

### Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales mesures de la loi de finances pour 2022.

#### A. FISCALITE DES ENTREPRISES

##### **I. Mise en conformité avec le droit européen des retenues à la source**

L'article 24 de la loi de finances vise à mettre en conformité le régime français des retenues à la source (ci-après « RAS ») avec le droit de l'Union européenne en prévoyant deux mesures.

- Concernant l'assiette de la RAS sur certains revenus non salariaux versés à des personnes morales n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France : la loi de finances prévoit que les personnes morales et organismes non-résidents, établis dans l'UE ou l'EEE, qui perçoivent des revenus de source française entrant dans le champ de l'article 182 B du Code général des impôts (ci-après « CGI ») bénéficient d'un abattement forfaitaire de charges de 10 % appliqué lors du prélèvement de la RAS, alors qu'actuellement la RAS s'applique sur une base brute.

Lorsque le montant des charges réellement supporté pour l'acquisition et la conservation des revenus s'avérera supérieur au montant de l'abattement forfaitaire de 10 %, les personnes morales et organismes non-résidents pourront, sous certaines conditions, demander la restitution de la différence entre la RAS opérée et la RAS calculée à partir d'une base nette des charges réelles.

Ces dispositions s'appliquent aux RAS dont le fait générateur (i.e. le versement des revenus) intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

- Concernant les restitutions des RAS sur certains revenus versés à des sociétés étrangères, la loi de finances prévoit un nouveau mécanisme de restitution de RAS destiné à prendre en compte les charges supportées pour l'acquisition et la conservation des revenus auxquels ces retenues s'appliquent. Ainsi, ces sociétés pourront demander a posteriori la restitution de la différence entre la RAS prélevée et la RAS calculée à partir d'une base nette des charges réelles supportées pour l'acquisition et la conservation des revenus.

Précisément, lorsqu'il ne leur sera pas possible d'imputer leur RAS sur l'impôt dû dans leur Etat de résidence, les personnes morales (ou organismes) non-résidentes, établies dans l'UE, l'EEE ou un pays tiers (à condition que la participation détenue dans l'organisme distributeur ne permette pas au bénéficiaire de gérer ou contrôler la société ou l'organisme) soumises à la RAS prévue à l'article 119 bis 2 du CGI (retenue à la source sur les revenus distribués), 182 A bis (retenue à la source sur certaines rémunérations de prestations artistiques) et 182 B du CGI (retenue à la source sur certains revenus non salariaux), pourront demander a posteriori la restitution de la différence entre la RAS prélevée et la RAS calculée à partir d'une base nette des charges réelles supportées pour l'acquisition et la conservation des revenus.

Par ailleurs, pour les entités déficitaires (article 235 quater CGI), les modalités de restitution de la RAS sont aménagées :

- D'une part, la restitution pourra être demandée dans le délai de réclamation prévu aux articles R.196-1 et R.196-3 du LPF ;

- D'autre part, le délai pour déposer les déclarations afin de bénéficier du report d'imposition est étendu de trois à six mois après la clôture de l'exercice au titre duquel le report est sollicité.

Ce nouveau dispositif de restitution s'applique aux RAS dont le fait générateur (i.e. la date de versement du revenu) intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Les RAS acquittées avant cette date devraient cependant pouvoir faire l'objet de réclamations contentieuses en invoquant la jurisprudence.

## II. Faculté temporaire de déduction de l'amortissement des fonds commerciaux

Le fonds commercial est un actif incorporel composé principalement de la clientèle, de l'enseigne, du nom commercial et des parts de marché. Il regroupe les éléments acquis du fonds de commerce qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan. Il présente donc un caractère « résiduel ».

L'article 23 de la loi de finances pose le principe de la non-déduction fiscale de l'amortissement du fonds commercial.

La déduction de l'amortissement des fonds commerciaux est toutefois admise, sur le plan fiscal, pour les fonds acquis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et le 31 décembre 2025, ce qui suppose que le fonds soit amorti comptablement.

Au plan comptable, les petites entreprises définies à l'article L 123-16 du Code de commerce peuvent, sur option, amortir leur fonds commercial sur une durée forfaitaire de dix ans, sans avoir à démontrer que sa durée d'exploitation est limitée. L'application de cette mesure dispense de la réalisation d'un test de dépréciation annuel. En pratique, sont concernées les entreprises qui ne dépassent pas deux des trois seuils suivants : un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 12 M€, un total du bilan inférieur ou égal à 6 M€ et un nombre moyen de salariés qui ne dépasse pas 50.

## III. Encadrement de la base d'imputation du report en arrière des déficits

Le mécanisme du report en arrière des déficits permet, sur option formelle de l'entreprise, d'imputer le déficit constaté au titre d'un exercice sur le bénéfice réalisé au cours de l'exercice précédent. L'excédent d'impôt sur les sociétés qui en résulte fait naître une créance sur l'Etat, au profit de l'entreprise (article 220 *quinquies* CGI).

Légalisant un rescrit de l'administration fiscale de 2010, l'article 15 de la loi de finances pour 2022 vient limiter la base d'imputation du report en arrière des déficits. Désormais, la fraction de bénéfice ayant donné lieu à un impôt acquitté au moyen d'une réduction d'impôt sera exclue du bénéfice d'imputation.

En pratique, seront essentiellement concernées par ces dispositions :

- Les entreprises bénéficiant de la réduction d'impôt à raison des versements effectués au titre du mécénat, et en priorité les petites et moyennes entreprises (les plus grandes étant déjà limitées par un plafond maximal d'imputation à 1 M€) ;
- Les entreprises bénéficiant de la réduction d'impôt en faveur des souscriptions au capital de sociétés de presse, et de la réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos au profit des salariés (article 220 *undecies* et 220 *undecies* A du CGI).

Ces bénéficiaires à exclure devront être déterminés en fonction du taux d'impôt applicable au titre de l'exercice considéré (soit 25 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022), en cohérence avec ce qui est prévu pour les crédits d'impôt.

Ces dispositions s'appliquent au report en arrière des déficits qui sont constatés au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2021.

## **B. TVA**

### **I. Livraisons de biens : le versement d'acompte entrainera l'exigibilité de la TVA**

La loi de finances pour 2022 prévoit d'avancer la date de l'exigibilité de la TVA portant sur les livraisons de biens à la date du versement des acomptes y afférents.

La date d'exigibilité reste par principe fixée à celle de la réalisation du fait générateur, mais, par exception, en cas de versement préalable d'un acompte, la TVA devient exigible au moment de son encaissement, à concurrence du montant encaissé.

Cette mesure permet aux clients assujettis de récupérer la TVA dès la réception de la facture d'acompte.

Cette mesure a pour objectif de mettre en conformité les règles internes avec le droit de l'Union Européenne car les dispositions de l'article 269, 2-a du CGI sont incompatibles avec l'article 65 de la directive TVA, comme l'a souligné la Cour Administrative de Nantes le 28 mai 2021 dans son arrêt « SAS Technitoit ».

Cette nouvelle règle d'exigibilité s'appliquera aux acomptes encaissés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### **II. Assouplissement des conditions d'exercice de l'option à la TVA sur les services bancaires et financiers**

L'article 260 B du CGI prévoit que les assujettis qui réalisent à titre habituel des opérations qui se rattachent aux activités bancaires et financières exonérées de TVA en application de l'article 261 C, 1<sup>o</sup> du CGI, peuvent être soumises sur option à la TVA.

Actuellement, cette option est globale et s'applique à l'ensemble des opérations qui entrent dans son champ d'application. Lorsque l'option est exercée, les assujettis doivent donc soumettre l'intégralité de leurs opérations concernées à la TVA.

La loi de finances pour 2022 assouplit les conditions dans lesquelles les acteurs du secteur financier peuvent opter pour la taxation à la TVA en leur permettant d'opter opération par opération plutôt que globalement pour l'ensemble de leurs opérations.

La présente mesure vise à mettre l'article 260 B du CGI en conformité avec le droit de l'Union Européenne. Le Conseil d'Etat a en effet récemment considéré que les dispositions de l'article 137 de la directive TVA « ne confèrent pas aux Etats membres la faculté de subordonner à des conditions ou de restreindre de quelque manière que ce soit les exonérations prévues par l'article 135 mais leur réservent simplement la faculté d'ouvrir, dans une mesure plus ou moins large, aux bénéficiaires de ces exonérations, la possibilité d'opter eux-mêmes pour la taxation, s'ils estiment que tel est leur intérêt ».

Les commentaires de l'administration fiscale sont attendus sur un certain nombre de points :

- L'option pourra-t-elle être exercée au cas par cas pour les seules opérations pour lesquelles cette option présente un intérêt ou, au contraire, l'option devra-t-elle être exercée par catégories d'opérations ?
- Quid des options en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2022 ?

Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### **III. Modifications de la sanction du défaut de facturation**

Suite à la déclaration du Conseil constitutionnel de l'inconstitutionnalité de l'article 1731, I, 3 du CGI, la loi de finances a introduit un nouveau dispositif de sanction pour défaut de facturation.

Le fait de ne pas délivrer une facture et de ne pas comptabiliser la transaction est désormais sanctionné d'une amende égale à 50 % du montant de la transaction. Le client professionnel est solidairement tenu au paiement de cette amende, dont le montant ne peut excéder 375 000 euros par exercice.

Cette dernière est réduite à 5 % du montant de la transaction et ne peut excéder 37 500 euros par exercice lorsque la transaction a été comptabilisée.

En revanche, de telles amendes ne sont pas dues en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les 30 jours d'une première demande de l'administration.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

#### **IV. Remplacement de la déclaration d'échanges de biens (« DEB ») par deux nouvelles déclarations**

La déclaration d'échanges de biens est supprimée et remplacée par deux nouvelles formalités :

- La déclaration d'enquête statistique ;
- L'état récapitulatif des clients pour les besoins de la TVA.

S'agissant de la déclaration d'enquête statistique, le contenu de cette déclaration ne comprend pas de changements majeurs par rapport à la DEB actuelle. Il est demandé mensuellement de répondre à une enquête relative aux échanges de biens intra-UE.

A compter du mois de référence janvier 2022, les variables à renseigner seront les suivantes :

- Nomenclature de produit ;
- Pays de destination à l'expédition / pays de provenance à l'introduction ;
- Valeur (euros) ;
- Le régime (11 et 19 à l'introduction, 21 et 29 à l'expédition) ;
- Masse nette (kg) ;
- Unités supplémentaires ;
- Nature de transaction ;
- Mode de transport ;
- Département ;

- Pays d'origine (à l'introduction et à l'expédition) ;
- Numéro TVA d'identification du client (à l'expédition pour les régimes 21 et pour certaines transactions du régime 29).

Les entités concernées ont été averties par courrier postal en décembre 2021 de leur obligation de réponse à l'enquête statistique. La liste des entreprises concernées est très proche de la population des entreprises déclarant la DEB en 2021. Seules les entreprises qui font partie de cette liste devront se soumettre à cette déclaration. En cours d'année, une liste complémentaire d'entreprise sera sélectionnée afin de tenir compte notamment des cessations d'activité ou des fusions et scissions.

S'agissant de l'état récapitulatif des clients, les données à fournir restent les mêmes (valeur, régime et numéro d'identification TVA de l'acquéreur UE).

L'ensemble des opérateurs réalisant des opérations intracommunautaires et soumis à cette obligation doivent compléter et soumettre spontanément, dès le premier euro, l'état récapitulatif des clients par voie électronique uniquement (sauf pour les assujettis bénéficiant de la franchise en base).

Les documents nécessaires à l'établissement de l'état récapitulatif doivent être conservés pendant un délai de 6 ans à compter de la date de l'opération.

Enfin, les sanctions antérieurement prévues pour la déclaration d'échanges de biens s'appliquent désormais à l'état récapitulatif des clients :

- Le défaut de production de l'état dans le délai prévu est soumis à l'application d'une amende de 750 euros, ou 1 500 euros lorsqu'au bout de 30 jours d'une mise en demeure l'état n'a pas été produit ;
- Une amende de 15 euros est applicable à toute omission ou inexactitude dans l'état. Cette amende est plafonnée à 1 500 euros par état.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles la déclaration ou l'état récapitulatif est exigé au titre d'une période engagée après le 1<sup>er</sup> janvier 2022. Les premiers dépôts de ces obligations seront donc à effectuer en février 2022.

Enfin, ces deux obligations devront être saisies distinctement auprès des Douanes. Toutefois, dans le but de limiter la charge de travail des entreprises, l'état récapitulatif pourra être pré rempli automatiquement sous certaines conditions.

## **V. Représentation fiscale des assujettis établis hors de l'UE : de nouvelles exigences aux fins d'accréditations**

L'article 30 de la loi de finances introduit de nouveaux critères pour l'obtention de l'accréditation en tant que représentant fiscal ou représentant fiscal ponctuel.

Désormais, l'obtention de cette accréditation repose non seulement sur la moralité fiscale, mais également sur la moralité économique, l'adéquation des moyens à la mission de représentation et la solvabilité financière.

Par conséquent, afin de devenir représentant fiscal, il faudra remplir les conditions suivantes :

- Ne pas avoir commis d'infractions graves ou répétées aux infractions fiscales, ni avoir fait l'objet de sanctions prévues aux articles L 651-2, L 653-2 et L 653-8 du Code de commerce au cours des trois années qui précèdent et ne pas faire l'objet d'une mesure d'interdiction en cours d'exécution prévue par l'article L 653-8 ;
- 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 à hauteur d'un quart des sommes nées de ces obligations. Si ces sommes ne peuvent être déterminées, le représentant devra disposer d'une garantie financière égale à un montant fixé par arrêté.

Les deux premières conditions précitées sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2022 alors que la troisième condition relative à la solvabilité n'entrera en vigueur, pour les représentants fiscaux accrédités avant le 1<sup>er</sup> janvier 2022, qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024.

Ces nouveaux critères s'appliqueront aussi aux intermédiaires qui doivent être désignés pour l'utilisation du guichet unique permettant de liquider la TVA sur les ventes à distance de biens importés (« IOSS »).

## **C. FISCALITE DES PARTICULIERS**

### **I. Aménagement des dispositifs d'exonération des plus-values de cession d'entreprises ou de cession de titres détenus par les chefs d'entreprise**

En premier lieu, la loi de finances pour 2022 assouplit de manière temporaire le délai de cession pour le bénéfice du régime d'exonération des cessions d'entreprises ou de parts sociales dans le cadre d'un départ à la retraite.

Précisément, ce délai est porté à 3 ans - au lieu de 2 - lorsque le cédant fait valoir ses droits à la retraite entre le 1<sup>er</sup> janvier 2019 et le 31 décembre 2021, et que ce départ à la retraite précède la cession.

En second lieu, la loi de finances élargit les modalités d'application du dispositif d'exonération pour la cession d'une activité mise en location-gérance.

Ainsi, la cession d'une activité mise en location-gérance est autorisée à toute autre personne que le locataire-gérant, dans le cas où il ne reprendrait pas l'activité, sous réserve (i) 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 location-gérance, et (ii) que l'activité est exercée depuis au moins 5 ans au moment de la mise en location.

Enfin, la loi de finances rehausse les plafonds relatifs à la cession d'entreprises individuelles. En effet, les cessions d'entreprises individuelles ou de branches complètes d'activité, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins 5 ans, sont exonérées :

- Totalement lorsque la valeur des éléments transmis n'excède pas 300 000 euros (contre 300 000 euros jusqu'à présent) ;
- Partiellement et dégressivement lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 et 1 000 000 euros (contre 500 000 euros jusqu'à présent).

En l'absence de disposition spécifique d'entrée en vigueur, les présentes mesures devraient s'appliquer à l'imposition des plus-values réalisées :

- Au titre de l'année 2021 et des années suivantes pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ;
- Au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021 pour les contribuables relevant de l'impôt sur les sociétés.

\*\*\*