
LOI DE FINANCES POUR 2022

ACTUALITE FISCALE

Dossier rédigé par
Hervé OLIEL
Avocat à la Cour,
Spécialiste en Droit Fiscal
h.oliel@wan-avocats.com



DISPOSITIONS COMMUNES

1. Entrée en vigueur de la loi de finances	page 6
--	--------

CHIFFRES ET INDICES

2. Stabilisation du taux de l'IS en 2022	page 9
3. Barème de l'IR	page 11
4. Actualisations découlant du barème de l'IR	page 12
5. Retenue à la source sur les revenus salariaux des non-résidents	page 13
6. Seuils d'application des régimes micro-BIC et micro-BNC	page 14
7. Actualisation des seuils de CA pour les régimes de TVA	page 15
8. Barème de la taxe sur les salaires	page 16
9. Barème de l'IFI	page 17
10. Tarif des droits de mutation à titre gratuit	page 18

FISCALITE DES ENTREPRISES

10. Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial	page 21
11. Délais d'option ou de renonciation à un régime réel d'imposition	page 27
12. Exonération des plus-values pour départ en retraite	page 32
13. Exonération des plus-values pour transmission d'entreprise	page 35
14. Option à l'IS des entreprises individuelles	page 39
15. Base d'imputation du carry-back	page 42
16. Statut de jeune entreprise innovante	page 43
17. Crédit d'impôt innovation	page 45

TVA

18. Option à la TVA des entreprises du secteur financier	page 49
19. TVA sur les bons à usages multiples	page 50
20. Exigibilité de la TVA sur les livraisons de biens	page 52
21. Déclaration d'échanges de biens	page 54
22. Facturation électronique entre entreprises	page 55

FISCALITE DES PERSONNES

23. Exonération temporaire des pourboires	page 65
24. Modification du système du quotient sur les revenus exceptionnels	page 66
25. Gains de cession de crypto-actifs	page 70
26. Crédit d'impôt salarié à domicile	page 75
27. Crédit d'impôt formation du dirigeant	page 79
28. Retenue à la source applicable aux non-résidents	page 80

AUTRES ACTUALITES FISCALES

29. Décharge de solidarité fiscale des époux	page 86
30. Taxation d'office des avoirs étrangers	page 87
31. Amende pour factures de complaisance	page 88
32. Amende pour défaut de facture	page 89
33. Les effets de l'échange automatisé d'informations	page 91
34. Assouplissement des conditions de dépôt de plainte pour fraude fiscale	page 93
35. Actualité des management package	page 95
36. Holding animatrice : état des lieux	page 99
37. Actualité du Pacte Dutreil	page 106

DISPOSITIONS COMMUNES

Entrée en vigueur de la loi de finances

➤➤➤ La Loi de finances pour 2022 s'applique :

- À la date d'entrée en vigueur spécifique de la mesure, si précisée
- à l'**impôt sur le revenu** dû au titre de **2021** et des années suivantes, ou aux bénéfices des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées au cours de l'année 2019, pour les entreprises relevant de cet impôt
- aux **bénéfices** des exercices clos à compter du **31 décembre 2021**, y compris ceux clos à cette date, pour les dispositions relatives à l'impôt sur les sociétés
- à compter du **1^{er} janvier 2022**, pour les autres dispositions : TVA, droits d'enregistrement, impôts locaux, taxes diverses, mesures relatives au recouvrement et à la procédure

➤➤➤ Le Conseil constitutionnel a validé l'intégralité des mesures fiscales de la loi de finances pour 2022



Loi de finances pour 2022, L. n° 2021-1900 du 30 décembre 2021- JO du 31 déc. 2021
Cons. const., 28 déc 2021, n° 2021-833 DC

CHIFFRES ET INDICES

Taux de l'IS

➡➡➡ Taux réduit des PME

Pour les **exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2021**

- **plafond de CA** permettant aux PME de bénéficier du taux réduit d'IS de 15 % **relevé de 7.630.000 € à 10 M€**
- Taux de 15 % reste applicable **dans la limite de 38 120 €** de bénéfice imposable par exercice



Art. 18 de la Loi de finances pour 2021

8

Pour les groupes fiscalement intégrés, le taux réduit d'IS de 15 % s'applique sur une fraction du bénéfice d'ensemble si le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice par l'ensemble des sociétés du groupe n'excède pas 10 M €.

Cette augmentation de plafond n'impacte pas les règles d'assujettissement à la contribution sociale sur les bénéfices prévue à l'article 235 ter ZC du CGI. Le plafond de chiffre d'affaires en deçà duquel les entreprises sont exonérées de la CSB reste inchangé à 7 630 000 €. Le montant de l'IS peut toutefois être indirectement concerné, dès lors que la CSB n'est due que lorsque le montant de l'IS excède 763 000 €.

Taux de l'IS

➡➡➡ Confirmation de la trajectoire de baisse programmée du taux de l'IS

Le taux normal de l'IS est progressivement ramené :

- pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2019, y compris pour l'exercice 2020**
 - ✓ à **28 %** pour la fraction de bénéfices ≤ 500 000 € pour toutes les entreprises
 - ✓ à **31 %** pour la fraction de bénéfices > 500 000 € pour les entreprises **dont le CA est < 250 M€**
 - ✓ à **33 ¹/₃ %** pour la fraction de bénéfices > 500 000 € pour les entreprises **dont le CA est ≥ 250 M€**
- pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2021** :
 - ✓ à **26,5 %** pour les entreprises **dont le CA est < 250 M€**
 - ✓ à **27,5 %** pour les entreprises **dont le CA est ≥ 250 M€**
- **pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022, à 25 % quel que soit le CA, avec maintien du taux réduit de 15 % pour les PME jusqu'à 38,120 € de bénéfice.**



Art. 39 de la Loi de finances pour 2020

9

Initialement, la trajectoire de baisse du taux de l'IS devait conduire à assujettir dès 2020 l'ensemble des entreprises au taux de 28 %.

Taux de l'IS

➡➡➡ Confirmation de la trajectoire de baisse programmée du taux de l'IS

Chiffre d'affaires	Tranche de bénéfice imposable	Exercice ouvert à compter du 01/01/2021	Exercice ouvert à compter du 01/01/2022
< 10 M€	< 38 120 €	15%	
	> 38 120 €	26,5%	25%
10 M€ < CA < 250 M€	-	26,5%	
> 250 M€	-	27,5%	



Art. 39 de la Loi de finances pour 2020

Barème de l'IR

➡➡➡ Barème de l'IR 2022

- Les limites des tranches du barème de l'impôt applicable aux **revenus de 2021** sont revalorisées de la hausse prévisible de l'indice des prix hors tabac pour 2021, soit **1,4 %**.

Impôt sur les revenus perçus en 2020		Impôt sur les revenus perçus en 2021	
Tranches	Taux	Tranches	Taux
Jusqu'à 10.084 €	0%	Jusqu'à 10.225 €	0%
Entre 10.084 € et 25.710 €	11%	Entre 10.225 € et 26.070 €	11%
De 25.710 € à 73.516 €	30%	De 26.070 € à 74.545 €	30%
De 73.516 € à 158.122 €	41%	De 74.545 € à 160.336 €	41%
Plus de 158.122 €	45%	Plus de 160.336 €	45%



Art. 2 de la Loi de finances pour 2022

Actualisations découlant du barème de l'IR

➡➡➡ Autres seuils et limites indexés

Nature des seuils et limites	Revenus de 2020	Revenus de 2021
Plafonnement des effets du quotient familial		
<i>Pour chaque quart de part additionnelle</i>	785,00 €	796,00 €
<i>Pour chaque demi-part additionnelle</i>	1 570 €	1 592 €
Déduction forfaitaire de 10 % sur les traitements, salaires, pensions, rémunérations des gérants et associés		
Minimum	442 €	448 €
Maximum de la déduction par salarié	12 652 €	12 829 €
Abattement de 10 % sur les pensions, retraites et rentes viagères		
Minimum par bénéficiaire	394 €	400 €
Maximum par foyer	3 858 €	3 912 €
Limite de déduction d'une pension alimentaire versée à un enfant majeur	5 959 €	6 042 €
Limite de déduction forfaitaire des avantages en nature pour frais d'accueil sous le toit du contribuable d'un enfant majeur ou d'une personne de plus de 75 ans	3 542 €	3 592 €
Plafond de la réduction d'impôt des dons au profit d'associations d'aide aux personnes en difficulté	1 000 €	1 000 €



Art. 2 de la Loi de finances pour 2022

12

Les versements effectués au profit d'organismes sans but lucratif qui fournissent des repas ou des soins gratuits ou une aide au logement à des personnes en difficulté ou qui luttent contre les violences conjugales ouvrent droit à une réduction d'impôt spécifique de 75 % du montant de ces versements. La limite annuelle de cette réduction d'impôt « Coluche » a été fixée, à titre dérogatoire, à 1.000 € (au lieu de 552 €) pour l'imposition des revenus de 2020. Ce relèvement exceptionnel et temporaire est prorogé pour l'imposition des revenus perçus en 2021 (Art. 187 de la Loi de finances pour 2021).

Retenue à la source sur les revenus salariaux des non-résidents

➡➡➡ Traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française

- Imposables à l'IR en France par application d'une retenue à la source prévue par l'article 182 A lorsque perçus par des non-résidents
- Le barème 2022 est actualisé dans la même proportion que le barème de l'IR

Barème de la retenue à la source sur les revenus salariaux attribués à des non-résidents			
Taux	Tranche (Revenus versés en 2021)	Tranche (Revenus versés en 2021)	Nature de l'imposition à la tranche
0 %	au-dessous de 15 018 €	au-dessous de 15 228 €	libératoire
12 %	entre 15 018 € et 43 563 €	entre 15 228 € et 44 172 €	libératoire
20 %	au-delà de 43 563 €	au-delà de 44 172 €	non-libératoire



Art. 4 de la Loi de finances pour 2022

13

La réforme de l'imposition des non-résidents adoptée dans le cadre des lois de finances pour 2019 et 2020 a été totalement abrogée l'an passé, sans avoir jamais été appliquée. Ainsi :

- l'application, à compter de 2023, du prélèvement à la source de droit commun aux salaires, pensions et rentes viagères versés à des non-domiciliés est abandonnée ;
- le barème à trois tranches de la retenue à la source de l'article 182 A du CGI est maintenu et conserve son caractère partiellement libératoire de l'impôt sur le revenu ;
- la retenue à la source spécifique qui devait s'appliquer sur les gains ayant la nature de salaires provenant de dispositifs d'actionnariat salarié réalisés par des non-résidents est abandonnée, ces gains restant soumis à la retenue de droit commun de l'article 182 A.

Seuils d'application des régimes micro-BIC et micro-BNC

Régimes concernés	2022
Micro BIC (CGI, art. 50-0)	
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	176 200 €
- autres prestations de services	72 600 €
Micro-BNC (CGI, art. 102 ter)	72 600 €
Régime réel simplifié d'imposition (CGI, art. 302 septies A)	
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	818 000 €
- autres prestations de services	247 000 €
Régime simplifié d'imposition à la TVA (CGI, art. 302 septies A bis)	
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	818 000 €, maintien si CA < 901 000 €
- autres prestations de services	247 000 €, maintien si CA < 279 000 €
Dispense de bilan (CGI, art. 302 septies A bis)	
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	164 000 €
- autres prestations de services	57 000 €

Actualisation des seuils de CA pour les régimes de TVA

Régimes concernés	2022
Régime de droit commun (CGI, art. 293 B)	
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	85 800 € maintien si CA < 94 300 €
- autres prestations de services	34 400 € , maintien si CA < 36 500 €
Régimes spéciaux	
avocats, avoués, auteurs et artistes (activités réglementées)	44 500 €, maintien si CA < 54 700 €
autres activités	18 300 €, maintien si CA < 22 100 €

Barème de la taxe sur les salaires

Barème de la taxe sur les salaires		
Taux	Tranche (Base rémunérations 2021)	Tranche (Base rémunérations 2022)
4,25 %	Au-dessous de 8 020 €	Au-dessous de 8 133 €
8,50 %	Entre 8 020 € et 16 013 €	Entre 8 133 € et 16 237 €
13,60 %	Au-delà de 16 013 €	Au-delà de 16 237 €



Art. 2 de la Loi de finances pour 2022

16

Sont assujettis à la taxe sur les salaires les employeurs qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur CA au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations.

Barème de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI)

- Seuil d'imposition inchangé : 1,3 M€ de valeur nette
- Taux d'imposition progressif
- Patrimoine imposable à l'IFI 2022 : valeur de l'immobilier au 1^{er} janvier 2022
- Maintien du dispositif de décote pour les patrimoines compris entre 1,3 M€ et 1,4 M€

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine immobilier	Tarif de l'IFI applicable en 2022 (en %)	En montant par tranche	En cumulé
≤ 800 000 €	0 %	0 €	0 €
Entre 800 000 € et 1 300 000 €	0,5 %	2 500 €	2 500 €
Entre 1 300 000 € et 2 570 000 €	0,7 %	8 890 €	11 390 €
Entre 2 570 000 € et 5 000 000 €	1 %	24 300 €	35 690 €
Entre 5 000 000 € et 10 000 000 €	1,25 %	62 500 €	98 190 €
> 10 000 000 €	1,5 %	15.000 € par tranche de 1 M€	

17

Le dispositif de décote prévoit que, pour les redevables dont le patrimoine imposable a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €, le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu ci-dessus est réduit d'une somme égale à 17 500 € - 1,25 % P, où P est la valeur nette taxable du patrimoine.

Tarif des droits de mutation à titre gratuit

➡➡➡ En ligne directe

➡➡➡ Donations entre époux
et partenaires PACS

➡➡➡ En ligne collatérale et
entre non-parents

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en 2022
N'excédant pas 8 072 €	5%
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10%
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15 %
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40%
Au-delà de 1 805 677 €	45%

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en 2022
N'excédant pas 8 072 €	5%
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10%
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15 %
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20 %
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30 %
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40%
Au-delà de 1 805 677 €	45%

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en 2022
Entre frères et sœurs	
N'excédant pas 24 430 €	35%
Supérieure à 24 430 €	45%
Entre parents jusqu'au 4 ^{ème} degré inclusivement	55%
Entre parents au-delà du 4 ^{ème} degré et entre personnes non-parentes	60%

Tarif des droits de mutation à titre gratuit

➤➤➤ Autres tarifs

Abattements concernés	2022
Abattement sur la part de chacun des ascendants et sur la part des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation	100 000 €
Abattement sur la part de tout héritier, légataire ou donataire infirme ou invalide	159 325 €
Abattement sur la part de chacun des frères ou sœurs vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation	15 932 €
Abattement sur la part des neveux et nièces	7 967 €
Abattement applicable à défaut d'un autre abattement sur la part successorale reçue (CGI, art. 788)	1 594 €
Abattement en faveur de chacun des petits-enfants (CGI, art. 790 B)	31 865 €
Abattement en faveur de chacun des arrière-petits-enfants du donateur (CGI, art. 790 D)	5 310 €
Abattement sur la part reçue par le conjoint ou le partenaire PACS du donateur (CGI, art. 790 E)	80 724 €
Abattement en faveur des transmissions à titre gratuit entre vifs réalisées entre partenaires liés par un Pacs (CGI, art. 790 F)	80 724 €
Abattement en faveur de l'exonération des dons de sommes d'argent (CGI, art. 790 G)	31 865 €

FISCALITE DES ENTREPRISES

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

➡➡➡ Distinction entre fonds de commerce et fonds commercial

- Le fonds de commerce (notion juridique) comprend :
 - des éléments corporels : mobilier, matériel et outillage servant à l'exploitation du fonds, agencements et installations
 - des éléments incorporels : la clientèle et l'achalandage, le droit au bail, l'enseigne et le nom commercial, les marques de fabrique, les brevets, les licences et autorisations administratives lorsqu'elles peuvent être cédées.
- Le fonds commercial (notion comptable)
 - est défini négativement comme les éléments acquis du fonds de commerce qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan
 - composé principalement de la clientèle, de l'achalandage, de l'enseigne, du nom commercial et, plus largement, des parts de marché



Art. 23 de la Loi de finances pour 2022

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

➡➡➡ Traitement fiscal et comptable des fonds commerciaux

▪ Comptablement :

- fonds commercial réputé avoir une durée d'utilisation non limitée : il est donc, en principe, non amortissable.
- Par exception : lorsqu'il est possible de déterminer une durée d'utilisation limitée, la présomption – simple – peut être renversée et le fonds amorti sur cette durée, ou à défaut sur 10 ans lorsque cette durée ne peut être estimée de manière fiable.
- Par simplification, les petites entreprises peuvent amortir sur 10 ans l'ensemble de leurs fonds commerciaux

▪ Fiscalement

- le fonds commercial, qui ne se déprécie pas de manière irréversible, n'est pas amortissable fiscalement
- il peut en revanche donner lieu à la constitution de provisions déductibles du résultat imposable dans les conditions de droit commun.



Art. 23 de la Loi de finances pour 2022

22

Par simplification, l'article L. 126-16 du code de commerce dispose que les petites entreprises peuvent amortir sur 10 ans l'ensemble de leurs fonds commerciaux. sont considérés comme petite entreprise au sens de cette disposition – et par renvoi à l'article D. 123-200 du code de commerce – les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants ne sont pas dépassés :

– total du bilan < 6 M€

– CA < 12 M€

– effectif moyen salariés au cours de l'exercice < 50

Pour les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation n'est pas limitée, un test de dépréciation sera réalisé au moins une fois par exercice, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

Les dépréciations comptabilisées sur le fonds commercial ne peuvent jamais être reprises (Article 214-19 du PCG).

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

▶▶▶ Instauration d'une mesure temporaire de déductibilité fiscale de l'amortissement

- Alignement de la fiscalité sur la comptabilité pour les fonds acquis entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2025 :
- Déduction limitée aux situations où une entreprise est fondée à comptabiliser l'amortissement du fonds commercial
 - amortissements sur 10 ans des fonds acquis par les petites entreprises sans qu'il soit nécessaire de justifier d'une durée limitée d'exploitation.
 - amortissements pratiqués par toute entreprise qui justifie d'une limite prévisible à l'exploitation du fonds.
- Applicable aux entreprises soumises à l'IS ou à l'IR relevant des BIC soumises au PCG
- Non applicable aux BNC ni aux artisans
- Concerne les seuls fonds acquis (et non créés) par achat ou apport



Art. 23 de la Loi de finances pour 2022

23

Compte tenu de ces règles comptables et fiscales, l'amortissement comptabilisé à raison de la fraction résiduelle du mali technique de fusion affectée au fonds commercial et constaté dans le cadre d'opérations placées sous le régime fiscal de droit commun pourrait être admis en déduction du résultat imposable s'agissant des opérations d'apports réalisées entre 2022 et 2025. Pour les opérations placées sous le régime de faveur des fusions, l'interdiction générale de toute déduction fiscale à raison du mali technique fera en revanche obstacle à la déductibilité de l'amortissement comptabilisé à raison de la fraction résiduelle du mali affectée au fonds commercial.

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

➤➤➤ Règle particulière concernant les provisions pour dépréciation

- conformément à l'article 214-19 du PCG, les dotations constatées à raison des dépréciations du fonds commercial ne sont jamais reprises, même si les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister
- les provisions pour dépréciation du fonds commercial devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise extra-comptable des provisions sur fonds commerciaux qui font l'objet d'un amortissement fiscalement déductible :
- rapportées au résultat de manière échelonnée sur la durée d'amortissement restant à courir 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 (calculé sur une base réduite sur le plan comptable du montant de la provision).



Art. 23 de la Loi de finances pour 2022

24

Par dérogation, la provision constatée à raison d'un fonds commercial dont l'amortissement est admis en déduction est rapportée aux résultats imposables de chacun des exercices suivant 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.

Cette modalité de reprise de la provision permet d'assurer son transfert à un compte d'amortissement et donc de garantir la simple déductibilité fiscale des amortissements afférents aux fonds commerciaux dépréciés, qui présentent un caractère dérogatoire.

Cette mesure, qui articule dépréciation et amortissement constatés au titre d'un même fonds, est destinée à éviter une double déduction fiscale.

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

➡➡➡ Cas pratique

- En janvier 2022 : Une petite entreprise achète un fonds commercial pour 2 M€ et l'amortit sur 10 ans
- En 2026 :
 - indices de pertes de valeur
 - L'entreprise fait un « imperment test » : constatation d'une dépréciation de 600 K€
 - Elle comptabilise une dépréciation de 600 K€
 - Comptablement, la base d'amortissement est réduite d'autant et le plan d'amortissement est modifié
- Fiscalement : le plan d'amortissement initial est maintenu :
 - On constate un amortissement dérogatoire pour la différence entre l'amortissement sur base réduite de la provision et l'amortissement initial
 - La provision est déductible en 2026
 - On réintègrera à partir de 2027 un montant égal à l'amortissement annuel initial et l'amortissement réduit (ce qui correspondra à la dotation dérogatoire)



Art. 23 de la Loi de finances pour 2022

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

Légende :

- **En vert** : Amortissements ou provisions pour dépréciation fiscalement déductibles
- **En rouge** : Réintégration progressive de la dotation dérogatoire par différence entre l'amortissement initial et l'amortissement réduit (200 000€ – 80 000€)

Exercices	Comptabilité				Fiscalité
	Base amortissable	Dotation amortissement	Dotation amortissement dérogatoire	Dépréciation	Réintégration
2022	2 000 000 €	200 000 €			Néant
2023	2 000 000 €	200 000 €			Néant
2024	2 000 000 €	200 000 €			Néant
2025	2 000 000 €	200 000 €			Néant
2026	2 000 000 €	200 000 €		600 000 €	Néant
2027	400 000 €	80 000 €	120 000 €		120 000 €
2028	400 000 €	80 000 €	120 000 €		120 000 €
2029	400 000 €	80 000 €	120 000 €		120 000 €
2030	400 000 €	80 000 €	120 000 €		120 000 €
2031	400 000 €	80 000 €	120 000 €		120 000 €
TOTAL		1 400 000 €	600 000 €	600 000 €	600 000 €



Art. 23 de la Loi de finances pour 2022

Délais d'option ou de renonciation à un régime réel

➤➤➤ Règles actuelles concernant les BIC

- Les entreprises dont le CA entre dans le champ du régime micro et qui souhaitent bénéficier du régime réel doivent exercer leur option avant le 1^{er} février de la 1^{ère} année au titre de laquelle elles souhaitent bénéficier de ce régime.
- Les entreprises soumises de plein droit à un régime réel l'année précédente mais que leur CA place dans le champ du régime micro peuvent, jusqu'au 1^{er} février de l'année suivante, demander à conserver le régime réel sur l'exercice en question
- Le délai de renonciation à l'option exercée par les entreprises relevant du micro-BIC pour un régime réel d'imposition est fixé au 1^{er} février de l'année suivant la période pour laquelle elle avait été exercée ou reconduite tacitement.
- En cas de création d'activité, l'option peut être exercée sur la déclaration d'existence dans les 15 jours du commencement des opérations soumises à TVA



Art. 7 de la Loi de finances pour 2022

27

La période de validité de l'option exercée par les entreprises relevant du micro-BIC pour un régime réel d'imposition est fixée à un an et tacitement reconduite chaque année pour un an, tant que les entreprises ne renoncent pas à leur option ou que celle-ci n'est pas devenue caduque du fait de l'augmentation de leur chiffre d'affaires. Jusqu'à présent, la renonciation à l'option devait intervenir avant le 1^{er} février de l'année suivant la période pour laquelle elle avait été exercée ou reconduite tacitement.

Délais d'option ou de renonciation à un régime réel

➡➡➡ Nouveaux délais applicables pour les options BIC à formuler dès 2022

- L'option pour le régime réel simplifié peut désormais être exercée jusqu'au **délai de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus** de l'année précédente (en pratique, jusqu'au mois de juin de l'année concernée)
- La demande de conservation du régime réel des entreprises soumises de plein droit à ce régime réel l'année précédente mais que leur CA place dans le champ du micro peut être exercée jusqu'au **délai de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus** de l'année précédente
- La **renonciation à l'option** pour un régime réel des entreprises au micro-BIC simplifié peut désormais être exercée **jusqu'au délai de dépôt de la déclaration des résultats** de l'année précédant celle au titre de laquelle la renonciation s'applique.
- En cas de création d'activité, l'option peut être exercée jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus



Art. 7 de la Loi de finances pour 2022

28

Si l'échéance du 1^{er} février ne concerne plus les entreprises relevant du régime micro-BIC, elle reste cependant en vigueur pour les contribuables placés de plein droit sous le régime simplifié d'imposition qui entendent opter pour le régime du réel normal ou renoncer à cette option. En effet, la loi ne modifie pas les règles d'option et de renonciation pour ces contribuables.

Délais d'option ou de renonciation à un régime réel

➡➡➡ Règles actuelles concernant les BNC

- Les contribuables dont les recettes entrent dans le champ du régime micro-BNC et qui souhaitent bénéficier du régime de la **déclaration contrôlée** doivent exercer leur option dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats de N (n° 2035-SD) souscrite en mai N + 1
- Le **délai de renonciation** à l'option pour le régime de la déclaration contrôlée en vue de se replacer sous le régime micro-BNC est fixé au 1^{er} février de l'année suivant la période pour laquelle elle avait été exercée ou reconduite tacitement.



Art. 7 de la Loi de finances pour 2022

29

L'option pour la déclaration contrôlée résulte ainsi de la souscription de la déclaration n° 2035-SD, est valable un an et est reconduite tacitement chaque année pour un an.

Délais d'option ou de renonciation à un régime réel

➡➡➡ Nouvelles règles concernant les BNC à partir de 2022

- La date limite d'option pour le régime de la **déclaration contrôlée** par des contribuables dont les recettes entrent dans le champ du régime micro-BNC reste fixée à la date du délai de dépôt de la déclaration des résultats de N (n° 2035-SD) souscrite en mai N + 1
- Le **délai de renonciation** à l'option pour le régime de la déclaration contrôlée en vue de se replacer sous le régime micro-BNC est fixé à la **date limite de dépôt de la déclaration de résultats (déclaration n° 2035-SD)** souscrite au titre des résultats de la période précédant celle au cours de laquelle la renonciation s'applique.



Art. 7 de la Loi de finances pour 2022

30

L'option pour la déclaration contrôlée résulte ainsi de la souscription de la déclaration n° 2035-SD, est valable un an et est reconduite tacitement chaque année pour un an.

Désormais, un contribuable relevant sur option du régime de la déclaration contrôlée au titre de N peut renoncer à son option au titre de N + 1 dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats de N, souscrite en mai N+1 (alors qu'il devait y renoncer avant le 1^{er} février N+1 dans le cadre légal antérieur).

Délais d'option ou de renonciation à un régime réel

Entreprises concernées	Délai actuel	Délai projeté
Entreprises en micro-BIC	1 ^{er} février N	Délai de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année N-1
Exploitations en micro BA		
Nouvelles entreprises BIC	15 jours du début d'activité dans la déclaration d'existence	Délai de la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année de la première période d'activité
Nouvelles exploitations BA	4 premiers mois d'activité	
Entreprises tombant dans le micro BIC	1 ^{er} février N+1	Délai de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année N
Entreprises en micro BNC	Dans la déclaration n°2035-SD	



Art. 7 de la Loi de finances pour 2022

31

L'option pour la déclaration contrôlée résulte ainsi de la souscription de la déclaration n° 2035-SD, est valable un an et est reconduite tacitement chaque année pour un an.

Désormais, un contribuable relevant sur option du régime de la déclaration contrôlée au titre de N peut renoncer à son option au titre de N + 1 dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats de N, souscrite en mai N+1 (alors qu'il devait y renoncer avant le 1^{er} février N+1 dans le cadre légal antérieur).

Exonération des plus-values pour départ en retraite

➤➤➤ Les deux régimes d'exonération pour départ en retraite

- Pour les **sociétés soumises à l'IR** (*art. 151 septies A du CGI*)
 - Régime applicable : exonération d'IR de la totalité des plus-values de cession
 - Pas d'exonération des prélèvements sociaux
 - Le cédant doit faire valoir ses droits à retraite dans les 2 ans qui précèdent ou qui suivent la cession
- Pour les **sociétés soumises à l'IS** (*art. 150-0 D ter du CGI*)
 - Régime applicable : abattement fixe de 500.000 € sur l'IR
 - Pas d'exonération des prélèvements sociaux
 - Le cédant doit faire valoir ses droits à retraite dans les 2 ans qui précèdent ou qui suivent la cession
 - Le régime s'applique aux cessions intervenant avant le 31 décembre 2022



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

32

Aux termes de l'article 151 septies A du CGI, les plus-values de cession réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale et agricole sont exonérées d'IR lorsque l'exploitant cédant a fait valoir ses droits à la retraite dans les 2 ans suivant ou précédant la cession. Les conditions suivantes doivent en outre être réunies :

- l'activité a été exercée pendant au moins cinq ans
- la cession est réalisée à titre onéreux. Elle porte sur une entreprise individuelle ou sur l'intégralité des droits ou parts détenus par le cédant qui y exerce son activité professionnelle
- le cédant doit cesser toute fonction dans l'entreprise cédée faire valoir ses droits à la retraite dans les deux ans suivant ou précédant la cession
- le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise qui procède au rachat (entreprise cessionnaire)
- l'entreprise cédée est une PME au sens communautaire (moins de 250 salariés et, CA annuel inférieur à 50 M€ ou total de bilan inférieur à 43 M€) ;
- le capital de l'entreprise cédée ne doit pas être détenu à plus de 25 % par une ou plusieurs entreprises qui ne répondent pas à la définition d'une PME.

Aux termes de l'article 150-0 D Ter du CGI, plusieurs conditions doivent être respectées pour bénéficier de **l'abattement fixe de 500.000 €** :

- la cession doit porter sur l'intégralité des titres détenus par le cédant dans la société ou sur plus de 50 % du capital. Plusieurs cessions peuvent être cumulativement prises en compte, le reliquat d'abattement étant alors imputé sur les cessions successives
- le cédant doit avoir été rémunéré de manière continue, durant les 5 années précédant la cession, pour un mandat social. La rémunération perçue doit représenter au moins 50 % des revenus professionnels du cédant
- Le cédant doit avoir détenu au moins 25 % des droits de vote dans les 5 ans précédant la cession et il doit s'engager à cesser toute fonction dans la société
- la société est une PME au sens communautaire et les titres cédés doivent avoir été détenus depuis au moins un an à la date de la cession ;
- le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise concessionnaire.

Exonération des plus-values pour départ en retraite

➡➡➡ Allongement à 3 ans du délai de cession

- Applicable pour les cessions de titres de sociétés soumises à l'IR ou à l'IS
- Le rallongement concerne le délai dans lequel le dirigeant doit céder son entreprise **après avoir fait valoir ses droits à la retraite, et uniquement pour les droits à retraite exercés entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021** lorsque ce départ en retraite précède la cession
- Pour l'octroi du délai supplémentaire, le départ à la retraite doit nécessairement précéder la cession
- Le départ en retraite ne doit pas être confondu avec la cessation des fonctions dans l'entreprise, qui peut intervenir après la cession
- L'abattement fixe de 500.000 € est prorogé de 2 ans, jusqu'au 31 décembre 2024



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

33

Les motifs de la loi sont clairs : il s'agit de tenir compte des difficultés liées au contexte économique et sanitaire. Le délai habituel de cession après départ en retraite est donc porté à trois années pour les dirigeants faisant valoir leurs droits à la retraite entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2021 lorsque ce départ en retraite précède la cession.

Exonération des plus-values pour départ en retraite

➤➤➤ Articulation départ en retraite et cessation des fonctions

- Cessation des fonctions et départ à la retraite à la même date : la cession doit intervenir dans les 36 mois suivant ce double événement
- Cessation des fonctions et départ à la retraite à des dates différentes :
 - cessation des fonctions **antérieure au départ à la retraite** : délai de 36 mois décompté à compter de la cessation des fonctions et seules les cessions postérieures au départ à la retraite sont prises en compte
 - cessation des fonctions **postérieure au départ à la retraite et il ne s'écoule pas un délai supérieur à 36 mois** entre les deux événements : les cessions intervenant dans les 36 mois suivant le départ à la retraite devraient pouvoir être cumulées
 - cessation des fonctions **postérieure au départ à la retraite et il s'écoule un délai compris entre 36 mois et 72 mois** entre les deux événements : seules les cessions distantes de moins de 36 mois de chacun des deux événements devraient pouvoir être retenues



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

34

L'allongement du délai d'un an pour céder les titres devrait également jouer en cas de cessions échelonnées intervenant postérieurement au départ à la retraite.

Pour permettre l'application de l'abattement fixe, la cession doit porter sur l'intégralité des droits détenus par le cédant dans la société ou, lorsque ce dernier détient plus de 50 % des droits de vote, sur plus de 50 % de ces droits. Pour apprécier la condition de cession totale ou majoritaire, l'administration admet que plusieurs cessions puissent être cumulativement prises en compte.

Dans ce cas, le reliquat d'abattement non utilisé lors de la première cession est imputable sur les gains nets retirés des autres cessions

Exonération des plus-values pour transmission d'entreprise

➤➤➤ Conditions actuelles de l'exonération « Sarkozy »

- Exonération en fonction du montant de la cession par toute entreprise dont les résultats sont soumis à l'IR ou à l'IS si c'est une PME (*art. 238 quindecies du CGI*)
- Cession porte sur une entreprise individuelle ou une branche complète d'activité
- Exonération dégressive :
 - totale si prix de cession $\leq$ 300.000 euros,
 - dégressive si le prix est compris entre 300.000 et 500 000 €
- Activité exercée pendant au moins 5 ans
- Le cédant ou l'un de ses associés qui détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits ou y exerce une direction effective ne peut pas exercer la direction effective ou détenir au moins 50 % des parts de l'entreprise cessionnaire
- Si l'activité fait l'objet d'un contrat de location-gérance : activité exercée depuis au moins 5 ans au moment de la mise en location et cession réalisée au profit du locataire



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

35

Exonération des plus-values pour transmission d'entreprise

➡➡➡ Aménagements apportés

- La cession d'une activité mise en location-gérance à **une personne autre que le locataire-gérant** est **désormais éligible** à condition que la cession porte sur l'intégralité des éléments concourant à l'exploitation de l'activité qui a fait l'objet du contrat de location-gérance
- les **plafonds d'exonération** des plus-values sont majorés pour être portés :
 - ✓ de 300.000 € à **500.000 €** pour une exonération totale
 - ✓ de 500.000 € à **1.000.000 €** pour une exonération partielle

$$\text{Fraction de plus-value exonérée} = \frac{(1.000.000 - \text{valeur des éléments transmis})}{500.000}$$



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

36

Cette mesure permet à un entrepreneur de céder son activité à un tiers et de bénéficier des dispositifs d'exonération précités dans les cas, plus fréquents dans le contexte actuel lié aux conséquences de la pandémie de Covid-19, où les difficultés financières du locataire-gérant l'empêchent de reprendre l'entreprise. La loi précise que la transmission à une personne autre que le locataire-gérant doit être effectuée dans le respect du contrat de location-gérance.

Les nouveaux plafonds sont également applicables aux transmissions de l'intégralité des droits ou parts d'une société de personnes relevant de l'IR détenus par un associé exerçant son activité professionnelle dans le cadre de la société ainsi qu'aux transmissions d'activités mises en location-gérance.

L'assouplissement autorisant également la transmission (ou la cession) d'une activité mise en location-gérance à une personne autre que le locataire-gérant est applicable tant au dispositif d'exonération « Sarkozy » (art. 238 quinquies du CGI) qu'à l'exonération pour départ en retraite de l'exploitant (art. 151 septies A du CGI).

Exonération des plus-values pour transmission d'entreprise

►►► Une nouvelle définition de la valeur des éléments transmis

- La valeur des actifs transmis est désormais définie comme « *le prix stipulé des éléments transmis, ou leur **valeur vénale**, 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 prend désormais en compte :
 - ✓ l'actif circulant (et notamment les stocks)
 - ✓ les immeubles transmis
 - ✓ les créances commerciales
- Les commentaires administratifs sur les éléments à retenir et à exclure pour l'appréciation des nouveaux seuils seront déterminants



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

37

Cette nouvelle rédaction, tendant à la prise en compte de la valeur des immeubles cédés pour l'appréciation des seuils, apparaît totalement en contradiction avec les modalités actuelles d'application du dispositif, dès lors que les plus-values portant sur de tels biens sont exclues du bénéfice de l'exonération (CGI art. 238 quindecies, V). Elle serait en outre en contradiction avec l'objet de la mesure, figurant dans l'exposé des motifs du projet de loi, qui était d'« actualiser et de clarifier les conditions d'appréciation des plafonds d'exonération en définissant plus explicitement les modalités de détermination de la valeur des actifs transmis ».

Exonération des plus-values pour transmission d'entreprise

➡➡➡ Articulation avec les autres régimes (pas de changement)

- Le dispositif de l'article 238 quindecies ne peut se cumuler avec d'autres dispositifs de report ou d'exonération :
 - ✓ Art. 41 : transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle
 - ✓ Art. 151 septies : exonération des petites entreprises
 - ✓ Art. 151 octies : apport en société d'une entreprise individuelle
- Deux exceptions sont néanmoins prévues :
 - ✓ Art. 151 septies A : exonération en cas de départ à la retraite
 - ✓ Art. 151 septies B : abattement pour durée de détention de l'immobilier professionnel



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

38

Cette nouvelle rédaction, tendant à la prise en compte de la valeur des immeubles cédés pour l'appréciation des seuils, apparaît totalement en contradiction avec les modalités actuelles d'application du dispositif, dès lors que les plus-values portant sur de tels biens sont exclues du bénéfice de l'exonération (CGI art. 238 quindecies, V). Elle serait en outre en contradiction avec l'objet de la mesure, figurant dans l'exposé des motifs du projet de loi, qui était d'« actualiser et de clarifier les conditions d'appréciation des plafonds d'exonération en définissant plus explicitement les modalités de détermination de la valeur des actifs transmis ».

Option à l'IS des entreprises individuelles

➡➡➡ Le nouveau statut de l'entrepreneur individuel

- Le projet de loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante institue un statut unique d'entrepreneur individuel
- À compter de l'entrée en vigueur de ce statut, l'entrepreneur individuel pourra, sans avoir à modifier son statut juridique, opter pour l'IS en se voyant assimiler à une EURL dont il sera l'associé unique
- Il s'agit de créer un mécanisme de protection du patrimoine personnel de l'entrepreneur qui sera mis à l'abri de ses créanciers professionnels par un patrimoine d'affectation
- Nouveau statut juridique de l'entrepreneur individuel inspiré de l'EURL qu'il remplacera pour les nouvelles créations à compter de l'entrée en vigueur de la loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante



Art. 13 de la Loi de finances pour 2022

39

L'article 1^{er} du projet de loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante vise principalement à créer, dans le Code de commerce, un statut unique d'entrepreneur individuel. Toute personne physique exerçant une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes (entrepreneurs individuels, y compris les auto-entrepreneurs), qu'elle qu'en soit la nature (commerciale, artisanale, libérale, agricole), bénéficiera automatiquement de la protection de son patrimoine personnel qui sera mis à l'abri de ses créanciers professionnels grâce au mécanisme juridique du patrimoine d'affectation.

Ces nouvelles règles entreront en vigueur à la date d'entrée en vigueur du nouveau statut d'entrepreneur individuel, c'est-à-dire dans les trois mois de la publication au Journal officiel de la loi en faveur de l'activité indépendante (délai de publication du décret d'application).

Option à l'IS des entreprises individuelles

➡➡➡ Modalités de l'option à l'IS

- Les entrepreneurs individuels exerçant une activité imposable dans la catégorie des BIC, des BNC ou des BA relevant de plein droit ou sur option d'un régime réel d'imposition (normal ou simplifié) pourront opter pour leur assimilation au plan fiscal à une EURL (ou à une EARL si activité agricole)
- L'exercice de l'option entraîne les conséquences d'une cessation d'entreprise
 - ✓ Apport des biens du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui de l'EURL
 - ✓ Cessation totale ou partielle des activités de l'entreprise
- Les plus-values professionnelles dégagées à cette occasion peuvent bénéficier des exonérations et abattements de droit commun (*art. 151 septies, 151 septies B du CGI*) ou du régime de report des PV d'apport en société (*art. 151 octies du CGI*)
- Transfert des biens du patrimoine privé au patrimoine professionnel de l'exploitant soumis au régime des « **biens migrants** » : report de l'imposition des plus-values jusqu'à la cession du bien.



Art. 13 de la Loi de finances pour 2022

40

Le régime des « biens migrants » prévu à l'article 151 sexies du CGI permet de reporter l'imposition des plus-values jusqu'à la cession du bien, à l'occasion de laquelle l'entrepreneur individuel devra déterminer des plus-values distinctes soumises à des régimes fiscaux différents :

- une plus-value professionnelle, correspondant à la plus-value acquise par le bien depuis son affectation au patrimoine professionnel jusqu'au jour de sa cession ou de l'opération assimilée ;
- une ou plusieurs plus-values privées égales au montant des plus-values acquises par le bien pendant la ou les période(s) d'appartenance au patrimoine privé de l'entrepreneur.

Option à l'IS des entreprises individuelles

➡➡➡ Conséquences de l'option à l'IS

- l'option pour l'IS deviendra irrévocable au bout de cinq ans
- l'option entraîne l'assujettissement aux obligations comptables nécessaires à l'établissement de l'IS
- Permet la déduction des salaires versés à l'entrepreneur et leur imposition à l'IR en traitements et salaires (assimilation fiscale à un gérant majoritaire de SARL)
- Bénéfices demeurant investis dans l'entreprise non imposés à l'IR entre les mains de l'entrepreneur
- Résultats appréhendés par l'entrepreneur traités comme des dividendes (imposition à l'IS et à la flat tax ou au barème progressif)
- Mêmes règles d'assujettissement des bénéfices désinvestis aux cotisations sociales du gérant majoritaire de SARL (soumis aux cotisations pour la fraction > 10 % du bénéfice net imposable)



Art. 13 de la Loi de finances pour 2022

41

La règle d'assujettissement des bénéfices à des dividendes versés au gérant majoritaire de SARL ne concerne pas les travailleurs indépendants relevant du régime micro-social (auto-entrepreneurs) puisque ceux-ci, relevant nécessairement du régime fiscal de la micro-entreprise ne peuvent pas exercer l'option à l'IS.

Base d'imputation du carry-back

➡➡➡ Bénéfice d'imputation du report en arrière

- Actuellement, la base d'imputation du déficit reporté en arrière est :
 - Le bénéfice fiscal de l'exercice précédent soumis au taux normal ou au taux réduit de l'IS diminué de la fraction de ce bénéfice
 - ✓ qui a été distribuée
 - ✓ qui a donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt
 - ✓ qui été exonérée en application de dispositions particulières (entreprises nouvelles, entreprises implantées dans les zones franches urbaines-territoires entrepreneurs...)
 - Sans prendre en compte les plus-values à long terme et les produits de la propriété industrielle taxés à un taux réduit
- Pour les déficits constatés au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2021, sont également, le bénéfice est également diminué de la fraction de ce bénéfice qui a donné lieu au paiement de l'IS au moyen de **réductions d'impôt**



Art. 15 de la Loi de finances pour 2022

42

Sont en pratique visées la réduction d'impôt mécénat (CGI art. 238 bis), la réduction d'impôt pour souscription au capital des entreprises de presse (CGI art. 220 undecies) ou encore la réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos (CGI art. 220 undecies A).

Statut de jeune entreprise innovante

➡➡➡ Fonctionnement actuel du statut de JEI

- une entreprise est qualifiée de « jeune entreprise innovante » lorsqu'elle remplit de façon cumulative les conditions suivantes, à la clôture de son exercice :
 - être une PME au sens communautaire
 - avoir été créée depuis moins de huit ans
 - réaliser des dépenses de recherche représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles
 - avoir son capital détenu directement ou avec un seul niveau d'interposition à hauteur de 50 % au moins par une ou plusieurs personnes physiques ou sociétés spécialisées de capital-risque
 - ne pas être créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise de telles activités.
- Avantages liés au statut de JEI
 - Exonération d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) du premier exercice bénéficiaire et de 50 % des bénéfices de l'exercice bénéficiaire suivant
 - Exonération facultative (sur délibération) de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de cotisation foncière des entreprises sur une période de sept ans



Art. 11 de la Loi de finances pour 2022

43

Ce dispositif comprend en outre un volet social consistant en une exonération de cotisations sociales patronales s'appliquant les huit années suivant la création de l'entreprise.

Statut de jeune entreprise innovante

➡➡➡ Allongement de la durée du statut de JEI

- La durée du statut de JEI est allongée de 7 à **10 ans**
- La société dispose donc d'un délai expirant à son 11^{ème} anniversaire (au lieu du 8^{ème}) pour réaliser les deux exercices bénéficiaires ouvrant droit à une exonération totale puis de 50 %
- Cet allongement est sans incidence sur l'exonération facultative de 7 ans des impôts locaux (TFPB et CFE) qui n'est pas prolongé
- Il est également sans incidence sur l'exonération de charges sociales patronales sur les rémunérations versées aux personnels participant à la recherche dans les JEI, qui bénéficie aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2022
- Cet allongement s'applique aux seules JEI qui n'ont pas atteint leur 8^{ème} anniversaire de création au 1^{er} janvier 2022



Art. 11 de la Loi de finances pour 2022

44

Dès lors qu'elles sont soumises à la même condition d'ancienneté que les JEI (avoir moins de huit ans à la clôture de l'exercice au titre duquel elles prétendent au statut), les jeunes entreprises universitaires (JEU) bénéficient de cet allongement de durée.

Crédit d'impôt innovation

➡➡➡ Fonctionnement actuel du CII

- Réservé aux PME au sens communautaire
- Dépenses éligibles : réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes d'un nouveau produit :
 - qui n'est pas encore mis sur le marché
 - et qui se distingue des produits existants ou précédents par des performances supérieures sur le plan technique, de l'éco-conception, de l'ergonomie ou de ses fonctionnalités
- Taux du crédit d'impôt innovation
 - 20 %
 - Ou 30 % dans les départements d'outre-mer



Art. 83 de la Loi de finances pour 2022

45

Les dépenses retenues, dans la limite de 400 000 euros par an, sont les suivantes :

- les dotations aux amortissements des immobilisations affectées à la conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits autres que ceux ouvrant droit au CIR ;
- les dépenses de personnel afférentes aux personnels affectés à la conception des prototypes ou installations pilotes précédemment mentionnés ;
- les dépenses de fonctionnement, égales, sous la forme d'un forfait, à 75 % des dotations aux amortissements et 43 % des dépenses de personnel ;
- certaines dépenses relevant de la propriété intellectuelle ;
- les dépenses engagées par la PME au titre d'opérations confiées à des entreprises ou des bureaux d'études et d'ingénierie agréés.

Crédit d'impôt innovation

➡➡➡ Fonctionnement actuel du CII

- Réservé aux PME au sens communautaire
- Dépenses éligibles : réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes d'un nouveau produit :
 - ✓ qui n'est pas encore mis sur le marché
 - ✓ et qui se distingue des produits existants ou précédents par des performances supérieures sur le plan technique, de l'éco-conception, de l'ergonomie ou de ses fonctionnalités
- Taux du crédit d'impôt innovation
 - ✓ 20 % pour toutes les entreprises
 - ✓ 30 % pour celles installées dans les départements d'outre-mer



Art. 83 de la Loi de finances pour 2022

46

Les dépenses retenues, dans la limite de 400 000 euros par an, sont les suivantes :

- les dotations aux amortissements des immobilisations affectées à la conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits autres que ceux ouvrant droit au CIR ;
- les dépenses de personnel afférentes aux personnels affectés à la conception des prototypes ou installations pilotes précédemment mentionnés ;
- les dépenses de fonctionnement, égales, sous la forme d'un forfait, à 75 % des dotations aux amortissements et 43 % des dépenses de personnel ;
- certaines dépenses relevant de la propriété intellectuelle ;
- les dépenses engagées par la PME au titre d'opérations confiées à des entreprises ou des bureaux d'études et d'ingénierie agréés.

Crédit d'impôt innovation

➡➡➡ Aménagements apportés

- Reconduction pour deux ans du CII, qui s'applique aux dépenses d'innovation exposées jusqu'au 31 décembre 2024.
- Exclusion de l'assiette du CII des dépenses de fonctionnement (qui continuent de constituer une composante du crédit d'impôt recherche)
- Relèvement des taux applicables au CII :
 - taux normal en métropole relevé de 20 % à **30 %**
 - taux applicable dans les DOM relevé de 40 % à **60 %**
- Limite globale de prise en compte des dépenses éligibles reste fixée à 400 000 €
- Aménagements applicables aux dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2023



Art. 83 de la Loi de finances pour 2022

47

Le relèvement des taux a pour objectif de compenser la suppression de la prise en compte forfaitaire des frais de fonctionnement.

Les taux applicables au crédit d'impôt innovation des entreprises situées en Corse ne sont pas modifiés. Ils restent fixés à 35 % pour les moyennes entreprises (moins de 250 salariés et chiffre d'affaires annuel ou total de bilan n'excédant pas respectivement 50 et 43M3) et à 40 % pour les petites entreprises (moins de 50 salariés et chiffre d'affaires annuel ou total de bilan n'excédant pas 10 M3).

TVA

Option à la TVA des entreprises du secteur financier

➡➡➡ Un régime d'option plus sélectif

- Les opérations qui se rattachent aux activités bancaires, financières et, d'une manière générale, au commerce des valeurs et de l'argent peuvent, lorsqu'elles en sont exonérées, 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
- Les acteurs du secteur financier peuvent désormais opter pour la taxation à la TVA **opération par opération** plutôt que globalement pour toutes leurs opérations.
 - Concerne les opérations relevant des activités bancaires et financières
 - À compter du 1^{er} janvier 2022



Art. 30 de la Loi de finances pour 2022

49

C'est une décision du Conseil d'État qui est à l'origine de cette modification. Le CE a en effet récemment considéré que les dispositions de l'article 137 de la directive TVA « ne confèrent pas aux États 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 ».

Le Conseil d'État a ainsi jugé, à propos de l'option pour la taxation des locaux nus à usage professionnel, qu'un bailleur qui détient plusieurs locaux éligibles à l'option dans un même immeuble ne saurait être obligé d'opter globalement pour l'ensemble de ces locaux mais peut décider de n'exercer l'option que pour certains d'entre eux (CE 9-9-2020 n° 439143).

Les commentaires administratifs préciseront le sort des options en cours à la date du 1^{er} janvier 2022 (qui ne peuvent en principe être dénoncées qu'à partir du 1^{er} janvier de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elles ont été exercées).

S'agissant des options pour la taxation des locaux nus à usage professionnel en cours à la date de l'arrêt du Conseil d'État, l'administration a admis que les assujettis concernés limitent leurs options à certaines opérations locatives, sous réserve de l'en informer, et sans que cette limitation n'ait une incidence sur le décompte et le terme de la période (Rép. Grau : AN 16-11-2021, n° 38389).

TVA sur les bons à usages multiples

➡➡➡ Régime actuel des BUM

- Les bons à usages multiples (BUM) concernent les bons qui peuvent être échangés par leurs titulaires contre différents biens ou services, à leur choix.
 - Par opposition aux bons à usage unique qui n'offrent droit qu'à une prestation ou à plusieurs prestations de même nature.
- L'achat ou le transfert d'un BUM n'est pas assujetti à la TVA faute de connaître le bien ou la prestation contre lequel son titulaire choisira de l'échanger.
 - La commission du distributeur, prévue par un contrat (intermédiaire) ou de la différence entre le prix d'achat et celui de revente (acheteur-revente) est en revanche soumise à TVA.



Art. 30 de la Loi de finances pour 2022

50

TVA sur les bons à usages multiples

➡➡➡ Fixation de la base d'imposition des BUM

- La remise du BUM en échange d'un bien ou d'une prestation de service est soumise à TVA.
 - La base d'imposition correspond alors à la contrepartie payée pour le BUM, qui correspond :
 - Soit à la somme reçue par le fournisseur ou prestataire s'il a lui-même émis le BUM ;
 - Soit aux sommes qui lui sont versées par à l'émetteur en remboursement (la fourniture du bien ou du service étant alors réputée être TTC).
 - **En l'absence d'information sur cette contrepartie**, la base d'imposition correspond à la **valeur monétaire indiquée sur le BUM** ou dans la documentation correspondante.
 - À compter du 1^{er} juillet 2022
- Le BUM jamais utilisé avant son échéance ne donne pas lieu à TVA.



Art. 30 de la Loi de finances pour 2022

51

Exigibilité de la TVA sur les livraisons de biens

➡➡➡ Actuellement

- L'exigibilité de la TVA afférente à une livraison de biens intervient, en principe, lors de la réalisation du fait générateur, à savoir au moment où cette livraison est réalisée
- En cas d'intermédiation opaque, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent au moment où est effectuée la livraison de biens dans laquelle l'intermédiaire opaque s'entremet
- Exigibilité de la TVA = fait générateur = réalisation de la livraison de bien



Art. 30 de la Loi de finances pour 2022

52

Exigibilité de la TVA sur les livraisons de biens

➡➡➡ A compter du 1^{er} janvier 2023

- En cas de versement préalable d'un acompte, la TVA deviendra exigible au moment de l'encaissement de l'acompte à concurrence du montant encaissé
- En l'absence d'acompte, la taxe demeurera exigible à la livraison.



Art. 30 de la Loi de finances pour 2022

53

Il est rappelé que le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe d'amont afférente à l'opération devient exigible chez le redevable de cette taxe.

Cette mesure de mise en conformité avec le droit européen tire les conséquences d'un arrêt de la CAA de Nantes du 28 mai 2021 (n° 19NT03579).

Elle permettra aux entreprises versant des acomptes sur leurs livraisons de déduire plus tôt la TVA sur leurs achats. Corrélativement, cela les conduira à acquitter la TVA sur leurs ventes plus tôt si elles perçoivent des acomptes.

Déclaration d'échanges de biens

➡➡➡ Séparation des volets fiscal et statistiques de la DEB

- La déclaration d'échanges de bien (DEB), devant être souscrite par toute personne physique ou morale opérant des livraisons ou acquisitions de biens avec un État membre de l'UE, comporte :
 - Une déclaration statistique périodique ;
 - Cette **déclaration statistique** est **supprimée** à compter du 1^{er} janvier 2022.
 - Un état récapitulatif des clients.
 - L'état récapitulatif devra dorénavant être **souscrit par voie électronique**, sauf pour les bénéficiaires du régime de franchise qui conserveront la possibilité de souscrire la déclaration sous format papier.
 - Les états récapitulatifs devant être souscrits par voie électronique sont ceux qui concernent une période engagée postérieurement au 1^{er} janvier 2022.



Art. 30 de la Loi de finances pour 2022

54

Facturation électronique entre entreprises

➡➡➡ Une ordonnance fixe les règles de facturation électronique

- Le Gouvernement a pris une ordonnance permettant la généralisation du recours :
 - À la facturation électronique (« e-invoicing »).
 - Et la mise en œuvre d'une obligation de transmission dématérialisée de certaines données à l'administration fiscale (« e-reporting »)
- Mise en place :
 - Dès **2023**, obligation **d'accepter la réception des factures électroniques** pour l'ensemble des entreprises
 - **Entre 2023 et 2025**, selon la taille des entreprises, obligation **d'émettre des factures sous forme électronique**



Art. 195 de la Loi de finances pour 2021

Facturation électronique entre entreprises

➡➡➡ Objectifs

- Faire faire des économies aux entreprises grâce à la dématérialisation (4,5 milliards d'économie par an)
- Améliorer la connaissance en temps réel de l'activité des entreprises afin de piloter les politiques publiques
- Renforcer la lutte contre la fraude à la TVA
- À terme, permettre le pré-remplissage des déclarations TVA



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction

56

Objectifs de la facturation électronique:

- Procéder à des recoupements entre achats et ventes.
- Mieux lutter contre la fraude fiscale.
- Rendre possible un préremplissage des déclarations de TVA.

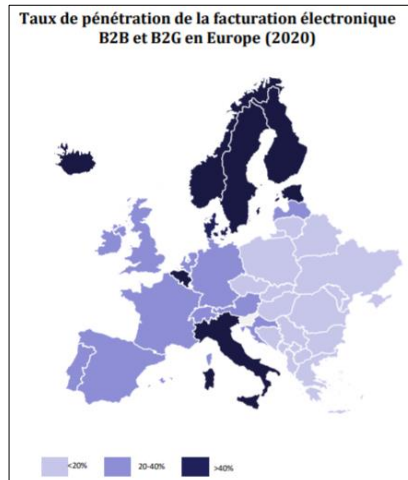
Facturation électronique entre entreprises

➡➡➡ Etat des lieux

- En France, comme dans tous les pays de l'UE, la **facturation électronique** (e-invoicing) **devient obligatoire en B2C**.
- Dans d'autres pays, elle est obligatoire également en B2B (Italie, Mexique, Chili, Turquie).
- L'obligation de transmettre électroniquement les données de facturation à l'administration (e-reporting) se généralise aussi, à la fois en B2B et en B2C (Espagne, Portugal, Hongrie).
- Une facture électronique représente en moyenne un coût moindre qu'une facture classique pour les entreprises.
- C'est dans ce contexte qu'a été publiée l'**ordonnance du 15 septembre 2021**, issue d'une habilitation de la LPF pour 2021.



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction



Facturation électronique entre entreprises

➤➤➤ Futures obligations de facturation

- Obligation de **facturation électronique** et de **transmission des données de facturation** à l'administration pour les **transactions domestiques réalisées entre assujettis**
 - Sauf pour les opérations exonérées et dispensées de facturation (médicales, bancaires, éducatives, assurantielles...)
- Obligation de **transmission des données de facturation** à l'administration en **B2C** ainsi qu'en **B2B international**
 - Les importations font toutefois exception à cette obligation en B2B international.
 - En B2C, sont exclus de cette obligation les opérateurs non établis en France à condition qu'ils soient inscrits aux guichets TVA européens.



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction

58

Facturation électronique entre entreprises

➡➡➡ Déclaration de paiement

- Obligation supplémentaire de **transmission des données de paiement** dans le cas où la transaction soumise à l'obligation d'e-invoicing ou d'e-reporting est une prestation de services.
 - Exception pour les entreprises ayant opté pour le paiement sur les débits.



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction

59

Facturation électronique entre entreprises

➤➤➤ Exemples de prestations d'un cabinet d'expertise comptable français

- Réalisation d'une prestation (ex : rédaction de PV d'AG) pour une **société établie en France**
 - E-invoicing
- Réalisation d'une prestation pour une société **établie à l'étranger** (dans ou hors UE indifféremment)
 - E-reporting
- Réalisation d'une prestation pour une personne physique ou une association **non assujettie** (française ou étrangère indifféremment)
 - E-reporting



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction

60

Facturation électronique entre entreprises

Données devant être transmises

Données de facturation (B2B)

Socle de mentions obligatoires (art. 242 *nonies* annexe II CGI, code de commerce)

Liste mise à disposition dans les spécifications externes publiées le 30 septembre 2021:

<https://www.impots.gouv.fr/portail/specifications-externes-b2b>

Données de transaction

B2B international: cf. B2B

B2C: données globalisées, aucune donnée à caractère personnel

Données relatives au paiement

Date et montant du paiement

Liste mise à disposition dans les spécifications externes publiées le 30 septembre 2021:

<https://www.impots.gouv.fr/portail/specifications-externes-b2b>

Objectif

Consolidation avec la publication des textes au printemps 2022

Objectifs

Publication des spécifications externes fin 2021

Consolidation avec la publication des textes au printemps 2022



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction

Facturation électronique entre entreprises

➡➡➡ Mise en œuvre des obligations

- E-invoicing : Une facture électronique doit être transmise à l'administration par l'intermédiaire :
 - Soit d'une **plateforme de dématérialisation partenaire** de l'administration ;
 - Publication au printemps 2022 des textes réglementaires sur les conditions pour une plateforme d'être immatriculée comme partenaire
 - Soit du **portail public de facturation**.
- E-reporting : Les informations de la facturation doivent être également transmises par le portail public ou une plateforme partenaire.
 - Possibilité de déposer également une facture électronique pour satisfaire à cette obligation



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction

62

Facturation électronique entre entreprises

▶▶▶ Entrée en vigueur

- L'ordonnance du 15 septembre 2021 entrera en vigueur progressivement :
 - 1^{er} juillet 2024 :
 - **Toutes les entreprises** devront **recevoir** leurs factures sous format électronique ;
 - Les **grandes entreprises** devront **émettre** leurs factures sous format électronique.
 - 1^{er} janvier 2025 :
 - Les **entreprises intermédiaires** devront **émettre** leurs factures sous format électronique.
 - 1^{er} janvier 2026 :
 - Les **PME** et les **micro-entreprises** devront **émettre** leurs factures sous format électronique.



Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction

FISCALITE DES PERSONNES

Exonération temporaire des pourboires

➡➡➡ Exonération sociale et fiscale des pourboires reçus en 2022 et 2023

- Contribuables concernés : salariés en contact avec la clientèle, exerçant dans des établissements commerciaux où existe la pratique du pourboire
- Condition : La rémunération des salariés ne doit pas, au titre des mois concernés, dépasser 1,6 Smic (soit 2 565,04 € au 1^{er} janvier 2022)
- Définition des pourboires : sommes remises volontairement soit directement aux salariés, soit à l'employeur et reversées par ce dernier au personnel en contact avec la clientèle
- Pourboires éligibles sont exonérés :
 - ✓ de cotisations et contributions sociales
 - ✓ et d'impôt sur le revenu
- Exonération limitée aux **années 2022 et 2023**



Art. 5 de la Loi de finances pour 2022

65

Cette mesure vise notamment les hôtels, cafés et restaurants.

L'utilisation du terme « salariés » par le texte de loi exclut, à l'inverse, les travailleurs indépendants qui peuvent être concernés par cette pratique du pourboire, tels des conducteurs de taxis par exemple.

Modification du système du quotient sur les revenus exceptionnels

➡➡➡ Système du quotient

- L'article 163-0 A du CGI prévoit un système de lissage de l'impôt en cas de réalisation d'un revenu exceptionnel (revenu qui par sa nature n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement)
- Système du quotient consiste à calculer l'impôt correspondant au revenu exceptionnel en divisant le montant de ce revenu par un certain coefficient, en ajoutant ce résultat au revenu net global « courant », puis en multipliant par le même coefficient la cotisation supplémentaire ainsi obtenue
- En présence de déficits (déficits catégoriels, déficit global ordinaire, ou revenu net global imposable négatif), l'application du système du quotient posait des difficultés d'application, car la loi ne précise pas si le système du quotient s'applique au revenu exceptionnel avant ou après imputation sur ce dernier de ces déficits :
 - Pour l'administration, le déficit s'impute **avant application** du quotient (BOI-IR-LIQ-20-30-20 n° 310)
 - Pour le Conseil d'État, le déficit s'impute **après application** du quotient (CE, 28 sept. 2016, n° 384465)



Art. 6 de la Loi de finances pour 2022

Modification du système du quotient sur les revenus exceptionnels

➡➡ La loi précise désormais la règle d'imputation des déficits

- L'article 163-0 A du CGI prévoit désormais expressément que, pour l'application du mécanisme du quotient, le revenu exceptionnel net et le revenu différé net s'entendent **après imputation du déficit constaté dans la même catégorie de revenu, du déficit global ou du revenu net global négatif**.
- Cette règle d'imputation couvre toutes les situations :
 - ✓ celles où le revenu global du contribuable, hors revenu exceptionnel, est déficitaire
 - ✓ celles dans lesquelles est constaté un déficit catégoriel
 - ✓ celles dans lesquelles des charges déductibles sont supérieures au revenu brut global (conduisant à rendre le revenu net global négatif)
- Cette modification légalise la pratique administrative et fait échec à la jurisprudence du Conseil d'Etat à **compter de l'imposition des revenus de 2021**



Art. 6 de la Loi de finances pour 2022

Modification du système du quotient sur les revenus exceptionnels

➡➡ Exemple 1 (sans déficit)

- Le contribuable A est célibataire sans enfant à charge (quotient familial de 1 part). Il a perçu en 2020 un salaire net imposable de 40 000 €. Après la déduction forfaitaire de 10 %, son salaire net imposable est de 36 000 €. Le contribuable A a également perçu en 2020 un revenu exceptionnel de 40 000 €. Après la déduction forfaitaire nette de 10 %, ce revenu est de 36 000 €

Etapes du calcul	Sans déficit
Etape 1	Impôt sur le revenu net = 4.806 €
Etape 2	Quotient appliqué au revenu exceptionnel : $45.000/4 = 11.250$ €
Etape 3	Majoration du revenu ordinaire par le quotient : $(36.000 + 11.250) = 47.250$ € ; IR résultant de l'application du barème progressif à cette somme = 8.181 €
Etape 4	Détermination de l'impôt théorique propre au seul revenu exceptionnel $(8.181 - 4.806) \times 4 = 13.500$ €
Etape 5	Montant total de l'IR dû par le contribuable est donc de $4.806 + 13.500 = 18.306$ €
Montant final de l'impôt dû	18.306 €
IR qui aurait été dû sans le quotient	19.129 €
Avantage procuré par le quotient	823 €



Art. 6 de la Loi de finances pour 2022

Modification du système du quotient sur les revenus exceptionnels

➡➡➡ Exemple 2 (avec déficit catégoriel)

- Le contribuable A est célibataire sans enfant à charge (quotient familial de 1 part). Il a perçu en 2020 un salaire net imposable de 40 000 €. Après la déduction forfaitaire de 10 %, son salaire net imposable est de 36 000 €. Le contribuable A a également perçu en 2020 un revenu exceptionnel de 80 000 €. Après la déduction forfaitaire nette de 10 %, ce revenu est de 72 000 €. Il enregistre la même année un déficit foncier « Malraux » de 54 000 € (imputable en totalité sur le revenu global)

Etapes du calcul	Méthode jurisprudentielle	Méthode administrative
Déficit global ordinaire	$(36.000 - 54.000) = -18.000 \text{ €}$	$(36.000 - 54.000) = -18.000 \text{ €}$, mais on impute le déficit global ordinaire sur le revenu exceptionnel : $72.000 - 18.000 = 54.000 \text{ €}$
Etape 1	Impôt sur le revenu net pour un revenu négatif = 0 €	Impôt sur le revenu net pour un revenu négatif = 0 €
Etape 2	Quotient appliqué au revenu exceptionnel : $72.000/4 = 18.000 \text{ €}$	Quotient appliqué au revenu exceptionnel : $72.000/4 = 18.000 \text{ €}$
Etape 3	Majoration du revenu ordinaire par le quotient : $(-18.000 + 18.000) = 0 \text{ €}$; IR résultant de l'application du barème progressif à cette somme = 0 €	Majoration du revenu ordinaire par le quotient (sans imputer le déficit, qui a déjà été pris en compte) : $+ 18.000 \text{ €}$; IR résultant de l'application du barème progressif à cette somme = 871 €
Etape 4	Détermination de l'impôt théorique propre au seul revenu exceptionnel $(0 - 0) \times 4 = 0 \text{ €}$	Détermination de l'impôt théorique propre au seul revenu exceptionnel $(871 - 0) \times 4 = 3.484 \text{ €}$
Etape 5	Montant total de l'IR dû par le contribuable est donc de 0 €	Montant total de l'IR dû par le contribuable est donc de 3.484 €



Art. 6 de la Loi de finances pour 2022

Gains de cession de crypto-actifs

➡➡➡ Croissance rapide et importante des actifs numériques

- ▶ Multitudes d'actifs numériques : Bitcoins, Ethereum, BNB, Solana, Tether, Litecoin, Dogecoin... NFT...
- ▶ Développement **sans limite** et rapide !
- ▶ Conséquence : **Nombreuses interrogations menant à un régime fiscal incertain et inadapté.**
- ▶ **Première appréciation juridique de ces actifs numériques par l'administration fiscale :**
 - ▶ Nature spéculative des crypto-monnaies = acte de commerce (achat/revente) ;
 - ▶ Distinction des gains réalisés par les particuliers à l'occasion de cessions de Bitcoins :
 - Activité **habituelle** : Imposition dans la catégorie des BIC ;
 - Activité **occasionnelle** : Imposition dans la catégorie des BNC.



Art. 70 et 79 de la Loi de finances pour 2022

Gains de cession de crypto-actifs

➡➡➡ Croissance rapide et importante des actifs numériques

▶ CE 26 avril 2018 n°417809, n°418030 et n°418033

▶ Distinction entre les plus-values réalisées par des personnes physiques :

1. À titre occasionnel :

- Plus-values sur biens meubles (article 150 UA du CGI)
- Imposition au taux fixe de 19% + 17,2 (PS)
- Taux effectif global = 36,20%

2. À titre habituel :

- Imposable dans la catégorie des BNC ou BIC.
- Application du régime des BNC à l'activité de minage (création de valeurs numériques) ;
- Application du régime des BIC aux plus-values de cessions d'actifs numériques à titre habituel ;

▶ Appréciation souveraine des juges du caractère habituel à partir d'un faisceau d'indices :

▶ Insécurité juridique.



Art. 70 et 79 de la Loi de finances pour 2022

71

Sur l'appréciation de l'activité occasionnelle ou non occasionnelle :

Le juge procède à un examen global de la situation de l'investisseur à savoir :

- Prise en compte de la fréquence des opérations ;
- Prise en compte du volume des ventes ;
- Étude des moyens déployés par l'investisseur pour réaliser ces opérations ;
- Comparaison des revenus générés avec les autres revenus de l'investisseur ;
- [...]

Gains de cession de crypto-actifs

➡➡➡ Première réforme 2019 des modalités d'imposition des cessions d'actifs numériques

- ▶ **Imposition des gains réalisés lors de cessions occasionnelles d'actifs numériques à la Flat Tax**
 - Taux forfaitaire unique de 30% (12,8% au titre de l'IR + 17,2% au titre des prélèvements sociaux.
 - Seuil d'exonération : 305 € / an.
- ▶ Rapprochement avec la fiscalité du capital sans adoption du régime complet (pas d'option pour le barème progressif de l'IR) ;
- ▶ Les gains réalisés à **titre habituel** restent imposés dans la catégorie des **BNC ou des BIC** ;
- ▶ **Pas de précision sur la distinction entre investisseur occasionnel et non occasionnel** = appréciation souveraine des juges (examen global de la situation de l'investisseur) = **Insécurité juridique** ;
- ▶ Pas d'imposition des échanges d'actifs numériques ;
- ▶ **Imposition uniquement des opérations aboutissant à la perception de monnaies traditionnelles, de biens ou de services** ;
- ▶ **Calcul du gain à la charge du contribuable (complexe).**



Art. 70 et 79 de la Loi de finances pour 2022

72

Sur le calcul du gain et sa déclaration :

La personne doit porter sur sa déclaration annuelle déposée au titre de l'année qui suit la cession le montant global de la plus ou moins-value réalisée (**formulaire CERFA n°2086**).

Le détail du calcul est précisé dans ce formulaire.

Il faut conserver les documents qui ont permis d'établir le gain imposable (en cas de contrôle).

Gains de cession de crypto-actifs

➡➡➡ Premières définitions posées par la Loi Pacte

▶ Codification à l'article L54-10-1 du CMF

- ▶ Distinction entre le **jeton** (bitcoin) et les **autres représentations numériques de valeurs** (crypto-monnaies, NFT) :
 - ▶ Le **jeton** constitue tout bien incorporel représentant, sous forme numérique, un ou plusieurs droits pouvant être émis, inscrits, conservés ou transférés au moyen d'un dispositif d'enregistrement électronique partagé permettant d'identifier, directement ou indirectement, le propriétaire dudit bien (Article L.552-2 du CMF) à l'exclusion de ceux remplissant les caractéristiques des instruments financiers mentionnés à l'article L.211-1 et des bons de caisse mentionnés à l'article L.223-1 ;
 - ▶ A contrario, une **représentation numérique d'une valeur** qui n'est pas émise ou garantie par une banque centrale ou par une autorité publique, n'est pas nécessairement attachée à une monnaie ayant cours légal et ne possède pas le statut juridique d'une monnaie, mais est acceptée par des personnes physiques ou morales comme un moyen d'échange et qui peut être transférée, stockée ou échangée électroniquement.



Art. 70 et 79 de la Loi de finances pour 2022

Gains de cession de crypto-actifs

➡➡➡ Nouvel aménagement du régime fiscal applicable aux gains de cession d'actifs numériques

1. Maintien de l'imposition à la flat tax des opérations occasionnelles
 2. **Possibilité d'option expresse et irrévocable, année par année, pour le barème progressif de l'IR** (Option indépendante de celle pouvant être exercée pour la taxation des RCM et PV sur cession de droits sociaux = Nouvelle case à cocher)
 3. **Imposition dans la catégorie des BNC** des produits des opérations d'achat, de vente et d'échange d'actifs numériques effectuées dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant **à titre professionnel** à ce type d'opération (**Fin de l'insécurité juridique ?**)
 - Disparition du critère du **caractère habituel**
 - Appréciation du caractère professionnel au regard des **« conditions de réalisation des opérations »**.
- ▶ Application aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2023 (option pour le barème exerçable en 2024 pour l'imposition des revenus 2023).



Art. 70 et 79 de la Loi de finances pour 2022

74

Sur les conditions de réalisation des opérations afin d'apprécier le caractère professionnel des opérations: Volonté du législateur d'aligner le régime fiscal applicable aux cessions d'actifs numériques avec celui applicable aux opérations de bourse

Rapprochement avec les opérations des opérations de bourse : « les opérations sont réalisées dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant à titre professionnel à ce type d'opérations, la détention, la maîtrise et l'usage d'informations et de techniques d'intervention spécialisées ainsi que leur recherche organisée au profit d'opérations boursières nombreuses et sophistiquées (couverture, report...) sont des critères essentiels ».

Illustrations :

- Frais de transaction préférentiels sur les actifs numériques en fonction de l'importance du volume des échanges/cessions ;
- Utilisation d'outils professionnels de trading ;
- Pratiques de trading complexes ;

Sur l'imposition des plus-values :

Réalisation d'une plus-value « à titre habituel » en **2022** :

⇒ Imposition dans la catégorie des **BIC** ;

Réalisation d'une plus-value professionnelle en **2023** :

⇒ Imposition dans la catégorie des **BNC** ;

Conseil aux investisseurs préférant une imposition en BNC : Préférer les échanges entre actifs numériques (non imposés) aux cessions d'actifs numériques.

Crédit d'impôt salarié à domicile

➡➡➡ Fonctionnement actuel du crédit d'impôt

- **Principe** : CI pour les contribuables qui supportent :
 - des dépenses au titre de la rémunération de services à la personne rendus à leur résidence (principale ou secondaire)
 - ou, sous certaines conditions, à celle de leurs ascendants
- **Principaux services** concernés :
 - garde d'enfants, soutien scolaire, assistance aux personnes âgées ou handicapées, garde-malade (à l'exclusion des soins), entretien de la maison et travaux ménagers, petits travaux de jardinage, travaux de petit bricolage dits « hommes toutes mains », prestations d'assistance informatique et Internet
- **Montant** du CI : 50 % du montant des dépenses effectivement supportées plafonnés



Art. 3 de la Loi de finances pour 2022

Crédit d'impôt salarié à domicile

➡➡➡ Désormais

- **certains services rendus à l'extérieur du domicile** lorsqu'ils sont **compris dans un ensemble de services incluant des activités effectuées au domicile**, seront éligibles.
- Entrée en vigueur :
 - Revenus de 2021.
 - Les revenus 2020 peuvent toutefois aussi s'en prévaloir grâce à une tolérance administrative (circulaire ECOI1907576C).



Art. 3 de la Loi de finances pour 2022

Crédit d'impôt salarié à domicile

- **Services concernés incluant nécessairement des activités effectuées au domicile :**

Accompagnement des enfants dans leurs déplacements en dehors de leur domicile
Accompagnement des personnes âgées, handicapées ou atteintes de pathologies chroniques et des personnes qui ont besoin temporairement d'une aide personnelle à leur domicile dans leurs déplacements en dehors du domicile
Prestation de conduite du véhicule personnel de ces mêmes personnes
Livraison de repas à domicile
Collecte et livraison à domicile de linge repassé
Livraison de courses à domicile, téléassistance et visio-assistance.



Art. 3 de la Loi de finances pour 2022

Crédit d'impôt salarié à domicile

➡➡➡ Précisions

- **Certaines dépenses seront également soumises à des sous-plafonds** qui leur sont spécifiques :
 - 500 euros pour les travaux de petit bricolage ;
 - 3 000 euros pour l'assistance informatique et Internet à domicile ;
 - 5 000 euros pour les interventions de petits travaux de jardinage.
- L'application de ces sous-plafonds se cumulera avec celle du plafond général de 12 000 euros de dépenses par an.
 - Ce plafond général est majoré de 1 500 € par enfant à charge et par membre du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans, dans la limite de 15 000 €.
 - Ce plafond est fixé à 20 000 € pour les contribuables qui sont eux-mêmes invalides ou ayant à leur charge une personne invalide.
- Cette mesure est une légalisation de la doctrine administrative qui n'était pas uniformément appliquée par les tribunaux.



Art. 3 de la Loi de finances pour 2022

Crédit d'impôt formation du dirigeant

- Le crédit d'impôt pour la formation du dirigeant est égal :
 - Au produit du nombre d'heures passées par le chef d'entreprise en formation par le taux horaire du Smic (plafonné à quarante heures de formation par année civile)
- Ce CI sera **doublé** pour les **micro-entreprises** au sens européen :
 - moins de 10 salariés
 - et chiffre d'affaires annuel ou total du bilan annuel inférieur à 2 millions d'euros ;
- Cette mesure est applicable aux heures de formation effectuées du **1^{er} janvier 2022 au 31 décembre 2022**.



Art. 19 de la Loi de finances pour 2022

Retenue à la source applicable aux non-résidents

➡➡➡ Mécanisme actuel de la RAS art. 182 B du CGI

- RAS applicable (sous réserve des conventions internationales) quand :
 - Le débiteur des sommes (**donc le preneur**) exerce une activité en France ;
 - Le bénéficiaire **donc le prestataire** (personne physique ou morale, à l'IR ou à l'IS) n'a pas d'installation professionnelle en France ;
 - Les sommes sont versées en contrepartie :
 - D'une prestation d'une profession libérale ou relevant de BNC,
 - De droits d'auteurs perçus par des inventeurs,
 - De prestations de toute nature, utilisées en France,
 - De prestations sportives fournies ou utilisées en France.
- Montant :
 - 26,5% (ou 15% pour les prestations sportives, ou 75% si les bénéficiaires sont établis dans ETNC)
 - Applicable sur une base brute, les charges ne sont pas déductibles de son assiette ;
 - Imputable sur l'IR ou l'IS, l'excédant étant remboursé (sauf pour la retenue à 75%).



Art. 24 de la Loi de finances pour 2022

Retenue à la source applicable aux non-résidents

➡➡➡ Condamnation du dispositif actuel par le Conseil d'Etat

- Le principe de libre-prestation de service (art 56 et 57 TFUE) doit permettre au débiteur de la RAS de déduire les frais professionnels que le prestataire lui a communiqués (CE 22-11-2019 n° 423698 ; CE 9-9-2020 n° 434364).
- La LDF tire les conséquences de ces décisions. A compter du 1^{er} janvier 2022 :
 - Une personne morale et un organisme non-résident,
 - Percevant des revenus de source française soumis à la retenue à la source,
 - Bénéficiera d'un **abattement forfaitaire pour charges de 10%**.
- Conditions :
 - Les résultats du prestataire ne sont pas imposés à l'IR entre les mains d'un associé.
 - Le siège ou établissement stable du prestataire est situé dans l'UE ou en Islande, Norvège ou Liechtenstein.



Art. 24 de la Loi de finances pour 2022

Retenue à la source applicable aux non-résidents

➡➡➡ Possibilité d'obtenir certaines restitutions

- Si le montant des charges réellement supportées est supérieur au montant de l'abattement de 10 %, il sera possible de demander la **restitution de la différence entre la RAS opérée et la RAS calculée sur une base nette de charges réelles.**
- Réclamation :
 - Auprès du Service des impôts des non-résidents (SINR)
 - Avant le 31 décembre de l'année qui suit celle du paiement des revenus (art R. 196-1 LPF).



Art. 24 de la Loi de finances pour 2022

Retenue à la source applicable aux non-résidents

➡➡➡ Possibilité d'obtenir certaines restitutions

- Concerne les RAS sur :
 - Les revenus distribués et certains RCM (art. 119 bis, 2 CGI) ;
 - Les rémunérations de prestations artistiques (art. 182 A bis CGI) ;
 - Certains revenus non salariaux (art 182 B CGI)
- A compter du 1^{er} janvier 2022, les sociétés concernées pourront obtenir la **restitution d'une partie de la RAS prélevée** :
 - Partie de la RAS correspondant à la différence entre la RAS réellement prélevée et la RAS applicable en déduisant les frais réellement supportés sur les revenus en cause de la base de la retenue.



Art. 24 de la Loi de finances pour 2022

Retenue à la source applicable aux non-résidents

➡➡➡ Possibilité d'obtenir certaines restitutions

- Conditions :
 - Les résultats du bénéficiaire ne sont pas imposés à l'IR entre les mains d'un associé.
 - Le siège ou établissement stable du bénéficiaire est situé dans l'UE ou en Islande, Norvège ou Liechtenstein.
 - Sauf pour la restitution de la retenue sur les RCM, ouverte également à une société basée dans un État tiers qui n'est pas un ETNC et qui a conclu une convention d'assistance administrative avec la France, à condition que la participation qu'elle détient ne lui permette pas participer de manière effective à la gestion ou au contrôle de sa filiale française.
- Délai de réclamation :
 - Au service des impôts des non-résidents avant le 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des revenus imposés (art. R. 196-1 LPF)
 - Ou en cas de proposition de rectification, avant le 31 décembre de la 3^e année suivant celle de la notification de la proposition de rectification



Art. 24 de la Loi de finances pour 2022

84

Modification consécutive à une autre jurisprudence du Conseil d'état (CE 11-05-2021 n° 438135).

Le dispositif de restitution temporaire de retenue à la source pour les sociétés étrangères déficitaires est aménagé à partir de 2022.

La demande, par dépôt de la déclaration n° 2780-SD, devra être faite avant le 31 décembre de l'année suivant celle du versement des revenus imposables.

Au lieu du délai de 3 mois à compter de la clôture de l'exercice du versement aujourd'hui en vigueur.

Ou en cas de proposition de rectification, avant le 31 décembre de la 3^e année suivant celle de la notification de la proposition de rectification

AUTRES ACTUALITES IMPORTANTES

Décharge de solidarité fiscale des époux

➤➤➤ Actuellement

- Les époux et partenaires liés par un Pacs sont solidairement tenus au paiement de l'IR lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune et au paiement de la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit
- une personne divorcée ou séparée peut, sous certaines conditions, demander à être déchargée de son obligation au paiement des impositions communes en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette d'impôt et sa situation financière et patrimoniale nette de charges.
- Notion de capacité de remboursement :
 - la capacité de remboursement du demandeur est, en pratique, appréciée sur une période de 5 ans
 - lorsque le montant de la dette fiscale est supérieur au montant du patrimoine, il n'y a disproportion que si la situation financière du contribuable, diminuée de la valeur de son patrimoine, ne permet pas d'envisager un plan de règlement de la dette fiscale dans un délai n'excédant pas 10 ans

➤➤➤ Pour les demandes formulées à compter du 1^{er} janvier 2022

- La situation financière nette du demandeur doit être appréciée sur une période n'excédant pas trois années



Art. 139 de la Loi de finances pour 2022

86

La pratique administrative très sévère a récemment été condamnée par le Conseil d'État dans une décision du 16 février 2018, qui a jugé sans incidence le fait que la dette du demandeur puisse être éteinte dans un délai inférieur à cinq ans (CE 16-2-2018 n° 409496)

Taxation d'office des avoirs étrangers

➡➡➡ La question de la constitutionnalité de l'art. L. 23 C du LPF était posée

- L'administration peut demander au contribuable de justifier l'origine et l'acquisition des avoirs placés sur ces comptes :
 - En cas de non-déclaration de comptes ou de contrats d'assurance-vie étrangers lors de l'une des dix dernières années.
- En cas d'absence de réponse ou de réponse insuffisante :
 - Taxation d'office aux droits de mutation à titre gratuit au taux de 60% possible
- Le Conseil constitutionnel considère que cette présomption de sommes acquises gratuitement est rationnelle et n'est pas irréfragable, et est par suite **constitutionnelle**
- Cette décision met fin indirectement à la bataille judiciaire autour de la légalité de l'utilisation des listes (HSBC, UBS, Panama Papers, Dubai Papers, Pandora Papers...)



Cons. const., 15 octobre 2021, n° 2021-939 QPC

Amende pour factures de complaisance

➡➡➡ La question de la constitutionnalité de l'amende de 50 % était posée

- Un contribuable qui :
 - Travestit ou dissimule l'identité ou l'adresse d'un fournisseur ou d'un client,
 - Travestit ou dissimule des éléments d'identification obligatoires,
 - accepte l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nomencourt une amende égale à 50% du montant des sommes versées ou reçues.
- Le Conseil constitutionnel considère que cette amende est **constitutionnelle** car l'amende :
 - Est en lien avec l'infraction commise et n'est pas disproportionnée ;
 - Ne réprime pas les mêmes faits que la majoration de 80% pour manœuvres frauduleuses.
 - Même si les deux sanctions peuvent avoir vocation à s'appliquer en même temps.



Cons. const., 21 octobre 2021, n° 2021-942 QPC

88

Solution qui s'oppose à celle qui a censuré l'amende pour défaut de facturation (Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC)

Amende pour défaut de factures

➡➡ L'abrogation différée décidée par le Conseil constitutionnel

- L'amende pour défaut de facturation a été censurée par le Conseil constitutionnel car disproportionnée :
 - Amende fiscale égale à 50 % du montant de la transaction, réduite à 5 % de ce montant si le fournisseur prouve que la transaction avait été régulièrement comptabilisée dans les 30 jours d'une mise en demeure ;
 - Déclarée inconstitutionnelle du fait de son taux fixe et de l'absence de plafond
 - Abrogation reportée au 31 décembre 2021.



Amende pour défaut de factures

➡➡➡ Mise en conformité constitutionnelle de cette amende

- Montant facial de l'amende fiscale inchangé :
 - Reste égale à 50 % de la transaction si le fournisseur ne l'a pas non plus comptabilisée,
 - 5% de la transaction si le fournisseur l'a régulièrement comptabilisée ;
- Introduction d'un double plafond :
 - 375 000 euros par exercice pour les amendes au taux de 50%,
 - 37 500 euros par exercices pour les amendes au taux de 5% ;
- Aucune amende n'est due si :
 - Première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 précédentes,
 - Correction spontanée ou dans les 30 jours d'une première demande de l'administration ;
- Si le client est un professionnel, il est solidairement tenu à son paiement.
- Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2022 : S'applique immédiatement aux contrôles et contentieux en cours lors de son entrée en vigueur



Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC

Les effets de l'échange automatisé d'informations

➤➤➤ Définition de l'EAI :

- Communication systematique, à intervalles réguliers (livraison annuelle), de « blocs de renseignements » relatifs à diverses catégories de revenus (dividendes, intérêts, redevances, salaires, pensions, etc.), par le pays de la source du revenu au pays de résidence du contribuable.
- Modèle OCDE standardisé : LA NORME COMMUNE DE DECLARATION ET DE DILIGENCE RAISONNABLE (NCD)
- Les Etats s'adressent entre eux chaque année la liste des revenus financiers réalisés par des résidents (identifiés ou présumés) d'un autre Etat, y compris si le revenu est nul
- La France a déjà commencé à exploiter ces renseignements en les recoupant avec les déclarations de comptes ou assurances-vie détenus à l'étranger

91

FATCA : Loi fiscale des États-Unis obligeant les banques des pays signataires à conclure avec le Département du Trésor des États-Unis un accord dans lequel elles s'engagent à lui communiquer des informations sur tous les comptes détenus par des citoyens américains (résidents US, citoyens US résidents à l'étranger, titulaires d'une carte de résident permanent aux USA, leurs conjoints et enfants, ainsi que toutes personnes, indépendamment de leur résidence ou nationalité, qui ont des biens substantiels aux États-Unis)

1. ALBANIA	27. CROATIA	53. ISLE OF MAN	79. NIGERIA	105. SWITZERLAND
2. ANDORRA	28. CURAÇAO	54. ITALY	80. NIUE	106. TURKEY
3. ANGUILLA	29. CYPRUS	55. JAPAN	81. NORWAY	107. TURKS & CAICOS ISLANDS
4. ANTIGUA AND BARBUDA	30. CZECH REPUBLIC	56. JERSEY	82. OMAN	108. UNITED ARAB EMIRATES
5. ARGENTINA	31. DENMARK	57. KAZAKHSTAN	83. PAKISTAN	109. UNITED KINGDOM
6. ARUBA	32. DOMINICA	58. KENYA	84. PANAMA	110. URUGUAY
7. AUSTRALIA	33. ECUADOR	59. KOREA	85. PERU	111. VANUATU
8. AUSTRIA	34. ESTONIA	60. KUWAIT	86. POLAND	
9. AZERBAIJAN	35. FAROE ISLANDS	61. LATVIA	87. PORTUGAL	
10. BAHAMAS	36. FINLAND	62. LEBANON	88. QATAR	
11. BAHRAIN	37. FRANCE	63. LIBERIA	89. ROMANIA	
12. BARBADOS	38. Including NEW CALEDONIA	64. LIECHTENSTEIN	90. RUSSIAN FEDERATION	
13. BELGIUM	39. GERMANY	65. LITHUANIA	91. SAINT KITTS AND NEVIS	
14. BELIZE	40. GHANA	66. LUXEMBOURG	92. SAINT LUCIA	
15. BERMUDA	41. GIBRALTAR	67. MACAU, CHINA	93. SAINT VINCENT AND THE GRENADINES	
16. BRAZIL	42. GREECE	68. MALAYSIA	94. SAMOA	
17. BRITISH VIRGIN ISLANDS	43. GREENLAND	69. MALTA	95. SAN MARINO	
18. BRUNEI	44. GRENADA	70. MARSHALL ISLANDS	96. SAUDI ARABIA	
19. BULGARIA	45. GUERNSEY	71. MAURITIUS	97. SEYCHELLES	
20. CANADA	46. HONG KONG, CHINA	72. MEXICO	98. SINGAPORE	
21. CAYMAN ISLANDS	47. HUNGARY	73. MONACO	99. SINT MAARTEN	
22. CHILE	48. ICELAND	74. MONTSERRAT	100. SLOVAK REPUBLIC	
23. CHINA (PEOPLE'S REPUBLIC OF)	49. INDIA	75. MOROCCO	101. SLOVENIA	
24. COLOMBIA	50. INDONESIA	76. NAURU	102. SOUTH AFRICA	
25. COOK ISLANDS	51. IRELAND	77. NETHERLANDS	103. SPAIN	
26. COSTA RICA	52. ISRAEL	78. NEW ZEALAND	104. SWEDEN	

Liste des
Etats qui
pratiquent
l'EAI

Assouplissement des conditions de dépôt de plainte pour fraude fiscale

➤➤➤ Aménagement des modalités de poursuite pénale pour fraude fiscale

- L'administration est tenue de transmettre au procureur de la République les affaires qui ont abouti, sur les **droits** dépassant **un seuil de 100.000 €** (ou 50.000 € pour les contribuables soumis aux obligations de déclaration de leur situation patrimoniale « élus »), à l'application des **pénalités** fiscales suivantes :
 - 100 % en cas d'évaluation d'office pour **opposition à contrôle fiscal** (art. 1732, CGI)
 - 80 % en cas de découverte d'une **activité occulte** (art. 1728, 1-c, CGI), **d'abus de droit**, de **manœuvres frauduleuses**, de dissimulation de prix (art. 1729, b et c, CGI) ou **d'activité illicite** (art. 1758, dernier al., CGI)
 - 80 % en cas de **non-déclaration des avoirs étrangers** (art. 1729-0 A, CGI)
 - 40 % lorsque la **déclaration** ou l'acte comportant les éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt **n'a pas été déposé dans le délai** de trente jours suivant la réception d'une mise en demeure (art. 1728, 1-b, CGI)
 - 40 % en cas de **manquement délibéré ou d'abus de droit** pour lequel il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire (art. 1729, a et b, CGI), lorsqu'au cours des six années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application d'une des majorations visées ci-dessous ou d'une plainte de l'administration fiscale
- Lorsque l'affaire a été transmise automatiquement au procureur de la République, l'action publique pour l'application des sanctions pénales est exercée sans plainte préalable de l'administration



Art. 36 de la loi relative à la lutte contre la fraude

Assouplissement des conditions de dépôt de plainte pour fraude fiscale

➤➤➤ Echec à la transmission automatique en cas de rectification spontanée

- Le fait pour un contribuable d'avoir spontanément déposé une déclaration rectificative fait obstacle à la transmission automatique de son dossier au Parquet

➤➤➤ Maintien du verrou de Bercy dans d'autres cas

- Dans les cas n'entraînant pas une transmission automatique du dossier au Parquet, les poursuites pénales demeurent conditionnées au dépôt d'une plainte par l'Administration **après avis conforme de la commission des infractions fiscales**.
- L'Administration peut déposer plainte devant le Parquet **sans avoir à obtenir l'avis conforme de la CIF** si :
 - Le cas n'est pas un cas de transmission automatique du dossier au procureur de la République
 - et, si le cas présente des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise dès lors qu'il existe un risque de dépérissement des preuves,
- Cette présomption peut résulter, limitativement :
 - De l'utilisation de comptes ouverts ou de contrats souscrits à l'étranger
 - Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger
 - Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents ou de toute autre falsification
 - Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger
 - Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration

Actualité des management package

➤➤➤ Définition

- « *Management package* » : Dispositif d'intéressement de dirigeants ou de cadres salariés au développement de leur entreprise en procédant à un partage de la création de valeur.

➤➤➤ Principaux objectifs

- Aligner les intérêts des dirigeants, actionnaires et ceux des managers
- Motiver et impliquer ses collaborateurs
- Attirer et conserver les talents



CE, plén. fisc., 13 juillet 2021, n° 435452

Actualité des management package

➤➤➤ Quels supports?

▶ Dispositifs prévus par la loi :

- Les actions gratuites
- Les bons de souscriptions de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE)
- Les stock-options

▶ Dispositifs conventionnels :

- Les actions de préférences (ADP)
- Les obligations convertibles en actions (OC)
- Les actions à bons de souscription d'actions (ABSA)
- Les bons de souscription d'actions (BSA) ou bons d'acquisition d'actions (BAA)
- Les contrats d'option d'achat d'actions (COA) ou « promesses sauvages »



CE, plén. fisc., 13 juillet 2021, n° 435452

Actualité des management package

➤➤➤ Jurisprudence antérieure rassurante

► Précautions employées depuis l'arrêt Gaillochet (CE 26 septembre 2014, n° 365573) sur les « promesses sauvages » :

- Objectif : faire bénéficier les gains de management package du régime des plus-values
- Risque : requalification des gains en BNC ou en salaires
- Précautions :
 - ✓ Eviter de garantir le salarié/dirigeant-investisseur contre le risque de perte de sa mise
 - ✓ Prévoir un investissement significatif
 - ✓ Ne pas garantir la plus-value susceptible d'être réalisée
 - ✓ Octroyer les instruments optionnels à leur juste prix



CE, plén. fisc., 13 juillet 2021, n° 435452

Actualité des management package

➡➡➡ Un coup de tonnerre sur les management package

- **Par une décision de plénière fiscale, le Conseil d'Etat (CE, 13 juillet 2021, n° 435452) juge :**
 - ☐ que le critère pertinent n'était pas celui du risque pris par l'investisseur salarié ou dirigeant,
 - ☐ mais la question de savoir si le management package lui avait été octroyé en sa qualité de salarié ou de dirigeant
- **Constituent donc un salaire**
 - ☐ l'avantage préférentiel imposable au titre de l'année d'acquisition ou de souscription de BSA ou d'options
 - ☐ le gain ultérieur d'exercice de BSA ou de levée d'options correspondant à la différence entre la valeur réelle des actions et leur prix d'achat (majoré du montant acquitté pour acquérir l'option et, le cas échéant, de l'avantage préférentiel déjà imposé)

Le risque d'une perte totale de l'investissement par le dirigeant ne permet plus d'écarter la qualification en salaire et de l'imposer comme plus-value sur titres.



CE, plén. fisc., 13 juillet 2021, n° 435452

Holding animatrice : état des lieux

►►► Une notion transversale d'importance capitale

- **Notion de société « holding animatrice » utilisée dans de nombreux régimes fiscaux, notamment :**
 - En matière d'impôt sur le revenu (IR) :
 - ▶ Réduction d'IR au titre des souscriptions au capital des PME ;
 - ▶ En matière de plus-values de cession de titres, abattements pour durée de détention... ;
 - En matière de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) :
 - ▶ Exonération partielle au titre du pacte Dutreil ;
 - ▶ Paiement différé et fractionné des droits de donation ou de succession dus sur la transmission des titres d'entreprises ;
 - En matière d'IFI (anciennement ISF) :
 - ▶ Exonération au titre des biens professionnels ;

99

Cette notion valait également en matière d'ISF à l'époque :

- exonération au titre des biens professionnels
- exonération partielle au titre du pacte Dutreil
- exonération des titres de PME
- réduction d'ISF au titre des souscriptions au capital des PME

Holding animatrice : état des lieux

➡➡➡ Enjeux

■ Des enjeux de qualification importants

- ✓ La société holding pure (ou société holding passive) est une société qui a pour objet exclusif la gestion d'un portefeuille de titres de participation. Selon l'administration, elle ne fait qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire. Son activité consistant dans la gestion de son propre patrimoine mobilier est donc de nature civile.
- ✓ La société holding « animatrice » par opposition exerce une activité économique qui par nature relève de la catégorie des activités tertiaires de prestation de service.

Holding animatrice : état des lieux

»» Définition

- Sont des holdings animatrices les sociétés :
 - ✓ « qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations [...] »
 - ✓ « [...] participent activement à la **conduite de la politique du groupe et au contrôle des filiales** [...] »
 - ✓ « [...] et rendent, le cas échéant, et à titre purement interne au groupe, **des services** administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers [...] ».

Holding animatrice : état des lieux

➤➤➤ Difficultés

- **Existence d'un contentieux traditionnel:**
 - ✓ Notamment en matière d'ISF (exonération biens professionnels) ;
 - ✓ Essentiellement fondé sur la preuve de l'animation.
- Mais **apparition de difficultés plus récentes** portant sur la définition même de la holding animatrice.

Holding animatrice : état des lieux

Les critères permettant de caractériser l'animation

Le critère préalable

Existence d'un groupe et d'une holding

Le critère principal

La conduite de la politique du groupe et le contrôle des filiales

Le critère subsidiaire

Les prestations de services

Holding animatrice : Recommandations pratiques

1	Mise en place d'un mandat social assuré par la holding personne morale pour l'ensemble des filiales (possible pour gérant de SNC, de société civile, de Président ou de DG en SAS, mais impossible pour PDG, DG ou DGD en SA)
2	Le cas échéant, transformation des filiales en une forme juridique admettant la présence de mandataires sociaux personnes morales
3	Tous les mails adressés par les dirigeants de la holding sont signés en qualité de dirigeants de la holding animatrice
4	Modification de l'objet social de la holding pour y insérer la définition de la holding animatrice
5	Personnalisation des rapports de gestion de la holding pour y insérer un compte-rendu détaillé de ses actions en qualité de holding animatrice (décrire les activités d'animation, détailler les prises de décision du directoire, faire état des initiatives ou des décisions prises par la holding)
6	Faire remonter dans la holding un ou plusieurs comités ad hoc existant actuellement dans les filiales opérationnelles, afin que le compte-rendu périodique de celui-ci soit formalisé et estampillé « Holding »;
7	Signature d'un pacte d'associés au niveau de la holding instituant un comité de direction ad hoc
8	Formalisation des instructions, directives et décisions données par la holding aux filiales et sous-filiales
9	Doubles conventions : (i) convention de management entre la holding et les filiales, comportant la fourniture de services spécifiques techniques soigneusement sélectionnés (prévoir une contrepartie financière, effectivement versée) ; (ii) Convention d'animation comportant l'adhésion aux principes de direction du Groupe (prévoir une contrepartie financière, effectivement versée) ;

En bleu foncé = Point de vigilance au regard des jurisprudences récentes (preuve de l'effectivité de l'animation).

En bleu semi-foncé = Point de vigilance au regard des jurisprudences récentes.

En bleu clair = Recommandations usuelles

Holding animatrice : Recommandations pratiques

10	Attestation du CAC insistant sur le rôle de la holding dans le contrôle et la conduite de la politique du groupe
11	Nettoyage (cession) des filiales non stratégiques dans lesquelles la holding est minoritaire et/ou non animatrice
12	Revue de l'ensemble des procédures concernant les instructions données par la holding
13	Modification de la dénomination sociale pour la rapprocher de celle d'une société opérationnelle (idéalement en lui donnant le nom du Groupe)
14	Faire enregistrer la convention d'animation afin de lui donner date certaine
15	Laisser un certain laps de temps entre la création de la holding et la demande du bénéfice d'un régime d'exonération particulier afin de pouvoir rapporter la preuve du caractère animateur de la holding
16	Conserver les documents postérieurs à la signature de la convention d'animation (actes, procès verbaux) (ayant date certaine)
17	S'assurer que les moyens humains au sein de la holding sont suffisants afin d'assurer la délivrance des prestations
18	Conserver les mails et courriers qui attestent que des directives ont été données aux filiales et qu'une stratégie de groupe est déterminée par la holding
19	S'assurer que la holding dispose de voix suffisantes pour imposer ses décisions aux filiales (un droit de veto est insuffisant)

Actualité du Pacte Dutreil

➤➤➤ Définition

Le pacte Dutreil est un dispositif permettant de bénéficier d'un abattement de 75% sur la base soumise au droits de mutation à titre gratuit lors de la transmission familiale des titres de sociétés ou d'entreprises individuelles ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, qu'il s'agisse d'une transmission par donation ou par succession et que cette transmission s'opère en pleine propriété ou dans le cadre d'un démembrement de propriété.

Conditions

➤➤➤ Des engagements doivent être pris sur la conservation des titres et l'exercice de fonctions de direction :

- ▶ Un engagement collectif de conservation, portant sur au moins 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote, doit être pris par le défunt ou le donateur pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, seul ou avec d'autres associés, pour une durée minimale de deux ans.
- ▶ Lors de la transmission des titres, chaque héritier, donataire ou légataire devra prendre l'engagement individuel de conserver les titres transmis pendant une durée de quatre ans minimum à compter de la fin de l'engagement collectif.
- ▶ L'un des associés signataires de l'engagement collectif de conservation ou l'un des donataires, héritiers ou légataires devra exercer dans la société, pendant la durée de l'engagement collectif et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, une fonction de direction.

106

Les seuils de droits financiers et de droits de vote sont ramenés à respectivement 10% et 20% en cas de sociétés cotée.

L'engagement collectif de conservation doit en principe être en cours au jour de la transmission. Il peut cependant être « réputé acquis » lorsque le défunt (ou le donateur) seul ou avec son conjoint ou partenaire de Pacs détient depuis deux ans au moins au moment de la transmission le quota de titres requis pour la conclusion de cet engagement et que l'un d'eux exerce dans la société depuis plus de deux ans son activité principale ou, lorsque la société est soumise à l'IS, des fonctions de direction.

Actualité du Pacte Dutreil

➡➡➡ Zoom sur l'activité de location meublée

- Le pacte Dutreil bénéficie aux transmissions de titres de sociétés ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Pour apprécier la nature commerciale ou non d'une activité, il y a lieu, en principe de se référer aux qualifications admises en droit privé.
- L'activité de location meublée, exercée à titre professionnel (LMP) ou non (LMNP), est une activité civile selon le droit privé (Cass Civ. 30 avril. 1862).
- La circonstance que, du point de vue de l'impôt sur le revenu, l'activité de location meublée soit considérée comme commerciale ne préjuge en rien de son éligibilité au dispositif Dutreil qui concerne pour sa part les droits de mutation à titre gratuit.
- A la lecture littérale des dispositions de l'article 787 B du CGI, il apparaît que l'activité de location meublée n'est pas éligible au régime Dutreil.

107

Pour apprécier la nature commerciale ou non d'une activité, il y a lieu, en principe de se référer aux qualifications admises en droit privé. En effet, le droit fiscal étant un droit de superposition, il a vocation à s'appliquer à des situations déjà régies en droit privé. Il ne dispose de notions propres, qu'à la condition que le texte fiscal le précise expressément.

Du point de vue du droit fiscal, l'activité de location meublée s'est vue ranger dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux depuis une jurisprudence du Conseil d'Etat de 1925 (Conseil d'Etat n° 84803 du 10 juillet 1925).

Cependant, cette position du droit fiscal ne concerne que les modalités d'imposition des revenus tirés d'une activité de location meublée. Ce type de revenu est donc considéré comme un revenu commercial et imposé comme tel.

Actualité du Pacte Dutreil

➡➡ Zoom sur l'activité de location meublée

- Dès ses premiers commentaires sur ce dispositif, en 2012, l'administration opérait un renvoi à ses commentaires relatifs à l'ISF qui eux-mêmes définissaient les activités commerciales comme celles visées par les dispositions des articles 34 et 35 du CGI (BOI-PAT-ISF-30-30-10-10 n°40).
- En 2017, l'activité de location meublée a été intégrée à l'article 35 du CGI, rendant **incontestable son éligibilité au régime Dutreil** par une série de renvois : BOFiP Dutreil → BOFiP ISF → article 35 du CGI → location meublée.
- Le 11 octobre 2018, l'administration a retiré ses commentaires relatifs à l'ISF, en conséquence de l'entrée en vigueur de l'IFI, supprimant ainsi le fondement de l'inclusion de l'activité de location meublée dans le régime Dutreil
- Formellement, cette doctrine n'était plus opposable mais cela ne préjugait en rien de l'invalidité du montage dans la mesure où la logique d'inclusion de locations meublées dans le périmètre du Dutreil était demeurée donc en tous points inchangée.

Actualité du Pacte Dutreil

➤➤➤ Zoom sur l'activité de location meublée

- Du 6 avril au 6 juin 2021, l'administration a mis en consultation publique ses commentaires sur le pacte Dutreil et notamment sur l'activité de location meublée. Les commentaires définitifs ont été publiés dans une mise à jour de la base Bofip du 21 décembre 2021
- Les activités commerciales éligibles au Dutreil sont désormais définies comme celles mentionnées aux articles 34 et 35 du CGI, à l'exclusion des activités de gestion par une société de son propre patrimoine immobilier. Tel est le cas notamment :
 - ✓ Des activités de location de locaux nus, quelle que soit l'affectation des locaux
 - ✓ Des activités de location de locaux meublés à usage d'habitation
 - ✓ Des activités de loueurs d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation
 - ✓ Des activités de promotion en restauration de son patrimoine immobilier, consistant à faire effectuer des travaux sur ses immeubles
- Les activités de location meublée ne sont donc définitivement plus éligibles au dispositif Dutreil, **sauf à ce que la doctrine soit condamnée par le juge de l'impôt.**

109

Les activités de construction-vente d'immeubles (promotion immobilière) ou de marchand de biens sont citées à titre d'exemples comme activités éligibles (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 n° 15).



Hervé OLIEL

Avocat à la Cour, Spécialiste en Droit fiscal

WAN Avocats

22, rue du Général FOY

75008 PARIS

Tel : 01 55 30 10 10

H.oliel@wan-avocats.com



AVOCATS