de ce montant cumulé » (point 52) et, d'autre part, que l'avantage fiscal sera réintégré lorsque le montant cumulé de ces dépenses de formation professionnelle en faveur du personnel de l'exploitation et de cette contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes (qui doit être au moins égal à 5 % du montant de l'abattement), se révèle nul ou insuffisant (point 54). De cette lecture, il résulte qu'une entreprise pourrait choisir une autre répartition à condition de respecter le minimum de 20% ci-dessus visé. A titre d'exemple, on pourrait admettre qu'une entreprise alloue 60% au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes, et 40% aux dépenses de formation professionnelle en faveur du personnel de l'exploitation, si leur montant cumulé est au moins égal à 5% de l'abattement ZFA.

représentant au moins 5% de ce montant, soit 1800 euros, répartis entre une contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes à hauteur de 20% au minimum (360 euros) et des dépenses de formation pour le reste (soit 1440 euros).

L'instruction précise que si « le montant cumulé de ces dépenses supplémentaires et de cette contribution se révèle nul ou insuffisant, les bénéfices ayant fait l'objet de l'abattement sont intégralement réintégrés au résultat imposable de l'exercice au cours duquel les dépenses auraient dû être réalisées et la contribution versée, c'est-à-dire au résultat imposable de l'exercice qui suit celui au titre duquel l'abattement a été pratiqué. Si l'entreprise pratique un nouvel abattement au titre de cet exercice, les sommes ainsi réintégrées ne peuvent en bénéficier ».

B.- Formations visées

Comme cela vient d'être vu, le bénéfice des abattements est subordonné à la réalisation de deux types de versements : les dépenses de formation professionnelle, d'une part, et la contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes, d'autre part. Le second ne pose pas de difficulté. Ce fonds a été créé par la loi no 2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion. Il suffit que l'entreprise fasse un chèque du montant requis à la Caisse des dépôts et consignations sur le compte bancaire de ce fonds d'appui.

La référence aux « dépenses de formation professionnelle » tel qu'énoncée strictement dans l'article 44 quaterdecies du CGI, nécessite plus de précisions.

Tout d'abord, elles doivent être exposées en faveur des salariés ou des dirigeants en activité à la date de clôture de l'exercice de leur engagement. La solution vaut aussi pour les travailleurs indépendants sans salariés⁴²⁹. Ces précisions apportées, l'entreprise dispose donc d'un choix opposable à l'administration fiscale.

Les dépenses peuvent faire l'objet d'une consommation effective de formation auprès d'un ou de plusieurs organismes de formation. Dans ce cas, il appartient à l'entreprise de choisir ces organismes et d'établir avec eux un plan de formation, étant entendu que les dépenses doivent être réalisées avant la clôture de l'exercice suivant celui ayant bénéficié de l'abattement⁴³⁰.

L'entreprise dispose aussi de la possibilité de réaliser sa dépense de formation auprès d'un organisme paritaire collecteur agréé (OPCA). Ces organismes sont soit interprofessionnels⁴³¹, soit propres à une profession⁴³². Dans ce cas, il suffit à l'entreprise de verser les sommes (dans l'exemple cité *supra*, 1440 euros) pour bénéficier de l'abattement (de 36 000 euros). Ce versement va lui ouvrir un « droit de tirage » qu'elle peut exercer ou non pour le financement de ses formations. En pratique, les entreprises bénéficient de ces fonds pendant un an, pour se positionner sur des formations et des organismes en fonction de leurs besoins réels.

⁴²⁹ Même si le levier de formation offert par ce système apparaît plus difficile à actionner sur un plan pratique lorsque l'entreprise n'a pas de salariés, le versement de la contribution et la dépense de formation (ou son versement libératoire auprès d'un OPCA) conditionne l'abattement.

⁴³⁰ La loi vise les dépenses de formation et non les formations elles-mêmes ; la question se pose de savoir si des avances pourraient être versées par l'entreprise à l'organisme de formation avant la réalisation des prestations. Rien ne s'y oppose à notre avis, sauf à ce que ces formations interviennent dans des délais raisonnables par rapport au paiement. Bien évidemment, le fait de ne pas dispenser une formation serait constitutive de fraude.

⁴³¹ Agefos PME, OPCAREG

⁴³² Par exemple, Arfobat.

Ensuite, ces dépenses doivent traduire un effort de formation *supplémentaire* par rapport aux obligations légales. Plus précisément, les dépenses de formation professionnelle sont retenues « pour leur part qui excède le montant de celles auxquelles l'entreprise est légalement tenue en application de l'article L. 6331-1 du code du travail ». Pour les entreprises soumises aux obligations prévues aux articles 235 *ter* D et 235 *ter* KA, les dépenses retenues sont celles exposées en sus de ces obligations.

Enfin ces dépenses étant la contrepartie de l'avantage fiscal obtenu dans le cadre de la ZFA, elles ne peuvent ouvrir droit, en plus, à des crédits d'impôt, notamment le crédit d'impôt pour formation des dirigeants (CGI, 244 quater M) et le crédit d'impôt pour dépenses de formation à l'économie de l'entreprise et aux dispositifs d'épargne salariale et d'actionnariat salarié (CGI, art. 244 quater P).

II.- Conditions de forme et de délai

A.- Formalisme

Selon l'instruction susvisée, le versement au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes doit être effectué par virement, sur le compte ouvert au nom du fonds au siège de la Caisse des dépôts et consignations sis à Paris ou par chèque, libellé au nom du Fonds d'expérimentation pour la jeunesse. Le virement ou le chèque doivent impérativement être accompagnés d'une « déclaration de contribution », selon un modèle proposé⁴³³, les renseignements contenus dans cette déclaration permettant à la Caisse des dépôts et consignations d'émettre le reçu que l'entreprise doit joindre à sa déclaration de résultats.

S'agissant des dépenses de formation, le formalisme diffère selon que l'entreprise passe ou non par un OPCA.

Dans le premier cas, dès réception des sommes, l'organisme collecteur délivre à l'entreprise un document fiscal libératoire. En d'autres termes, l'organisme émet un reçu opposable à l'administration fiscale qui va ouvrir droit à l'abattement.

Dans le second cas, les organismes de formation doivent respecter les obligations mentionnées dans le Titre V du Livre VI du Code de travail, relatif aux organismes de formation⁴³⁴. Les entreprises devront donc veiller à ce que toutes les prescriptions légales soient respectées en gardant par devant elles tous les documents nécessaires au contrôle que pourrait opérer l'administration fiscale⁴³⁵.

⁴³³ Ce document est disponible soit à l'adresse électronique fonds.domestiques@caissedesdepots.fr auprès de la Caisse des dépôts et consignations qui le transmettra par courriel aux entreprises, soit auprès du fonds sur le site www.experimentationsociale.fr.

⁴³⁴ Ces obligations concernent le numéro de déclaration d'activité de l'organisme, la description du programme de formation, des « moyens pédagogiques, techniques et d'encadrement mis en œuvre » ainsi que « les moyens permettant de suivre son exécution et d'en apprécier les résultats » (par une feuille de présence, par exemple) et, enfin, les bons de commande et factures contenant des mentions obligatoires.

⁴³⁵ Une convention de formation datée et signée avec un organisme de formation ayant un numéro d'activité auprès de la

Dans les deux cas, l'entreprise devra servir un imprimé n°2082 SD, en précisant le montant des dépenses de formation professionnelle versé au titre des articles 235 ter D et 235 ter KA du Code du travail, le montant des dépenses supplémentaires (article 44 quaterdecies V 1° A) ainsi que la nature des dépenses et les bénéficiaires.

B.- Délai

S'agissant des dépenses supplémentaires de formation professionnelle, elles doivent être réalisées en faveur du personnel de l'exploitation au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement. La date à retenir est celle du paiement effectif et non celle de la délivrance du reçu.

Pour les sommes relatives au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes, la contribution est versée au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement. Seule la date du paiement effectif, et non celle de délivrance du reçu, est prise en compte.

Par exemple, si une entreprise clôture son exercice le 31 décembre 2010, les dépenses de formation doivent être effectuées et la contribution doit être versée avant le 31 décembre 2011. La déclaration de résultat déposée en mai 2012 au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2011 devra être accompagnée du reçu afférent à la contribution et d'un formulaire détaillant les montants de dépenses de formation professionnelle et de contribution versés au cours de l'exercice clos en 2011.

Conclusion : La mise en place de zones franches d'activités permet aux entreprises ultramarines de bénéficier, entre autres, de substantielles économies d'impôts. Ce dispositif offre donc une réelle opportunité pour ces entreprises de se développer dans des secteurs créateurs d'emplois durables et valorisants. Mais l'aide fiscale doit être couplée avec la formation pour que la mesure soit optimisée. C'est la raison pour laquelle les entreprises bénéficiaires des zones franches doivent consacrer une partie de l'abattement fiscal dont elles ont profité, au financement de la formation (sous plusieurs formes) afin de concourir à la création de nouveaux emplois, de développer la compétence et le savoir-faire des chefs d'entreprise et des salariés, et d'améliorer leurs performances. Il nous semble primordial que cet esprit qui a été affirmé, dès l'origine, dans l'exposé des motifs de la loi, continue de présider l'interprétation des textes lors de leur mise en application.

direction des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIECCTE) est nécessaire. Les formations suivies devront répondre à toutes les règles d'imputabilité en vigueur (les séminaires, les congrès, le coaching, les formations de développement personnel ne sont pas des formations dites imputables). L'organisme de formation devra délivrer le contenu de la formation, une facture acquittée ainsi que la feuille de présence.