

Loi de Finances pour 2022

Les mesures pour les
entreprises

04/01/2022

La loi de finances pour 2022 a été adoptée en lecture définitive le 15 décembre 2021. Nous en présentons les principales mesures intéressant les entreprises.

Sommaire

1. Fiscalité internationale
2. Impôts sur les bénéfices
3. TVA & Douanes
4. Transposition de la Directive DAC 7
5. Mesures sectorielles et autres mesures

Fiscalité internationale

Mise en conformité avec le droit de l'Union européenne des retenues à la source applicables à des sociétés non-résidentes et ajustement du dispositif de report d'imposition de la retenue à la source pour les entreprises étrangères déficitaires (LF art. 24)

La loi de finances prévoit diverses mesures concernant les retenues à la source prélevées en France sur des revenus perçus par des bénéficiaires non établis en France. La principale mesure a pour objectif d'assurer la mise en conformité avec le droit de l'UE de différents dispositifs internes de retenues à la source appliqués aux revenus perçus par des entreprises non-résidentes, récemment jugés contraires aux libertés garanties par le traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE) par le Conseil d'Etat. Par ailleurs, ce même article aménage le dispositif de restitution et de report d'imposition temporaire de la retenue à la source mis en place par la loi de finances pour 2020.

1/ La mise en conformité des retenues à la source des articles 119 bis, 2, 182 A bis et 182 B du CGI

Dans une décision du 22 novembre 2019 (n° 423698, SAEM de gestion du Port-Vauban) le Conseil d'Etat a jugé contraire au **principe de libre prestation de services**, garanti par l'article 56 du TFUE, la retenue à la source de l'article 182 B du CGI (applicable aux revenus non salariaux), en ce qu'elle n'autorise pas la prise en compte des frais professionnels supportés par un prestataire non-résident dans l'assiette de la retenue à la source, alors qu'un prestataire établi en France est soumis à l'impôt sur une base nette.

Dans une autre décision du 11 mai 2021 (n° 438135, UBS Asset Management Life Ltd) le Conseil d'Etat a également jugé que l'impossibilité pour une société d'assurance-vie britannique percevant des dividendes de source française de déduire certaines charges (en l'occurrence des provisions techniques) de l'assiette de la retenue à la source de l'article 119 bis, 2 du CGI, était contraire au **principe de libre circulation des capitaux**.

Tirant les conséquences de ces décisions, la loi de finances pour 2022 aménage les dispositifs de retenue à la source existants en permettant désormais un calcul de l'assiette des retenues à la source sur une base nette et non plus sur une base brute. Cette prise en compte des charges s'opérera via deux mécanismes :

Une prise en compte des frais par le biais d'un abattement forfaitaire pour les revenus soumis à la retenue à la source de l'article 182 B du CGI

Pour les personnes morales et organismes non-résidents établis dans l'UE ou dans un Etat partie à l'accord sur l'EEE et ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale percevant des revenus de source française entrant dans le champ d'application de l'article 182 B du CGI, il est désormais prévu, lors du prélèvement de la retenue à la source, un abattement forfaitaire représentatif de charges égal à 10 % des sommes ou produits. On notera qu'un tel abattement forfaitaire au taux de 10 % s'applique d'ores et déjà à la retenue à la source prévue à l'article 182 A bis du CGI s'agissant des sommes versées au titre de prestations artistiques fournies ou utilisées en France par un prestataire non-résident.

Une prise en compte des frais réels pour les revenus soumis aux retenues à la source des articles 119 bis, 2, 182 A bis, et 182 B du CGI

La loi de finances prévoit également la possibilité (qui sera codifiée à l'article 235 quinquies, I du CGI), pour les bénéficiaires des sommes ou produits soumis aux retenues à la source des articles 119 bis, 2, 182 A bis et 182 B du CGI d'obtenir la restitution, a posteriori, des impositions prélevées, à hauteur de la différence entre l'imposition prélevée (calculée sur une assiette brute) et l'imposition calculée sur une base nette des charges d'acquisition et de conservation directement rattachées aux revenus. Cette possibilité de restitution sera toutefois soumise à la double condition que :

- les charges en cause seraient déductibles si le bénéficiaire était établi en France, et
- les règles d'imposition dans l'Etat de résidence du bénéficiaire ne lui permettent pas d'imputer la retenue à la source.

S'agissant de la retenue à la source des articles 182 A bis et 182 B du CGI, la restitution concernera exclusivement les personnes morales et organismes non-résidents établis dans l'UE ou dans l'EEE. En revanche pour la retenue à la source de l'article 119 bis, 2 du CGI la restitution concernera, non seulement les personnes morales et organismes non-résidents établis dans l'UE ou dans l'EEE, mais également ceux établis dans des Etats situés en dehors de l'UE ou de l'EEE sous réserve que l'Etat ne soit pas non coopératif et que la participation détenue dans la société ou l'organisme distributeur ne permette pas au bénéficiaire de participer de manière effective à la gestion ou au contrôle de cette société ou de cet organisme.

Remarque : cette différence dans le champ d'application des nouvelles mesures s'explique par la nature des libertés fondamentales en jeu. Dans le cadre des retenues à la source des articles 182 A bis, et 182 B du CGI c'est le principe de libre prestation de services qui s'oppose au calcul de la retenue à la source sur une base brute. Or, cette liberté fondamentale, garantie par le TFUE ne peut pas être invoquée par un contribuable établi en dehors de l'UE. En revanche, s'agissant de la retenue à

la source de l'article 119 bis 2, la liberté fondamentale en jeu est la libre circulation des capitaux qui est opposable par tous les contribuables qu'ils soient ou non établies dans l'UE, à condition toutefois, pour ceux établies en dehors de l'UE, que leur participation dans la société ou l'organisme distributeur ne leur permette pas de participer de manière effective à sa gestion ou à son contrôle (ce qui correspond au périmètre d'application de la liberté de circulation des capitaux).

La demande de restitution devra être déposée au service des impôts des non-résidents dans les conditions prévues pour les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts locaux c'est à dire au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de la RAS. La demande de restitution devra être accompagnée de l'ensemble des pièces justificatives nécessaires au calcul du montant de la restitution.

2/ La clarification des modalités d'application du dispositif de restitution/report d'imposition de la retenue à la source visant les sociétés étrangères déficitaires

La loi de finances pour 2020 a instauré un mécanisme de restitution et de report d'imposition temporaire des retenues à la source pour les sociétés étrangères déficitaires, codifié à l'article 235 quater du CGI. Ce mécanisme concerne l'ensemble des dispositifs de retenue à la source ou prélèvements à la source prévus aux articles 119 bis, 182 A bis, 182 B, 244 bis, 244 bis A et 244 bis B du CGI. Une société étrangère déficitaire peut désormais solliciter la restitution des sommes versées au titre d'une retenue ou d'un prélèvement à la source. Ces sommes font alors l'objet d'une imposition mise en report, égale au montant des retenues et prélèvements restitués, le report prenant fin lorsque la société redevient bénéficiaire. Pour que le report d'imposition soit maintenu la société doit en outre, fournir annuellement aux autorités fiscales françaises une déclaration mentionnant son résultat fiscal ainsi qu'un état de suivi des revenus et profits dont l'imposition est reportée.

La mise en œuvre de ce nouveau dispositif a toutefois mis en lumière des difficultés liées, d'une part, aux incertitudes sur l'ordre dans lequel les impositions en report portant sur plusieurs exercices deviennent exigibles, dans l'hypothèse où la société redevient bénéficiaire et, d'autre part, aux délais de dépôt des demandes de restitution jugés trop courts par les contribuables (ce délai étant actuellement de trois mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenu le fait générateur de la retenue à la source ou du prélèvement dont la restitution est sollicitée).

La loi de finances pour 2022 aménage donc le dispositif en précisant que lorsque les impositions mises en report portent sur des exercices distincts, la déchéance de ce report s'applique en priorité aux impositions les plus anciennes.

Par ailleurs, le délai dans lequel le bénéficiaire des revenus pourra demander la restitution de la retenue à la source sera désormais celui prévu pour les réclamations

relatives aux impôts autres que les impôts locaux et les taxes annexes à ces impôts, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant la mise en recouvrement du rôle.

En outre, les personnes morales ou organismes non-résidents bénéficieront d'un délai porté à six mois (contre trois mois auparavant) pour déposer la déclaration annuelle faisant apparaître un résultat déficitaire permettant le maintien du report d'imposition.

L'ensemble des dispositions de l'article 24 est applicable aux retenues à la source dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2022.

On notera enfin que ce même article 24 apporte une précision rédactionnelle aux dispositions de l'article 187 du CGI afin de préciser que le taux des retenues à la source applicable à compter du 1^{er} janvier 2022 sera aligné sur le taux normal de l'IS soit 25 %.

Des précisions apportées sur le dispositif ATAD 2 (LF art. 14)

Pour mémoire, la directive ATAD 2 (directive 2017/952 du 29 mai 2017) a été adoptée en vue d'étendre le champ d'application des mesures de lutte contre les dispositifs hybrides, initiées par la directive ATAD 1 (directive 2016/1164 du 12 juillet 2016). Ces deux directives s'inspirent directement des préconisations du rapport final relatif à l'action 2 du projet BEPS de l'OCDE.

L'article 45 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a procédé à la transposition des mesures de lutte contre les dispositifs hybrides, aux articles 205 B, 205 C et 205 D du CGI.

Complexe, ce texte n'avait été que peu discuté par le Parlement lors de la transposition en droit français. Les commentaires de l'administration sur le dispositif, qui ont été publiés le 15 décembre dernier, apportent certains éclairages, sans pour autant répondre à toutes les questions encore en suspens.

Pour rappel, les « dispositifs hybrides » se définissent comme ceux qui créent un effet d'asymétrie fiscale, qui peut être soit une « déduction sans inclusion », soit une « double déduction »

1/ Déduction sans inclusion

Six des dispositifs hybrides visés à l'article 205 B du CGI sont des cas de "déduction sans inclusion", entendus comme des cas dans lesquels un paiement est déduit dans l'Etat de la source sans être "inclus" (pris en compte) dans le revenu du bénéficiaire en vertu des règles de son Etat de résidence. L'asymétrie fiscale peut notamment résulter de différences d'appréciation entre juridictions :

- quant à la qualification fiscale d'un instrument financier ou d'un paiement au titre d'un tel instrument,
- dans les règles d'attribution de paiements effectués au profit d'une entité hybride ou d'une entité disposant de plusieurs établissements,
- liées à un paiement en faveur d'un établissement non pris en compte dans l'Etat où il est situé,
- liées à un paiement effectué par une entité hybride ou entre un établissement et son siège ou encore entre plusieurs établissements d'une même entité et non pris en compte dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

En cas de déduction sans inclusion, la règle principale destinée à éliminer l'effet hybride (CGI art. 205 B, III-1, a) prévoit que la charge, constatée dans l'Etat de la source, n'est pas admise en déduction. Sauf en ce qui concerne les instruments financiers hybrides, aucune précision n'est fournie par le texte quant au délai dans lequel l'inclusion doit intervenir, l'administration considérant à cet égard que l'inclusion doit avoir lieu au titre de l'exercice au cours duquel intervient le paiement, sous réserve de quelques tempéraments (BOI-BIC-BASE-80-20 n° 30). Pour les instruments financiers hybrides, l'inclusion doit avoir lieu au titre d'un exercice commençant dans les 24 mois suivant la fin de l'exercice au titre duquel la charge correspondante a été déduite (CGI art. 205 B, I- 8°,b). Alors que la directive, suivant les recommandations du rapport BEPS, mentionne que l'inclusion peut avoir lieu dans un délai de 12 mois ou dans un « délai raisonnable », la transposition française s'avère moins souple, en ce qu'elle impose un délai maximum pour l'appréciation de l'inclusion.

2/ Double déduction

Les situations de "double déduction" sont entendues comme celles dans lesquelles un même paiement, une même charge ou une même perte donne lieu à une déduction dans l'Etat de résidence du débiteur et dans un autre Etat. En cas de double déduction, la règle principale d'élimination de cette double déduction prévoit que la charge n'est pas admise en déduction des revenus de "l'investisseur" établi en France, l'investisseur étant défini comme toute personne autre que le débiteur qui bénéficie d'une déduction dans le cadre du dispositif hybride concerné.

Le dispositif français prévoit par ailleurs que la règle d'élimination ne s'applique pas lorsque la double déduction concerne un revenu soumis à double inclusion au titre

du même exercice ou au titre d'un exercice qui commence dans les 24 mois suivant la fin de l'exercice au titre duquel la charge a été initialement déduite. La directive, quant à elle, ne prévoit aucun délai.

3/ Précisions apportées sur le délai de 24 mois

Le texte initial issu de la loi de finances pour 2020 soulevait certaines questions autour de l'application de ce délai de 24 mois, notamment sur le moment auquel la neutralisation du dispositif hybride (c'est-à-dire la réintégration de la charge) doit être effectuée par le contribuable.

La loi de finances pour 2022 vient lever certaines de ces ambiguïtés, en précisant à quel moment une charge n'ayant pas donné lieu à inclusion dans le délai de 24 mois doit être réintégrée.

Ainsi, lorsqu'un paiement effectué au titre d'un instrument financier n'a pas été inclus dans les revenus imposables du bénéficiaire établi hors de France à l'issue du délai prévu à l'article 205 B, I-8°, b) la réintégration dans le résultat soumis à l'IS en France de la société qui a effectué le paiement devra être effectuée par cette dernière à la clôture du dernier exercice ayant commencé dans les 24 mois suivant la fin de l'exercice au titre duquel la charge a été initialement déduite. Les mêmes dispositions s'appliquent en cas de double déduction non suivie d'une double inclusion dans ce même délai de 24 mois.

Cet aménagement de l'article 205 B du CGI précise donc que la déduction initiale de la charge peut avoir lieu dans les deux cas envisagés de paiement effectué au titre d'un instrument financier hybride ou de double déduction, la neutralisation prévue par le dispositif ATAD 2 n'intervenant quant à elle que postérieurement au constat de l'absence d'inclusion (ou de double inclusion) à l'issue du délai de 24 mois.

Exemple : *une société française et une société américaine (liées) clôturent leur exercice au 31 décembre. La société française effectue un paiement potentiellement hybride à raison d'un instrument financier, au profit de la société américaine, au titre de l'exercice clos le 31 décembre N. Elle pourra déduire la charge au titre de ce même exercice. Elle devra la réintégrer au titre de l'exercice clos le 31 décembre N+2 si le revenu correspondant n'a toujours pas été imposé à cette date.*

Impôt sur les bénéfices

Faculté temporaire d'amortissement fiscal des fonds commerciaux (LF art. 23)

L'article 23 de la loi de finances pour 2022, modifiant l'art. 39, 1-2° du CGI, inscrit dans la loi un principe général de non-déductibilité fiscale de l'amortissement des fonds commerciaux, tout en apportant à ce principe une exception temporaire.

Selon l'article 212-3 du PCG, le fonds commercial est constitué d'éléments incorporels du fonds de commerce acquis qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entité.

Sur le plan comptable, l'article 214-3 du PCG pose une présomption selon laquelle l'utilisation du fonds commercial n'est pas limitée dans le temps. En principe, le fonds commercial n'est donc pas amorti sur le plan comptable et il doit alors donner lieu à un test de dépréciation au moins une fois par exercice. Toutefois, cette présomption est réfutée s'il peut être démontré qu'il existe une limite prévisible à l'exploitation du fonds, ce dernier étant alors amorti sur sa durée d'utilisation, ou sur 10 ans si cette durée ne peut pas être déterminée de manière fiable.

De plus, les petites entreprises sont autorisées par l'article 214-3 du PCG à amortir sur 10 ans tous leurs fonds commerciaux, sans avoir à justifier d'une durée d'utilisation limitée. Cette simplification les dispense d'effectuer chaque année un test de dépréciation. Les petites entreprises sont celles ne dépassant pas deux des trois seuils suivants : total du bilan de 6M€, montant net du chiffre d'affaires de 12 M€ et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice de 50.

Pour mémoire, le Conseil d'Etat a récemment jugé qu'il existait une déconnexion entre la comptabilité et la loi fiscale sur le sujet particulier de l'amortissement du fonds commercial des petites entreprises (CE Avis 8 septembre 2021, n°453458), dès lors qu'il est constamment rappelé par la jurisprudence que seul les éléments d'actif dont la durée d'utilisation est limitée peuvent faire l'objet d'un amortissement (voir notamment CE 1er octobre 1999, n° 177809), cette condition étant susceptible de s'appliquer aux éléments corporels comme aux éléments incorporels. Concernant ces derniers, le Conseil d'Etat juge régulièrement que peuvent faire l'objet d'un amortissement les éléments incorporels du fonds de commerce représentatifs d'une certaine clientèle attachée à ce fonds dès lors que :

- il est normalement prévisible, à la date de leur acquisition que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée ;
- ils sont dissociables des autres éléments représentatifs de la clientèle.

Cette jurisprudence pouvait laisser espérer une certaine convergence entre la comptabilité et la fiscalité pour les entreprises autres que les petites entreprises, à tout le moins en ce qui concerne les principes, étant précisé que dans la pratique, le Conseil d'Etat n'a jamais rendu de décision positive autorisant la déduction fiscale de l'amortissement du fonds commercial.

Désormais, la déconnexion entre la comptabilité et la fiscalité est prévue par la loi et même la démonstration de l'utilisation limitée d'un fonds commercial ne permettra plus d'envisager une déduction fiscale de l'amortissement constaté en comptabilité. Toutefois, à titre d'exception temporaire, la loi de finances prévoit que seront "*admis en déduction les amortissements constatés dans la comptabilité des entreprises au titre des fonds commerciaux lorsqu'ils sont acquis à compter du 1er janvier 2022 et jusqu'au 31 décembre 2025*".

Conformément au rapport de la commission des finances (AN 1ère lecture), cette mesure a pour objectif d'apporter une aide fiscale importante à la transmission des fonds, dans une phase de reprise économique.

Eu égard au caractère général de cette disposition, la déduction concerne donc, pour les fonds commerciaux acquis entre 2021 et 2025, à la fois :

- les amortissements constatés sur 10 ans par les petites entreprises, même si le fonds commercial concerné n'a pas nécessairement une durée d'utilisation limitée ;
- les amortissements constatés par toutes les entreprises, quelle que soit leur taille, à raison d'un fonds, dès lors que la durée limitée d'utilisation du fonds commercial peut être démontrée et que l'amortissement est ainsi admis sur le plan comptable.

Il est prévu que le Gouvernement remettra au Parlement, avant le 1er juillet 2025, un rapport évaluant le coût pour l'État du dispositif ainsi que son efficacité au regard des objectifs qui lui sont fixés.

Des règles complémentaires sont prévues pour les entreprises bénéficiant de la mesure, si elles sont amenées à constater une dépréciation, fiscalement déductible, du fonds commercial qu'elles amortissent. Le texte prévoit que la dépréciation constatée doit être rapportée aux résultats imposables de chacun des exercices suivants celui au titre duquel elle a été déduite, pour un montant égal à la différence entre l'amortissement qui aurait été pratiqué si la provision n'avait pas été comptabilisée et l'amortissement effectivement comptabilisé à la clôture de l'exercice. La reprise de la dépréciation du fonds commercial étant interdite par les règles comptables, la réintégration prévue par le texte ne pourra, à notre avis, être qu'extra-comptable, et l'amortissement constaté en comptabilité devra être complété

d'un amortissement dérogatoire afin d'assurer sur le plan fiscal l'amortissement de l'intégralité du coût de revient du fonds commercial. Des précisions devraient être apportées à ce sujet par l'administration dans le Bofip.

Instauration d'un crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative (LF art. 69)

Pour mémoire, la loi de finances pour 2021 a supprimé, pour les dépenses exposées à compter du 1er janvier 2022, le dispositif de doublement des dépenses sous-traitées à des organismes publics ou assimilés, pour la détermination de l'assiette de calcul du crédit d'impôt recherche. Ce doublement de l'assiette des dépenses s'avérait en effet problématique au regard de la réglementation relative aux aides d'Etat.

Afin de compenser cette suppression, la loi instaure un crédit d'impôt au titre des dépenses facturées aux entreprises par des organismes de recherche et de diffusion des connaissances ("ORDC") dans le cadre de **contrats de collaboration conclus entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2025**.

Selon l'exposé des motifs de cet article, introduit par amendement lors des débats parlementaires, les contrats de collaboration sont des contrats visant au portage commun, par une entreprise et un ou plusieurs organismes de recherche, de projets de recherche. Ils reposent sur un partage des risques et des résultats liés au projet et se distinguent de la sous-traitance classique en ce qu'ils établissent un partage des coûts, mais ne donnent pas lieu à la facturation, par les organismes de recherche, d'une marge commerciale, dès lors que les résultats mêmes du projet bénéficient à toutes les parties prenantes.

Ce nouveau crédit d'impôt, codifié à l'article 244 quater B bis du CGI, sera applicable aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles imposées selon un régime réel, ou temporairement exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies A, 44 duodécies et 44 terdecies à 44 septdecies du CGI, qui concluront un contrat de collaboration avec les organismes qui répondent à la définition donnée par la Communication de la Commission européenne 2014/C198/01 relative à l'encadrement des aides d'Etat à la recherche, au développement et à l'innovation. Ces mêmes organismes devront être agréés par le Ministère de la recherche en tant qu'ORDC. Ils devront en outre être sans lien de dépendance, au sens de l'article 39,12 du CGI, avec l'entreprise cocontractante.

Le contrat de collaboration devra être conclu avant l'engagement des travaux de recherche menés en collaboration. Il devra en outre :

- prévoir la facturation des dépenses de recherche par les organismes à leur coût de revient ;

- fixer l'objectif commun poursuivi, la répartition des travaux de recherche entre l'entreprise et l'organisme ainsi que les modalités de partage des risques et des résultats, ces derniers ne pouvant être attribués en totalité à l'entreprise ;
- prévoir que les dépenses facturées au titre des travaux de recherche ne peuvent pas excéder 90 % des dépenses totales exposées pour la réalisation des opérations prévues au contrat ;
- et permettre aux organismes de disposer du droit de publier les résultats de leur propre recherche conduite dans le cadre de la collaboration.

Le bénéfice du crédit d'impôt sera de plus subordonné au respect des conditions suivantes :

- les dépenses devront être afférentes à des travaux de recherche localisés au sein de l'UE ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- les opérations de recherche devront être réalisées directement par les organismes de recherche. Toutefois ces derniers pourront recourir à d'autres organismes agréés pour la réalisation de certains travaux nécessaires à ces opérations, si le contrat le prévoit.

Le crédit d'impôt sera égal à **40 % des sommes facturées** par les ORDC (50% pour les PME au sens du droit européen), prises en compte dans la limite d'un plafond de 6 M€ par an. Ces dépenses devront être minorées de la quote-part des aides publiques perçues par les organismes au titre des opérations réalisées dans le cadre du contrat de collaboration. De même, les aides publiques reçues par l'entreprise elle-même à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt, devront être déduites des bases de calcul du crédit d'impôt, que ces dernières soient définitivement acquises ou remboursables. Lorsque ces aides sont remboursables, elles sont ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées.

Les dépenses prises en compte dans la base de calcul de ce nouveau crédit d'impôt ne pourront par ailleurs être retenues pour le calcul du CIR ou de tout autre crédit d'impôt.

En revanche, le seuil de 100 M€ qui détermine le taux du CIR applicable sera désormais apprécié en tenant compte des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative.

L'imputation du crédit d'impôt, l'utilisation de son éventuel excédent ainsi que son remboursement s'opèreront dans les mêmes conditions que pour le CIR. A ce titre, la créance de crédit d'impôt pourra faire l'objet d'un remboursement immédiat à certaines entreprises (notamment JEI, entreprises nouvelles répondant à certaines conditions, ou encore entreprises répondant à la définition de micro, petites et moyennes entreprises au sens du RGEC).

Il est par ailleurs prévu que les litiges portant sur ce nouveau dispositif pourront être portés devant le comité consultatif du CIR (article 1653 F nouveau du CGI). Les entreprises pourront en outre solliciter un rescrit spécifique ou un contrôle sur demande dans les mêmes conditions que pour le CIR.

On notera également que le texte de loi adapte les dispositions de l'article 44 sexies-0-A du CGI relatif aux JEI afin de préciser que les dépenses relevant du nouvel article 244 quater B bis seront prises en compte pour l'appréciation du statut de JEI (15 % des charges devant correspondre à la réalisation d'opérations de recherche).

Enfin, le bénéfice du nouveau dispositif sera placé sous le régime cadre exempté de notification d'aides à la recherche, au développement et à l'innovation, pris sur la base du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC) n° 651/2014 adopté par la Commission européenne le 17 juin 2014, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur.

Le nouveau dispositif s'appliquera aux dépenses facturées au titre des contrats de collaboration conclus à compter du 1^{er} janvier 2022.

Mise en conformité du crédit d'impôt innovation (LF art. 83)

Le crédit d'impôt innovation prévu par l'article 244 quater B, II-k du CGI est prorogé de deux ans et s'appliquera donc pour les dépenses d'innovation exposées par les PME jusqu'au 31 décembre 2024. De plus, le dispositif est mis en conformité avec le droit européen. A cet effet, la prise en compte forfaitaire des dépenses de fonctionnement est supprimée pour les dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2023. Pour mémoire, cette prise en compte forfaitaire correspondait à 75 % des amortissements des immobilisations éligibles et 43 % des dépenses de personnel directement et exclusivement affecté à la réalisation des opérations concernées. En contrepartie, et à compter de la même date, le taux de droit commun du crédit d'impôt est relevé de 20 % à 30 % et le taux majoré applicable dans les exploitations outre-mer passe de 40 % à 60 %.

Allongement de la durée d'éligibilité au statut de jeune entreprise innovante (LF art. 11)

L'article 44 sexies-0 A du CGI (issu la loi n°2003-1311 de finances pour 2004) a créé le statut de jeune entreprise innovante ("JEI"), qui permet aux entreprises répondant aux conditions de ce statut de bénéficier d'allègements fiscaux divers, notamment une période d'exonération totale d'impôt sur les bénéfices à raison du premier exercice bénéficiaire, suivie d'une période d'abattement de 50 %, chacune d'une durée maximale de 12 mois.

Ces avantages étaient jusqu'à présent réservés aux entreprises créées depuis moins de huit ans, condition appréciée à la clôture de l'exercice au titre duquel l'entreprise prétend bénéficier des avantages liés au statut de JEI. La loi de finances pour 2022 allonge de trois ans la durée d'éligibilité des entreprises à ce statut, permettant dorénavant aux entreprises créées depuis moins de 11 ans d'en bénéficier.

Mise en œuvre de diverses mesures destinées à faciliter les cessions d'entreprises (LF art. 19)

L'article 19 de la loi met en œuvre certaines mesures annoncées dans le cadre du "Plan indépendants", en septembre dernier, comportant notamment plusieurs dispositions visant à faciliter la reprise d'entreprises. Parmi ces mesures, certaines sont temporaires et liées à la crise sanitaire, d'autres sont pérennes. Ces nouvelles dispositions s'appliquent en matière d'IS au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021 et en matière d'impôt sur le revenu, à l'imposition des plus-values réalisées au titre de l'année 2021.

1/ Facilitation de la transmission des fonds en location-gérance

Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'une entreprise peuvent notamment bénéficier des dispositifs d'exonération suivants :

- exonération des plus-values de cession d'entreprise lors d'un départ en retraite (CGI art. 151 septies A) : ce dispositif s'applique, sous conditions et exclusivement en matière d'impôt sur le revenu, aux cessions à titre onéreux portant sur une entreprise individuelle ou sur l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable exerçant son activité professionnelle dans une société de personnes. Il peut également bénéficier à l'associé d'une société de personnes lorsque cette dernière cède son activité ;
- exonération dans certaines limites et sous certaines conditions, notamment d'exercice de l'activité pendant 5 ans, des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle, de l'intégralité des droits ou parts d'une société de personnes dans laquelle le cédant exerce son activité professionnelle, ou d'une branche complète d'activité par une société de personnes, cette dernière exonération s'appliquant également, sous certaines conditions spécifiques, aux sociétés soumises à l'IS, (CGI art. 238 quinquies).

Ces deux dispositifs pouvaient jusqu'à présent s'appliquer au transfert d'une activité mise en location-gérance, mais uniquement à la condition que le fonds soit cédé au locataire-gérant.

La loi de finances assouplit, de manière pérenne, les conditions d'application de ces deux dispositifs aux activités mises en location en gérance en autorisant la cession à toute personne autre que le locataire-gérant, lorsque ce dernier ne reprend pas l'activité, sous réserve que la transmission du fonds soit assortie de la cession de

l'intégralité des éléments concourant à l'exploitation de l'activité qui a fait l'objet du contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable.

2/ Rehaussement du plafond d'exonération pour la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité

La loi rehausse également les plafonds d'application du dispositif d'exonération prévu par l'article 238 quindecies du CGI. Ces plafonds, qui s'appliquent en fonction de la valeur des éléments transmis sont rehaussés comme suit :

- de 300 K€ à 500 K€ pour une exonération totale ;
- de 500 K€ à 1 000 K€ pour une exonération partielle.

Les modalités d'appréciation de la valeur des éléments transmis sont également clarifiées : la référence du texte à la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement est supprimée pour être remplacée par la référence au « prix stipulé ou à la valeur vénale des éléments transmis, auxquels sont ajoutées les charges en capital et les indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre et pour quelque cause que ce soit ». Cette nouvelle définition inclut donc en principe les éléments de l'actif circulant, dont les stocks, ainsi que potentiellement les immeubles. Il conviendra d'être attentif aux commentaires de l'administration qui devrait apporter des précisions sur les éléments à retenir ou non pour l'appréciation des plafonds.

Par ailleurs, le dispositif de l'art. 238 quindecies sera dorénavant soumis à la règle de minimis, laquelle plafonne les aides relevant de ce cadre à un montant maximum de 200 K€ sur une période glissante de trois exercices fiscaux (règlements UE 1408/2013, 717/2014 et 1407/2013).

3/ Allongement temporaire du délai de cession permettant de bénéficier de l'exonération prévue en cas de départ à la retraite de l'entrepreneur individuel ou du dirigeant

Pour l'application des dispositions de l'article 151 septies A du CGI relatif aux exonérations de plus-values en cas de départ en retraite, il est prévu que le délai, entre la cessation des fonctions ou le départ à la retraite et la cession, ne doit pas excéder 24 mois. Lorsque la cessation des fonctions et le départ à la retraite ne sont pas concomitants, c'est le dernier de ces deux événements qui est pris en considération pour apprécier le délai de 24 mois, étant précisé que la cession peut intervenir avant ou après la cessation des fonctions ou le départ à la retraite.

En raison de la crise sanitaire, l'article 19 de la loi prévoit un assouplissement temporaire de ce délai qui est ainsi porté à 36 mois pour les entrepreneurs ayant fait

valoir leurs droits à la retraite entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021, lorsque ce départ en retraite précède la cession.

Un ajustement similaire est prévu s'agissant du dispositif codifié à l'article 150-0 D ter du CGI, qui prévoit que les dirigeants de PME soumises à l'IS qui cèdent les titres de leur société à l'occasion de leur départ en retraite peuvent bénéficier d'un abattement de 500 K€. Pour l'application de cette mesure, le délai séparant le départ à la retraite de la cession est également porté de 24 à 36 mois lorsque le départ à la retraite précède la cession. Ce dernier dispositif, initialement prévu pour s'appliquer aux cessions et rachats réalisés entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2022 est par ailleurs prolongé jusqu'au 31 décembre 2024.

4/ Crédit d'impôt en faveur de la formation des dirigeants : montant doublé pour les TPE de moins de dix salariés

Le montant du crédit d'impôt pour la formation du dirigeant, prévu à l'article 244 quater M du CGI, est doublé pour les microentreprises au sens du droit de l'UE, ayant un effectif salarié inférieur à 10 et dont le chiffre d'affaires ou le total du bilan est inférieur à 2M€. Pour ces entreprises, le crédit d'impôt sera ainsi égal à 2 fois le produit du nombre d'heures de formation par le taux horaire du SMIC, toujours dans la limite de 40h par année civile et par entreprise. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux heures de formation effectuées à compter du 1^{er} janvier 2022. Enfin, ce dispositif qui devait initialement prendre fin au 31 décembre 2022 est prorogé et s'appliquera aux heures de formation effectuées jusqu'au 31 décembre 2024.

Le bénéfice de la mesure de doublement du crédit d'impôt est subordonné au respect des règles de minimis.

Carry-back : exclusion du bénéfice d'imputation du bénéfice acquitté au moyen d'une réduction d'impôt (LF art. 15)

L'article 220 quinquies du CGI autorise le report en arrière du déficit constaté à la clôture d'un exercice sur le bénéfice de l'exercice précédent, dans la limite du montant le plus faible entre ce bénéfice et un million d'euros. Pour l'application de ces dispositions, le bénéfice d'imputation est déterminé dans la limite de sa fraction non distribuée et à l'exclusion du bénéfice exonéré ou qui a donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôts. Il est dorénavant prévu que l'exclusion s'applique également à la fraction du bénéfice qui a donné lieu à un impôt payé au moyen de réductions d'impôt. Cette précision s'applique pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2021.

Neutralité fiscale des opérations de fusion, apport partiel d'actif ou scission de société civile agricole (LF art. 10)

Le régime de report d'imposition prévu par l'article 151 octies A du CGI en faveur des personnes physiques associées de SCP, pour les plus-values nettes d'apport sur lesquelles elles sont personnellement imposables à l'occasion d'une fusion, d'un apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité ou, sous certaines conditions, d'une scission est étendu aux personnes physiques associées de sociétés civiles agricoles (EARL, GAEC, SCEA, GFA, GFR, etc.). Le texte met en œuvre ce régime de neutralité pour les différents aspects spécifiques de la fiscalité agricole (déduction pour épargne de précaution, subventions d'équipement non encore rapportées, étalement des revenus exceptionnels, etc.). Ces dispositions s'appliquent à compter de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2021.

En matière d'impôt sur les bénéfices, on notera également les mesures suivantes :

- Le taux réduit d'IS applicable aux plus-values réalisées par les entreprises qui cèdent certains locaux à usage de bureaux, de commerce ou des terrains à bâtir à certains organismes de logement social en vue de leur transformation en logements (CGI art. 210 F) est prorogé d'un an. Le dispositif s'appliquera ainsi :
 - aux cessions réalisées entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2023 inclus ;
 - aux promesses unilatérales ou synallagmatiques de vente conclues entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2020 inclus, à condition que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre 2022 ;
 - aux promesses unilatérales ou synallagmatiques de vente conclues entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2023 inclus, à condition que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre 2024 (**LF art. 90**).
- Le dispositif de suramortissement des navires propres prévu par l'article 39 decies C du CGI est aménagé. Notamment, le champ des équipements pouvant donner droit à une déduction de 105 % est étendu au coût des équipements acquis à l'état neuf permettant l'utilisation du gaz de pétrole liquéfié, du gaz naturel comprimé, de l'ammoniac, du méthanol, de l'éthanol ou du diméthyl éther comme énergie propulsive principale ou pour la production d'énergie électrique destinée à la propulsion principale des navires et bateaux de transport de marchandises ou de passagers et qui sont affectés à leur activité, lorsque le contrat d'acquisition de ces équipements ou de construction du navire ou du bateau est conclu à compter du 1er janvier 2022 et jusqu'au 31 décembre 2024. Par ailleurs, les critères relatifs au nombre d'escales ou au temps de navigation dans la zone économique exclusive française sont supprimés et le montant des coûts d'investissement supplémentaires éligibles est plafonné à hauteur de 15 M€ ou 10 M€ par navire, selon les sources d'énergies utilisées par les équipements. Ces deux dernières dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2022 (**LF art. 25**).
- Le crédit d'impôt métiers d'arts est prorogé d'un an et s'appliquera ainsi au titre des dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2023, au lieu du 31 décembre 2022 (**LF art. 85**).

- Le crédit d'impôt éco-PTZ prévu par l'article 244 quater U du CGI est prorogé jusqu'au 31 décembre 2023, de même que l'expérimentation relative à la distribution de l'éco-PTZ par des sociétés de tiers-financement en Ile-de-France et dans les Hauts-de-France. Pour les offres d'avances émises à compter du 1er janvier 2022, son montant est rehaussé à 50 000 euros et sa durée possible de remboursement étendue à 20 ans. Enfin, pour les offres émises à compter du 1er juillet 2022, certaines simplifications des dossiers sont prévues en cas de cumul de ce dispositif avec celui de la prime de transition énergétique prévue par l'article 15 de la loi de finances pour 2020 (MaPrimeRenov') (**LF art 86**).
- Le dispositif du PTZ (ou Prêt à taux zéro) prévu par l'article 244 quater V est prorogé jusqu'au 31 décembre 2023 au lieu d'une fin initialement prévue le 31 décembre 2022. Par ailleurs, la mise en œuvre des nouvelles modalités de prise en compte des revenus des bénéficiaires du prêt, consistant en la prise en compte des revenus de l'année de l'émission de l'offre de prêt, est reportée d'un an pour s'appliquer aux offres de prêt émises à compter du 1er janvier 2023 (**LF art. 87**).
- Le délai d'obtention de l'agrément définitif pour le crédit d'impôt spectacles vivants est prorogé de quinze mois pour l'ensemble des spectacles agréés entre le 1er juillet 2019 et le 2 juin 2021. Il est par ailleurs prévu que si l'agrément définitif n'est pas obtenu, le crédit d'impôt devra être remboursé y compris au titre des dépenses exposées antérieurement à la période de trente-six mois qui précède la date de délivrance de l'agrément définitif (**LF art. 80**).
- Un crédit d'impôt pour dépenses d'édition d'œuvres musicales est créé et codifié à l'article 220 septdecies CGI. Ce crédit d'impôt s'appliquera aux dépenses engagées par les entreprises d'édition musicale jusqu'au 31 décembre 2024, en exécution d'un contrat conclu à compter du 1er janvier 2022 et pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2022 (**LF art. 82**).
- Le crédit d'impôt pour agriculture biologique prévu par l'article 244 quater L du CGI est prorogé jusqu'en 2025 et porté à 4 500 € (au lieu de 3 500 €) à compter du 1er janvier 2023 (**LF art. 84**).
- En raison de la suppression du régime juridique de l'EIRL prévue par la loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante, en cours d'adoption, la loi modifie l'article 1655 sexies du CGI, permettant ainsi aux entrepreneurs individuels, sans aucune modification de leur statut juridique, d'opter pour l'IS, par le biais de l'assimilation à une EURL ou EARL (similaire à celle qui s'appliquait auparavant aux EIRL), à compter du 1er janvier 2022. L'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale est corrélativement modifié, pour prévoir que les dividendes dont le montant excède 10% des bénéfices nets de l'entreprise seront intégrés à l'assiette des cotisations sociales. Ces nouvelles dispositions entreront en vigueur en même temps que l'article L 526-22 du code de commerce fixant le nouveau statut d'entrepreneur individuel (**LF art. 13**).
- Pour les options formulées à compter du 1er janvier 2022, l'option par un micro-entrepreneur pour un régime réel BIC pourra être exercée jusqu'au dernier jour du délai de dépôt de la déclaration de l'exercice ou de l'année précédant la période au titre de laquelle l'option est exercée, soit le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai. Le même délai est prévu en cas de renonciation à l'option (**LF art. 7**).
- La loi autorise certains travailleurs indépendants qui, pendant plusieurs années avant 2018, n'ont pas été affiliés à un régime d'assurance vieillesse obligatoire, et par conséquent à une caisse de retraite, à déduire de leur résultat imposable les cotisations versées pour le rachat de trimestres de retraite sur le fondement de l'article 108 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2022 (**LF art. 18**).

TVA & Douanes

Mesures TVA

Exigibilité de la TVA sur les livraisons de biens à la date d'encaissement d'acompte (LF art. 30, I, 8°)

Jusqu'à présent, les règles d'exigibilité de la TVA en cas de versement d'un acompte différaient selon la nature de l'opération (livraison de biens ou prestation de services).

L'exigibilité de la TVA en cas d'encaissement d'acomptes afférents à des livraisons de biens intervenait au moment de la réalisation du fait générateur, à savoir lors de la livraison des biens (i.e. en général lors du transfert de propriété). Ainsi, le versement d'un acompte concernant une livraison de bien n'emportait pas l'exigibilité de la TVA, celle-ci intervenant lors de la livraison ultérieure du bien.

A l'inverse, en matière de prestations de services (hors cas d'option sur les débits), la TVA est en principe immédiatement exigible lors de l'encaissement de l'acompte (CGI art. 269).

Dans un souci de conformité des dispositions françaises avec les articles 65 et 66 de la Directive TVA régissant l'exigibilité de la TVA en matière d'acompte, la loi de finances pour 2022 met fin à cette distinction en alignant le régime des acomptes sur les biens sur celui des prestations de services. La TVA applicable à l'acompte facturé sera désormais exigible dès l'encaissement de cet acompte, c'est à dire avant toute livraison du bien.

Cette modification législative s'inscrit dans la continuité de l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes (CAA Nantes, 28 mai 2021, n° 19NT03579, SAS Technitoit) dans lequel la Cour a estimé que l'article 269, 1° du CGI, qui prévoit que l'exigibilité de la TVA portant sur les livraisons de biens, n'intervient qu'à la livraison effective du bien était contraire à l'article 65 de la Directive TVA. En effet, cet article prévoit que la TVA est exigible dès le paiement d'un acompte, sans distinguer selon la nature de l'opération. Par ailleurs, le dispositif français n'entraîne pas dans les dérogations à cette règle prévues à l'article 66 de la Directive TVA.

Cette mesure implique pour les entreprises de changer leurs règles de gestion de l'exigibilité de la TVA sur les acomptes en comptabilité, d'adapter le paramétrage de

leurs systèmes d'informations, de modifier le formalisme des factures d'acomptes (la TVA devant y figurer), de faire évoluer les clauses contractuelles correspondantes avec les clients et ou fournisseurs et enfin d'anticiper les impacts financiers en termes de collecte ou de déduction de la TVA.

Cette mesure entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2023, afin de permettre aux opérateurs économiques d'anticiper ces changements. L'administration fiscale devrait publier des commentaires afin de préciser les modalités de mise en œuvre de cette nouvelle disposition, en particulier pour les contrats qui seront signés avant cette date d'entrée en vigueur et dont l'application se poursuivra après cette date.

Possibilité pour les acteurs du secteur financier d'opter pour la taxation de leurs opérations, opération par opération (LF art. 30, I, 5°)

La loi de finances pour 2022 prévoit une modification des modalités d'application de l'option à la TVA pour les opérateurs du secteur financier, prévue par l'article 260 B du CGI au titre des opérations bancaires et financières. Au cas particulier, le périmètre de l'option reste inchangé et seules les modalités et les effets de l'option sont modifiés.

Pour rappel, si par principe les opérations bancaires et financières sont exonérées de TVA en application de l'article 261 C du CGI, les assujettis peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA de ces opérations en application de l'article 260 B al.2 du CGI, moyennant l'exclusion de certaines opérations qui demeurent exonérées en application de l'article 260 C du CGI.

Le périmètre de l'option reste inchangé : les opérations éligibles et les opérations exclues du champ de l'option le restent. Mais alors que jusqu'au 31 décembre 2021, la règle prévoyait qu'une fois l'option exercée, la TVA devait s'appliquer à toutes les opérations éligibles, il est désormais possible de choisir de l'appliquer ou non pour chacune des opérations éligibles.

Cette mesure s'inscrit également dans la continuité de la jurisprudence et notamment de la décision du Conseil d'Etat du 9 septembre 2020 (n° 439143), relative à l'option concernant la location de locaux nus à usage professionnel.

Comme avant, l'option à la TVA doit être exercée par une lettre simple informant l'administration fiscale de l'intention de l'assujetti d'opter pour la taxation. Sous réserve de précisions de l'administration sur les modalités pratiques de mise en œuvre, qui sont attendues au cours du 1^{er} trimestre 2022, l'option à la TVA sera ainsi matérialisée pour l'assujetti par la mention de la TVA sur les factures émises. On notera que les acteurs du secteur devront appréhender les impacts liés à cette taxation " opération par opération " au regard de la détermination de leurs droits à

déduction à la TVA mais également au regard de leur rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, ainsi qu'en matière de facturation.

L'article de loi n'apportant pas de précisions concernant la date d'application de cette mesure, celle-ci s'appliquera à compter du 1^{er} janvier 2022.

Précision sur la base d'imposition à la TVA des opérations fournies en contrepartie de la remise d'un bon à usage multiple (BUM) en l'absence d'information sur l'opération sous-jacente (LF art. 30, I, 7°)

Les dispositions de l'article 266, 1, a bis du CGI sont complétées par l'article 30 de la loi de finances s'agissant de la base d'imposition applicable en cas d'émission d'un bon à usage multiple (BUM).

Pour rappel, le BUM regroupe tous les bons ne répondant pas à la définition du bon à usage unique (BUU). Il s'agit d'un bon donnant droit à recevoir des biens ou services pour lesquels le lieu de taxation et/ou le taux de TVA ne sont pas déterminés avec suffisamment de précision au moment de son émission pour calculer la TVA.

En application du 2 de l'article 256 ter du CGI, les transferts de BUM précédant leur utilisation ne sont pas soumis à la TVA. C'est au moment de la remise matérielle des biens ou de la réalisation de la prestation que la taxation intervient, tous les éléments de nature à permettre la liquidation de la TVA étant alors connus.

S'agissant de la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un BUM, l'article 266 1, a bis du CGI prévoit que celle-ci est égale à la contrepartie payée en échange du bon.

Toutefois, la transposition en droit interne de la directive 2016/1065 du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons demeurait incomplète s'agissant des dispositions concernant la base d'imposition des opérations liées à l'émission d'un BUM. A cet égard, le 28 juin 2021, la Commission européenne avait demandé à la France de mettre en conformité les dispositions du a bis du paragraphe 1 de l'article 266 du CGI avec l'article 73 bis de la directive TVA.

Cet article prévoit que la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un BUM est égale à la contrepartie payée en échange du bon ou, en l'absence d'information sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur le BUM ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

En conséquence, la loi de finances pour 2022 reprend cette disposition en prévoyant désormais qu'en l'absence d'information sur la contrepartie payée en échange du bon, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec le BUM est égale à la valeur monétaire indiquée sur le BUM ou dans la documentation correspondante.

A défaut de précision particulière dans l'article de la loi, l'entrée en vigueur de cette mesure intervient le 1^{er} janvier 2022.

Ajustement des taux de 5,5 % et 10 % en matière agroalimentaire (LF art. 30, I, 10°, a)

Actuellement, il y a lieu de distinguer entre le taux réduit de 5,5 % applicable aux produits destinés à être consommés en l'état par l'homme (CGI art. 278-0 bis, A, 1) et le taux intermédiaire de 10% qui s'applique :

- lorsqu'ils ne sont pas destinés à être consommés en l'état par l'homme, aux produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation et destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole (CGI art. 278 bis, 3°) ;
- aux matières premières, aliments composés et additifs utilisés pour l'alimentation des animaux nourris, élevés ou détenus pour la production de denrées alimentaires destinées à la consommation humaine (CGI art. 278 bis, 4°).

La distinction entre les produits destinés à la consommation humaine et ceux destinés à être utilisés dans la production agricole s'opérait en fonction de la destination des produits puisque l'administration considérait que le taux de 5,5 % s'appliquait aux produits vendus directement aux professionnels de la distribution, de la restauration ou aux consommateurs et qu'inversement, ces produits étaient réputés ne pas être destinés à être consommés en l'état par l'homme lorsqu'ils étaient vendus à un atelier, à un abattoir ou destinés à une phase de grossissement avant leur consommation (BOI-TVA-LIQ-30-10-20, n°25).

La loi de finances pour 2022 met fin à cette distinction en soumettant au taux réduit de 5,5 % tous les produits destinés à l'alimentation humaine, quel que soit leur stade de transformation au sein de la chaîne de production (CGI art. 278-0 bis modifié), étant précisé que ce taux réduit demeure inapplicable pour tous les produits exclus par l'ancienne version de l'article 278-0 bis du CGI (boissons alcooliques, produits de confiseries, etc.).

Ainsi, sont désormais soumis au taux réduit de TVA de 5,5 % :

- les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine ;
- les produits normalement destinés à être utilisés dans la préparation de ces denrées ;
- les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer ces denrées.

Par ailleurs, l'article 278 bis, 3° à 5° modifié du CGI précise désormais que le taux intermédiaire de 10 % s'applique pour les produits à usage agricole lorsqu'ils sont normalement destinés à être utilisés dans la production agricole et qu'ils ne sont pas destinés à l'alimentation animale. Sont visés les produits d'origine agricole n'ayant

subi aucune transformation, les produits de la pêche, de la pisciculture ou de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation ainsi que les poulains vivants.

Enfin, le champ d'application du taux intermédiaire de 10 % pour les produits à destination de la consommation animale est aussi précisé. Sont soumis à ce taux les denrées alimentaires destinées à la consommation animale, les produits normalement destinés à être utilisés dans la préparation de ces denrées et ceux normalement utilisés pour compléter ou remplacer ces denrées si l'une des conditions suivantes est remplie :

- il s'agit de produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture ou de l'aviculture qui n'ont subi aucune transformation ;
- il s'agit de matières premières, d'aliments composés ou d'additifs destinés aux animaux producteurs de denrées alimentaires elles-mêmes destinées à la consommation humaine.

Cette simplification entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2022.

Modification des taux de TVA

1/ Extension du taux réduit de 5,5 % aux appareillages, matériels et équipements pour personnes en situation de handicap bénéficiant du forfait de prise en charge prévu à l'article L. 165-1-1 du code de la sécurité sociale pour les produits innovants ou bénéficiant de la prise en charge transitoire prévue à l'article L. 165-1-5 du même code (LF art. 30, I, 10°, b)

Ce dispositif vise à aligner le régime des dispositifs médicaux innovants et bénéficiant d'une prise en charge transitoire sur celui des médicaments bénéficiant d'une autorisation transitoire d'utilisation (lesquels bénéficient, au même titre que les médicaments bénéficiant d'une autorisation de mise sur le marché, du taux spécial de 2,1 %).

2/ Prolongation jusqu'au 31 décembre 2022 du taux réduit de TVA de 5,5 % aux masques de protection pour lutter contre la Covid-19 et autres produits destinés à lutter contre la Covid-19 (LF art. 31)

Cet article proroge d'un an l'application d'une TVA au taux réduit de 5,5 % pour les masques de protection contre la Covid-19 et le gel hydroalcoolique, soit jusqu'au 31 décembre 2022.

En outre, il est prévu que les tenues de protection utilisées pour lutter contre la Covid-19 dans la prolongation, bénéficient jusqu'en 2023, du taux réduit de TVA à 5,5 %.

Enfin, cette disposition proroge également d'un an l'application du taux réduit de TVA à 5,5 % aux produits destinés à l'hygiène corporelle et adaptés à la lutte contre la propagation du virus covid-19.

3/ Extension de l'application du taux réduit de TVA de 5,5 % aux opérations d'acquisition-amélioration de logements locatifs sociaux (LF art. 32)

Cette mesure a pour objectif d'adapter les règles de TVA applicables aux opérations d'acquisition-amélioration de logements locatifs sociaux.

En effet, dans le cadre de la loi de finances pour 2020, le législateur avait souhaité soutenir, par l'application du taux réduit de TVA de 5,5 %, les opérations d'acquisition-amélioration de logements sociaux financées en PLAI (Prêt Locatif Aidé d'Intégration - qui sont attribués aux locataires en situation de grande précarité) ou en PLUS (Prêt Locatif à Usage Social - correspondant aux locations HLM), étant précisé que ces opérations permettent la création de nouveaux logements sociaux à partir de la transformation d'immeubles anciens de bureaux ou de logements privés. Les dispositions de l'article 278 sexies du CGI sont ainsi modifiées afin que le taux de 5,5 % puisse s'appliquer également dans le cas où, suite à l'acquisition de l'immeuble ancien dans le d'une « acquisition-amélioration », l'état du bâti conduit le bailleur social à réaliser des travaux qui, fiscalement, « rendent l'immeuble à l'état neuf ». Ainsi, cet article élargit ce régime à certaines opérations d'acquisition-amélioration financées en PLS (Prêt Locatif Social).

Ce dispositif s'applique également lorsque les travaux d'amélioration à réaliser sur l'immeuble ancien, en vue de sa transformation en logements sociaux, sont effectués, non pas par l'organisme acquéreur mais par le vendeur, dans le cadre d'une vente d'immeuble à rénover.

4/ Ajustement du périmètre du taux spécifique de 2,1 % (LF art. 30, I, 12° et 20°)

La loi de finances pour 2022 procède à un ajustement du périmètre du taux spécifique concernant les produits sanguins puisque désormais, lorsqu'ils sont préparés à partir du sang ou de ses composants, les produits sanguins labiles destinés à des fins de recherche sur la personne humaine et les dispositifs médicaux de diagnostic in vitro sont soumis au taux spécifique de TVA de 2,1 %.

Par ailleurs, concernant le taux spécifique de 2,1% dans le secteur de la presse, la loi supprime les mots “ *portant sur les ventes, commission et courtages*” de l'article 298 septies du CGI. Le texte vise désormais les “ *livraisons et services d'intermédiation portant sur les publications qui remplissent les conditions prévues par les articles 72 et 73 de l'annexe III* ” au CGI.

Prorogation de la majoration de la franchise en base de la TVA à la Martinique, La Réunion et en Guadeloupe (LF art. 33)

Cette nouvelle mesure a pour effet de proroger, jusqu'au 31 décembre 2022, la majoration de la franchise en base de TVA à la Martinique, La Réunion et en Guadeloupe.

En effet, afin de ne pas pénaliser les petites entreprises, le législateur a prévu, à l'article 293 B du CGI, que les assujettis à la TVA qui réalisent un montant de chiffre d'affaires inférieur à certains seuils, variant selon la nature de l'activité exercée, sont dispensés de facturer la taxe à leurs clients.

A ce titre, l'article 135 de la loi n° 2017-256 du 28 février 2017 de programmation relative à l'égalité réelle outre-mer a complété le dispositif de l'article 293 B, VII du CGI en instaurant un régime expérimental de franchise de TVA pour une durée n'excédant pas cinq ans pour les assujettis établis dans les trois départements d'outre-mer où la taxe est applicable (la taxe n'étant pas applicable en Guyane et à Mayotte conformément aux dispositions de l'article 294 du CGI). Ce dispositif devait cesser le 1er mars 2022.

Compte tenu de l'impact de la crise sanitaire outre-mer, ce dispositif expérimental est prolongé de dix mois, soit jusqu'au 31 décembre 2022.

Nouvelles exigences requises pour les représentants fiscaux pour les entreprises non établies dans l'Union européenne (LF art. 30, I, 14°)

Actuellement, lorsqu'une personne non établie dans l'UE est redevable de la TVA ou doit accomplir des obligations déclaratives, elle est tenue de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France. Cette règle n'est toutefois pas applicable aux personnes établies dans un Etat non-membre de l'Union européenne avec lequel la France dispose d'un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010.

Cependant, il n'existe actuellement aucune condition légale particulière tenant aux personnes assujetties pouvant être désignées comme représentants fiscaux lorsqu'il est nécessaire d'y avoir recours. Les conditions de désignation et de responsabilité sont seulement précisées dans la doctrine fiscale.

Ainsi, poursuivant les objectifs de renforcement des conditions d'accréditation des représentants fiscaux et de garantie du recouvrement de la TVA due par des opérateurs étrangers, le législateur a introduit pour les représentants fiscaux des conditions de moralité fiscale et économique, des obligations de moyens ainsi que l'obligation de justifier de capacités financières ou de garanties suffisantes.

A cet égard, les représentants fiscaux devront désormais satisfaire aux trois conditions suivantes (CGI art. 289 A, IV modifié) :

- absence de commission, par le représentant et/ou ses dirigeants, d'infractions graves et répétées aux dispositions fiscales, de mise en œuvre de sa responsabilité au titre d'une insuffisance d'actif et de prononcé d'une interdiction de gérer ;
- disposer d'une organisation administrative et de moyens humains et matériels lui permettant d'assurer sa mission de représentation ;
- disposer d'une solvabilité financière en relation avec ses obligations de représentant ou d'une garantie financière (cautionnement) à hauteur d'un quart des sommes nées de ces obligations ou si ces sommes ne sont pas déterminables, par une garantie financière égale à un niveau fixé par arrêté.

En outre, le service des impôts pourra retirer l'accréditation du représentant lorsque celui-ci cesse de remplir ces conditions ou lorsqu'il ne respecte pas les obligations déclaratives et de paiement des taxes qui lui incombent pour le compte des personnes qu'il représente ou pour son propre compte.

Par ailleurs, il convient de souligner que ce dispositif s'appliquera également à l'intermédiaire désigné par un assujetti établi hors de l'UE lorsque ce dernier réalise des ventes à distance de biens importés dans l'UE et décide de déclarer ces ventes via le guichet unique " IOSS " (CGI art. 298 sexdecies H, I, C, 2°).

Pour les nouvelles accréditations qui interviendront à partir du 1^{er} janvier 2022, toutes les conditions devront être remplies dès cette date.

En revanche, les représentants fiscaux accrédités avant cette date ont jusqu'au 1^{er} janvier 2024 pour se conformer à leurs nouvelles obligations financières de solvabilité ou garantie (CGI, art. 289 A, IV, A, 3°), étant précisé que les autres conditions (CGI, art. 289 A, IV, A, 1° et 2°), relatives à la moralité fiscale et économique et à l'adéquation des moyens à la mission de représentation, doivent quant à elles être remplies dès le 1^{er} janvier 2022.

Enfin, si le projet de loi prévoyait initialement d'appliquer les conditions exposées ci-dessus aux représentants qui doivent être désignés dans certains cas pour le paiement de l'impôt sur les plus-values immobilières réalisées par les personnes ou sociétés non fiscalement domiciliées en France, la version définitive du texte a supprimé ce renvoi et prévoit désormais pour ces derniers des conditions similaires mais spécifiques qui seront insérées à l'article 244 bis A, IV modifié du CGI.

Diverses exonérations en matière de relations internationales et militaires (LF article 30, I, 4° et 6°)

Ces dispositions transposent la directive 2019/2235 du 16 décembre 2019 en prévoyant diverses exonérations et pérennisant notamment certaines tolérances administratives prévues au bénéfice de certains organismes internationaux, diplomatiques ou consulaires (not. OTAN, UE, CEEA, BCE, etc.) (BOI -TVA-CHAMP-30-20-10).

L'exonération de TVA s'applique :

- aux livraisons de biens et prestations de services effectuées dans le cadre de relations diplomatiques et consulaires (CGI art. 262-00 bis, I, 1° nouveau) ;
- aux livraisons de biens et prestations de services destinées à certains organismes européens et internationaux (CGI art. 262-00 bis, I, 2° et 3° nouveau) ;
- aux livraisons de biens et prestations de services destinées aux forces armées pour leur usage à condition que celles-ci soient affectées « à un effort de défense mené en vue de la mise en œuvre d'une activité de l'Union européenne dans le cadre de la politique de sécurité et de défense commune, soit à l'effort commun de défense prévu par le traité de l'Atlantique Nord » (CGI art. 256 bis modifié) et qu'elles soient stationnées ou séjournent dans un Etat membre de l'Union européenne autre que celui dont elles relèvent (CGI art. 262-00 bis, I, 4° nouveau) ;
- aux livraisons de biens et prestations de services destinées aux forces armées du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord stationnées sur l'île de Chypre en application du traité établissant la République de Chypre (CGI art. 262-00 bis 5° nouveau).

Ces opérations, bien qu'exonérées, ouvriront droit à déduction dans les mêmes conditions que si elles avaient été soumises à la TVA.

S'agissant des achats domestiques réalisés en France de biens ou de services exécutés en France, l'exonération sera mise en œuvre par le biais d'une procédure de remboursement.

L'entrée en vigueur de ces mesures se fera à compter du 1^{er} juillet 2022.

En outre, ces dispositions opèrent une transposition de la directive 2021/1159 du 13 juillet 2021 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les exonérations temporaires relatives aux importations et à certaines livraisons ou prestations, en réaction à la pandémie de Covid-19, et prévoient, de manière rétroactive au 1^{er} janvier 2021, une exonération de la TVA, d'une part, pour les importations de biens et, d'autre part, pour les achats de biens et services réalisés par la Commission ou un organisme européen, en exécution de tâches dont ils ont été chargés dans l'objectif de lutte contre la pandémie de Covid-19 (CGI art. 262-00 bis, I, 6° nouveau).

Mise en conformité constitutionnelle de la pénalité pour vente sans facture (LF article 142)

A l'occasion de sa décision QPC du 26 mai 2021 n° 2021-908, le Conseil constitutionnel avait censuré les dispositions du 4^e alinéa de l'article 1737, I du CGI pour méconnaissance du principe de proportionnalité des peines et ainsi abrogé la pénalité prévue pour vente sans facture. A la suite de l'adoption d'un amendement à l'initiative du Gouvernement, les dispositions de l'article 1737 sont désormais modifiées et prévoient l'application d'une amende dont le montant varie selon que la

transaction non facturée a été comptabilisée ou non, afin de garantir le principe de proportionnalité des peines.

Ainsi, une vente ou une prestation réalisée sans facture et non comptabilisée est sanctionnée d'une amende de 50% du montant de la transaction, plafonnée à 375 000€ par exercice. Le client professionnel pourra être tenu solidairement au paiement de cette amende.

Si la transaction a été comptabilisée, l'amende est réduite à 5% du montant de la transaction et ne peut excéder 35 000€ par exercice.

Ainsi, concernant le quantum des sanctions, ce nouveau dispositif vient s'aligner sur celui applicable en matière de droit commercial prévu aux articles L. 441-3 à 441-5 du Code de commerce.

Il est également prévu que cette même sanction s'appliquera en cas de défaut de délivrance de la note prévue en cas de travaux immobiliers fournis à des particuliers en application de l'article 290 quinquies du CGI.

Ces nouvelles dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2022 aux procédures de vérification et contentieux en cours.

Mesures Douanes

Déclaration d'échanges de biens (DEB) : mise en conformité avec le droit de l'Union européenne des règles de la TVA (LF art 30)

La loi de finances consacre la mise en place de nouvelles règles liées à l'abrogation du règlement CE n°638/2004 par le règlement 2019/2152 du 27 novembre 2019 relatif aux statistiques communautaires des échanges de biens entre Etats membres.

A ce titre, l'article 30, I, 16° de la loi de finances acte la suppression de l'article 289 C du CGI relatif à la déclaration des données statistiques (DEB) et consacre la création de deux déclarations distinctes en remplacement de cette dernière : l'enquête statistique et l'état récapitulatif. Ces modifications seront applicables aux opérations pour lesquelles la déclaration statistique ou l'état récapitulatif est exigé au titre d'une période engagée postérieurement au 1^{er} janvier 2022.

1/ L'enquête statistique

Cette enquête statistique sera demandée à une liste d'entreprises définies (appelée « échantillon ») a priori très proche de la population des entreprises déclarant la DEB en 2021 (note aux opérateurs du 18 octobre 2021).

L'enquête reprend les échanges communautaires tant à l'introduction qu'à l'expédition et a vocation à alimenter les données relatives au commerce extérieur.

Soulignons l'ajout de la rubrique « pays d'origine » à l'expédition, du « numéro d'identification du client » pour le régime 29 (opérations spécifiques autres que les livraisons et transferts de stocks exonérés telles que les opérations d'ouvraison, de façonnage, les ventes à distance BtoC, les ventes aux armées...), ou encore la modification des codes de nature de transaction.

2/ L'état récapitulatif

L'état récapitulatif était déjà prévu par l'article 289 B du CGI mais était intégré jusqu'à maintenant à la DEB.

Il ne concerne que les flux d'expédition. Toutefois les transactions du régime 29 telles que livraisons de biens pour travail à façon, réexpéditions de biens après travail à façon, etc. ne seront pas intégrées dans l'état récapitulatif mais seulement dans l'enquête statistique (si les seuils sont dépassés).

Les entreprises redevables de cette obligation devront le compléter et le soumettre spontanément sur une base mensuelle sur le portail DEBWEB.

Un dispositif de pré-remplissage automatique sera proposé aux entreprises qui auront été interrogées dans l'enquête statistique afin de réduire leur charge administrative.

L'administration des douanes précise également que les critères de redevabilité de ces deux états ne seront pas les mêmes et seront fonction des codes régime ainsi que des montants annuels à déclarer. Ainsi, le seuil de 460 000€ à l'expédition ne s'appliquera que pour la déclaration statistique tandis que l'état récapitulatif sera déposé dès le premier euro.

Autoliquidation de la TVA à l'importation : extension de la réforme de la TVA à l'importation aux personnes morales non assujetties qui sont identifiées à la TVA (LF art. 30)

Le bénéfice du régime de l'autoliquidation obligatoire de la TVA à l'importation est étendu aux personnes morales non assujetties au titre de leurs opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2022.

En effet, pour rappel, l'obligation d'autoliquidation de la TVA due à l'importation a été adoptée par la loi de finances pour 2019 (loi n° 2019-1479 du 28/12/2019, article

181) et s'inscrit dans le cadre du transfert de compétences opéré de la DGDDI à la DGFIP.

Ce mécanisme d'autoliquidation de la TVA à l'importation devient obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2022 et relève de la compétence de la DGFIP.

La TVA à l'importation étant désormais acquittée auprès de l'administration fiscale, il est nécessaire de disposer d'un numéro de TVA intracommunautaire français valide à compter du 1^{er} janvier 2022 et de relever du régime réel normal (dépôt d'une déclaration CA3).

Afin de faciliter les démarches des assujettis, il est prévu que la déclaration de TVA soit pré-remplie par l'administration fiscale dès le 14 du mois suivant l'exigibilité de la TVA d'importation, sur la base des éléments communiqués par la DGDDI.

Soulignons que l'exigibilité correspond au moment où les biens sont mis en libre pratique sur le marché ou admis temporairement en exonération partielle des droits à l'importation, soit en pratique, au moment de l'obtention du bon à enlever (BAE).

L'administration fiscale a précisé cette notion dans sa note du 23 novembre 2021 :

- *“ s'agissant d'une déclaration en douane normale, la TVA à l'importation est exigible au titre du mois de l'obtention du bon à enlever (BAE) ;*
- *s'agissant d'une déclaration en douane simplifiée, la TVA à l'importation est exigible également au titre du mois où la déclaration en douane obtient le BAE, même si elle est régularisée (c'est-à-dire rattachée à une déclaration complémentaire globale) au cours du mois suivant. ”*

Le lien entre les bases d'importations déclarées en douane et la TVA d'importation reportée sur les déclarations de TVA sera effectué sur la base du numéro d'identification à la TVA valide communiqué par l'importateur ou pour son compte. Les données pré-remplies sur la déclaration CA3 devront faire l'objet d'un contrôle par les assujettis qui devront les modifier le cas échéant, étant entendu qu'ils demeurent responsables de l'exactitude des données qu'ils reportent sur leurs déclarations, même en cas de recours à un représentant en douane enregistré (RDE). Afin de faciliter ces contrôles des données pré-remplies par l'administration fiscale, un espace dédié sera mis en place sur le site douane.gouv.fr, permettant au contribuable d'obtenir le détail des opérations prises en compte.

En conséquence, les opérateurs devront s'assurer du bon fonctionnement déclaratif et documentaire lié à leurs importations.

Nouveaux transferts de compétences de la Direction Générale Des Douanes et des Droits Indirects (DGDDI) à la Direction des Finances Publiques (DGFIP) (LF art 130)

L'article 130 de loi de finances prévoit le transfert de la Direction Générale Des Douanes et des Droits Indirects (DGDDI) à la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP), de la prise en charge et du recouvrement des créances recouvrées non soldées et des majorations et intérêts de retard qui se rapportent notamment aux impositions suivantes : la taxe spéciale sur certains véhicules routiers, le droit de francisation et de navigation, les taxes intérieures de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), le gaz naturel (TICGN) et le charbon (TICC) ainsi que la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE), les taxes sur les alcools et les tabacs, la TVA à l'importation, etc.

Le calendrier prévisionnel publié par la DGDDI à cet égard prévoit que les transferts de compétences vers la DGDDI se feront aux dates suivantes :

- à compter du 1^{er} janvier 2022 : la TICGN, la TICFE, la TICC, le recouvrement des droits de navigation et la TVA à l'importation.
- à compter du 1^{er} janvier 2024 : le recouvrement des accises sur les tabacs, les alcools et les boissons alcooliques, la TICPE, la TSC et la TIRIB.
Ces transferts seront effectifs au plus tard le 1^{er} janvier 2026. Un décret d'application devrait venir acter ces transferts.

Renforcement de la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB) dans les transports (LF art. 95)

La taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants (TIRIB) a pour objet d'assurer la présence d'un minimum d'énergie renouvelable au sein des quantités totales de carburant essence et gazole. Elle repose sur un principe incitatif : le metteur sur le marché est imposé sur l'écart entre le pourcentage cible d'incorporation d'énergie renouvelable et la proportion d'énergie renouvelable contenue dans le produit concerné.

L'article 95 de la loi de finances s'inscrit dans un renforcement de la TIRIB dans les transports, codifié à l'article 266 quinzies du Code des douanes. Cette mesure permet d'augmenter, à compter du 1^{er} janvier 2023, les niveaux d'incorporation de la manière suivante :

- le taux de 9,2 % est remplacé par le taux de 9,5% pour les essences (avec un minima à 1%) ;
- le taux de 8,4% est remplacé par le taux de 8,6% pour les gazoles (avec un minima à 0,2%).

En parallèle, sont également renforcées les modalités de prise en compte de l'hydrogène d'origine renouvelable dans la chaîne de production.

Maintien du régime de l'octroi de mer pour la période de 2022 à 2027 dans les régions ultrapériphériques de l'UE, pour la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, Mayotte et la Réunion (LF art. 99)

L'article 99 de la loi de finances confirme, à la suite de la décision du conseil de l'Europe n° 2021-991 du 7 juin 2021, la reconduction du régime de l'octroi de mer dans les régions ultrapériphériques de l'UE (Guadeloupe, Guyane, Martinique, Mayotte et Réunion) pour la période 2022/2027.

Par ailleurs, de nouvelles dispositions sont introduites à la suite de cette décision, à savoir :

- l'introduction d'un taux réduit de taxation pour 635 nouveaux produits ;
- l'augmentation du seuil d'assujettissement à l'octroi de mer qui passera de 300 000€ à 550 000€ de chiffre d'affaires.

Transposition de la Directive DAC 7

De nouvelles obligations à la charge des plateformes (LF art. 134)

L'article 134 de la loi de finances abroge le dispositif existant prévu à l'article 242 bis du CGI et transpose les dispositions de la directive DAC 7 (Directive 2021/514 du 22 mars 2021, ci-après la Directive) qui vise, en ce qui concerne les opérateurs de plateformes, à introduire une obligation de déclaration normalisée au bénéfice des administrations fiscales (Considérant n° 7 de la Directive).

Selon l'avis du rapporteur général de la commission des finances à l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances, cet article « transpose fidèlement les stipulations de la Directive et s'inscrit en ligne droite de mesures largement initiées par le droit national » (Rapport AN n° 4787, 2^e lecture).

Rappelons que le dispositif de l'article 242 bis du CGI avant sa modification par la présente loi de finances établissait deux obligations à la charge des opérateurs de plateformes :

- une obligation d'informer les personnes réalisant des transactions par l'intermédiaire de ces plateformes de leurs obligations fiscales et sociales ;
- une obligation d'adresser à l'administration fiscale un document annuel récapitulant certaines informations d'identification des utilisateurs, le statut de ces derniers, le nombre et le montant brut des transactions réalisées ainsi que les coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés.

L'article 134 de la loi de finances apporte trois séries de changements au régime de l'ancien article 242 bis :

- il maintient l'obligation d'information dans un article 242 bis « rafraîchi » alors même que cette obligation n'est pas prévue par la Directive. Il est permis de penser que le maintien de cette obligation dans le droit français ne rend pas la transposition de la Directive non conforme, l'obligation d'information ayant un objet différent de celui de la Directive puisqu'il s'agit de rappeler aux utilisateurs leurs obligations fiscales et sociales et non d'organiser la déclaration des informations pertinentes au bénéfice de l'administration fiscale. De surcroît, cette obligation préexistait en droit français ;
- il crée cinq nouveaux articles sous l'intitulé « déclaration des opérateurs de plateforme de mise en relation par voie électronique » : les articles 1649 ter A à 1649 ter E du CGI, qui transposent les dispositions de la Directive en matière d'obligation de déclaration ;
- il toilette les articles du CGI relatifs à la sanction de ces obligations et crée un article 1740 D du CGI prévoyant une nouvelle procédure de régularisation et de sanction des opérateurs défaillants.

Ces nouvelles dispositions entreront en vigueur au 1er janvier 2023, la directive prévoyant une première déclaration des opérateurs sur les revenus de 2023 au plus tard le 31 janvier 2024, ainsi que des échanges entre administrations des États membres dès le mois de février 2024.

1/ Les opérateurs concernés

Les opérateurs concernés sont définis à la fois par les opérations entre utilisateurs permises par les plateformes (« activités concernées » dans le langage de la Directive) et par leur rattachement à la France ou à l'Union européenne (territorialité).

S'agissant des activités concernées, l'article 1649 ter A, I nouveau du CGI vise les opérateurs qui mettent « à la disposition d'utilisateurs un dispositif permettant la mise en relation, par voie électronique, afin d'effectuer, directement ou indirectement, des opérations de vente d'un bien, de fourniture d'un service par des personnes physiques, de location d'un mode de transport ou de location d'un bien immobilier... ».

Cet article est conforme à la définition des activités concernées dans la Directive (sect. 1 par. 8 de l'annexe à la Directive), même si elle retient la notion de « fourniture d'un service par des personnes physiques » alors que la Directive retient la notion de « service personnel ». Il s'agit selon la Directive d' « un service correspondant à un travail à l'heure ou à la tâche exécuté par une ou plusieurs personnes physiques agissant soit de manière indépendante soit pour le compte d'une entité, et fourni à la demande d'un utilisateur, soit en ligne soit physiquement hors ligne, après avoir été facilité par une plateforme ». Au-delà de la différence de terminologie, il ne fait pas de doute que le législateur a entendu viser la même notion que celle prévue par la Directive.

S'agissant de la territorialité, l'article 1649 ter B distingue trois catégories d'opérateurs concernés :

- les opérateurs résidents de France ;
- les opérateurs non-résidents qui seraient constitués selon la législation française, auraient leur siège de direction en France ou y possèderaient un établissement stable (ci-après les trois facteurs de rattachement) ; en revanche, ces opérateurs non-résidents peuvent être dispensés de déclaration à l'administration fiscale française s'ils sont constitués selon la législation d'un autre Etat membre, ont leur siège de direction ou un établissement stable dans un autre Etat membre mais à la condition qu'ils s'acquittent des obligations déclaratives dérivées de la Directive dans l'un de ces Etats. On voit ici une première différence avec l'ancien régime de l'article 242 bis du CGI. L'ancien régime - comme le nouveau - visait tous les opérateurs, qu'ils soient établis en France ou dans un autre territoire. Toutefois, dans le second cas, l'opérateur ne pouvait se soustraire à l'obligation du seul fait qu'il soit établi dans un autre Etat membre et y fasse une déclaration, même comparable à celle prévue par l'article 242 bis puisqu'il n'y avait pas d'échange automatique de ces données. C'est désormais possible du fait que la Directive prévoit l'échange de ces données entre Etats membres (considérant n° 20).
- les opérateurs non-résidents autres que les précédents et qui n'auraient aucun des trois facteurs de rattachement avec l'Union (donc des opérateurs de pays tiers), mais qui faciliteraient des ventes, services, locations de modes de transport ou locations de biens immobiliers par des personnes domiciliées dans un Etat membre ou des locations de biens immobiliers sis dans l'Union et qui choisiraient de remplir leur obligation auprès de l'administration fiscale française (plutôt qu'auprès d'une autre administration fiscale européenne). La Directive prévoit également de dispenser l'opérateur d'une plateforme étrangère (hors Union européenne) de l'obligation de déclarer dans l'Union lorsqu'il existera un dispositif adéquat garantissant un échange d'informations équivalentes entre la juridiction hors Union dont relève cet opérateur et un Etat membre dès lors qu'il se rapporte aux activités relevant du champ de la Directive. L'article 1649 ter B nouveau du CGI prévoit cette possibilité pour l'avenir en cas de convention entre l'Etat tiers et la France.

On observera que l'article 1649 ter B n'a pas expressément prévu le cas des opérateurs résidents de pays tiers qui faciliteraient des locations de biens immobiliers en France (sans y avoir d'établissement stable). Ces opérateurs ne relèveraient a priori d'aucune des trois catégories ci-dessus. Il nous semble qu'il s'agit d'un oubli, sauf à considérer que ces opérateurs entrent implicitement dans la troisième catégorie ci-dessus. En effet, la condition de « choix de remplir ses obligations

auprès de l'administration fiscale française » prévue pour cette catégorie n'est pas pertinente et devrait donc être, à notre avis, considérée comme implicitement remplie.

2/ Les utilisateurs à déclarer

Les utilisateurs à déclarer sont définis à l'article 1649 ter C nouveau du CGI : l'opérateur mentionne dans sa déclaration, les informations relatives aux utilisateurs vendeurs ou prestataires:

- qui ont d'une part réalisé des opérations visées à l'article 1649 ter A I précité (c'est-à-dire des opérations de vente d'un bien, de fourniture d'un service par des personnes physiques, de location d'un mode de transport ou de location d'un bien immobilier de toute nature) ou perçu une contrepartie pour de telles opérations et,
- d'autre part soit sont des résidents de France ou d'un Etat de l'Union ou encore résidents d'un Etat tiers ayant conclu avec la France une convention permettant l'échange automatique des informations sur les transactions réalisées par l'intermédiaire de plateformes, soit ont réalisé des opérations de location de biens immobiliers situés dans un ou plusieurs de ces mêmes Etats.

On observera tout d'abord que le texte ne vise que les vendeurs ou prestataires et non les personnes faisant de la location de moyens de transport ou de biens immobiliers. Il nous semble toutefois qu'il faut nécessairement y inclure les bailleurs de biens immobiliers puisque la seconde condition ci-dessus vise les opérations de locations de biens immobiliers. Il nous semble qu'il faut également y inclure les personnes réalisant des opérations de location de moyens de transport, dans la mesure où ils répondent à la qualification de prestataires de service.

On observera ensuite que l'obligation ne concerne que les utilisateurs côté vendeurs ou prestataires et non les utilisateurs acheteurs de ces biens ou de ces services. Il s'agit pour les administrations fiscales de pouvoir contrôler d'abord et avant tout les vendeurs et prestataires, même s'il n'est pas impossible que les informations obtenues concernant les vendeurs et prestataires puissent être utilisées pour contrôler des acheteurs.

Enfin, il faut retenir que les informations ne se limitent pas à celles des utilisateurs résidents de France dès lors que l'administration fiscale française aura pour objectif de recueillir des informations pour elle-même comme pour les administrations étrangères. Il s'agit là d'une différence importante avec l'ancien régime de l'article 242 bis du CGI : pour mémoire, le BOFIP (BOI-BIC-DECLA-30-70-40-10-13/08/2021 n° 20) indiquait :

« le dernier alinéa de l'article 242 bis du CGI prévoit que les obligations prévues aux 1° à 3° de l'article 242 bis du CGI s'appliquent à l'égard des utilisateurs de plateforme

résidant en France ou qui réalisent des ventes ou des prestations de service en France au sens de l'article 258 du CGI à l'article 259 D du CGI. Entrent ainsi dans le champ des obligations déclaratives les opérateurs de plateforme établis en France ou à l'étranger, dès lors qu'ils ont des utilisateurs réalisant des ventes ou des prestations de service situées en France au sens des règles de territorialité applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée ».

3/ Le contenu de la déclaration

Le contenu de la déclaration est prévu à l'article 1649 ter A, II nouveau du CGI et nous paraît très proche du contenu de l'ancien article 242 bis du CGI. Il comporte :

- les éléments d'identification de chaque vendeur ou prestataire à déclarer ainsi que l'Etat de résidence de ce vendeur ou prestataire : ces éléments sont précisés à l'article 1649 ter D (voir ci-après). Il s'agit là d'une différence avec l'ancien article 242 bis du CGI qui renvoyait à un arrêté le soin de définir ces éléments (voir article 23 L octies de l'annexe 4 au CGI) ;
- le montant total de la contrepartie perçue par chaque vendeur ou prestataire au cours de chaque trimestre et le nombre d'opérations pour lesquelles elle a été perçue, ainsi que tous frais, commissions ou taxes retenus ou prélevés par l'opérateur au cours de chaque trimestre (noter que l'ancien article 242 bis prévoyait d'indiquer le nombre de transactions par année civile) ;
- lorsqu'ils sont disponibles, l'identifiant du compte financier sur lequel la contrepartie est versée, ainsi que les éléments d'identification du titulaire de ce compte, s'il diffère du vendeur ou prestataire à déclarer (ces informations ne sont pas déclarées lorsque le vendeur ou prestataire sont résidents d'Etats n'ayant pas l'intention d'utiliser ces informations, dont la liste sera fixée par arrêté) ;
- lorsque les opérations consistent en la location de biens immobiliers : l'adresse, le numéro d'enregistrement foncier, le nombre de jours et le type de location.

La déclaration est souscrite par voie électronique au plus tard le 31 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les opérations ont été réalisées.

4/ Les diligences à mettre en œuvre

L'article 1649 ter D, I nouveau du CGI dispose que « l'opérateur (...) met en œuvre, y compris au moyen de traitements de données à caractère personnel, les diligences nécessaires à l'identification » des vendeurs ou prestataires à déclarer (dont les éléments relatifs à la résidence fiscale et le cas échéant, les numéros d'identification fiscale de ces utilisateurs, les références des biens immobiliers loués) et des personnes détentrices des comptes financiers sur lesquels les contreparties ont été perçues.

Il précise que l'opérateur doit vérifier la fiabilité des informations collectées. Il ajoute que « lorsqu'après deux rappels de l'opérateur (...), un vendeur ou prestataire ne fournit pas les informations nécessaires (...), l'opérateur (...) ferme le compte du vendeur ou prestataire dans un délai ne pouvant être inférieur à 60 jours et empêche celui-ci de s'enregistrer à nouveau sur la plateforme ». Le présent de l'indicatif semble indiquer que l'opérateur a l'obligation de mettre en œuvre cette procédure en cas de défaut du vendeur ou prestataire. La Directive, quant à elle, donnait le choix entre la fermeture du compte et la retenue par l'opérateur de la contrepartie destinée au vendeur tant que le vendeur n'aurait pas fourni les informations demandées.

Enfin, le texte ajoute que l'opérateur doit tenir un registre des démarches entreprises et des informations collectées nécessaires à la correcte exécution de ses obligations. Ce registre doit être conservé pendant 10 ans. La Directive apporte diverses précisions qui n'ont pas été reprises par la loi. Il sera intéressant de lire si l'administration apportera des précisions sur la nature des démarches attendues (et on peut se demander si ce registre ne s'apparente pas à une sorte de piste d'audit fiable des informations à déclarer).

Dans tous les cas, les diligences prévues par le nouveau texte apparaissent plus exigeantes que celles prévues par l'ancien article 242 bis du CGI.

5/ L'obligation d'enregistrement

L'article 1649 ter E prévoit que les opérateurs de pays tiers ayant choisi de remplir leur obligation auprès de l'administration fiscale française s'enregistrent auprès de cette dernière, afin d'obtenir un numéro d'enregistrement individuel.

6/ Les sanctions

L'article 134 de la loi de finances met à jour le régime des sanctions du non-respect des obligations des opérateurs.

Pour mémoire, le non-respect des obligations prévues par l'article 242 bis, 2° et 3° du CGI dans son actuelle rédaction (défaut ou retard de dépôt du document récapitulatif annuel, omission dans ce document ou défaut de transmission aux utilisateurs des informations ainsi déclarées à l'administration), est actuellement sanctionné par une amende non plafonnée égale à 5% des sommes non déclarées (CGI art. 1736 III dans sa rédaction encore en vigueur).

La loi de finances modifie l'article 1736 du CGI afin de substituer à cette amende de 5% une amende forfaitaire plafonnée à 50 000 € qui s'appliquera à compter du 1er janvier 2023 :

- en cas d'infraction à l'obligation déclarative prévue au nouvel article 1649 ter A du CGI ;
- en cas de manquement aux obligations de diligence nécessaires à l'identification des vendeurs ou prestataires à déclarer prévues à l'article 1649 ter D, I nouveau du CGI ;
- en cas de manquement à l'obligation de fournir à ces personnes les informations transmises à l'administration fiscale à leur sujet conformément à l'article 1649 ter D, II nouveau du CGI.

L'amende forfaitaire d'un montant maximum de 50 000 € prévue par l'article 1731 ter du CGI en cas de manquement à l'obligation pour les plateformes d'informer de leurs obligations fiscales et sociales les personnes réalisant des transactions par leur intermédiaire continuera à s'appliquer, y compris à compter du 1er janvier 2023, en cas de non-respect des dispositions de l'article 242 bis dans sa nouvelle rédaction.

Plus généralement, la récidive d'un certain nombre de cas de défaut aux obligations des plateformes était déjà susceptible d'entraîner la publication du nom de l'opérateur sur une « liste noire » (CGI art. 1740 D). Ces dispositions sont maintenues et la rédaction de l'article 1740 D du CGI est adaptée pour s'appliquer à compter du 1er janvier 2023 en cas d'infraction passible de l'amende précitée d'un montant maximum de 50 000 € (non-respect des dispositions des articles 1649 ter A et 1649 ter D, I et III du CGI).

Enfin, l'article 134 de la loi de finances introduit un nouvel article 1740 E dans le CGI, afin de prévoir une procédure de mise en demeure par l'administration pour les opérateurs de pays tiers ayant choisi d'accomplir leur obligation déclarative en France, sanctionnée par le retrait du numéro d'enregistrement individuel à défaut de régularisation par l'opérateur (à notre connaissance, le texte ne précise toutefois pas l'effet du retrait du numéro d'enregistrement).

Mise en œuvre de contrôles conjoint par des autorités fiscales d'Etats membres différents (LF art. 134)

Réalisant la transposition de l'article 8 ter de la directive 77/799/CEE, abrogée par la directive 2011/16 du 15 février 2011 qui en reprend et complète les dispositions dans son article 12, l'article L. 45 du LPF prévoit d'ores et déjà, dans sa version en vigueur au 31 décembre 2021, la possibilité pour l'administration fiscale française de convenir avec les administrations des autres Etats membres de procéder à des contrôles fiscaux simultanés, chacune d'elles sur le territoire de l'Etat membre dont elle relève, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus.

L'article L. 45 du PLF prévoit également que les fonctionnaires des administrations des autres Etats membres de l'Union européenne dûment habilités par l'autorité requérante par un mandat écrit et autorisés par l'administration française peuvent :

- être présents dans les bureaux où les agents exécutent leurs tâches ;
- assister aux procédures administratives conduites sur le territoire français ;
- interroger les contribuables et leur demander des renseignements ;
- examiner des dossiers et recevoir des copies des informations recherchées.

Pour l'application de ces dispositions, le refus opposé par le contribuable à la présence d'un fonctionnaire de l'administration d'un autre Etat membre est assimilé à un refus opposé à un agent de l'administration fiscale française qui expose le contribuable aux sanctions prévues par les articles 1732 et 1734 du CGI (évaluation d'office et amende de 10 000 € pour refus de communication de documents ou renseignements).

La directive DAC 7 (directive 2021/514/UE du 22 mars 2021) complète la directive 2011/16/UE en y insérant un nouvel article 12 bis relatif aux contrôles conjoints, ces derniers ayant vocation à constituer un outil supplémentaire disponible pour la coopération administrative entre les États membres dans le domaine fiscal.

La loi de finances transpose ces nouvelles dispositions en complétant l'article L. 45 du LPF par de nouvelles dispositions relatives aux contrôles conjoints. L'article L. 45 du LPF est ainsi modifié pour prévoir que, pour l'application de la législation fiscale, lorsque l'examen d'une affaire liée à une ou plusieurs personnes présente un intérêt commun ou complémentaire avec un ou plusieurs États membres de l'Union européenne, l'administration des finances publiques peut convenir avec l'administration du ou des États membres concernés de mener un contrôle conjoint, de manière préétablie et coordonnée.

En cas de contrôle conjoint se déroulant sur le territoire français, les fonctionnaires des administrations des autres États membres y participant devront être dûment habilités et mandatés à cette fin. Leur participation et le déroulement des contrôles conjoints seront subordonnés au respect de la législation française. Ils pourront interroger les contribuables et examiner les documents en coopération avec les agents de l'administration des finances publiques et recueillir des éléments de preuve au cours des activités de contrôle.

Conformément à la directive, il est prévu l'émission d'un rapport final contenant les conclusions du contrôle conjoint. Ce rapport mentionnera les positions des administrations fiscales ayant participé au contrôle, notamment les points sur lesquels les autorités compétentes participant à l'opération sont d'accord. Ce rapport sera communiqué au contribuable dans un délai de soixante jours après avoir été établi.

Ces nouvelles dispositions s'appliqueront à compter du 1er janvier 2024.

Quelques autres compléments sont également apportés à l'article L. 45 du LPF. Il est notamment prévu que la langue officielle des procédures administratives qui se déroulent sur le territoire français est le français, d'autres langues pouvant être désignées comme langue de travail, pour autant que les administrations concernées en conviennent. Par ailleurs, en cas de contrôle simultané, les agents étrangers pourront non seulement assister aux procédures administratives conduites sur le territoire français, comme actuellement, mais aussi, à compter du 1er janvier 2023, y participer en recourant à des moyens de communication électronique. Enfin, il est précisé que l'interrogatoire des contribuables et les demandes des renseignements par ces agents étrangers devront être effectuées dans le respect des règles de procédure applicables en France. Cette mesure s'appliquera également à compter du 1er janvier 2023.

Mesures sectorielles et autres mesures

Suppression des taxes à faible rendement (LF art. 98)

La rationalisation des taxes à faible rendement s'inscrit depuis 2019 dans le cadre du programme « Action Publique 2022 » et des recommandations émises par le Cour des comptes et l'Inspection générale des finances. Cette rationalisation se traduit dans la loi de finances pour 2022 par la suppression des cinq taxes suivantes dont le rendement global est estimé à moins de 500 000 euros :

- la tarification des déplacements urbains (codifiée à l'article 1609 quater A du CGI cette taxe applicable à expérimental n'a été mise en place par aucune collectivité) ;
- la taxe due par les entreprises de transport public maritime sur les passagers embarqués dans les régions de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane, de Mayotte et de la Réunion (article 285 ter du code des douanes - taxe mise en œuvre uniquement à Mayotte) ;
- la redevance due par les titulaires de titres d'exploitation de mines d'hydrocarbures liquides ou gazeux au large de Saint-Pierre-et-Miquelon (article L 652-2 du code minier) ;
- la taxe forfaitaire sur l'intervention occasionnée par l'usage d'une fréquence ou d'une installation radioélectrique sans autorisation (article 45 de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987). L'entrée en vigueur de cette suppression est différée au 1^{er} janvier 2023.
- En cohérence avec la suppression de la taxe sur les déclarations et notifications de produits du tabac affectée à l'ANSES, réalisée en loi de finances pour 2021, suppression des dispositions spécifiques à Wallis et Futuna qui mentionnent toujours cette taxe.

Suppression de dépenses fiscales inefficaces (LF art. 35)

Les dépenses fiscales sont des dispositions dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et mécaniquement, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale. Dans la mesure où elles constituent des exceptions aux principes généraux du droit fiscal français et qu'elles ont un impact budgétaire effectif, les dépenses fiscales doivent faire l'objet d'une évaluation régulière. Le Gouvernement et le Parlement se sont attachés dans le cadre du vote des dernières lois de finances à supprimer les dépenses fiscales dont l'évaluation a démontré

l'inefficacité (mesures peu ou pas utilisées) ou leur obsolescence. La loi de finances pour 2022 acte la suppression des dispositifs fiscaux suivants :

- exonération d'impôt sur les sociétés au titre des 24 premiers mois, des sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté, ainsi que les exonérations facultatives de taxes locales (CFE, CVAE, TFPB) qui s'y rattachent (art. 44 septies, 1383 A, 1464 B et 1586 nonies du CGI). On notera qu'en dépit de la suppression des dispositifs d'exonération pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022, l'exonération d'impôt sur les sociétés restera applicable, pour sa durée restant à courir pour les entreprises déjà éligibles à cette exonération. De même, les entreprises qui bénéficiaient d'exonérations d'impôts locaux à la date d'entrée en vigueur du présent article, continueront à bénéficier, jusqu'à leur terme, des effets de ces mêmes exonérations ;
- exonération d'impôt sur les bénéfices, plafonnée à 61 000 euros de bénéfices, pour les entreprises implantées dans des zones franches urbaines de première et seconde générations (art. 44 octies du CGI). Ce dispositif devait s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2021. On notera que la loi du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances a créé de nouvelles ZFU dites de « troisième génération » et un nouveau régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices, codifié à l'article 44 octies A du CGI, qui, quant à lui, demeure applicable ;
- exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties des immeubles situés en zones franches urbaines et rattachés, entre 2006 et 2014, à un établissement implanté en ZFU pouvant bénéficier d'une exonération de CFE (article 1383 C bis du CGI) ;
- exonération d'impôt sur le revenu des lots d'obligations et des primes de remboursement liées à des emprunts négociables émis avant le au 1er janvier 1992 (art 157, 3° du CGI), ainsi que des primes résultant de l'échange de titres relatif au regroupement des titres gérés par la SNCF (art. 157, 3° et art. 135 du CGI) ;
- exonération d'impôt sur le revenu des intérêts résultant des sommes placées sur un compte épargne d'assurance pour la forêt, ou CEAF (art. 157, 23° du CGI) ;
- exonération, sur agrément, des bénéfices réinvestis dans l'entreprise pour les sociétés de recherche et d'exploitation minière dans les départements d'outre-mer (art. 1655 bis du CGI) ;
- réduction d'impôt sur le revenu applicable au titre des dépenses de maintien et de protection du patrimoine, réalisées sur certains espaces naturels entre 2010 et 2013 (art. 199 octovies du CGI) ;
- disposition anti-abus destinée à éviter le contournement de la taxe de 0,32 % qui s'appliquait en cas de transformation de contrats d'assurance-vie en contrats euro-croissance (art. 125-0-A, I, 2° deuxième alinéa du CGI). La taxe de 0,32% ayant été supprimée par la loi de finances pour 2021, le maintien de ce dispositif ne se justifiait plus ;
- exonération du prélèvement libératoire prévu au III de l'article 124 A du CGI sur les produits des emprunts contractés hors de France par des personnes morales françaises (art. 131 quater du CGI).

Prolongation d'une année de certains dispositifs zonés (LF art. 68)

La loi de finances pour 2021 avait déjà repoussé jusqu'au 31 décembre 2022 la date d'échéance de certains dispositifs zonés de soutien aux territoires en difficulté ou confrontés à des contraintes spécifiques.

L'article 68 de la présente loi de finances proroge d'une année supplémentaire, **c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2023** les dispositifs d'aides prévus pour :

- les zones de revitalisation rurale (ZRR) ;
- les zones d'aide à finalité régionale (AFR) ;
- les zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises (ZAIPME) ;
- les zones franches urbaines-territoires entrepreneurs (ZFU-TE) ;
- les bassins d'emploi à redynamiser (BER) ;
- les bassins urbains à dynamiser (BUD) ;
- les zones de développement prioritaire (ZDP).

En outre, la loi proroge également d'une année le dispositif d'exonération des commerces dans les quartiers prioritaires de la ville (QPV) issu de l'article 30 de la loi 2014-173 du 21 février 2014.

Enfin, la loi prolonge d'un an, jusqu'au 31 décembre 2023, l'abattement de 30 % sur la taxe foncière frappant les logements locatifs sociaux dont l'exonération de taxe foncière est arrivée à expiration, lorsque ces logements sont situés dans un QPV et font l'objet d'un contrat entre de ville entre le propriétaire et l'Etat (art. 1388 bis du CGI).

Aménagement de l'exonération de CFE des diffuseurs de presse spécialistes (LF art. 104)

En vertu de l'article 1458 bis du CGI, les diffuseurs de presse spécialistes bénéficient d'une exonération de plein droit de cotisation foncière des entreprises dès lors qu'ils respectent trois conditions tenant à la taille de l'entreprise (PME au sens du RGEC de la Commission européenne du 17 juin 2014), la composition de l'actionnariat (au moins 50 % de personnes physiques) et au fait que l'entreprise en cause ne soit pas

liée avec une autre entreprise par un contrat visé par l'article L 330-3 du code du commerce (contrat d'approvisionnement ou de franchise).

La loi supprime cette troisième condition jugée injustifiée et non adaptée au regard de l'objectif du dispositif, qui est d'exonérer les diffuseurs de presse spécialistes ne faisant pas partie de grands groupes. La suppression de la référence à l'article L 330-3 du code de commerce mettra fin à certaines ambiguïtés susceptibles de créer une insécurité juridique pour les contribuables. Cette disposition s'appliquera à compter de 2022.

Exonération de taxe foncière des locaux des associations de protection des animaux (LF art. 102)

Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre pourront, par délibération prise jusqu'au 31 janvier 2022 exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties pour la part qui leur revient et pour une durée de deux ans au plus, les locaux utilisés par les associations de protection des animaux. **Les propriétaires souhaitant bénéficier de l'exonération devront en adresser la demande au plus tard le 28 février 2022.**

Transmission à titre gratuit de titres à une fondation reconnue d'utilité publique (LF art. 9)

En vertu de l'article 38, 7 quinquies du CGI dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2021 l'imposition de la plus-value résultant de la transmission à titre gratuit et irrévocable de titres de capital ou de parts sociales à une fondation reconnue d'utilité publique ("FRUP") peut faire l'objet d'un report jusqu'à leur cession par la fondation bénéficiaire de cette transmission. Ce dispositif a été commenté par l'administration au BOI-BIC-PVMV-30-30-140.

Pour l'application du dispositif, il est prévu que :

- l'entreprise qui transmet les titres doit produire, au titre de l'exercice de la transmission, un état faisant apparaître le détail des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée. La loi précise que cet état doit être annexé à sa déclaration de résultat.
- la FRUP doit, en cas d'option pour le report d'imposition, communiquer à l'administration, au titre de l'année en cours à la date de la transmission et des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi de la plus-value dont l'imposition est reportée.

La présente loi précise que ce dernier état est annexé à la déclaration de résultats de la FRUP ou, à défaut, adressé dans les mêmes délais que la déclaration de résultats mentionnée à l'article 223 du CGI.

La loi modifie par ailleurs l'article 1763 du CGI afin de prévoir que le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état devant être transmis à l'administration fiscale entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises. Il est en outre précisé à l'article 206 du CGI que, conformément à l'intention initiale du législateur, le mécanisme de report et donc l'imposition ultérieure de la FRUP lorsqu'elle cède les titres qui lui ont été transmis, intervient y compris lorsque les plus-values reportées se rattachent à des activités non lucratives ou exonérées.

Autres mesures

Au titre des mesures diverses ou sectorielles, on notera également :

- En matière de trusts l'article 123 bis du CGI est complété et prévoit dorénavant que la condition de détention de 10 % dans une telle entité est présumée satisfaite :
 - par le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant d'un trust au sens de l'article 792-0 bis du CGI, la preuve contraire ne pouvant résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur ;
 - ou par la personne physique qui a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2022. On rappelle qu'aux termes de l'article 123 bis précité du CGI, lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique, - personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, - établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette entité juridique sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants (**LF art. 133**).

- Pour accroître la production de logements locatifs intermédiaires en zones tendues, la loi substitue à l'exonération de 20 ans de taxe foncière sur les propriétés bâties dont bénéficiaient ces logements détenus par des investisseurs institutionnels une créance d'IS d'égal montant et pour la même durée, pour les logements achevés à compter du 1er janvier 2023 (**LF art. 81**).
- La loi instaure une obligation de télérèglement de de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus en France, prévue à l'article 990 D du CGI (article 1681 septies du CGI). Cette disposition s'appliquera à compter de 2022 (**LF art. 138**).
- La loi aménage certaines dispositions de l'ordonnance n° 2021-797 du 23 juin 2021 relative au recouvrement, à l'affectation et au contrôle des contributions des employeurs au titre du financement de la formation professionnelle et de l'apprentissage et ajoute des dispositions de précision ou transitoires dans le cadre du transfert du recouvrement des contributions de formation professionnelle et de la taxe d'apprentissage URSSAF et caisses de mutualité sociale agricole (MSA) à compter du 1er janvier 2022. Par ailleurs, un régime transitoire est prévu en matière de taxe d'apprentissage afin de permettre une imposition sur la masse salariale 2021 des entreprises qui, à défaut, n'auraient plus été assujetties à la taxe à la suite des changements introduits par l'ordonnance n°2021-797 du 23 juin 2021. La plupart de ces mesures entrent en vigueur au lendemain de la publication de la loi au JO (**LF art. 121 et 127**).
- Les sociétés foncières agréées ESUS (entreprise solidaire d'utilité sociale) assurant un service d'intérêt économique général sont exclues de la définition des personnes morales à prépondérance immobilière de l'article 726 du CGI. Les cessions des droits sociaux de ces sociétés sont ainsi soumises aux droits d'enregistrement au taux de 0,1 %, ce qui aligne leur régime sur celui des organismes d'habitation à loyer modéré (HLM) et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux. Cette disposition s'appliquera à compter de 2022 (**LF art. 22**).
- Deux dispositions visent à assurer la neutralité fiscale du transfert d'actifs vers ou depuis le canton PER, pour les sociétés d'assurance (**LF art. 20**) et, pour les OPC, du cantonnement d'actifs devenus illiquides (**LF art. 21**).
- La taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires (TREF) disparaîtra en 2023 tandis que la contribution de solidarité territoriale (CST) sera supprimée dès 2022. Ces deux taxes pesaient sur l'activité TGV de la SNCF et étaient considérées comme pénalisantes dans la perspective de l'ouverture à la concurrence (**LF art. 36**).
- En matière de taxe locale sur la publicité extérieure (TLPE), la loi supprime l'obligation du dépôt d'une déclaration annuelle et lui substitue une obligation déclarative dans les deux mois, en cas de nouvelles installations ou en cas de modification, de remplacement ou de suppression des supports publicitaires (**LF art. 100**).
- La taxe sur les éoliennes en mer situées sur le domaine public maritime (CGI art. 1519 B et 1519 C) est étendue aux futures implantations en zone économique exclusive. A la différence des éoliennes terrestres, qui sont soumises à l'IFER, les éoliennes situées en mer sur le domaine public maritime (DPM) sont imposées via une taxe spécifique prévue à l'article 1519 B du CGI. La création et l'entrée en service à l'horizon 2029 de nouveaux parcs éoliens situés en zone économique exclusive (ZEE), c'est à dire au-delà du DPM, était prévue sans que le régime fiscal actuel ne comporte d'équivalent à la taxe due pour les éoliennes maritimes sur le DPM. La loi prévoit donc l'extension de la taxe applicable aux éoliennes en mer localisées dans le DPM à ces futures éoliennes en ZEE pour les exploitants retenus après mise en concurrence, à compter du 1er janvier 2022. Il est également prévu que la ZEE pourra être exploitée gratuitement pour les ouvrages de

production d'énergie renouvelable en mer et pour le poste électrique en mer du gestionnaire du réseau de transport entre la délivrance de l'autorisation unique et l'échéance du contrat conclu en application de l'article L 311-12 du code de l'énergie **(LF art. 101)**.

- La perception de la taxe sur les spectacles de variétés est annulée jusqu'au 31 décembre 2021 (au lieu du 30 juin 2021) en raison de la crise sanitaire **(LF art. 126)**.
- La loi limite le droit de communication dont dispose l'administration fiscale auprès des opérateurs de téléphonie et d'internet prévu par l'article L 96 G du LPF aux infractions les plus graves permettant de conduire à l'engagement de poursuites pénales pour délit de fraude fiscale. Ces dispositions entrent en vigueur le lendemain de la publication de la loi au JO **(LF art. 145)**.
- Afin d'obtenir un meilleur rendu de l'efficacité du dispositif expérimental d'indemnisation des aviseurs fiscaux (LPF art. L 10-0 AC), la loi proroge jusqu'au 31 décembre 2023 l'extension du champ d'application de ce dispositif, prévu par la loi de finances pour 2020, aux principaux manquements à la législation fiscale en matière d'établissement de l'assiette ou de liquidation de l'impôt, lorsque le montant estimé des droits éludés est supérieur à 100 000 euros **(LF art. 144)**.
- Un rapport du Gouvernement sera remis au Parlement sur le bilan de l'exécution par l'État de ses engagements relatifs aux échanges de renseignement en matière fiscale, notamment au regard du Règlement général sur la protection des données (RGPD). Ce rapport devra être remis avant le 28 février 2022 **(LF art. 172)**.
- Un rapport du Gouvernement sera remis au Parlement sur l'évolution « des montants d'intérêts de retard et d'intérêts moratoires perçus et versés, depuis 2006, ainsi qu'une évaluation de leurs montants potentiels dans les années à venir », à la suite d'une augmentation substantielle de leur coût en 2020. Le rapport devra également préciser les potentielles évolutions des systèmes informatiques employés par l'administration fiscale, afin de présenter les informations manquantes quant à ces intérêts. Ce rapport devra être remis avant le 1er juillet 2022 **(LF art. 201)**.

Cette publication diffuse des informations fiscales, juridiques ou sociales à caractère général. Cette publication ne peut se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale, juridique ou sociale. Les informations contenues dans cette publication ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des auteurs et / ou de PwC Société d'Avocats. Cette publication est la propriété de PwC Société d'Avocats. Toute reproduction et / ou diffusion, en tout ou partie, par quelque moyen que ce soit, est interdite sans autorisation préalable.

© 2022 PwC Société d'Avocats est membre de PricewaterhouseCoopers International Ltd, société de droit anglais. PwC désigne la marque sous laquelle les entités membres de PricewaterhouseCoopers International Ltd rendent leurs services professionnels et peut également faire référence à l'une ou plusieurs des entités membres de PricewaterhouseCoopers International Ltd dont chacune est une entité juridique distincte et indépendante.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PwC Société d'Avocats does not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it. This publication (and any extract from it) must not be copied, redistributed or placed on any website, without PwC Société d'Avocats prior written consent.

© 2022 PwC Société d'Avocats is a member of PricewaterhouseCoopers International Ltd, an English private company. PwC is the brand under which the member firms of PricewaterhouseCoopers International Ltd operate and provide professional services and can also refer to one or more of the member firms of PricewaterhouseCoopers International Ltd, each of which is a separate legal entity.