

# Loi de Finances pour 2023

Les mesures pour les  
entreprises

10/01/2023

# Loi de Finances pour 2023

## (mesures pour les entreprises)

La loi de finances pour 2023 a été définitivement adoptée le 17 décembre 2022. Saisi le 19 décembre, le Conseil constitutionnel a rendu sa décision le 29 décembre 2022 (décision n° 2022-847 DC). Il a notamment annulé en tant que cavaliers budgétaires :

- l'article 82 de la loi prévoyant que l'autorité judiciaire communique à l'administration des douanes toute information recueillie à l'occasion de toute procédure judiciaire de nature à faire présumer une infraction en matière douanière ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre le recouvrement de certains droits ou taxes ;
- l'article 83 de la loi visant à délier du secret professionnel les assistants spécialisés mis à la disposition des parquets par la DGFIP ;
- l'article 98 de la loi habilitant le gouvernement à prendre par ordonnance toutes mesures relevant du domaine de la loi pour modifier l'article 60 du code des douanes afin de préciser le cadre applicable à la conduite des opérations de visite des marchandises, des moyens de transport et des personnes, sur l'ensemble du territoire douanier. On notera que le Conseil constitutionnel a jugé dans une décision n° 2022-1010 QPC du 22 septembre 2022 que cet article, bien que nécessaire pour lutter contre la fraude douanière, était contraire à la Constitution car il ne contenait pas de garanties suffisantes pour assurer la liberté d'aller et venir et le respect de la vie privée. Toutefois, du fait de l'importance de cet article, le Conseil constitutionnel a reporté au 1<sup>er</sup> septembre 2023 la date de son abrogation afin de permettre la modification de cette disposition pendant cette période.

Il a en revanche jugé régulièrement adoptées les dispositions de l'article 6 (captives de réassurance) et de l'article 55 (suppression de la CVAE).

La loi de finances a été publiée au JO du 31 décembre 2022. Nous présentons ci-après les principales mesures concernant les entreprises. Sauf indication contraire, ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2022 en matière d'IS, à compter de l'impôt dû au titre de l'année 2022 en matière d'impôt sur le revenu, et à compter du 1er janvier 2023 pour les autres dispositions fiscales.

# Sommaire

## **Taxes locales**

1. Suppression de la CVAE
2. Report de l'actualisation des valeurs locatives des locaux professionnels

## **Impôts sur les bénéfices**

1. Contributions temporaires dans le secteur de l'énergie
2. Impôt sur les bénéfices

## **TVA & Douanes**

1. TVA
2. Douanes et environnement

## **Autres mesures**

1. Modifications concernant le champ d'application de la Taxe sur les Services Numériques
2. Principales autres mesures

# Taxes locales

## 1. Suppression de la CVAE (LF art. 55)

Cet impôt instauré en 2010 en remplacement de la taxe professionnelle, est, rappelons-le, avec la cotisation foncière des entreprises (CFE), une des composantes de la contribution économique territoriale (CET).

La loi de finances pour 2023 acte la suppression de la CVAE sur deux années à compter de 2023. En pratique, le taux de la CVAE sera ainsi diminué de moitié en 2023 avant que la taxe ne disparaisse en 2024. Le taux de la CVAE avait déjà fait l'objet d'une diminution de 50 % lors de l'adoption de la loi de finances pour 2021.

En pratique, la baisse du taux de la CVAE qui s'appliquera à la cotisation due au titre de 2023, n'impactera pas le calcul de la CVAE due au titre de 2022 dont la liquidation et le paiement du solde interviendront en 2023. En revanche le nouveau taux pourra être retenu pour le calcul des acomptes de la CVAE de 2023 à acquitter en juin et septembre 2023.

Parallèlement à la suppression de la CVAE, le taux du plafonnement de la contribution économique territoriale (CET) en fonction de la valeur ajoutée, actuellement fixé à 2 %, sera abaissé à 1,625 % en 2023 puis à 1,25 % à compter de 2024. A compter de cette même année, le plafonnement deviendra de facto un plafonnement de la seule CFE.

Sur le plan légistique, on notera que, à la suite de l'abrogation des articles du CGI relatifs à la CVAE, les dispositions relatives aux modalités de calcul de la valeur ajoutée demeureront inchangées mais ne serviront plus que pour le calcul du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée et seront transférées, à compter de 2024, dans la partie du CGI relative à ce mécanisme.

## 2. Report de 2 ans de l'actualisation des valeurs locatives des locaux professionnels (LF art. 103)

L'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2010 a mis en œuvre la réforme des valeurs locatives des locaux professionnels utilisées pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la cotisation foncière des entreprises (CFE) avec comme objectif de mieux refléter l'état du marché locatif. Les nouvelles valeurs locatives ont été appliquées pour la première fois en 2017. La réforme a, en outre, institué un triple mécanisme d'actualisation régulière des valeurs locatives (codifié à l'article 1518 ter du CGI) consistant en :

- une mise à jour annuelle des tarifs d'imposition, par application d'un coefficient correspondant à la moyenne de l'évolution annuelle des loyers des trois années précédant celle de la mise à jour ;
- une possible modification des coefficients de localisation au cours de la troisième et cinquième année suivant le renouvellement des conseils municipaux.
- enfin, une actualisation sexennale (en principe l'année qui suit celle du renouvellement des conseils municipaux pour une application l'année suivante), de l'ensemble des paramètres d'évaluation des valeurs locatives (délimitation des secteurs d'évaluation, détermination des tarifs et application des coefficients de localisation).

La loi de finances pour 2021 a, par dérogation à ce dernier dispositif, prévu que l'actualisation sexennale serait effectuée pour la première fois en 2022 et non en 2021, comme cela aurait dû l'être en application des textes, pour une prise en compte dans les bases d'imposition en 2023.

Toutefois, face aux difficultés rencontrées par les commissions départementales des valeurs locatives (CDVL) en charge des travaux d'actualisation, il a été décidé de reporter de deux ans l'intégration des nouveaux paramètres dans les bases d'imposition. L'actualisation des valeurs locatives ne devrait donc intervenir que pour les impositions de 2025.

Pour 2023, les valeurs locatives ne seront actualisées que sur la base du seul mécanisme annuel d'actualisation des tarifs.

## A NOTER : Absence de plafonnement de la mise à jour annuelle des valeurs locatives des locaux autres que les locaux professionnels

On rappelle qu'en application des dispositions de l'article 1518 bis du CGI, la valeur locative des locaux autres que les locaux professionnels (locaux industriels notamment), est, depuis 2018, automatiquement revalorisée chaque année par application d'un coefficient déterminé en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation harmonisé de l'Insee publié en novembre.

Pour l'année 2022, l'application de cette revalorisation a conduit à une hausse de 3,4 % des valeurs locatives. En l'absence d'intervention du législateur, la hausse des valeurs locatives pour 2023 est estimée dans une fourchette de 6 à 7 % (indice non encore publié) et conduira donc, pour les entreprises, à une hausse de la taxe foncière et de la CFE dans les mêmes proportions (avant prise en compte d'une modification des taux par les collectivités).

Un amendement déposé et adopté en commission des finances en 1ère lecture du projet de loi de finances prévoyait toutefois, pour l'année 2023, le plafonnement à 3,5 % de l'actualisation des valeurs locatives afin de limiter la pression fiscale. Cet amendement n'a pas été repris dans le texte finalement voté.

# Impôts sur les bénéfices

## 1. Contributions temporaires pour lutter contre les prix élevés de l'énergie

Le Conseil de l'UE a adopté le 6 octobre 2022 un règlement visant à mettre en œuvre une intervention d'urgence pour faire face aux prix élevés de l'énergie (Règlement (UE) 2022/1854, publié au JOUE du 7 octobre et entré en vigueur le 8 octobre).

Ce règlement a entériné un ensemble de mesures parmi lesquelles figurent notamment :

- l'instauration d'une contribution de solidarité temporaire (ci-après « CST ») pour les entreprises et les établissements stables de l'UE exerçant leur activité dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage ;
- l'instauration d'un dispositif de plafonnement des recettes issues du marché obtenues par les producteurs d'électricité (revenus dits « inframarginaux ») sur l'ensemble du territoire européen.

La loi de finances pour 2023 transpose ces deux contributions dans le droit interne.

### **1.1 Instauration d'une contribution de solidarité temporaire (CST) applicable aux entreprises des secteurs du pétrole, du gaz naturel du charbon et du raffinage (LF art. 40)**

La contribution instaurée par la loi de finances reprend fidèlement les dispositions du règlement précité. Si elle ne concerne que marginalement la France, à travers la seule activité de raffinage, cette contribution a vocation, ainsi que le prévoit le règlement européen, à permettre à l'Etat de dégager des marges de manœuvre budgétaires pour soutenir les ménages et les entreprises les plus affectés par la crise des prix de l'énergie. L'objectif est aussi que les entreprises du secteur des énergies fossiles qui ont engrangé des bénéfices exceptionnels du fait de cette crise contribuent à financer ces dispositifs de soutien. Cette nouvelle

contribution a un caractère exceptionnel et temporaire et s'applique **au titre du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2022.**

- **Champ d'application**

Sont redevables de la CST les personnes morales ou établissements stables exerçant une activité en France ou dont l'imposition du bénéfice est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions, et dont le chiffre d'affaires au titre de l'exercice concerné provient, pour 75 % au moins, d'activités économiques relevant des secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage, au sens du point 17 de l'article 2 du règlement (UE) 2022/1854 du Conseil du 6 octobre 2022. Comme indiqué précédemment, la CST ne devrait concerner en France que la seule activité de raffinage.

- **Base de calcul de la CST**

L'assiette de la CST est égale à la différence, si elle est positive, entre le résultat imposable constaté au titre de l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2022 et 120 % du montant égal au quart de la somme algébrique des résultats imposables constatés au titre de l'ensemble des exercices ouverts entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2021, multiplié par le rapport entre quatre ans et la durée cumulée de l'ensemble de ces exercices. Si ce montant est négatif, il est réputé égal à zéro.

Il est précisé en outre que les résultats servant de base au calcul de la différence mentionnée ci-dessus s'entendent de ceux effectivement imposés à l'impôt sur les sociétés, avant imputation des réductions et crédits d'impôts et créances fiscales de toute nature.

- **Taux de la CST et régime fiscal**

Le taux de la CST est fixé à 33 %. La contribution n'est pas admise dans les charges déductibles pour la détermination du résultat imposable

- **Précisions diverses**

Le texte de loi précise les conditions d'application et de calcul de la CST en présence d'un groupe fiscal intégré. Dans ce cas, la CST est due par chaque membre du groupe qui remplit individuellement les conditions d'entrée dans le champ d'application de la CST. L'assiette de la contribution de chacune des entités membre du groupe est calculée sur la base des résultats qui auraient été imposables en leur nom à l'IS si elles avaient été imposées séparément.



Pour les sociétés relevant de l'article 8 du CGI ainsi que pour les GIE, il est prévu que l'assiette de leur contribution vienne en diminution, de l'assiette de la contribution due, le cas échéant, par les associés ou les membres de ces sociétés ou groupements, à proportion des droits détenus par chacun d'eux.

En cas de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif ayant pour effet direct d'augmenter ou de réduire la différence mentionnée ci-dessus et servant de base au calcul de la CST, cette base est corrigée à due concurrence.

- **Paiement de la CST**

La contribution doit être acquittée spontanément par les redevables, au plus tard à la date prévue pour le versement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés. Les réductions, crédits d'impôt et créances fiscales de toute nature ne sont pas imputables sur la contribution.

Enfin, il est prévu que la CST soit établie, contrôlée et recouvrée comme l'IS, sous les mêmes garanties et sanctions.

## **1.2 Dispositif de plafonnement des revenus inframarginaux des producteurs d'électricité (LF art. 54)**

La mise en œuvre de ce dispositif se traduit par l'instauration d'une contribution dont les règles sont déterminées par les dispositions du livre Ier du code des impositions sur les biens et services (CIBS), complétées par des dispositions plus spécifiques issues de la loi de finances pour 2023 et sous réserve des modalités d'application qui seront déterminées par décret.

- **Champ d'application**

Est soumise à cette contribution la rente inframarginale dégagée par l'exploitation d'une installation de production d'électricité située sur le territoire métropolitain, sous réserve que :

- il ne s'agisse pas d'une installation de stockage au sens du 60 de l'article 2 de la directive (UE) 2019/944 du Parlement européen et du Conseil du 5 juin 2019
- elle n'alimente pas un petit réseau isolé ou connecté au sens, respectivement, des 42 et 43 de l'article 2 de la directive précitée.

- la technologie ne repose pas sur l'un des processus suivants :
  - transformation d'énergie hydraulique stockée dans des réservoirs, sous certaines conditions ;
  - production au moyen de certaines installations pilotables pouvant être sollicitées rapidement ;
  - production combinée de chaleur et d'électricité au moyen de gaz naturel par une installation relevant d'un regroupement d'installations répondant à certaines conditions ;
  - combustion de certains produits carbonés dont les gaz de houille, les houilles et les combustibles solides obtenus à partir de la houille ainsi que les cokes et semi-cokes de houille de lignite ou de tourbe ...

En sont exemptées les installations exploitées par une entreprise pour laquelle la puissance installée cumulée des installations de production d'électricité ne dépasse pas 1 mégawatt

- **Assiette de la contribution**

La contribution est égale à la fraction des revenus de marché de l'exploitant de l'installation excédant un seuil forfaitaire, sous déduction d'un abattement de 10%.

Cette fraction est définie par le texte comme la marge forfaitaire correspondant à la différence entre la somme des revenus de marchés et un forfait défini par la loi.

**Les revenus de marché** sont définis comme ceux résultant de l'ensemble des contrats de fourniture, qu'ils correspondent à des ventes ou à des achats de l'exploitant, en vue de la revente ou pour sa propre consommation d'électricité, et des instruments dérivés portant sur de l'électricité fournie pendant chacune des périodes d'application de la contribution, y compris, le cas échéant, les aides publiques dues à l'exploitant en substitution d'une fraction du prix de vente prévu par ces contrats ou ayant pour objet de compenser les pertes de revenus afférentes à ces contrats induites par une décision de l'État portant sur les niveaux des tarifs de vente aux consommateurs finals. Sont pris en compte dans les revenus de marché certains avantages économiques obtenus par l'exploitant ou certains règlements financiers directement déterminés à partir d'une quantité d'électricité et intervenant dans le cadre des actions des gestionnaires de réseau.

En sont notamment exclus :

- les revenus perçus par EDF au titre du dispositif d'Accès Régulé à l'Energie Nucléaire historique (ARENH) ;
- les revenus résultant de certains contrats conclus ou négociés avant le 11 février 2000 entre EDF ou des entreprises locales de distribution et les producteurs d'électricité ;
- certains revenus des installations éligibles à l'obligation d'achat ou au complément de rémunération dans le cadre du dispositif de soutien à la production d'électricité à partir d'énergie renouvelable. En particulier, lorsqu'un report de la prise d'effet du dispositif de soutien a été ménagé après le début de la production ou de la conclusion du contrat, les revenus provenant des quantités d'électricité produites pendant la période de report ne sont pas pris en compte ;
- les revenus des installations lauréates des appels à projet pour l'utilisation d'énergies renouvelables innovantes ;
- certains revenus résultant des actions des gestionnaires de réseaux pour prévenir la congestion ou assurer la sécurité du système électrique, déterminés par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et de l'énergie pris après avis de la CRE ;
- les aides publiques reçues au titre de l'activité de production d'électricité.

Pour les offres aux tarifs réglementés, sont déduits les revenus de la composante de rattrapage (loi 2021-100 du 30 décembre 2021, art. 181, VII) et pour les autres offres, le versement dont sont redevables les fournisseurs d'énergie (loi précitée, art. 181, IX).

Des dispositions spécifiques de calcul des revenus de marché sont prévues :

- lorsque la cession d'électricité comprend la fourniture aux consommateurs finals ;
- lorsque les revenus sont échangés entre entreprises relevant d'un même groupe au sens de l'article L 233-16 du code de commerce ;
- lorsqu'un contrat d'approvisionnement de long terme est conclu spécifiquement entre l'exploitant et un consommateur pour assurer pendant au moins 10 ans le financement des coûts de construction

et d'exploitation d'une installation de production d'électricité à partir de sources renouvelables au moyen de la cession d'électricité à des prix déterminés à l'avance fixés indépendamment de l'évolution des niveaux pratiqués sur les marchés de gros.

**Le forfait à déduire** est égal au produit entre, d'une part, les quantités produites ayant généré les revenus de marché et, d'autre part, un seuil unitaire, exprimé en euros par mégawattheure et déterminé en fonction de la technologie de production et, le cas échéant, de la puissance électrique de l'installation exprimée en mégawatts.

A titre d'exemple, ce seuil correspond à :

- 90 €/MWh pour le nucléaire ;
- 100 €/MWh pour l'éolien ;
- 175 €/MWh pour la combustion de biogaz ;
- 145 €/MWh pour le traitement thermique des déchets.

Le cas échéant, y sont ajoutés les coûts supportés au titre de l'acquisition des combustibles fossiles ou de biomasse brûlés pour la production d'électricité et ceux des quotas du système européen d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre (SEQE) propres à l'installation. Divers autres cas de majoration du forfait sont prévus, notamment afin que celui-ci puisse couvrir les coûts, la rémunération des investissements et du risque d'exploitation des installations.

Lorsqu'une même personne exploite plusieurs installations, la marge forfaitaire est en principe évaluée séparément pour la production de chacune d'entre elles. Certaines adaptations sont toutefois prévues, notamment en cas de prix indifférenciés. Des règles spécifiques s'appliquent lorsque l'exploitant réalise des cessions d'électricité générant des revenus de marché à la fois à destination des consommateurs finals et sur les marchés de gros ou lorsque l'exploitant réalise des cessions d'électricité générant des revenus de marché auprès des consommateurs finals à la fois sur la base de contrats d'approvisionnement de long terme et sur la base d'autres contrats de fournitures.

**Sont déduits du montant de la contribution** certains versements ou certaines redevances dans la mesure où ils sont fonction des quantités produites ou des revenus de marché pris en compte pour la détermination de la marge forfaitaire.

**Des règles spécifiques de détermination des revenus de marché et du seuil forfaitaire** s'appliquent lorsqu'une installation autre que de traitement thermique de déchets réalise la production combinée de chaleur et d'électricité à partir de la combustion de gaz naturel ou de biomasse.

- **Modalités d'application**

La contribution est due par l'entreprise exploitant l'installation. Son fait générateur est constitué par la production d'électricité au moyen d'une installation concernée pendant l'une des périodes de taxation suivantes, étant précisé que le montant de la contribution est évalué séparément sur chacune de ces périodes :

- 1er juillet 2022 au 30 novembre 2022 ;
- 1er décembre 2022 au 30 juin 2023 ;
- 1er juillet 2023 au 31 décembre 2023.

Le fait générateur intervient, pour chacune de ces périodes, à l'achèvement de l'année civile au cours de laquelle intervient son terme. Lorsque les revenus de marché sont encaissés après l'intervention du fait générateur, il est prévu que le solde de contribution résultant de ces revenus devient exigible à la date de l'encaissement.

Le texte prévoit en outre que le paiement de la contribution fera l'objet d'acomptes.

Enfin, lorsque la marge forfaitaire déterminée pour une période est négative, la contribution est nulle pour cette période et ce montant négatif peut, dans la limite de 80 %, être ajouté, en tout ou en partie, à la marge forfaitaire d'une ou de plusieurs périodes de taxation suivantes.

## 2. IS et BIC

### **2.1 Déductibilité fiscale des provisions destinées à faire face aux charges exceptionnelles des captives de réassurance (LF art. 6)**

La loi de finances crée un régime fiscal spécifique pour les captives de réassurance définies à l'article L.350-2,3° du code des assurances. Selon ce texte, une captive de réassurance est définie comme étant une entreprise détenue soit par une entreprise financière (sauf quelques exceptions), soit par une entreprise non financière, qui a pour objet la fourniture d'une couverture de réassurance portant exclusivement sur les risques de l'entreprise ou des entreprises auxquelles elle appartient, ou bien les risques d'une ou plusieurs autres entreprises du groupe dont elle fait partie.

Cette disposition introduite par amendement, avec l'accord du gouvernement, a pour objectif de faciliter la constitution en France de captives de réassurance par les entreprises non financières en offrant à ces dernières un régime fiscal favorable et de favoriser ainsi une meilleure offre assurantielle, en leur permettant de négocier auprès d'assureurs tiers (« fronteurs »), une couverture mieux adaptée à leurs besoins. Elle repose sur le constat selon lequel, depuis plusieurs années, les entreprises françaises font face à des hausses de tarifs, à des augmentations des franchises ainsi que dans certains cas à des refus des assureurs de couvrir certains risques, ce qui peut aboutir à une dégradation de leur couverture assurantielle. Cette tendance est particulièrement marquée sur les segments de l'assurance contre les dommages (liés notamment aux catastrophes naturelles), contre les pertes d'exploitation (notamment en cas de pandémie) ou encore en matière de responsabilité civile. Le risque cyber fait lui aussi l'objet d'une couverture dégradée de la part des entreprises françaises.

Les captives de réassurance présentent certaines spécificités. A la différence des entreprises de réassurance classiques, elles sont dédiées à la réassurance de risques supportés par un seul assuré (l'entreprise ou le groupe) et ne peuvent donc diversifier et mutualiser leur risque entre leurs assurés. Or, la législation française actuelle ne leur offre pas de cadre juridique ou fiscal adapté. Sur le plan fiscal notamment, les dispositions relatives aux provisions pour égalisation (CGI art. 39 quinquies G et s.) ne s'appliquent qu'à certaines catégories limitées de

risques. Comparativement, d'autres législations permettent aux captives de provisionner en franchise d'impôt la plus grande partie de leurs risques (provision pour fluctuation de sinistralité ou PFS au Luxembourg par exemple) et ainsi de mieux se prémunir contre la plupart des risques. Sur le plan réglementaire, les captives de réassurance sont en outre pleinement soumises aux dispositions de la Directive Solvabilité II, ce qui comporte des exigences strictes, notamment en termes de fonds propres.

Dans ce contexte, l'article 6 de la loi complète l'article 39 quinquies G du CGI d'un paragraphe II qui prévoit que les entreprises **captives de réassurance** détenues par une entreprise autre qu'une entreprise financière et qui ont pour objet la fourniture d'une couverture de réassurance portant exclusivement sur les risques d'entreprises autres que des entreprises financières peuvent constituer, en franchise d'impôt, **une provision destinée à faire face aux charges afférentes aux opérations de réassurance** acceptée dont les risques d'assurance relèvent des catégories **des dommages aux biens professionnels et agricoles, des catastrophes naturelles, de la responsabilité civile générale, des pertes pécuniaires ainsi que des dommages et des pertes pécuniaires consécutifs aux atteintes aux systèmes d'information et de communication et des transports.**

La couverture sera ainsi limitée aux risques précisément énumérés par référence à l'article A.344-2 du code des assurances dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2022. Selon l'exposé des motifs de l'un des amendements soutenant cet article, ces catégories regroupent les risques dont l'intensité est la plus volatile, qui sont les plus cédés en réassurance et dont le resserrement des conditions de couverture pénalise les entreprises. Le nouveau dispositif est présenté comme ciblant les segments de marché sur lesquels une défaillance assurantielle est identifiée.

La limite dans laquelle les dotations annuelles à cette provision peuvent être retranchées des bénéfices et celle du montant global de la provision seront fixées par décret, respectivement en fonction de l'importance des bénéfices techniques et de la moyenne sur les trois dernières années du minimum de capital requis au sens de l'article L. 352-5 du code des assurances.

Il est prévu que cette provision sera affectée, dans l'ordre d'ancienneté des dotations annuelles, à la compensation globale du solde négatif du

compte de résultat technique de l'exercice pour l'ensemble des risques correspondants.

Les dotations annuelles qui, dans un délai de quinze ans, n'auront pu être utilisées conformément à cet objet seront rapportées au bénéfice imposable de la seizième année suivant celle de leur comptabilisation.

Les conditions de comptabilisation et de déclaration de ces provisions seront fixées par décret.

Enfin, il est prévu que le Gouvernement présente au Parlement, au plus tard le 30 septembre 2025, une évaluation des principales caractéristiques des bénéficiaires de ce nouveau mécanisme, précisant l'efficacité et le coût de celui-ci.

Ces dispositions entrent en vigueur le 1er janvier 2023.

## **2.2 Aménagement du dispositif d'agrément de l'article 115,2 bis du CGI (LF art. 25)**

L'article 115, 2 du CGI permet à une société apporteuse d'attribuer à ses associés les titres qu'elle a reçus en échange d'un apport partiel d'actif sans que cette opération ne soit considérée comme une distribution de revenus mobiliers.

Ce dispositif s'applique de plein droit à condition que l'apport soit placé sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI, ce qui nécessite qu'il porte sur une branche complète d'activité, que la société apporteuse dispose encore au moins d'une branche complète d'activité après la réalisation de l'apport et que l'attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, ait lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport. Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, l'article 115, 2 bis du CGI permet d'obtenir le bénéfice de ce dispositif par voie d'agrément. Des conditions supplémentaires s'appliquent alors et l'agrément est notamment subordonné à ce que l'opération soit justifiée par un motif économique, ainsi que par une association entre les parties, laquelle doit être formalisée par un engagement de conservation par les associés de la société apporteuse des titres de cette dernière ainsi que des titres de la société bénéficiaire de l'apport qui leur ont été attribués, pendant trois ans à compter de la réalisation de l'apport. Cet engagement doit notamment être pris par les associés détenant 5 % au moins des droits de vote de la société apporteuse. Ce texte, conditionnant



l'application du régime de faveur à l'engagement de certains actionnaires minoritaires atteignant le seuil de 5%, était considéré comme un frein aux réorganisations des groupes de sociétés.

Pour y remédier, la loi de finances supprime l'engagement de conservation des titres de la société apporteuse pour les actionnaires détenant au moins 5 % des droits de vote lorsque :

- la société apporteuse n'est pas contrôlée par un actionnaire ou un groupe d'actionnaires agissant de concert au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce ;
- les actions de la société apporteuse sont admises aux négociations sur un marché réglementé français ou européen ;
- l'actionnaire détenant 5 % au moins des droits de vote de la société apporteuse n'exerce pas une influence notable sur la gestion de cette dernière au sens de l'article L. 233-17-2 du code de commerce.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2023, ce qui semble signifier qu'elles concernent aussi des agréments déjà délivrés.

### **2.3 Aménagement du régime d'étalement de certaines subventions (LF art. 32 et art. 65)**

Le dispositif de l'article 42 septies du CGI prévoit, sur option, l'étalement de l'imposition de certaines subventions d'équipement accordées à une entreprise par l'UE, l'Etat, les collectivités publiques ou tout autre organisme public, à raison de la création ou de l'acquisition de certaines immobilisations. Ces subventions sont alors imposées en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie. Lorsque l'immobilisation acquise est non amortissable, les subventions sont rapportées, par fractions égales, au bénéfice imposable des années pendant lesquelles l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat accordant la subvention, ou à défaut de clause d'inaliénabilité, sur les dix années suivant celle de l'attribution de la subvention. En cas de cession de l'immobilisation, la fraction de la subvention non encore rapportée est comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

L'article 65 de la loi étend le bénéfice de ce régime d'étalement aux sommes versées au titre d'opérations permettant la réalisation d'économies d'énergie ouvrant droit à l'attribution de certificats d'économie d'énergie (CEE), lorsqu'elles sont affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations, amortissables ou non. Cette disposition concerne en pratique les subventions versées par les fournisseurs d'énergie à leurs clients pour inciter ces derniers à réaliser des économies d'énergie en modifiant leurs équipements. L'administration avait indiqué dans une réponse ministérielle (Rép. Menonville, JO Sénat 7-10-2021 page 5769) que ces sommes devaient être comprises dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles avaient été octroyées, les dispositions de l'article 42 septies du CGI étant réservées aux subventions publiques. Par suite de la présente modification, le dispositif d'étalement pourra dorénavant s'appliquer dans cette situation.

Par ailleurs, l'article 32 de la loi de finances étend le champ d'application de l'article 42 septies du CGI aux subventions versées par les organismes créés par les institutions de l'Union Européenne. Cette modification est issue d'un amendement dont l'exposé des motifs souligne que l'UE peut recourir à des organismes *sui generis* pour mettre en œuvre sa politique de soutien aux entreprises, ce qui justifie la précision apportée au texte de loi.

Pour les mêmes raisons et par cohérence, le texte de l'article 236, I bis du CGI est également aménagé. Ce texte prévoit que certaines subventions affectées au financement de dépenses de recherche immobilisées sont rattachées aux résultats imposables à concurrence des amortissements du montant de ces dépenses pratiqués à la clôture de chaque exercice. Ce dispositif était jusqu'ici réservé aux subventions versées par l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics spécialisés dans l'aide à la recherche scientifique ou technique. La loi de finances étend son champ d'application aux subventions versées par l'Union européenne ou les organismes créés par ses institutions.

Ces mesures s'appliquent aux exercices clos à compter de l'année 2022 pour les entreprises relevant de l'IR et aux exercices clos à compter du 31 décembre 2022 pour les entreprises relevant de l'IS.

## **2.4 Prorogation et réaménagement du statut de jeune entreprise innovante (LF art. 33)**

L'article 44 sexies-0 A du CGI (issu de la loi n°2003-1311 de finances pour 2004) a créé le statut de jeune entreprise innovante ("JEI"), qui permet aux entreprises répondant à certaines conditions 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. Ce régime, qui devait s'appliquer aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2022, est prorogé pour s'appliquer aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2025. Cette prorogation s'appliquera aussi bien en matière d'impôt sur les bénéfices qu'en matière de taxe foncière et de contribution économique territoriale.

En complément et alors que la loi de finances pour 2022 avait étendu le bénéfice de ce régime aux entreprises créées depuis moins de onze ans (contre huit ans auparavant, condition appréciée à la clôture de l'exercice au titre duquel l'entreprise prétend bénéficier des avantages), la présente loi diminue de trois ans la durée d'éligibilité des entreprises à ce statut qui sera donc à nouveau réservé aux entreprises créées depuis moins de huit ans.

## **2.5 Augmentation du plafond du bénéfice des PME bénéficiant du taux réduit d'IS de 15 % (LF art. 37)**

On rappelle qu'à l'heure actuelle, les PME dont le capital social entièrement libéré est détenu à au moins 75 % par des personnes physiques ou des sociétés n'ayant pas la qualité de société mère et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 10 M€ bénéficient, dans la limite d'un bénéfice de 38 120 € d'un taux réduit d'IS de 15 % (article 209 I-b du CGI). Ce plafond de 38.120 € n'a toutefois fait l'objet d'aucune modification depuis 2002.

L'article 37 de la loi de finances pour 2023 rehausse donc ce plafond de bénéfices en deçà duquel s'applique le taux réduit d'IS de 15 % de 38.120 € à **42 500 €** afin de tenir compte, partiellement, de l'inflation cumulée depuis 2002.

Pour mémoire, la loi de finance pour 2021 a relevé de 7,63 M€ à 10 M€ le seuil de chiffre d'affaires en-deçà duquel les PME peuvent appliquer le taux réduit de 15%.

## 2.6 En matière d'impôt sur les bénéficiaires, on notera également les mesures suivantes :

- Prorogation jusqu'au 31 décembre 2025 de l'avantage fiscal prévu par l'article 238 bis AB du CGI. Ce dispositif permet aux entreprises qui acquièrent des **œuvres originales d'artistes vivants** pour les exposer au public ou des **instruments de musique** qu'elles s'engagent à prêter gratuitement à des artistes-interprètes, de déduire une somme égale au prix d'acquisition, par fractions égales, du résultat imposable de l'exercice au cours duquel l'acquisition a été réalisée et des quatre exercices suivants, sous certaines conditions (LF art. 41).
- Aménagement du crédit d'impôt en faveur des **représentations théâtrales d'œuvres dramatiques** introduit par la loi de finances pour 2021 (CGI art. 220 sexdecies). La présente loi ajoute, aux conditions d'application de ce dispositif, que :
  - Les artistes au plateau, qui sont au minimum au nombre de six, devront dorénavant justifier chacun d'au moins vingt services de répétition et cela afin de leur garantir des conditions d'exercice cohérentes avec leur statut professionnel ;
  - Au moins la moitié des dates de représentation devront être programmées dans des lieux situés sur le territoire français.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux demandes d'agrément provisoire déposées à compter du 1er janvier 2023 (LF art. 39).

- Sont prorogés les différents **crédits d'impôts** suivants :
  - Le **crédit d'impôt collection** prévu par l'article 244 quater B du CGI est prorogé de deux ans et s'appliquera donc pour les dépenses exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir jusqu'au 31 décembre 2024 (LF art. 42).
  - Le **crédit d'impôt pour dépenses d'adaptation audiovisuelle de spectacle** prévu par l'article 220 sexies du CGI est prorogé de deux ans et s'appliquera donc aux œuvres audiovisuelles d'adaptation de spectacles pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2024. Cette prorogation est conditionnée à la réception de la réponse de la Commission européenne à la notification de cette prorogation (LF art. 38).

- Le **crédit d'impôt en faveur des entreprises qui exposent des dépenses pour la formation du chef d'entreprise**, prévu par l'article 244 quater M du CGI est prorogé de deux ans et s'appliquera donc pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2024 (LF art. 46).
- Le **crédit d'impôt des entreprises de spectacles vivants** soumises à l'IS, qui s'applique aux dépenses de création, d'exploitation et de numérisation d'un spectacle vivant musical ou de variétés, prévu par l'article 220 quindecies du CGI, est prorogé d'un an et s'appliquera donc pour les demandes d'agrément provisoire déposées entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2023 (LF art. 50).
- Le **crédit d'impôt pour investissements en Corse** prévu à l'article 244 quater E du CGI est prorogé jusqu'au 31 décembre 2027 (LF art. 43). Le bénéfice de ce crédit d'impôt est étendu aux prestations de transport aérien liées aux évacuations sanitaires d'urgence faisant l'objet d'un marché public avec les centres hospitaliers d'Ajaccio et de Bastia (LF art. 45). Enfin, le texte de loi est modifié pour prévoir la possibilité pour l'exploitant unique d'un établissement assimilable à une résidence de tourisme de bénéficier du crédit d'impôt. Le nouveau texte précise qu'aucun critère relatif au nombre minimal de lits n'est requis (LF art. 44). Ces dispositions s'appliquent à l'IR dû au titre de l'année 2022 et des années suivantes, ainsi qu'à l'IS dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2022.
- Le **crédit d'impôt pour dépenses de rénovation énergétique des bâtiments**, initialement ouvert aux TPE et PME pour les dépenses engagées entre le 1er octobre 2020 et le 31 décembre 2021, est rétabli pour les dépenses exposées entre le 1er janvier 2023 et le 31 décembre 2024 (LF art. 51).

# TVA & Douanes

## 1. TVA

### 1.1 Absence d'opération taxable en cas de transmission d'universalité de biens (LF art. 58)

Cet article opère une modification sémantique de l'article 257 bis du CGI qui, avant cette modification, **dispensait de TVA** les livraisons de biens et les prestations de services, réalisées entre redevables de la TVA, lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

La nouvelle rédaction de l'article ne mentionne plus de « dispense » de TVA et permet désormais de considérer qu'**aucune livraison de biens ou prestation de services n'est réputée intervenir** lors de la transmission à titre onéreux, à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens effectuée entre redevables de la TVA.

On passe donc d'une dispense de taxation à la possibilité de considérer qu'aucune opération dans le champ de la TVA n'est intervenue.

Cette modification textuelle fait suite à une décision du Conseil d'Etat, dans laquelle il a été jugé que la dispense de TVA de l'article 257 bis du CGI n'était pas applicable à une cession placée hors du champ de la TVA (*CE, 31 mai 2022, n° 451379, S.A. Anciens établissements Georges Schiever et fils*). Une telle opération ne pouvait dès lors être regardée comme dispensée de TVA en application de l'article 257 bis du CGI, dès lors qu'une telle dispense ne pouvait bénéficier qu'à une opération soumise à cette même taxe.

L'amendement à l'origine de cette réforme souligne à juste titre que l'ancienne rédaction laissait penser que les opérations exonérées de la TVA ou intervenant à l'occasion d'une TUP effectuée à titre gratuit étaient exclues du premier alinéa de l'article 257 bis du CGI.

La rédaction proposée par le présent article se rapproche davantage de celle figurant dans le texte de la directive que l'ancienne rédaction et devrait permettre de sécuriser juridiquement le dispositif.

Le présent article vise par conséquent à donner toute sa portée utile aux dispositions de la directive TVA (articles 19 et 29) en droit national et à permettre, notamment, aux livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, qui sont exonérées de la TVA (article 261, 5, 2° du CGI), de bénéficier de ce régime.

## **1.2 Actualisation des méthodes de sécurisation des factures émises sous forme électronique et clarification sur les modalités de conservation (LF art. 62)**

- Introduction d'une nouvelle méthode de sécurisation des factures : le cachet électronique qualifié

La généralisation de la facturation électronique à venir au titre de la réforme 2024-2026 a été vue par le législateur comme l'occasion d'introduire une nouvelle méthode de sécurisation des factures dans le code général des impôts. Pour rappel, à compter du 1er juillet 2024 (obligation de réception), et d'ici au 1er janvier 2026 (obligation d'émission - selon la taille de l'entreprise), la facturation électronique sera obligatoire pour toutes les transactions entre entreprises.

Actuellement, la déduction de la TVA figurant sur les factures est possible si les factures émises comportent toutes les mentions requises par les articles du CGI (article 242 nonies A de l'annexe II au CGI), et si, quelle que soit leur forme (papier ou électronique), l'authenticité de leur origine, l'intégrité de leur contenu et leur lisibilité sont garanties à compter du moment de leur émission et jusqu'à la fin de leur période de conservation, dans les conditions posées par l'article 289 du CGI.

A cet égard, il ressort actuellement de l'article 289 du CGI que pour assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture, les assujettis à la TVA peuvent émettre ou recevoir des factures :

1. Soit sous forme électronique en recourant à toute solution technique autre que la signature électronique qualifiée ou le message structuré, ou sous forme papier, dès lors que des contrôles documentés et permanents sont mis en place par l'entreprise et permettent d'établir une **piste d'audit fiable** entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou prestation de services qui en est le fondement ;

2. Soit en recourant à la procédure de **signature électronique qualifiée** ;
3. Soit sous la forme d'un **message structuré** selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque.

Une quatrième possibilité sera désormais ajoutée pour assurer cet objectif : il sera possible, pour les documents et pièces établis à compter de la publication de la loi de finances pour 2023, de recourir à la procédure de **cachet électronique qualifié** au sens du règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 (règlement « eIDAS » applicable depuis le 1er juillet 2016 pour la majeure partie de ses dispositions). Cet ajout permet ainsi un alignement avec ce règlement.

Un décret précisera les conditions d'émission, de cachet et de stockage de ces factures.

- **Durée de conservation des documents électroniques**

Le présent article inscrit dans la loi que les livres, registres, documents ou pièces établis ou reçus sur support informatique soient conservés sous cette forme pour une **durée de six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Auparavant, l'article L102 B, I du Livre des Procédures Fiscales (LPF) prévoyait que les éléments établis ou reçus sur support informatique devaient être conservés pendant trois ans sur support informatique, puis sur un support au choix pour les trois années suivantes.

Cette nouvelle durée de conservation des documents électroniques est applicable pour les documents et pièces établis à compter de la publication de la loi de finances pour 2023.



### 1.3 Bon à savoir TVA

- **Prolongation de l'application du taux réduit de TVA sur les matériels et produits de protection contre le Covid-19 (LF art. 63)**

L'application du taux réduit de TVA de 5,5 % aux matériels et produits de protection contre le virus Covid-19 (masques, tenues et produits d'hygiène corporelle respectant certains critères) est prorogée une nouvelle fois jusqu'au **31 décembre 2023**.

- **Création de la nouvelle sanction d'invalidation du numéro d'identification à la TVA (LF art. 88)**

Cet article donne la possibilité à la DGFIP, à compter du 1er janvier 2023, de procéder à l'**invalidation du numéro individuel d'identification à la TVA** intracommunautaire pour sanctionner, lorsqu'il existe des **indices concordants** indiquant que le numéro d'identification à la TVA est utilisé par un opérateur identifié qui savait ou ne pouvait ignorer être impliqué dans une fraude visant à ne pas reverser la TVA due en France ou dans l'Union européenne, les comportements d'**opposition au contrôle fiscal**, de **manquement aux obligations déclaratives** (défaillance déclarative en matière de déclaration TVA, défaut de dépôt de l'état récapitulatif des clients) ou de mentions répétées d'informations inexactes dans tout document commercial et ayant pour effet une minoration de la TVA due à raison de ces opérations ou des opérations de revente subséquentes.

L'invalidation du numéro devra être fondée sur une situation objective (opposition au contrôle ou manquements déclaratifs) ou établie sur la base d'indices concordants (suspicion de fraude). Dans tous les cas, la décision d'invalidation doit être motivée et être notifiée à l'opérateur qui peut faire valoir ses observations.

L'opérateur visé par la mesure conserverait la possibilité de présenter à l'administration des éléments de réponse pertinents dans un **délai de 30 ou de 15 jours** suivant la notification soit d'une demande de régularisation, soit d'un document présentant les manquements constatés.

Par dérogation, l'invalidation du numéro de TVA pourrait être prononcée **sans délai** dans certaines hypothèses de prévention de fraude (signalement au sein du réseau de coopération européenne encadré par le règlement (UE) 904/2010).

La procédure d'invalidation du numéro d'identification pourra également être engagée en cas d'**absence de désignation d'un représentant fiscal**, rendue obligatoire dans certains cas par l'article 289 A du CGI.

Le texte prévoit que le numéro d'identification à la TVA pourra être rétabli en cas de **régularisation** de la situation par l'opérateur ainsi sanctionné.

La mesure entrera en vigueur au 1er janvier 2023.

- **Baisse du taux de TVA sur certaines denrées alimentaires (LF art. 61)**

Afin de mettre en cohérence l'application des taux réduits de TVA dans le secteur de l'agroalimentaire et de la production agricole, sont abaissés de 10 % à **5,5 %** le taux de TVA applicable aux livraisons, dont le fait générateur intervient à compter du **1er janvier 2023**, de :

1. denrées alimentaires destinées à la consommation des animaux producteurs de denrées alimentaires elles-mêmes destinées à la consommation humaine, de produits normalement destinés à être utilisés dans la préparation de ces denrées et de produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer ces denrées ;
2. produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture ou de l'aviculture lorsqu'ils sont d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole.

- **Ajustements techniques en matière de TVA (LF art. 86)**

Cet article de la loi de finances prévoit d'introduire dans la législation fiscale plusieurs ajustements techniques sur la TVA, concernant en particulier le régime TVA de l'assujetti unique, les régimes suspensifs, la liste des assujettis qui ne sont pas tenus de s'identifier par un numéro individuel d'identification et les règles relatives aux états récapitulatifs :

1. Modification de la date à laquelle le représentant du régime de TVA « de groupe » doit transmettre à l'administration la liste de ses membres. Elle passe ainsi du 31 au 10 janvier. Cette modification n'entrera en vigueur qu'à compter du 1er janvier 2024 (nouvel article 256 C, III, 5 du CGI) ;
2. Suppression de l'autorisation préalable pour regrouper les informations en comptabilité matières, c'est-à-dire le registre des mouvements de marchandises tenu par l'exploitant d'une installation agréée pour le stockage ou la transformation de marchandises sous douane, dans les registres des régimes suspensifs (nouvel article 277 A, III, 1°, al.2 du CGI) ;
3. Suppression de l'obligation de transmission entre administrations des informations relatives à la liquidation de la taxe et au contrôle de son application dans le cadre des régimes suspensifs (article 277 A, V) ;
4. Extension de la liste des assujettis qui ne sont pas tenus de s'identifier par un numéro individuel d'identification en ajoutant les assujettis réalisant exclusivement « des importations de biens ne donnant lieu à aucun paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, déterminées par décret. » (nouvel article 286 ter A, II, 5° du CGI) ;
5. Si en principe les états récapitulatifs relatifs aux livraisons de biens et de prestations de services doivent faire l'objet d'une communication par voie électronique, désormais seuls les assujettis bénéficiant du régime de franchise prévu à l'article 293 B au titre de prestations de services pourront souscrire cet état récapitulatif en format papier. La modification exclut ainsi la possibilité de souscrire une déclaration papier pour les livraisons de biens bénéficiant du régime de franchise (nouvel article 289 B, IV, A du CGI).

- **Nouvelle obligation de tenir pour les prestataires de services de paiement le registre des paiements transfrontaliers (LF art. 87)**

A compter du 1er janvier 2024, le nouvel article 286 sexies du CGI imposera aux prestataires de services de paiement (PSP) de tenir un

registre détaillé des paiements transfrontaliers et de transmettre ces informations à l'administration fiscale. À défaut, le PSP s'exposera à une amende de 15 euros par paiement non déclaré ou déclaré tardivement ou par inexactitude, dans la limite de 500 000 euros par PSP et par trimestre civil auquel l'information se rattache.

#### **1.4 Autres mesures TVA**

- Harmonisation du régime fiscal des livraisons à soi-même au regard de l'application de taux réduits de TVA (LF art. 56).
- Mise en place d'une exonération de TVA en faveur des victimes de catastrophe (LF art. 59).
- Ajustement rédactionnel relatif à la nature des bénéficiaires de l'exonération de TVA des organismes internationaux (LF art 60).
- Aménagement des modalités de contrôles des membres d'un assujetti unique à la TVA (LF art. 91).
- Prorogation du dispositif d'exonération de TVA pour certaines ventes réalisées en Martinique et en Guadeloupe au profit des touristes effectuant des croisières maritimes (LF art. 105).
- Demande au gouvernement de remettre un rapport au Parlement étudiant la faisabilité et les conditions nécessaires à la mise en place d'un dispositif de « TVA circulaire » (LF art. 169).

## 2. Douanes et environnement

### **2.1 Création d'un article 65 bis A dans le Code des douanes national ("CDN") précisant le champ d'application du droit de communication (LF art. 81)**

Le droit de communication, prévu aux articles 65 et suivants du CDN, permet à l'administration des douanes de prendre connaissance de documents et papiers de toutes natures détenus par des personnes physiques et morales qui pourraient être nécessaires à l'accomplissement de leurs missions de contrôle.

Avec le développement des nouvelles technologies, il était nécessaire de moderniser le droit de communication pour permettre à l'administration des douanes de mieux identifier les flux de marchandises et les activités donnant lieu à des fraudes. C'est dans ce cadre que s'inscrit la mise en place du nouvel article 65 bis A du CDN qui permettra à l'administration des douanes de solliciter des informations relatives à des personnes non identifiées. Cela pourra ainsi permettre de demander des listes de clients, fournisseurs, utilisateurs afin de détecter des opérations non déclarées ou minorées, voire occultes.

Cette évolution du droit de communication en matière douanière est équivalente à celles apportées ces dernières années en matière fiscale et sociale, poursuivant un objectif d'harmonisation du droit.

### **2.2 Bon à savoir Douanes**

- **Mesure relative au bouclier tarifaire : prorogation de la réduction des tarifs d'accises applicable à l'électricité (LF art. 64)**

Suite au conflit Russo-Ukrainien, le gouvernement a souhaité mettre en place un bouclier tarifaire pour lutter contre la hausse des prix de l'énergie. La loi de finances prévoit ainsi une prorogation du bouclier tarifaire jusqu'au 31 janvier 2024 en maintenant le tarif de l'accise sur l'électricité aux niveaux minimums prévus par le droit européen. Les effets seront amplifiés suite à l'intégration de la Taxe communale sur la consommation finale d'électricité ("TCCFE") à l'accise sur l'électricité afin que les

personnes physiques et morales ainsi que les ménages n'en supportent pas le surcoût .

- **Mesures relatives à la fiscalité verte**

Pour permettre à la France d'atteindre ses objectifs européens en matière de réduction des émissions de gaz à effet de serre à hauteur de 55% d'ici 2030, la loi de finances pour 2023 contient des dispositifs fiscaux favorable à la transition énergétique :

- **Augmentation des tarifs réduits d'accise sur les énergies (LF art. 65)** : la loi de finances prévoit une augmentation de 3,2 €/MWh sur deux ans, des tarifs réduits d'accise sur le charbon. Cette mesure entrera en application à partir de 2023.
- **Inclusion de l'hydrogène bas carbone dans la TIRUERT (Art. 67 LF 2023)** : la loi de finances pour 2023 propose d'intégrer l'hydrogène bas-carbone à la TIRUERT, à compter du 1er janvier 2024 qui s'appliquera en complément du dispositif de soutien à la production de certaines catégories d'hydrogène.
- **Légalisation des huiles de fritures usagées comme carburant (LF art. 68 bis)** : la loi de finances pour 2023 prévoit la légalisation de l'utilisation de l'huile de friture usagée utilisée comme carburant. Ces huiles seront soumises aux taxes intérieures de consommation ("TIC").
- **Abrogation de la TGAP sur les matériaux d'extraction (LF art. 69)** : la loi de finances institue une exemption de TGAP sur les résidus réceptionnés par des installations de stockage de déchets dangereux lorsque ces résidus sont issus d'un traitement de boues, terres ou sédiments pollués et que l'opération de traitement est réalisée sur la même emprise foncière.

Dans la même logique, cet article exempte de TGAP le stockage de résidus ne relevant pas du circuit traditionnel de production de déchets et qui s'inscrivent dans des projets de dépollution de terres, boues et sédiments pollués répondant à certaines exigences environnementales.

- **Alignement des tarifs d'accise applicables à l'essence d'aviation et aux carburateurs sur le tarif d'accise applicable à l'essence routière (LF art. 70)** : la loi de finances prévoit un alignement des tarifs des droits d'accise pesant sur l'essence

d'aviation et sur les carburéacteurs au niveau du tarif d'accise applicable à l'essence routière. Tous les carburants utilisés dans le cadre de l'aviation de tourisme privée, y compris les transports pour compte propre effectués pour les besoins du personnel des entreprises sont concernés par cette mesure qui entrera en application au 1er janvier 2024.

- **Mesure relative au transfert de compétences : transfert du recouvrement de certaines taxes de la DGDDI à la DGFIP (LF art. 80)**

Enfin, la loi de finances prévoit de parachever l'unification du recouvrement de certaines impositions et amendes à la DGFIP initiée lors de la loi de finances pour 2019. Elle dispose du transfert de compétence du recouvrement de la TICPE et des taxes assimilées de la DGDDI à la DGFIP. La DGDDI conservera ainsi les compétences de suivi et de gestion des produits tandis que l'établissement et le contrôle relèveront de la DGFIP. Cette mesure prendra effet en date du 1<sup>er</sup> janvier 2025.

Par ailleurs, la gestion et le recouvrement des amendes douanières prononcées par une juridiction seront transférés de la DGDDI vers la DGFIP. Ces dispositions entreront en vigueur au 1er avril 2023.

# Autres mesures

## 1. Modifications concernant le champ d'application de la Taxe sur les Services Numériques (TSN) (LF art. 30)

L'article 30 de la loi de finances apporte diverses précisions concernant le champ d'application de la TSN. Ces nouvelles dispositions tirent notamment les conséquences de la censure par le Conseil d'Etat (CE 31 mars 2022, n° 461058) d'une partie des commentaires publiés au BOFIP par l'administration, suite à l'entrée en vigueur de cette nouvelle taxe.

Pour mémoire la taxe sur les services numériques a été instaurée par la loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 et est codifiée à l'article 299 du CGI. Selon le II de cet article, les services taxables sont d'une part, **les services d'intermédiation numérique**, c'est-à-dire la mise à disposition par la voie de communications électroniques d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, et d'autre part, **les services de publicité ciblée** qui permettent à un annonceur de placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction des données recueillies auprès des utilisateurs.

Selon ce même article ne constitue pas un service taxable **la mise à disposition d'une interface numérique** lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques, des services de communications ou des services de paiement (au sens de l'article L 314-1 du CMF). Dans ce cadre, le service d'intermédiation numérique n'a alors qu'un caractère accessoire par rapport au service fourni.

La loi de finances apporte deux modifications aux dispositions de l'article 299 du CGI qui concernent le champ d'application de la TSN.



- **En ce qui concerne l'exclusion des services taxables de la mise à disposition d'une interface numérique :**

Le paragraphe de l'article 299 du CGI relatif à cet exclusion est modifié. Désormais il est prévu que la mise à disposition d'une interface numérique n'est pas un service taxable **lorsque les interactions entre les utilisateurs de l'interface présentent un caractère accessoire**, au sens de l'article 257 ter du CGI, par rapport à la fourniture des services qu'elle propose. De plus, le nouveau texte précise, s'agissant des contenus numériques, que cette exclusion des services taxables intervient sans préjudice de l'assujettissement de ces contenus numériques lorsqu'ils constituent par eux-mêmes une interface numérique distincte de celle au moyen de laquelle ils sont fournis.

- **En ce qui concerne les services fournis entre entreprises d'un même groupe :**

Le dernier alinéa du II de l'article 299 du CGI dispose que sont exclus des services taxables les services fournis entre entreprises qui sont liées entre elles par une relation de contrôle au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce.

Dans ses commentaires administratifs (BOI-TCA-TSN-10-10-10, n°80), l'administration a indiqué que dans la mesure où un même service ne peut être individualisé, la condition d'exclusion est appliquée globalement sans qu'il soit possible de l'appliquer seulement à une fraction de la clientèle. En conséquence, lorsqu'un service taxable est fourni à plusieurs entreprises, il ne bénéficie pas de l'exclusion même si certaines des entreprises bénéficiant du service s'avèrent être liées avec le fournisseur du service.

Le Conseil d'Etat, (décision précitée du 31 mars 2022) a jugé que ces commentaires ajoutaient à la loi. L'administration a donc, à la suite de cette décision, supprimé ces commentaires dans sa dernière version du BOFIP.

L'article 30 de la loi de finances, modifie le dernier alinéa du II de l'article 299 du CGI afin de prévoir expressément que seuls sont considérés comme non taxables les services fournis exclusivement à des sociétés du groupe. Cette nouvelle rédaction permet ainsi de légaliser la position

administrative initialement censurée. Est ainsi considéré comme taxable un service fourni à des sociétés du même groupe si ce même service est aussi fourni à des tiers.

Le présent article entre en vigueur **le 31 décembre 2022**. Selon l'exposé des motifs de l'amendement, les évolutions ainsi apportées au texte de l'article 299 du CGI s'appliquent à la taxe dont le fait générateur interviendra à **partir du 31 décembre 2022**. On rappelle à cet égard que le fait générateur de la taxe est constitué par l'achèvement de l'année civile au cours de laquelle l'entreprise a encaissé les sommes en contrepartie de la fourniture en France de services taxables.

## 2. Principales autres mesures

- **Une taxe sur les bureaux est créée en Provence Côte d'Azur.** Codifiée à l'article 231 quater du CGI, elle concerne les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage ainsi que les surfaces de stationnement dans les départements du Var, des Bouches du Rhône et des Alpes Maritimes. Elle est identique à la taxe applicable en Ile-de-France (mêmes redevables, mêmes locaux concernés et mêmes exonérations auxquelles s'ajoutent les locaux situés dans une zone de revitalisation des centres-villes (ZRCV), dans une zone de revitalisation des commerces en milieu rural (Zorcomir) ou dans un quartier prioritaire de la politique de la ville (QPPV). Le montant de la taxe correspond au produit de la superficie des locaux par un tarif dépendant de la nature de ces derniers. En 2023, les tarifs au m<sup>2</sup> sont fixés à 0,94 € pour les bureaux, 0,39 € pour les locaux commerciaux, 0,20 € pour les locaux de stockage et 0,13 € pour les surfaces de stationnement (LF art. 75).
- **Le gouvernement poursuit cette année encore la suppression de certaines dépenses ou dispositifs fiscaux obsolètes ou inefficients.** A ce titre, la loi supprime notamment (LF art. 72) :
  - L'exonération temporaire d'IS en faveur des entreprises créées en Corse dans les secteurs de l'artisanat, de l'industrie, de l'hôtellerie, du bâtiment et des travaux publics entre 1988 et 1999 (CGI art. 208 sexies) ;

- Le dispositif de taxation au taux de 10 % des revenus issus des inventions brevetables non brevetées, prévu à l'article 238 du CGI ;
- Le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs (CGI art. 199 ter P) ;
- Le dispositif d'étalement des plus-values à court terme réalisées par les entreprises de pêche maritime lors de la cession de navires de pêche ou de parts de copropriété de tels navires avant le 31 décembre 2010 (CGI art. 39 quaterdecies, 1 quater) ;
- A compter du 1er janvier 2023, **les baux à durée limitée de plus de 12 ans** relèveront de la formalité fusionnée d'enregistrement et de publicité foncière prévue par l'article 647 du CGI. Ils cesseront ainsi d'être soumis à une double imposition en cas de présentation volontaire à la formalité d'enregistrement, dont ils étaient auparavant dispensés (LF art. 22).
- Le **régime de l'entrepreneur individuel**, qui a été établi à l'article L 566-22 du code de commerce par la loi n° 2022-172 du 14 février 2022, a également prévu la suppression du régime de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL). L'article 1655 sexies du CGI dans sa version modifiée par la loi de finances pour 2022 (loi 2021-1900 du 30 décembre 2021) permet à l'entrepreneur individuel d'être fiscalement assimilé à une EURL ou EARL, ce qui vaut option pour l'IS. La présente loi clarifie le régime applicable aux cessions d'entreprises individuelles ayant exercé cette option en prévoyant leur assimilation à des cessions de droits sociaux. L'article 726 du CGI est modifié à cet effet. Conformément à aux travaux parlementaires, même en l'absence de « parts sociales » de l'entreprise individuelle, les droits de mutation à titre onéreux seront assis sur le prix, net des emprunts contractés, de l'entreprise au moment de sa cession. Le taux applicable sera en principe de 3%, ou 5 % en cas d'activité à prépondérance immobilière (LF art. 23).
- La loi de finances pour 2021 a prévu une **exonération de forfait social** au titre des années 2021 et 2022 pour les **abondements de l'employeur sur des plans d'épargne d'entreprises (PEE)** complétant les versements volontaires des salariés destinés à acquérir des actions ou des certificats d'investissement émis par l'entreprise (L. n° 2020-1721, 29 décembre 2020, art. 207). Cette

mesure est prolongée d'une année et s'appliquera donc également au titre de 2023 (LF art. 107).

- Les dispositions de l'article L. 92 du LPF qui régissent le **droit de communication dont dispose l'administration auprès des dépositaires de documents publics** sont actualisées afin que le droit de communication puisse dorénavant s'exercer par correspondance ou par voie électronique. Ces dispositions nouvelles s'appliquent pour les registres et actes :
  - des dépositaires des registres de l'état civil et toutes les autres personnes chargées des archives et dépôts de titres publics ;
  - des notaires, huissiers de justice, secrétaires greffiers et autorités administratives pour les actes qu'ils rédigent ou reçoivent en dépôt, sauf quelques exceptions. La loi ajoute par ailleurs aux catégories de personnes visées celle des commissaires de justice.

Sont corrélativement supprimées les dispositions prévoyant la possibilité de prendre copie des documents, la gratuité et l'interdiction d'exercice du droit de communication les jours de fermeture des bureaux (LF art. 92).

- L'ordonnance n° 2021-1735 du 22 décembre 2021, qui a mis en conformité le cadre réglementaire national relatif au financement participatif avec le droit de l'Union européenne, a supprimé le régime des **minibons**. Ces derniers étaient, depuis 2017, éligibles au régime d'imputation des pertes en capital subies en cas de non-remboursement d'un prêt participatif, permettant, conformément à l'article 125-00 A du CGI, leur imputation sur les intérêts générés par des prêts consentis dans les mêmes conditions et perçus au cours de la même année ou des cinq années suivantes. À titre transitoire, l'article 39 de l'ordonnance précitée permet à certaines entités de financement participatif déjà agréées de continuer à fournir des offres portant sur des minibons jusqu'au 10 novembre 2023. A des fins de coordination, il sera possible d'imputer dans les conditions prévues par l'article 125-00 A du CGI les pertes en capital afférentes aux minibons souscrits jusqu'au 10 novembre 2023 (LF art 5).
- L'article 1920, 2 du CGI prévoit que le **privilège du Trésor** s'exerce, d'une part, « 1° pour la fraction de l'impôt sur les sociétés due à raison des revenus d'un immeuble, sur les récoltes, fruits, loyers et

revenus de cet immeuble » et, d'autre part, « 2° pour la taxe foncière, sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution ». Par une décision récente (QPC n° 2022-992), le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution les dispositions de l'article 1920, 2-2° du CGI qui confèrent un droit de suite au privilège spécial mobilier du Trésor en matière de taxe foncière, considérant qu'en mettant la créance à la charge du nouveau propriétaire, alors qu'il n'est ni le redevable légal de l'impôt considéré, ni tenu solidairement à son paiement, ces dispositions portent une atteinte disproportionnée à son droit de propriété au regard de l'objectif poursuivi. Tirant les conséquences de cette décision, la loi abroge, compte tenu de leur caractère similaire, l'ensemble des dispositions de l'article 1920, 2 du CGI et, par cohérence, les autres dispositions du CGI qui y renvoyaient (LF art. 85).