
LOI DE FINANCES POUR 2023
LOIS DE FINANCES RECTIFICATIVES 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. Taux de l'IS en 2023	page 8
3. Barème de l'IR	page 10
4. Actualisations découlant du barème de l'IR	page 11
5. Retenue à la source sur les revenus salariaux des non-résidents	page 12
6. Seuils d'application des régimes micro-BIC et micro-BNC	page 13
7. Seuils de la franchise en base de TVA	page 14
8. Barème de la taxe sur les salaires	page 15
9. Barème de l'IFI	page 16
10. Tarif des droits de mutation à titre gratuit	page 17

FISCALITE DES ENTREPRISES

10. Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial	page 20
11. Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs	page 27
12. Acte anormal de gestion	page 40
13. Apports & Libéralités	page 42
14. Statut de jeune entreprise innovante	page 43
15. Etalement des subventions d'équipement et d'aide à la recherche	page 45

TVA

18. Facturation électronique entre entreprises	page 48
19. Transmission d'universalité de patrimoine et TVA	page 49
20. Livraisons à soi-même de travaux	page 51
21. Groupes TVA	page 53

FISCALITE DES PERSONNES

23. Rémunérations techniques des associés de SEL	page 55
24. Crédit-vendeur	page 60
25. Exonération des heures supplémentaires	page 62
26. Aménagement du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu	page 63
27. Déficit foncier imputable sur le revenu global	page 65
28. Exonérations temporaires de plus-values immobilières	page 69
29. Crédit d'impôt garde d'enfants	page 70
30. Mesures diverses	page 71

FISCALITE LOCALE

23. Suppression de la CVAE	page 73
24. Taxation des logements vacants et des résidences secondaires	page 80
25. Suppression de la Contribution à l'audiovisuel public	page 83
26. Actualisation des valeurs locatives	page 85

DROITS D'ENREGISTREMENT

29. Droits de mutation de la cession d'une entreprise individuelle soumise à l'IS	page 87
30. Droits sur les cessions d'usufruits	page 89
31. Actualité du Pacte Dutreil :	page 90
29. Maintien du rôle d'animation par la holding	page 91
30. Grille d'analyse de la holding mixte éligible	page 92
31. Location meublée	page 94

PROCEDURES FISCALES

23. Conservation et obtention des documents	page 98
24. Examen de Situation Fiscale Personnelle (ESFP)	page 99
25. Extension de la demande d'origine des fonds	page 100
26. Envoi de la proposition de rectification	page 101

DISPOSITIONS COMMUNES

Entrée en vigueur de la loi de finances

▶▶▶ La Loi de finances pour 2023 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 **2022** et des années suivantes, ou aux bénéfices des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées au cours de l'année 2022, pour les entreprises relevant de cet impôt
- aux **bénéfices** des exercices clos à compter du **31 décembre 2022**, y compris ceux clos à cette date, pour les dispositions relatives à l'impôt sur les sociétés
- à compter du **1^{er} janvier 2023**, pour les autres dispositions : TVA, droits d'enregistrement, impôts locaux, taxes diverses, mesures relatives au recouvrement et à la procédure

▶▶▶ Au cours de l'année 2022, deux lois de finances rectificatives ont été votées



Loi de finances pour 2023, L. n° 2022-1726 du 30 déc 2022, JO du 31 déc. 2022

1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022, L. n° 2022-1157 du 16 août 2022, JO du 17 août 2022

2^{ème} Loi de finances rectificative pour 2022, L. n° 2022-1499 du 1^{er} déc. 2022, JO du 2 déc. 2022

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€**

Pour les résultats des **exercices clos à compter du 31 décembre 2022**

- Taux de 15 % désormais applicable **dans la limite de 42.500 €** de bénéfice imposable par exercice



Art. 18 de la Loi de finances pour 2021
Art. 37 de la Loi de finances pour 2023

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

▶▶▶ Stabilisation 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	Exercice clos à compter du 31/12/2022	
< 10 M€	< 38 120 €	15%		< 42 500 €	15%
	> 38 120 €	26,5%	25%	> 42 500 €	25%
10 M€ < CA < 250 M€	-	26,5%		25%	
> 250 M€	-	27,5%			



Art. 37 de la Loi de finances pour 2023

Barème de l'IR

➤➤➤ Barème de l'IR sur les revenus de 2022

- Les limites des tranches du barème de l'impôt applicable aux **revenus de 2022** sont revalorisées de la hausse prévisible de l'indice des prix hors tabac pour 2022, soit **5,4 %**.

Impôt sur les revenus perçus en 2021		Impôt sur les revenus perçus en 2022	
Tranches	Taux	Tranches	Taux
Jusqu'à 10.225 €	0%	Jusqu'à 10.777 €	0%
Entre 10.225 € et 26.070 €	11%	Entre 10.777 € et 27.478 €	11%
De 26.070 € à 74.545 €	30%	De 27.478 € à 78.750 €	30%
De 74.545 € à 160.336 €	41%	De 78.750 € à 168.994 €	41%
Plus de 160.336 €	45%	Plus de 168.994 €	45%



Art. 2 de la Loi de finances pour 2023

Le barème des revenus de 2021 n'avait été revalorisé que de 1,4 %, signe de la forte inflation survenue au cours de l'année 2022

Actualisations découlant du barème de l'IR

➡➡➡ Autres seuils et limites indexés

Nature des seuils et limites	Revenus de 2021	Revenus de 2022
Plafonnement des effets du quotient familial		
<i>Pour chaque quart de part additionnelle</i>	796,00 €	839,00 €
<i>Pour chaque demi-part additionnelle</i>	1 592 €	1 678 €
Déduction forfaitaire de 10 % sur les traitements, salaires, pensions, rémunérations des gérants et associés		
Minimum	448 €	472 €
Maximum de la déduction par salarié	12 829 €	13 522 €
Abattement de 10 % sur les pensions, retraites et rentes viagères		
Minimum par bénéficiaire	400 €	422 €
Maximum par foyer	3 912 €	4 123 €
Limite de déduction d'une pension alimentaire versée à un enfant majeur	6 042 €	6 368 €
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	3 592 €	3 786 €
Plafond de la réduction d'impôt des dons au profit d'associations d'aide aux personnes en difficulté	1 000 €	1 000 €



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 2023 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 2022)	Tranche (Revenus versés en 2023)	Nature de l'imposition à la tranche
0 %	au-dessous de 15 228 €	au-dessous de 16 050 €	libératoire
12 %	entre 15 228 € et 44 172 €	entre 16 050 € et 46 557 €	libératoire
20 %	au-delà de 44 172 €	au-delà de 46 557 €	non-libératoire

 **Art. 4 de la Loi de finances pour 2023**

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

Régimes concernés	2020 à 2022	2023 à 2025
Micro BIC (CGI, art. 50-0)		
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	176 200 €	188 700 €
- autres prestations de services	72 600 €	77 700 €
Micro-BNC (CGI, art. 102 ter)	72 600 €	77 700 €
Régime réel simplifié d'imposition (CGI, art. 302 septies A)		
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	818 000 €	862 172 €
- autres prestations de services	247 000 €	260 338 €
Régime simplifié d'imposition à la TVA et régime simplifié BIC		
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	818 000 €, maintien si CA < 901 000 €	862 172 €, maintien si CA < 949 654 €
- autres prestations de services	247 000 €, maintien si CA < 279 000 €	260 338 €, maintien si CA < 294 066 €
Dispense de bilan (CGI, art. 302 septies A bis)		
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	164 000 €	176 000 €
- autres prestations de services	57 000 €	61 000 €

13

L'actualisation triennale des seuils de chiffre d'affaires déterminant l'application du régime simplifié de déclaration TVA et du régime réel simplifié d'imposition BIC n'est plus liée à l'évolution de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. La revalorisation pour les années 2023 à 2025 est liée à l'évolution des indices des prix à la consommation hors tabac.

Franchise en base de TVA

Régimes concernés	2020-2022	2023-2025
Régime de droit commun (CGI, art. 293 B)		
- ventes de marchandises et prestations d'hébergement	85 800 € maintien si CA < 94 300 €	91 900 € maintien si CA < 101 000 €
- autres prestations de services	34 400 € , maintien si CA < 36 500 €	36 800 € , maintien si CA < 39 100 €
Régimes spéciaux		
avocats, avoués, auteurs et artistes (activités réglementées)	44 500 €, maintien si CA < 54 700 €	47 700 €, maintien si CA < 58 600 €
autres activités	18 300 €, maintien si CA < 22 100 €	19 600 €, maintien si CA < 23 700 €

Barème de la taxe sur les salaires

Barème de la taxe sur les salaires		
Taux	Tranche (Base rémunérations 2022)	Tranche (Base rémunérations 2023)
4,25 %	Au-dessous de 8 133 €	Au-dessous de 8 572 €
8,50 %	Entre 8 133 € et 16 237 €	Entre 8 572 € et 17 113 €
13,60 %	Au-delà de 16 237 €	Au-delà de 17 113 €



Art. 2 de la Loi de finances pour 2023

15

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 2023 : valeur de l'immobilier au 1^{er} janvier 2023
- 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 2023 (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€	

16

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

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en 2023
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%

▶▶▶ Donations entre époux et partenaires PACS

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en 2023
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%

▶▶▶ En ligne collatérale et entre non-parents

Fraction de part nette taxable	Tarif applicable en 2023
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	2023
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 comptable et fiscal des fonds commerciaux

■ Comptablement :

- Principe: Non amortissable - Le fonds commercial est réputé avoir une durée d'utilisation non limitée ;
- Exception : Amortissable - Lorsqu'il est possible de déterminer une durée d'utilisation limitée :
 - Présomption (simple): Peut être renversée et le fonds amorti sur la durée d'utilisation ;
 - Par défaut: Amortissement sur 10 ans lorsque la durée d'utilisation ne peut être estimée de manière fiable.
- Simplification: Les petites entreprises peuvent amortir sur 10 ans l'ensemble de leurs fonds commerciaux.

■ Fiscalement :

- Non amortissable fiscalement : le fonds commercial ne se déprécie pas de manière irréversible ;
- Le fonds commercial 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

21

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 (sauf si assimilables à des fonds commerciaux par tolérance administrative)
- Concerne les seuls fonds acquis (et non créés) par achat ou apport



Art. 23 de la Loi de finances pour 2022

22

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

➤➤➤ Encadrement et aménagement du dispositif

- Exclusion de la déductibilité fiscale de l'amortissement lorsque :
 - Le fonds commercial a été acquis auprès d'une entreprise liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI ;
 - Ou lorsque le fonds commercial a été acquis auprès d'une entreprise (y compris une entreprise individuelle) placée sous le contrôle de la même personne physique que l'entreprise cessionnaire.
- Choix entre la déduction de l'amortissement ou la renonciation à cette déduction lorsque le fonds commercial est transféré à l'occasion d'une opération de fusion ou d'un apport partiel d'actif soumise au régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI.



Art. 7 de la 1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022

23

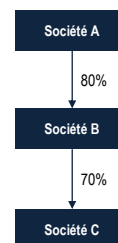
Concernant les modalités d'application du régime d'amortissement fiscal temporaire en cas d'apport d'un fonds commercial : il s'agit de légalisation des modalités d'application du régime précisées par l'administration dans une mise à jour du BOFIP publiée le 9 juin 2022.

La première disposition s'applique pour les opérations réalisées à compter du 18 juillet 2022.

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

➤➤➤ Exclusion du régime entre entreprises liées (article 39, 12 du CGI)

- Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :
 - Lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
 - Ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies ci-avant, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.
- Illustration :
 - La société C acquiert un fonds commercial auprès de la société A
 - Le fonds a une durée d'utilisation limitée, il est amorti en comptabilité
 - La société A détient indirectement C à hauteur de 56% de son capital
 - Les sociétés A et C sont des sociétés liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI
 - **Amortissements non déductibles – Réintégration dans le résultat fiscal**



 Art. 7 de la Loi de finances rectificative pour 2022

24

Clause anti-abus applicable aux acquisitions de fonds à titre onéreux ou par voie d'apport

Non déductibilité des amortissements des fonds commerciaux entre entreprises liées :

1 – Etablissement des liens de dépendance entre les parties

2 – Liens de dépendance établis = Application de l'alinéa 2 du 2° du 1 de l'article 39 du CGI

Applicable aux seules opérations postérieures au 18 juillet 2022

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

➤➤➤ Exclusion du régime entre entreprises détenues par une même personne physique

- Déduction fiscale des amortissements comptabilisés exclue lorsque:
 - La transaction a lieu entre des sociétés dont le capital est majoritairement détenu par une même personne physique (détention indirecte ou directe) ;
 - Ou la cession (y compris l'apport) est réalisée par un exploitant individuel au profit d'une société qu'il contrôle.
- Illustration :
 - Une personne physique est exploitant individuel.
 - Cette personne apporte son fonds commercial à une société dont il détient 100% du capital social en décembre 2022.
 - L'apport est placé sous le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI.
 - La société bénéficiaire de l'apport ne peut pas bénéficier de la déduction fiscale des amortissements comptabilisés dès lors que le fonds était précédemment exploité par l'associé de cette société.



Art. 7 de la Loi de finances rectificative pour 2022

25

Le 12 de l'article 39 ne vise pas expressément ce cas (dans la mesure où une personne physique peut détenir une entreprise sans pour autant qu'il s'agisse de son activité économique ou professionnelle).

L'objectif de cette mesure est de faire obstacle à l'application du régime de faveur lorsqu'une personne physique apporte son entreprise individuelle ou une branche complète de son activité à une société qu'elle contrôle.

Dans le cas d'un apport réalisé sous le régime de l'article 151 octies du CGI, le fonds commercial est considéré comme une immobilisation non amortissable – Les éventuels amortissements comptabilisés doivent être réintégrés au résultat fiscal.

Applicable aux seules opérations postérieures au 18 juillet 2022

Amortissement fiscal temporaire du fonds commercial

►►► Choix entre la déduction de l'amortissement ou la renonciation à cette déduction

- Lorsque le fonds commercial fait l'objet d'un transfert dans le cadre d'une opération de fusion ou d'apport partiel d'actif soumise au régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI.
- La société absorbante (dans le champ d'application du dispositif) peut choisir entre :
 1. La déduction fiscale de l'amortissement du fonds commercial :
 - La plus-value d'apport fait l'objet d'une réintégration fiscale sur une durée de cinq ans ;
 - Le fonds commercial est amorti sur la base de la valeur d'apport ;
 - Les amortissements comptabilisés sont déductibles du résultat fiscal de la société absorbante.
 2. La renonciation au régime de faveur :
 - La plus-value d'apport est placée sous le régime du sursis d'imposition ;
 - Les amortissements comptabilisés sont réintégrés au résultat fiscal de la société absorbante.
- **Comment choisir ?** Il suffit de comparer le montant des réintégrations à pratiquer au titre de la plus-value d'apport et le montant des amortissements déductibles.



Art. 7 de la Loi de finances rectificative pour 2022

26

Pas de formalisme particulier pour le choix entre la déductibilité ou la non-déductibilité: la société absorbante qui comptabilise à la clôture de l'exercice d'acquisition du fonds commercial.

En cas de renonciation et cession ultérieure du fonds de commerce : la société absorbante calculera la plus-value imposable d'après la valeur fiscale du fonds commercial dans les écritures de la société absorbée et non d'après la VNC dans ses comptes.

Choix entre la déductibilité et la renonciation : le régime temporaire est logiquement peu intéressant lorsque le fonds commercial a été créé par la société absorbée et que la durée d'utilisation du fonds est supérieure à 5 ans. En effet, la plus-value d'apport étant égale à la valeur d'apport du fonds commercial, la réintégration fiscale de cette plus-value sur une durée de cinq ans est nécessairement moins intéressante que le régime du sursis d'imposition.

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

▶▶▶ Le nouveau statut de l'entrepreneur individuel

- La loi 2022-172 du 14 février 2022 en faveur de l'activité professionnelle indépendante a créé un statut unique protecteur pour l'entrepreneur individuel
 - Codification aux articles L 526-22 et suivants du Code de commerce
 - Entrée en vigueur le 15 mai 2022
 - Conditions d'application précisées par décret n°2022-725 du 28 avril 2022
- **Objectif** : Protéger le patrimoine personnel de l'entrepreneur qui bénéficie désormais automatiquement du mécanisme juridique du patrimoine d'affectation – Cette situation juridique limite le gage des créanciers.
- **Extinction progressive de l'EIRL** : L'option pour ce régime n'est plus possible depuis le 15 février 2022 mais les entrepreneurs exerçant déjà leur activité sous ce statut avant cette date y demeurent soumis.



BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

27

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 sont entrées en vigueur le 15 mai 2022, 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).

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

➤➤➤ Régime juridique de l'entrepreneur individuel

- Champ d'application : Toute personne physique qui exerce en son nom propre une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes relève du statut d'entrepreneur individuel (article L526-22 alinéa 1).
- Effets juridiques :
 1. Séparation entre patrimoines professionnel et personnel
 2. Limitation du gage des créanciers professionnel au seul patrimoine professionnel
 3. Patrimoine professionnel unique de l'entrepreneur individuel composé des biens, droits, obligations et sûretés dont il est titulaire et qui sont utiles à l'activité ou à la pluralité d'activités professionnelles indépendantes qu'il exerce.
- Exceptions à la séparation des patrimoines professionnel et personnel :
 1. Existence de sûretés conventionnelles
 2. Renonciation au bénéfice de la séparation des patrimoines
 3. Inopposabilité à l'administration fiscale
 4. Créanciers à titre personnel dans le cas où le patrimoine personnel est insuffisant



BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

28

Effets juridiques :

- Séparation du seul effet de la loi
- Limitation du gage pour les créances nées postérieurement au 14 mai 2022.
- Les biens, droits, obligations et sûretés utiles à l'activité sont ceux qui, par nature, par destination ou en fonction de leur objet, servent à l'activité de l'entrepreneur individuel (fonds de commerce, biens meubles servant à l'activité, marchandises, matériel, biens immeubles servant à l'activité, biens incorporels tels que les données clients, les brevets d'invention, les licences, les marques, les dessins et modèles, les fonds de caisse...). Les biens communs peuvent être inclus dans le patrimoine professionnel lorsqu'ils sont utilisés à des fins professionnelles. S'agissant des biens indivis, seule la part indivise des biens concernés dont l'entrepreneur individuel est titulaire est comprise dans son patrimoine professionnel.

Exceptions à la séparation des patrimoines :

- Sûretés conventionnelles assises sur des éléments compris dans son patrimoine personnel (garantir une dette professionnelle par un bien personnel). Le cautionnement est cependant exclu, l'entrepreneur ne peut pas se porter caution à lui-même pour garantir les dettes de l'un de ses patrimoines en faisant valoir sa qualité de caution détenant un autre patrimoine distinct.
- Possibilité de renonciation :
- Inopposabilité à l'administration fiscale :
 - Pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu, des prélèvements sociaux, de la taxe foncière afférente aux biens immeubles utiles à l'activité professionnelle de l'entrepreneur individuel et dont lui-même ou son foyer fiscal est redevable.
 - En cas de manœuvres frauduleuses ou d'inobservation grave et répétée de ses obligations fiscales.
 - Dans le cadre du recouvrement des cotisations et contributions sociales
- Créanciers à titre personnel : Dans la limite du montant du bénéfice réalisé lors du dernier exercice clos pour assurer le recouvrement de leur créance dans le cas où le patrimoine personnel est insuffisant.

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

▶▶▶ Obligations comptables

- Pas d'obligation comptable spécifique
- Les dispositions de droit commun sont applicables
 - En fonction du régime d'imposition (micro, réel simplifié, normal, déclaration contrôlée)
 - Et/ou de la catégorie (BIC, BNC, IS)



L'entrepreneur, soumis au régime micro, qui souhaite opter pour l'assimilation de son entreprise individuelle à une EURL/EARL valant option pour l'IS, doit d'abord opter pour un régime réel d'imposition.

Il se voit alors soumis à des obligations comptables plus importantes.




Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

➤➤➤ Régime fiscal applicable – Imposition des bénéfices

1 RÉGIME FISCAL DE DROIT COMMUN (IR)

- Le résultat fiscal de l'entrepreneur est soumis à l'IR selon les règles propres à la nature de l'activité exercée
- Le déficit constaté par l'entrepreneur est imputable sur le revenu global de l'entrepreneur individuel l'année de sa constatation ou sur les revenus des années suivantes (jusqu'à la 6^{ème} année)

2 ENTREPRISE INDIVIDUELLE ASSIMILÉE À UNE EURL/EARL

- L'entrepreneur individuel peut opter pour l'assimilation de son entreprise individuelle à une EURL/EARL avant la fin du 3^{ème} mois de l'exercice au titre duquel il souhaite bénéficier de cette assimilation (Article 1655 sexies du CGI)
 - Assimilation irrévocable
 - **Modalités de l'option pour l'assimilation fixées à l'article 350 bis de l'annexe III au CGI**
 - **Entraîne les conséquences d'une cessation d'entreprise**
- Création d'une personnalité fiscale distincte
 - Assujettissement de plein droit à l'IS
 - Renonciation à l'assujettissement à l'IS possible jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel l'option a été exercée  **BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022**

30

Régime fiscal de droit commun (IR):

- Absence de personnalité fiscale distincte de l'entrepreneur individuel

Entreprise individuelle assimilée à une EURL/EARL (Article 1655 sexies du CGI)

- Assimilation de l'EI à une EURL/EARL irrévocable
- Option s'applique à partir du 15 mai 2022
- Notification d'option à adresser au service des impôts du lieu de son principal établissement avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur individuel souhaite que son entreprise individuelle soit assimilée à une EURL ou à une EARL
- Cession 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
 - Taxation immédiate des bénéfices non encore imposés
- Révocabilité :
 - Notification à adresser au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats de l'entreprise
 - Contenu : dénomination, l'adresse de l'entreprise individuelle, nom, prénom, l'adresse et la signature de l'entrepreneur individuel
 - Délai : Au plus tard à la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel s'applique la renonciation à l'option
- La cessation de l'entreprise individuelle emporte quant à elle taxation immédiate des bénéfices non encore imposés.

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

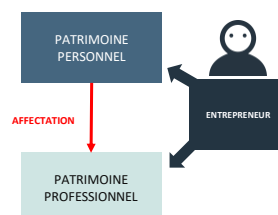
➤➤➤ Régime fiscal applicable – Affectations de biens depuis le patrimoine privé


1 RÉGIME FISCAL DE DROIT COMMUN (IR)

- Neutralité fiscale de l'affectation d'un bien issu du patrimoine privé de l'entrepreneur individuel
- L'imposition de la plus-value est reportée à la cession du bien
 - Régime des « biens migrants » (Article 151 sexies du CGI)

2 ENTREPRISE INDIVIDUELLE ASSIMILÉE À UNE EURL/EARL

- Affectation d'un bien **utile** à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable :
 - Neutralité fiscale de l'affectation
 - Régime des « biens migrants » (Article 151 sexies du CGI)
- Affectation d'un bien **non utile** à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable :
 - Apport en société imposable
 - Régime des plus-values des particuliers (Article 150-0 A et suivants du CGI)



 BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

31

Régime fiscal de droit commun (IR):

- Le transfert d'un bien du patrimoine privé vers le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel n'est pas un fait générateur de plus-value.
- Néanmoins : Lors de l'éventuelle cession ultérieure du bien, il conviendra, conformément au régime prévu à l'article 151 sexies du CGI, de déterminer deux plus-values distinctes soumises à des régimes fiscaux différents :
 - Une plus-value à caractère privé correspondant à la plus-value réalisée pendant la ou les périodes de détention dans le patrimoine personnel du contribuable (plus-value imposable selon le régime des plus-values des particuliers et bénéficie, le cas échéant, des exonérations et abattements propres à ce régime)
 - Une plus-value à caractère professionnel correspondant à la plus-value acquise par le bien depuis sa date d'inscription au bilan jusqu'au jour de sa cession effective (plus-value imposable selon le régime des plus-values professionnelles et bénéficie, le cas échéant, des exonérations et abattements propres à ce régime).

Entreprise individuelle assimilée à une EURL/EARL

- Neutralité fiscale pour les transferts de biens utiles à l'activité professionnelle du contribuable
- Imposition des transferts de biens non utiles à l'activité professionnelle du contribuable (apport en société) (régime des plus-values des particuliers)

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

➤➤➤ Régime fiscal applicable – Affectations de biens depuis le patrimoine professionnel

- Situation où l'entrepreneur individuel opte pour l'assimilation de son entreprise individuelle à une EURL/EARL

- **Conséquences :**

- Le transfert des biens inscrits au patrimoine de l'entreprise individuelle à celui de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL doit fiscalement être traité de la même façon que l'apport de ces mêmes biens du patrimoine de l'entreprise individuelle à celui d'une EURL ou d'une EARL
 - Plus-values ou moins-values professionnelles imposables ou déductibles
 - Exonération et abattements ou report éventuellement applicable (*151 septies/151 septies B du CGI ou 151 octies du CGI*)



Lorsque le bien transféré au patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL/EARL a d'abord figuré dans le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel puis a été inscrit à son patrimoine professionnel avant d'être transféré dans le patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL/EARL, la fraction de la plus-value acquise pendant la période où le bien a figuré au patrimoine personnel est immédiatement imposable selon les règles applicables aux plus-values des particuliers (*article 151 sexies du CGI*)



BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

32

- Le transfert des biens inscrits au patrimoine professionnel de l'entreprise individuelle est assimilé fiscalement à l'apport d'une entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL
 - Les reports d'imposition des plus-values et les sursis d'imposition des profits sur stocks prévus à l'article 151 octies du CGI sont susceptibles d'être appliqués
 - Les exonérations et abattements prévus à l'article 151 septies du CGI et à l'article 151 septies B du CGI sont également susceptibles de s'appliquer
 - ATTENTION : Pas de cumul possible ! L'entrepreneur doit choisir entre les deux régimes (apport ou cession)
- Sur la valorisation des biens :
 - La valorisation des biens correspondant à des éléments d'actif immobilisé inscrits au patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL se fait dans les conditions de droit commun, conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, c'est-à-dire pour leur valeur d'origine (valeur réelle du bien au jour de l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL).
 - En ce qui concerne l'application des règles fiscales et la détermination des résultats de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou à une EARL, seule est prise en compte la valeur réelle du bien au jour de l'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL.
 - L'amortissement des biens inscrits au patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL est pratiqué dans les conditions de droit commun :
 - La durée d'amortissement correspond à la durée réelle d'utilisation appréciée à la date d'assimilation de l'entreprise individuelle à une EURL ou à une EARL.
 - La base d'amortissement fiscal correspond à la valeur d'origine des biens.
 - La déduction éventuelle des amortissements est subordonnée à leur inscription en comptabilité.

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

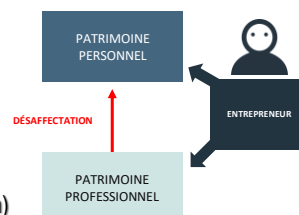
➤➤➤ Régime fiscal applicable – Désaffectations de biens

1 RÉGIME FISCAL DE DROIT COMMUN (IR)

- Fait générateur d'une plus ou moins-value
- L'éventuelle plus-value est imposée selon le régime des plus-values professionnelles (IR)
- Exonérations et abattement éventuels applicables

2 ENTREPRISE INDIVIDUELLE ASSIMILÉE À UNE EURL/EARL

- Assimilation à une cession de bien (éventuellement) suivie d'une distribution de dividendes
 - Fait générateur d'une plus ou moins-value
 - Imposable dans les conditions de droit commun applicables à l'IS (ou IR si renonciation)
- Sommes distribuées à l'entrepreneur (si option IS):
 - Imposées à l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers
 - Soit PFU (12,8% + PS 17,2%)
 - Soit barème de l'IR après abattement de 40%



 BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

33

Régime fiscal de droit commun (IR):

- Le retour d'un bien dans le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel constitue le fait générateur d'une plus-ou moins-value imposée dans les conditions de droit commun applicable à l'IR dans la catégorie des plus ou moins-values professionnelles.
- Le montant de la plus ou moins-value est déterminée à partir de la valeur d'origine dans le patrimoine de l'entreprise individuelle du bien transféré (au jour de l'affectation du bien).
- La plus-value peut bénéficier des exonérations et abattements prévus à l'article 151 septies du CGI et à l'article 151 septies B du CGI.

Entreprise individuelle assimilée à une EURL/EARL

- La sortie d'un bien du patrimoine professionnel et sa reprise dans le patrimoine personnel de l'entrepreneur individuel doivent être traitées comme le serait la sortie de ce bien du patrimoine social d'une EURL ou d'une EARL. Ce retrait est donc équivalent à la cession du bien suivie, le cas échéant, de la distribution des sommes réputées perçues en rémunération de cette cession.
- Lorsque le bien retiré du patrimoine de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL avait figuré, préalablement à son inscription à ce patrimoine, dans le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel et que son transfert avait généré une plus-value professionnelle dont l'imposition avait été reportée en application de l'article 151 octies du CGI, son retrait met fin à ce report, dans les conditions prévues à cet article.

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

➤➤➤ Régime fiscal applicable – Cessions de biens

1 BIENS SOUMIS AU RÉGIME DES BIENS MIGRANTS

- La cession est le fait générateur de deux plus-values distinctes soumises à des régimes fiscaux différents :
 - Une plus-value professionnelle imposable (IR ou IS) : Valeur acquise par le bien depuis la date d'inscription au bilan (la valeur réelle du bien au jour de son entrée dans le patrimoine affecté) jusqu'à sa date de cession
 - Une plus-value des particuliers (IR) : Valeur acquise par le bien pendant la période où il était dans le patrimoine privé de l'entrepreneur

2 BIENS NON SOUMIS AU RÉGIME DES BIENS MIGRANTS

- La cession est le fait générateur d'une plus ou moins-value imposable :
 - Le régime des plus ou moins-values professionnelles (IS ou IR) est applicable ;
 - La plus-value est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et la valeur pour laquelle le bien a été inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle ou la valeur pour laquelle le bien est entré à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL
- La cession met fin à l'éventuel report d'imposition dont a pu bénéficier l'entreprise individuelle lors de l'exercice de l'option pour son assimilation à une EURL/EARL



BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

34

La plus ou moins-value résultant de la cession du bien est calculée et imposée selon les règles de l'impôt sur les sociétés si l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL est passible de cet impôt ou selon celles des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles suivant la nature de l'activité exercée par l'entreprise individuelle imposable à l'impôt sur le revenu.

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

➤➤➤ Régime fiscal applicable – Liquidation de l'entreprise individuelle

1 RÉGIME FISCAL DE DROIT COMMUN (IR)

- Assimilation à une cession fiscale
- Imposition immédiate des bénéfices non taxés et des plus-values à l'IR

2 ENTREPRISE INDIVIDUELLE ASSIMILÉE À UNE EURL/EARL

- Assimilation à une cessation d'entreprise et annulation des droits sociaux d'une EURL/EARL
 - Imposition immédiate des résultats non encore taxés, des plus-values latentes sur les éléments d'actif immobilisés et des plus-values en report d'imposition (IS ou IR si renonciation)
- Dans le cas où l'entreprise individuelle n'a pas renoncé à son assujettissement à l'IS:
 - Imposition du boni de liquidation entre les mains de l'entrepreneur dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (IR)

 **BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022**

35

Entreprise individuelle assimilée à une EURL/EARL

- Boni de liquidation : différence entre le montant de l'actif net réel de l'entreprise individuelle à la date de sa liquidation et les sommes correspondant, par assimilation, à des apports dans l'entreprise individuelle

Cas de dissolution et cession fiscale de l'entreprise individuelle :

- Décès de l'exploitant de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL ou une EARL
- Cessation totale ou partielle de l'activité
- Changement réel d'activité
- Changement de régime d'imposition

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

▶▶▶ Illustration de l'exercice de l'option pour l'assimilation de l'EI à une EURL

Données

- Monsieur X exerce une activité commerciale depuis 5 ans sous le statut d'entrepreneur individuel
- En date du 10 janvier 2023, le contribuable a adressé au service des impôts du lieu de son principal établissement une notification au terme de laquelle il a exprimé sa volonté d'assimiler son entreprise individuelle à une EURL

La composition du patrimoine professionnel de l'entreprise individuelle de Monsieur X est la suivante :

	Valeur d'origine	Amortissements/dépréciations	VNC	Valeur réelle à la date de l'assimilation
Fonds de commerce	350 000 €	0 €	350 000 €	560 000 €
Véhicule à usage mixte	15 000 €	10 000 €	5 000 €	7 500 €
Immeuble à usage mixte	465 000 €	155 000 €	310 000 €	540 000 €



BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

36

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

➡➡➡ Illustration de l'exercice de l'option pour l'assimilation de l'EI à une EURL

Conséquences

1. Fonds de commerce :

- L'entrepreneur doit affecter le fonds de commerce au patrimoine de l'EI assimilée à une EURL (utile à son activité)
- La valeur mentionnée au bilan d'ouverture de l'EI assimilée à une EURL est 560.000 €, soit la valeur réelle au jour de l'apport.
- L'apport du fonds entraîne en principe l'imposition d'une **plus-value professionnelle** égale à 210.000 € (560.000 € - 350.000 €)
- L'entrepreneur peut toutefois bénéficier du régime de report d'imposition (article 151 octies du CGI) :
 - L'imposition de cette plus-value de 210.000 € est reportée à la date de cession du fonds ou lors de la cessation/transmission de l'entreprise individuelle

2. Véhicule à usage mixte :

- L'entrepreneur décide de ne pas inscrire ce bien au patrimoine de l'EI assimilée à une EURL
- Le bien est mis à la disposition de son entreprise individuelle
- L'entrepreneur perçoit un loyer de cette mise à disposition (BIC NON PRO)

 BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

37

Sur le véhicule :

- Le loyer est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux non professionnels entre les mains de l'entrepreneur, sous déduction des intérêts de l'emprunt afférent à ce véhicule et de l'amortissement correspondant. Dans le cas où les intérêts d'emprunt suffisent à dégager un déficit au titre de cette location, ce déficit, régi par les dispositions du 1° bis du I de l'article 156 du CGI (déficits constatés dans le cadre d'une activité exercée à titre non professionnel), ne peut s'imputer sur le revenu global du contribuable. En particulier, il ne peut être compensé avec le bénéfice industriel et commercial que dégagerait l'activité de garagiste.

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

▶▶▶ Illustration de l'exercice de l'option pour l'assimilation de l'EI à une EURL

Conséquences

3. Immeuble :

- L'entrepreneur décide d'affecter l'immeuble au patrimoine de l'EI assimilée à une EURL
- La valeur mentionnée au bilan d'ouverture de l'EI assimilée à une EURL est 540.000 €, soit la valeur réelle au jour de l'apport
- L'apport de l'immeuble entraîne en principe l'imposition d'une **plus-value professionnelle** égale à 230.000 € (540.000 € - 310.000 €)
- L'entrepreneur peut toutefois bénéficier du régime de report d'imposition (article 151 octies du CGI) :
 - S'agissant d'un bien amortissable, les dispositions du d du 3 de l'article 210 A du CGI s'appliquent
 - L'EI assimilée à une EURL devra réintégrer dans ses bénéfices imposables une fraction de cette plus-value imposable (1/15^{ème} chaque année)
- La valeur fiscale de l'immeuble est égale à 540.000 €, il s'agit de la nouvelle base amortissable du bien

L'entrepreneur individuel est réputé détenir des parts de son EI assimilée à une EURL pour une valeur fiscale de 1.100.000 € (560.000 € + 540.000 €)



BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

Nouveau statut de l'entrepreneur individuel : commentaires administratifs

▶▶▶ Illustration de l'exercice de l'option pour l'assimilation de l'EI à une EURL

Données

- Monsieur X cède son activité un an plus tard

La composition du patrimoine de son EI assimilée à une EURL est la suivante :

	Valeur d'origine	Amortissements	VNC	Valeur réelle à la date de cession
Fonds de commerce	560 000 €	0 €	560 000 €	600 000 €
Immeuble à usage mixte	540 000 €	36 000 €	504 000 €	580 000 €

Conséquences

- La cession porte sur les parts de l'EI assimilée à une EURL
 - La valeur des droits transmis est supérieure à 1.000.000 €, elle ne bénéficie pas de l'exonération prévue au III de l'article 238 quinquies du CGI – Plus-value imposable
- La plus-value en report au titre de l'apport du fonds de commerce est immédiatement imposable
- L'étalement de la plus-value sur l'apport de l'immeuble et le plan d'amortissement se poursuivent



BOI-BIC-CHAMP-70-10 et BOI-BIC-CHAMP-70-30 du 23-11-2022

39

Acte anormal de gestion

➤➤➤ Rappel de la théorie

- Sont susceptibles de relever de gestion anormale les actes qui :
 - ✓ Soit **mettent une dépense à la charge de l'entreprise**
 - La dépense n'est dans ce cas pas déductible
 - ✓ Soit **la privent d'une recette**
 - La recette, bien que non réalisée, est alors réintégrée dans le résultat de l'entreprise
 - Pour le cas de la cession de titres de société, la privation de la recette suppose que soit constaté un **écart significatif** entre le prix retenu et la valeur vénale
 - ➔ Afin d'éviter les remises en cause pour de faibles écarts qui trouvent leur source entre dans la différence de méthodes d'évaluation des titres entre le contribuable et l'administration
- Ils constituent des AAG quand l'appauvrissement a été supporté **sans contrepartie** et ne présentent pas d'**intérêt indirect**
 - ✓ L'intérêt du groupe dont l'entreprise ferait partie n'est pas pris en compte



CE, 11 mars 2022, n° 453016, Alone & Co

40

Acte anormal de gestion

- Il était généralement admis que l'écart significatif supposait une **différence supérieure à 20%** entre prix de vente et valeur vénale
 - ✓ Un écart inférieur était supposé être insusceptible de remise en cause
 - Cette idée se fondait sur la jurisprudence des juges du fond et avait été reprise par un rapporteur public du Conseil d'État (Concl. L. Olléon ss CE, 3 juill. 2009, n° 301299, Hérail)
- Le Conseil d'État a cependant **explicitement rejeté cette théorie**
 - ✓ Encourt ainsi la censure l'arrêt d'appel qui, pour rejeter les demandes de l'administration fiscale, retient que l'écart n'était que de 14,08%
 - ✓ La **portée** de cette décision est toutefois **incertaine** :
 - En l'espèce, la valeur vénale des titres pouvaient être évaluée de façon quasi-certaine
 - A contrario, la règle pratique pourrait se maintenir dans les cas, majoritaires, où l'évaluation de la valeur vénale des titres cédés est sujette à discussion
 - Une certaine prudence doit ainsi être observée à l'aune de cette décision



CE, 11 mars 2022, n° 453016, Alone & Co

41

La théorie de l'AAG n'autorise toutefois pas l'administration à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion de l'entreprise. En particulier, un actif peut être cédé à un prix inférieur à sa valeur vénale si l'entreprise peut démontrer qu'elle en a tiré un intérêt indirect.

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'une vente à un prix minoré par une société de titres de sa filiale à l'un des dirigeants de cette filiale ne constituait pas un AAG dès lors :

- Que cette vente se conforme à une promesse de vente conclue plusieurs années auparavant à un prix irrévocablement convenu qui correspondait à la valeur vénale des titres au moment de cette promesse
- Même si l'administration soutenait qu'il était déjà acquis que cette valeur allait augmenter
- Que cette promesse permettait d'inciter l'intéressé au développement de la filiale dont il était le directeur commercial
- Peu important que le directeur commercial n'ait souscrit aucun engagement en contrepartie de cette promesse

Apports & Libéralités

- Par sa décision Cérès du 9 mai 2018 (CE, 9-05-2018, n° 387071, Cérès), le Conseil d'État avait jugé qu'une libéralité devait être caractérisée en cas **d'apport à prix minoré**
 - ✓ Sauf à démontrer l'existence d'une contrepartie
 - ✓ La libéralité est taxée au niveau de la société bénéficiaire sur le fondement d'une variation de l'actif net (CGI, art. 38, 2)
- Le Conseil d'État considère en revanche qu'un **apport à prix majoré** ne constitue pas en soi une libéralité de la bénéficiaire à l'apporteuse
 - ✓ Dès lors que la société bénéficiaire ne s'appauvrit pas en principe en remettant des titres de son capital
 - Est ainsi censuré l'arrêt qui avait admis la taxation de la libéralité supposée au niveau de la société apporteuse en tant que revenus distribués (CGI, art. 111)
 - ✓ En revanche, une **libéralité des autres associés** pourrait être caractérisée si, par intention libérale, ils ont consenti à la **dilution de leur participation**
 - La libéralité serait alors taxée chez l'apporteur par application des droits de donation



CE, 20 oct. 2021, n° 445685

42

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 **onze** ans (Art 11 de la Loi de Finances pour 2022)
 - réaliser des dépenses de recherche représentant au moins 15 % de ses 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'activité 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. 33 de la Loi de finances pour 2023

Statut de jeune entreprise innovante

▶▶▶ Prorogation du dispositif de JEI et réduction de la durée du statut de JEI

- Prorogation de trois ans du dispositif de JEI : avantages applicables aux entreprises jusqu'au 31 décembre 2025
- La durée du statut de JEI est réduite de 10 à **7 ans**
 - La société dispose donc d'un délai expirant à son 8^{ème} anniversaire (au lieu de 11^{ème}) pour réaliser les deux exercices bénéficiaires ouvrant droit à une exonération totale puis de 50%
 - Entrée en vigueur de la modification de cette condition d'âge aux entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2023 :
 - ✓ Sociétés créées à compter du 1^{er} janvier 2013 ou à compter du 1^{er} janvier 2014 et jusqu'au 31 décembre 2022 bénéficiant de la condition d'ancienneté de moins de 11 ans
 - ✓ Sociétés créées à compter du 1^{er} janvier 2023 et jusqu'au 31 décembre 2025 bénéficiant de la condition d'ancienneté de moins de 8 ans



Art. 33 de la Loi de finances pour 2023

44

Compte tenu de la date d'entrée en vigueur de la présente mesure, les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2013 ou à compter du 1^{er} janvier 2014 et jusqu'au 31 décembre 2022 bénéficiant de la condition d'âge fixée à moins de 11 ans. Elles pourront donc prétendre au statut de JEI à compter de l'année de leur création et jusqu'à l'année précédant celle de leur onzième anniversaire.

Celles créées à compter du 1^{er} janvier 2023 et jusqu'au 31 décembre 2025 sont soumises à une condition d'ancienneté fixée à moins de 8 ans ; elles pourront donc prétendre au statut de JEI à compter de l'année de leur création et jusqu'à l'année précédant celle de leur huitième anniversaire.

Étalement des subventions d'équipement et d'aide à la recherche

➤➤➤ Bénéfice du régime d'étalement étendu (CGI, art. 42 septies)

- Rappel du régime d'imposition des subventions d'équipement :
 - Sur option, possibilité d'échelonner les subventions d'équipement au rythme de l'amortissement du bien ou pour les biens non amortissables, sur le nombre d'années où le bien est inaliénable, ou, à défaut sur une durée de 10 ans suivant l'année de son attribution
 - Subventions actuellement éligibles : celles versées par l'UE, l'Etat, les collectivités publiques ou tout organisme public
- Bénéfice du régime désormais ouvert aux subventions d'équipement accordées aux entreprises par les organismes créés par les institutions de l'UE (n'exclut pas les organismes financés par des fonds publics et privés)
- Bénéfice du régime également ouvert aux sommes perçues dans le cadre du dispositif de certificat d'énergie



Art. 32 et 65 de la Loi de finances pour 2023

Étalement des subventions d'équipement et d'aide à la recherche

➤➤➤ Actualisation et harmonisation des dispositifs d'étalement des aides à la recherche

- Sont éligibles aux dispositifs d'étalement, les aides publiques à la recherche versées par l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics spécialisés dans l'aide à la recherche scientifique ou technique
- Désormais, la loi étend le bénéfice de ce régime aux aides versées par l'UE ou par les organismes créés par ses institutions (n'exclut pas les organismes financés par des fonds publics et privés)

➤➤➤ Entrée en vigueur des mesures :

- Pour les sociétés à l'IR : pour les exercices clos à compter de 2022
- Pour les sociétés à l'IS : pour les exercices clos à compter du 31.12.2022



Art. 32 et 65 de la Loi de finances pour 2023

TVA

Facturation électronique entre entreprises

➤➤➤ Rappel du calendrier d'entrée en vigueur de la facturation électronique

Déploiement de l'obligation de E-invoicing (facture électronique) et de **E-reporting** (transmission des informations de facturation)

- 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.



Art. 26 de la 1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022

48

Par ailleurs, l'article 62 de la loi de finances pour 2023 introduit une nouvelle solution technique pour émettre ou recevoir des factures électroniques.

Les factures électroniques peuvent actuellement être émises et reçues en ayant recours à l'une des trois solutions techniques suivantes :

- une signature électronique « qualifiée » ;
- un message structuré selon une norme convenue entre les parties ;
- une forme électronique autre, assortie d'une piste d'audit fiable.

Une nouvelle modalité de transmission et de réception des factures électroniques : est désormais prévue les assujettis pourront désormais recourir également à la procédure de cachet électronique qualifié (au sens du règlement UE/910/2014, dit règlement « ELDAS »).

Transmission d'universalité de patrimoine et TVA

►►► Mise en conformité avec la directive TVA

- L'article 257 bis du CGI est mis en conformité avec la directive TVA afin de garantir la portée du principe de non application de la TVA aux transmissions d'universalités totales ou partielles de biens.
- La directive (art. 19 et 29) permet de considérer qu'aucune livraison de biens ou prestation de services n'est intervenue à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens et, ainsi, de ne pas exiger l'imposition à la TVA de ces opérations.
- L'article 257 bis du CGI, qui transpose cette faculté en droit interne, ne reprend pas exactement les termes de la directive mais prévoit (i) une **dispense de TVA** pour les opérations réalisées entre redevables de la taxe et, corrélativement (ii) une **dispense de régularisation** du droit à déduction chez le cédant, sur les transferts d'immobilisations réalisés dans ce cadre.



Art. 58 de la Loi de finances pour 2023

49

Pour bénéficier de la dispense de TVA prévue par les dispositions de l'article 257 bis du CGI, le bénéficiaire de la transmission d'universalité doit avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmise.

Transmission d'universalité de patrimoine et TVA

►►► Mise en conformité avec la jurisprudence

- Le Conseil d'État a adopté une interprétation restrictive de cette dispense de régularisation en considérant qu'elle ne s'applique qu'aux opérations effectivement soumises à la TVA, à l'exception des opérations exonérées ou placées hors champ de la TVA intervenant, telles que les transmissions effectuées à titre gratuit (CE 31-5-2022 n° 451379).
- L'article 257 bis dans sa nouvelle rédaction, alignée sur celle des articles 19 et 29 de la directive, dispose ainsi désormais **qu'aucune livraison de biens ou prestation de services n'est réputée intervenir lors de la transmission à titre onéreux, à titre gratuit** ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens effectuée entre redevables de la TVA.
- Cette règle de « non-livraison » permet de sécuriser l'absence de régularisation chez le cédant du droit à déduction au titre de la taxe qu'il a pu antérieurement déduire sur les biens ou services faisant partie de l'universalité transmise.



Art. 58 de la Loi de finances pour 2023

50

En pratique, pour les opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2022, les opérateurs qui estiment y avoir un intérêt peuvent continuer à se prévaloir de la doctrine administrative, qui reste opposable à l'administration malgré la décision du Conseil d'État mentionnée ci-dessus, pour justifier l'application par le cédant d'une dispense de régularisation de la TVA déduite au titre d'une cession exonérée ou hors champ. À défaut de précision particulière, les dispositions de l'article 257 bis du CGI, telles que modifiées par le présent article, s'appliquent à compter du 1er janvier 2023.

Livraisons à soi-même de travaux

▶▶▶ TVA sur les livraisons à soi-même de travaux

- L'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit ou acheté est assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux et est donc soumise à la TVA lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète (257 CGI).
- De même, les travaux immobiliers qui contribuent à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble affecté aux besoins de l'entreprise (donc non comptabilisé en stock) doivent être soumis à une LASM par le preneur alors même qu'ils ne conduisent pas à la production d'un immeuble neuf, lorsqu'il affecte le bien à des opérations ne lui ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA.
- *Exemple* : les bailleurs professionnels qui affectent des immeubles à une activité de location à usage d'habitation exonérée et qui réalisent sur ces immeubles des travaux contribuant à leur valorisation ou à la prolongation de leur vie.



Art. 56 de la Loi de finances pour 2023

Livraisons à soi-même de travaux

▶▶▶ Bénéfice de taux réduits de TVA sur les livraisons à soi même de travaux

- Actuellement, les LASM de travaux immobiliers relèvent indifféremment et globalement du taux normal de 20 %.
- Ce taux uniforme s'applique y compris lorsque les LASM portent sur des travaux de rénovation énergétique de logements ou sur des travaux portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans.
- Or, ces travaux sont pourtant susceptibles de bénéficier respectivement des taux de 5,5 % (art. 278-0 bis A) ou de 10 % (art. 279-0 bis du CGI).
- La présente mesure a pour objet de supprimer cette différence de traitement en matière de taux entre les travaux susvisés et les LASM portant sur ces mêmes travaux.
- Cette mesure s'applique aux opérations effectuées à compter du 1^{er} janvier 2023



Art. 56 de la Loi de finances pour 2023

Groupes TVA

▶▶▶ Groupes TVA : aménagement des modalités déclaratives et de contrôle

- Depuis le 1^{er} janvier 2023, les personnes assujetties établies en France et étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent constituer un assujetti unique autrement appelé « groupe TVA » (256 C CGI).
- L'obligation annuelle de communication à l'administration du périmètre de l'assujetti unique, actuellement fixée au plus tard le 31 janvier N, a été avancée au 10 janvier N.
- L'indication des conséquences financières du contrôle diligenté à l'encontre d'un membre d'un assujetti unique s'effectuera, non pas selon les montants dont le membre serait redevable en l'absence d'appartenance à l'assujetti unique (système actuel), mais telles que ces conséquences résultent de son appartenance à l'assujetti unique (mise à jour) (L48 du LPF).
- Par exception à l'interdiction de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des mêmes impôts et pour la même période, l'administration peut d'ores et déjà renouveler ces contrôles à l'encontre du représentant de l'assujetti unique. Cette exception est étendue aux **membres d'un assujetti unique** (L51 du LPF).



Art. 56 de la Loi de finances pour 2023

53

La mesure concernant l'obligation annuelle de communication du périmètre de l'assujetti unique n'entre en vigueur qu'à compter du 1^{er} janvier 2024.

En l'absence de dispositions spécifiques, les deux autres mesures sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2023.

FISCALITE DES PERSONNES

Rémunérations techniques des associés de SEL

➤➤➤ Régime actuel d'imposition des rémunérations des associés de SEL

- Un associé d'une société d'exercice libéral (SEL) à l'IS est imposé come suit :
 - Pour ses rémunérations d'un **mandat social**, au titre de l'**article 62 du CGI**
 - Pour ses **rémunérations techniques**, il dispose d'une **option** :
 - ✓ Retenir la position de la jurisprudence : Imposition au titre des **BNC**
 - ➔ Le prélèvement à la source prend dans ce cas la forme d'un acompte contemporain versé par l'associé
 - ✓ Retenir la position de l'administration : Imposition au titre des **Traitements et salaires**
 - ➔ Le prélèvement à la source prend alors la forme d'une retenue à la source opérée par la SEL, ce qui a l'inconvénient de créer une déconnexion entre traitement fiscal et traitement social



BOI-BNC-DECLA-10-10 n° 110 ; BOI-RSA-GER-10-30 n° 520 du 5-01-2023

55

La chambre sociale de la Cour de cassation considère, de jurisprudence constante, que les rémunérations versées à un travailleur indépendant au titre de son activité qu'il exerce au sein d'une SEL relèvent nécessairement du régime TNS

Rémunérations techniques des associés de SEL

►►► Position de la doctrine administrative

- Dans une réponse ministérielle Cousin (JOAN 16 septembre 1996, question n° 39397), reprise au BOFIP, l'administration avait tenu compte de la nature particulière de société de capitaux des SEL pour fixer le régime fiscal des rémunérations perçues par ses membres:
 - Les **gérants majoritaires** ou membres de collège de gérance majoritaire entrent dans le champ d'application de l'article 62 du CGI
 - Les rémunérations des **autres associés** sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires
- Le Conseil d'État retient un régime différent pour l'imposition des rémunérations perçues par les associés d'une SEL au titre de l'exercice de leur activité libérale dans cette société:
 - Les **gérants majoritaires** ou membres de collège de gérance majoritaire entrent dans le champ d'application de l'article 62 du CGI
 - Les rémunérations des **autres associés** sont imposés en fonction de l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société
 - ✓ Principe: en l'absence d'un lien de subordination les rémunérations sont imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), conformément à l'article 92-1 du CGI
 - ✓ Exception: si les conditions d'exercice traduisent l'existence d'un lien de subordination caractérisant une activité salariée, imposition dans la catégorie des traitements et salaires



BOI-BNC-DECLA-10-10 n° 110 ; BOI-RSA-GER-10-30 n° 520 du 5-01-2023

56

La décision du Conseil d'Etat a été rendue à propos d'un associé minoritaire d'une SELAFA d'Avocats et le Conseil a justifié l'application du régime des BNC en soulignant « *qu'il n'existait pas entre cet associé et la SEL, dans laquelle il exerçait sa profession d'avocat, de lien de subordination caractérisant l'exercice d'une activité salariée; alors même que le contribuable ne pouvait pas développer de clientèle personnelle* » (CE 16 octobre 2013, n°339822, 10e et 9e s.-s., A.).

Rémunérations techniques des associés de SEL

▶▶▶ Nouveau régime d'imposition des rémunérations des associés de SEL

- L'administration tire les conséquences de cette jurisprudence dans une mise à jour de sa base BOFIP. Elle rapporte la réponse ministérielle Cousin ainsi que la doctrine instituant une imposition des rémunérations perçues par les associés d'une SEL au titre de l'exercice d'une activité libérale dans cette société sous le régime des traitements et salaires.
- Dans un premier temps, l'administration a précisé que jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2022, les associés de SEL peuvent se prévaloir de l'une ou l'autre des doctrines rapportées pour imposer leurs rémunérations dans la catégorie des traitements et salaires (associés non-gérants) ou de l'article 62 (associé-gérant).
- Finalement, l'administration a indiqué que la nouvelle modalité d'imposition n'entrera en vigueur que le 1^{er} janvier 2024. L'option pour une imposition de leurs rémunérations dans la catégorie des TS est toujours ouverte aux associés de SEL au titre de leurs revenus 2022 et 2023.



BOI-BNC-DECLA-10-10 n° 110 ; BOI-RSA-GER-10-30 n° 520 du 5-01-2023

57

Rémunérations techniques des associés de SEL

►►► Calendrier de l'application de la nouvelle règle

▪ MODALITÉS D'IMPOSITION OBLIGATOIRES À COMPTER DU 1^{er} JANVIER 2024

- ✓ Principe: imposition en BNC des rémunérations techniques perçues par les associés de SEL
- ✓ Exception: imposition en salaires en cas d'existence d'un lien de subordination (en pratique, cette situation devrait être exceptionnelle, l'existence d'un lien de subordination étant difficilement conciliable avec l'exercice d'une profession libérale)
- ✓ Imposition sous le régime de l'article 62 du CGI des rémunérations techniques perçues par les gérants majoritaires de SELARL et les gérants de SELCA lorsqu'elles ne peuvent être distinguées des rémunérations qu'ils perçoivent au titre de leurs fonctions de mandataire social

▪ MODALITÉS D'IMPOSITION "À LA CARTE" POUR 2022 ET 2023

- ✓ À titre transitoire, l'administration admet que, pour les rémunérations techniques perçues en 2022 et 2023, les associés de SEL pourront toujours imposer leurs rémunérations dans la catégorie des traitements et salaires (associés non dirigeants) ou dans celle de l'article 62 du CGI (associés gérants majoritaires de SELARL et associés gérants de SELCA).



BOI-BNC-DECLA-10-10 n° 110 ; BOI-RSA-GER-10-30 n° 520 du 5-01-2023

Rémunérations techniques des associés de SEL

▶▶▶ Tableau récapitulatif

		Régime d'imposition des rémunération des associés de SEL à partir du 1er janvier 2024		
		Rémunération au titre du mandat social	Rémunération au titre de l'exercice de l'activité libérale	
			Sans lien de subordination avec la société	Avec lien de subordination avec la société
SELAS / SELAFA		Traitements et salaires CGI, art. 80 ter (BOI-RSA-GER-10-30 n°500)	BNC CGI, art. 92 (BOI-RSA-GER-10-30 n°520)	Traitements et salaires CGI, art. 80 ter (BOI-RSA-GER-10-30 n°520)
SELARL	Gérant minoritaire			
	Associé non-gérant			
	Gérant majoritaire	Assimilé traitements et salaires CGI, art. 62 (BOI-RSA-GER-10-30 n°510)	BNC Sauf si fonctions indissociables du mandat : imposition selon l'article 62 du CGI (assimilé TS)	

Crédit-vendeur

➤➤➤ L'imposition immédiate de la plus-value totale en question

- Le fait générateur de la plus-value lors d'une cession de titres est fixée à la date de réalisation de la vente
 - La date du paiement du prix est indifférente
 - La plus-value est donc imposable immédiatement et en totalité, même en présence de la stipulation d'un crédit-vendeur
 - De surcroît, selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, le fait générateur est intangible, et l'imposition ne peut pas être remise en cause par un événement ultérieur à la cession (non-paiement du prix, par exemple)
- Le Conseil constitutionnel a jugé
 - que l'absence dans la loi d'un mécanisme correcteur est constitutionnel
 - Car cet événement ultérieur n'affecte pas ses capacités contributives de l'année d'imposition



Cons. const., 14 janv. 2022, n° 2021-962 QPC

60

L'article 150-A du CGI prévoit que sont assujettis à l'impôt les « gains nets retirés des cessions à titre onéreux » de valeurs mobilières. Aucun aménagement n'est prévu en fonction du paiement effectif du prix. Ainsi une plus-value de cession de titres est intégralement taxable l'année de la vente, alors même que le cédant n'aurait pas perçu immédiatement la totalité du prix, voire qu'une partie de celui-ci ne lui serait jamais versée.

Un contribuable placé dans cette situation a soumis une question prioritaire de constitutionnalité en contestant devoir acquitter l'impôt sur une plus-value de cession dont il n'avait pas perçu la totalité du prix. Selon lui l'article 150-A, en ne permettant pas une correction du calcul de l'impôt dans ce cas particulier, méconnaissait l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme, qui énonce qu'un impôt doit être corrélé aux capacités contributives du contribuable. Celles-ci devaient, selon lui, s'apprécier au regard des sommes qu'il avait effectivement encaissées. Ainsi, la circonstance que le cédant ait consenti un crédit-vendeur non totalement honoré ne saurait permettre à ce dernier de diminuer le montant de son imposition.

Crédit-vendeur

▶▶▶ En cas d'impayé, deux solutions peuvent être envisagées

- Faire prononcer **judiciairement l'annulation ou la résolution du contrat** pour obtenir le dégrèvement par voie de réclamation, en se fondant sur une tolérance administrative reprise au BOFiP (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-10, n° 70)
- Tenter **d'obtenir directement le dégrèvement par voie de réclamation**
 - ✓ Après avoir fait toutes les démarches nécessaires pour obtenir les sommes qui sont dues, et qui s'avèrent définitivement et irrévocablement impayées
 - ✓ En se fondant sur une déclaration ministérielle non reprise au BOFiP (Débats, Sén., 24 nov. 2001 p. 5435)
 - ➔ Solution plus risquée en l'absence de reprise de cette tolérance au BOFiP
- La voie de la résolution du contrat est donc à privilégier



Cons. const., 14 janv. 2022, n° 2021-962 QPC

61

Devant le Sénat (JO Sénat Déb. 24 novembre 2001 p. 5435), la secrétaire d'Etat au budget, Mme Parly, pour obtenir le retrait d'un amendement du sénateur Charasse qui tendait à la non-imposition du vendeur qui ne touche pas le prix de la cession, avait déclaré : « Vous évoquez le cas de vente de valeurs mobilières pour lesquelles le prix de vente n'est pas intégralement payé. Par votre amendement, vous proposez donc que le vendeur soit imposé au titre de la plus-value réalisée, en ne prenant en compte que les sommes effectivement encaissées... S'agissant du vendeur, les règles applicables depuis la loi de finances pour 2000 permettent, en principe, de n'imposer le vendeur que sur le prix effectivement et définitivement encaissé... En cas d'impayé, le vendeur a initialement payé l'impôt sur la plus-value correspondant au prix convenu entre les parties. Toutefois, si, à la suite du non-paiement, le vendeur a effectué toutes les démarches nécessaires pour obtenir de son débiteur les sommes qui lui sont dues et si celles-ci s'avèrent définitivement et irrévocablement impayées, ou lorsque l'acte est révisé en conséquence, le vendeur peut, par voie de réclamation, obtenir le dégrèvement de l'imposition initiale. »

Les cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2019, peuvent par ailleurs, sous certaines conditions, permettre de demander un **étalement du paiement de l'impôt** (article 1681 F, I bis du CGI). Le cédant peut ainsi bénéficier de cet étalement d'impôt sur une durée maximale de 5 ans si l'entreprise a moins de 50 salariés et un total de bilan ou de chiffre d'affaires n'excédant pas 10 M€.

Exonération des heures supplémentaires et jours de repos

➤➤➤ Mesures pouvoir d'achat

- Augmentation du **plafond annuel d'exonération des heures supplémentaire** de 5 000 € à **7 500 €**
 - ✓ Bénéficie aux salariés (hors cadres dirigeants), salariés agricoles, salariés relevant des régimes spéciaux et agents publics (titulaires ou non)
 - ✓ Applicable aux heures réalisés à partir du **1^{er} janvier 2022**
- **Exonération d'impôt de la monétisation des jours de repos et de RTT**
 - ✓ Monétisation autorisée entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2025, sur demande du salarié et avec l'accord de l'employeur



Art. 4 de la 1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022

62

La monétisation des jours de repos et RTT :

- Donne lieu à une majoration (10% ou 25% selon l'accord collectif) ;
- Bénéficie d'une réduction de cotisations salariales et d'une exonération de charges patronales ;
- Est différente du régime normal de transformation des jours de repos et RTT en rémunération qui est limitée à trois cas :
 - ✓ Renonciation des jours de repos des salariés en forfait jours,
 - ✓ Compte épargne temps (CET) qui peut être prévu par un accord collectif,
 - ✓ Absence de prise des jours de RTT qui permet une indemnité ou une indemnisation si la situation est imputable à l'employeur.

Aménagement du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu

➤➤➤ Modulation du PAS à la baisse dès 5 % d'écart

- Taux de PAS du foyer fiscal calculé sur la base de l'IR et des revenus de N-2 pour les prélèvements opérés de janvier à août N, et sur la base de l'IR et des revenus de N-1 pour les prélèvements de septembre à décembre N
- Sur demande du contribuable, taux modulé à la hausse ou à la baisse pour tenir compte de l'évolution de ses revenus ou de sa situation au titre de l'année en cours
- **Modulation à la baisse** désormais possible si le montant du prélèvement estimé par le contribuable **inférieur de plus de 5 %** (au lieu de 10 % auparavant) au montant du prélèvement résultant du maintien des taux non modulés
- Applicable aux **revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2023**



Art. 3 de la Loi de finances pour 2023

Aménagement du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu

►►► Employeurs étrangers

- Revenus tirés d'une activité salariée exercée en France pour le compte d'un employeur étranger constituent des revenus de source française imposables en France (même si l'activité est exercée ponctuellement et en télétravail)
- Employeur étranger devait, jusqu'à présent, chaque mois, prélever sur les salaires versés en France la retenue à la source au taux communiqué par l'administration et déclarer les montants correspondants via la DSN (si le salarié était affilié à un régime de sécurité sociale en France) ou via la déclaration « Passage des revenus autres » (si le salarié ne l'était pas)
- Ces rémunérations relèvent **désormais de l'acompte et plus de la RAS**
- Pour les **revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2023** : employeurs étrangers doivent déclarer chaque année à l'administration fiscale, pour chaque bénéficiaire, les informations relatives au montant net imposable des revenus versés, avant déduction des frais professionnels



Art. 3 de la Loi de finances pour 2023

64

En cas de manquement à ses obligations déclaratives, l'employeur encourt une amende, qui, sans pouvoir être inférieure à 500 € ni supérieure à 50 000 € par déclaration, est égale à :

- 5 % des sommes qui auraient dû être déclarées en cas d'omissions ou d'inexactitudes ;
- 10 % des sommes qui auraient dû être déclarées en cas de non-dépôt de la déclaration dans les délais prescrits.

Déficit foncier imputable sur le revenu global

➤➤➤ Régime actuel d'imputation du déficit foncier sur le revenu global

- Les déficits fonciers résultant de dépenses déductibles (autre que les intérêts d'emprunt) s'imputent sur le revenu global dans la limite annuelle de 10.700 €
- L'excédent ainsi que les intérêts d'emprunt sont imputables sur les revenus fonciers des 10 années suivantes
- Aucune distinction n'est faite selon le classement de diagnostic de performance énergétique (DPE) des logements visés par les travaux
- Sont considérés comme des **passoires thermiques** les logements classés F (très peu performants) et G (extrêmement peu performants) par le DPE



Art. 12 de la 2^{ème} Loi de finances rectificative pour 2022

Déficit foncier imputable sur le revenu global

➤➤➤ Déficit foncier imputable sur le revenu global doublé en cas de rénovation d'une « passoire thermique »

- Limite d'imputation portée à **21.400 €** (et non de plus 10.700 €)
 - Concerne les déficits résultant de travaux de rénovation énergétique pour les DPE passant de E, F ou G à A, B ou C
 - Concerne les dépenses déductibles des revenus fonciers donc exclusion des travaux de reconstruction, d'agrandissement, ceux donnant lieu à la déduction d'AMS (dispositifs « Périssol », « Besson » ou « Robien ») ou ceux ouvrant droit au CITE
 - Applicable aux devis acceptés à compter du 5 novembre 2022 et payés entre le 1^{er} janvier 2023 et le 31 décembre 2025, soit pour les revenus fonciers de 2023 à 2025



Art. 12 de la 2^{ème} Loi de finances rectificative pour 2022

66

Selon l'article L 173-1-1 du Code de la construction et de l'habitation, les bâtiments ou parties de bâtiments existants à usage d'habitation sont classés, par niveau de performance décroissant, en fonction de leur niveau de performance énergétique et de leur performance en matière d'émissions de gaz à effet de serre.

Sont considérés comme des passoires thermiques les logements classés F (très peu performants) et G (extrêmement peu performants) par le diagnostic de performance énergétique (DPE).

Il est prévu d'interdire progressivement la location des passoires thermiques (*Loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets*). En métropole, l'échéancier est le suivant : 2023 pour certains logements classés G (ceux consommant plus de 450 kWh/m²/an), 2025 pour les autres biens classés G et 2028 pour les biens classés F. À partir de 2034, les logements classés E seront à leur tour interdits à la location.

Par ailleurs, en application de la loi 2022-1158 du 16 août 2022 portant mesures d'urgence pour la protection du pouvoir d'achat, les propriétaires bailleurs d'un logement classé F ou G ne peuvent plus, depuis le 24 août 2022, augmenter leur loyer en cours de bail, ni éventuellement appliquer de complément de loyer.

Déficit foncier imputable sur le revenu global

➤➤➤ Modalités d'application

- La limite est rehaussée à concurrence du montant des dépenses de rénovation éligibles
- Il en résulte que, au sein de cette limite de 21 400 €, la limite d'imputation d'un déficit foncier « classique » (hors intérêts d'emprunt) reste fixée à 10 700 €
- Seules les dépenses de rénovation énergétique sont admises au titre du doublement du plafond d'imputation du déficit foncier
- Le contribuable a donc intérêt (en l'absence d'ordre d'imputation défini par la loi) à déduire en priorité de son revenu foncier les dépenses de travaux « classiques »
- Le changement de classe énergétique doit intervenir le 31 décembre 2025 au plus tard. Si le contribuable ne justifie pas du nouveau classement du bien à cette date (avec une étiquette A, B, C ou D), l'imputation sur le revenu global est remise en cause.



Art. 12 de la 2^{ème} Loi de finances rectificative pour 2022

67

Les modalités d'application du dispositif - en particulier, la définition des dépenses éligibles et la nature des justifications à fournir - seront précisées par décret. Il pourrait s'agir de travaux d'isolation des toitures, des murs, des planchers bas, de remplacement des menuiseries extérieures, de ventilation, de production de chauffage et d'eau chaude sanitaire.

Déficit foncier imputable sur le revenu global

▶▶▶ Cas pratique

En 2024 : un contribuable bénéficie de 25.000 € de revenus locatifs et engage des travaux pour un montant de 55.000 € (dont 30.000 € de travaux énergétiques et 25.000 € d'autres travaux). Le montant des intérêts d'emprunt d'élève à 5.000 €.

- On constate un déficit foncier de 35.000 € pour les revenus 2024 provenant des dépenses de travaux (revenu brut est réputé compenser d'abord les intérêts d'emprunt)
- Le contribuable a intérêt à déduire en priorité les autres travaux (pas de règles relatives à l'ordre d'imputation)
- Le déficit de 35.000 € comprend donc 30.000 € de travaux énergétiques et 5.000 € d'autres travaux
- Ce déficit est imputable à hauteur de 21.400 € sur le revenu global du contribuable
- Le reliquat d'un montant de 13.600 € est reportable sur les revenus fonciers des dix prochaines années



Art. 12 de la 2^{ème} Loi de finances rectificative pour 2022

Exonérations temporaires de plus-values immobilières

▶▶▶ Prorogation de certaines exonérations temporaires

- Prolongation jusqu'au 31 décembre 2023 du dispositif temporaire d'exonération des plus-values de cession d'immeubles destinés au logement social
- Prolongation jusqu'au 31 décembre 2024 du dispositif temporaire d'exonération des plus-values réalisées lors de la cession d'un droit de surélévation



Art. 7 de la Loi de finances pour 2023

69

Sont concernées par le dispositif « logement social » les cessions d'immeubles réalisées par des particuliers :

- à un organisme chargé du logement social qui s'engage à réaliser et à achever des logements sociaux à usage locatif, des logements occupés par des titulaires de contrat de location-accession, des logements-foyers conventionnés ouvrant droit à l'aide personnalisée au logement ou des logements faisant l'objet d'un bail réel solidaire dans un délai de dix ans ;
- à tout autre cessionnaire qui s'engage à réaliser et à achever des logements sociaux ou des logements faisant l'objet d'un bail réel solidaire dans un délai de quatre ans ;
- à une collectivité territoriale, un EPCI ou un établissement public foncier de l'État en vue de sa rétrocession à un des organismes chargés du logement social précités dans le délai d'un an (trois ans en cas de rétrocession par un EPF) à compter de son acquisition. Cet organisme doit prendre l'engagement de construire et d'achever des logements sociaux dans un délai de dix ans dans l'acte de rétrocession.

S'agissant du dispositif « droit de surélévation », cette exonération s'applique à condition que l'acquéreur prenne l'engagement de réaliser et d'achever exclusivement des locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition du droit de surélévation.

Crédit d'impôt garde d'enfants

➤➤➤ Augmentation du plafond de l'avantage fiscal

- Les dépenses exposées pour la **garde d'enfant** ouvrent droit à un crédit d'impôt au taux de **50%** sous les conditions et modalités suivantes :
 - ✓ Enfants âgés de moins de 6 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition
 - ✓ Garde à l'extérieur du domicile
 - ✓ Dans la limite annuelle de 2 300 € de dépenses annuelles par enfant
- Le plafond des dépenses éligibles est augmenté à **3 500 €** par enfant
 - ✓ Soit un avantage maximal de 1 750 € par enfant
 - ✓ Applicable aux **revenus de 2022**



Art. 20 de la Loi de finances pour 2023

Mesures diverses

- Autorisation de déduction par un salarié des **frais de covoiturage** au titre des frais réels
 - ✓ En cas de partage des frais avec le passager
 - ✓ Applicable à partir des **revenus de 2022**
- Mention sur l'avis d'imposition :
 - ✓ Du **taux moyen** d'imposition
 - ✓ Du **taux marginal** d'imposition
 - À compter des déclarations souscrites en 2023 sur les **revenus de 2022**



Art. 20 de la 1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022
Art. 13 de la 2^{ème} Loi de finances rectificative pour 2022

71

Création d'une contribution temporaire de solidarité pour certaines entreprises des secteurs pétrolier, minier et gazier

Pour les entreprises dont au moins 75 % du chiffre d'affaires réalisé en France provient de l'extraction, de l'exploitation minière, du raffinage du pétrole ou de la fabrication de produits de cokerie

- Égale à 33% de la différence entre
 - le résultat imposable du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2022
 - Et le résultat moyen des trois exercices précédents majoré de 20%
- Non déductible
- Non imputable sur des crédits, réductions ou créances fiscaux

Création d'une contribution sur la production d'électricité

- Concerne les installations
- Des exceptions prévues, notamment les installations ayant une faible production exploitée par une entreprise et celles qui approvisionnent un petit réseau isolé
- Contribution égale aux revenus tirés de ces installations qui excèdent un certain seuil
 - Seuil de base à 180 €/MWh, mais modulable par décret
 - Après un abattement compris entre 10% et 40%
 - Modulable également par décret

Il s'agit donc de fait d'un plafonnement des revenus tirés de la production d'électricité

FISCALITE LOCALE

Suppression de la CVAE

▶▶▶ La Contribution économique territoriale (CET) est composée de 2 impositions

1. La contribution foncière des entreprises (CFE)

- Due par les sociétés et EI exerçant une activité à titre professionnel et habituel
- Assise sur la valeur locative des **biens utilisés pour son activité professionnelle** lors de l'année N-2
 - ✓ Peu importe que l'entreprise soit propriétaire ou simplement locataire
 - ✓ Les entrepreneurs dépourvus de locaux sont redevables de la **cotisation minimale** fixée par la commune en fonction de leur chiffre d'affaires N-2
- Dont le **taux est fixé par la commune**
 - ✓ Après le cas échéant d'une réduction de la base d'imposition (par exemple, de 30% pour les établissements industriels)
 - ✓ Auquel s'ajoute une taxe additionnelle et des frais de gestions dont le montant total est égal à environ 1,8989% du montant de la CFE



Art. 55 de la Loi de finances pour 2023

73

Suppression de la CVAE

▶▶▶ La Contribution économique territoriale (CET) est composée de 2 impositions

2. La contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

- Due par les sociétés ou EI qui réunissent les conditions suivantes :
 - ✓ Leur activité est imposable à la CFE
 - ✓ Le **chiffre d'affaires** annuel hors taxe est **supérieur à 500 000 euros**
- Assise sur la valeur ajoutée de l'entreprise, plafonnée à
 - ✓ 80% du chiffre d'affaires si ce dernier est inférieur à 7 600 000 euros
 - ✓ 85% du chiffre d'affaires s'il est supérieur à 7 600 000 euros
- Dont le taux est progressif et compris **entre 0% et 0,75% de la valeur ajoutée**
 - ✓ Le taux est fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise
 - ✓ Les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 000 000 euros bénéficie d'un dégrèvement supplémentaire d'impôt de 500 euros
 - ✓ Sous réserve d'une cotisation minimale de 125 euros
 - ✓ Auquel s'ajoute une taxe additionnelle et des frais de gestions dont le montant total est égal à environ 4,4946% du montant de la CVAE



Art. 55 de la Loi de finances pour 2023

74

Suppression de la CVAE

Objectif : suppression sur 2 ans de la CVAE avec une diminution de moitié de la cotisation en 2023 et une suppression en 2024

▶▶▶ La CVAE est réduite de moitié en 2023

- Réduction de moitié du **taux d'imposition** de la CVAE pour les impositions dues au titre de 2023
- Taux d'imposition fixé à 0,375% pour les entreprises dont le chiffre d'affaire HT est supérieur à 50 M€
- Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas ce seuil, le taux effectif d'imposition est reproduit dans le tableau ci-après :



Art. 55 de la Loi de finances pour 2023

Suppression de la CVAE

➤➤➤ Taux d'imposition de la cotisation en 2023

Montant du chiffre d'affaires hors taxes	Taux effectif d'imposition
CA < 500 000 €	0 %
500 000 € ≤ CA ≤ 3 000 000 €	$\frac{0,125\% \times (CA - 500\,000\ \text{€})}{2\,500\,000\ \text{€}}$
3 000 000 € < CA ≤ 10 000 000 €	$\frac{0,225\% \times (CA - 3\,000\,000\ \text{€})}{7\,000\,000\ \text{€}} + 0,125\%$
10 000 000 € < CA ≤ 50 000 000 €	$\frac{0,025\% \times (CA - 10\,000\,000\ \text{€})}{40\,000\,000\ \text{€}} + 0,35\%$



Art. 55 de la Loi de finances pour 2023

Suppression de la CVAE

➤➤➤ Dégrèvement pour les petites entreprises

- Réduction de moitié du montant du dégrèvement de la cotisation lorsque le CA HT de l'entreprise < 2 M€.
- Dégrèvement fixé à **250 €** pour les impositions dues au titre de 2023

➤➤➤ Montant minimum de CVAE

- Pour les entreprises dont le CA HT > 500 000 €, montant minimum de CVAE également réduit de moitié
- Soit **63 €** après arrondissement à l'euro supérieur pour les impositions dues au titre de 2023.

➤➤➤ Taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie

- Hausse de 50% du taux de la taxe additionnelle à la CVAE pour les impositions dues au titre de 2023, soit un taux de **6,92 %**



Art. 55 de la Loi de finances pour 2023

Suppression de la CVAE

➡➡➡ Suppression de la CVAE à compter de 2024

- Plus aucune cotisation de CVAE et de taxe additionnelle à cette cotisation au profit des chambres de commerce et de l'industrie ne sera établie au titres des années 2024 et suivantes.
- Souscription le 3 mai 2024 (ou le 18 mai 2024 en cas de souscription par voie électronique) de la déclaration de la valeur ajoutée et de l'effectif salarié n°1330-CVAE due au titre de 2023.
- Liquidation définitive, au plus tard le 3 mai 2024, de la CVAE due au titre de 2023 sur la déclaration de liquidation et de régularisation n°1329-DEF et versement, s'il y a lieu, du solde correspondant.



Art. 55 de la Loi de finances pour 2023

78

Les entreprises devront, en tout état de cause, souscrire le 3 mai 2024 (ou le 18 mai 2024 en cas de souscription par voie électronique) la déclaration de la valeur ajoutée et de l'effectif salarié n°1330-CVAE due au titre de 2023.

De même, elles devront procéder, au plus tard le 3 mai 2024, à la liquidation définitive de la CVAE due au titre de 2023 sur la déclaration de liquidation et de régularisation n°1329-DEF et au versement, s'il y a lieu, du solde correspondant.

Suppression de la CVAE

▶▶▶ Abaissement du taux de plafonnement en fonction de la valeur ajoutée

- Abaissement du taux du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée à 1,625% pour les impositions de CET dues au titre de 2023.
- Pour les impositions dues au titre de 2024 et des années suivantes, le taux du plafonnement, qui ne concerne plus que la CFE, est ramené à 1,25%.

▶▶▶ Réclamations relatives aux cotisations acquittées en 2022 et 2023

- Les réclamations afférentes à la CVAE acquittées au cours des années 2022 et 2023 demeurent régies comme en matière d'impôts directs locaux.
- Ces réclamations doivent donc être formées dans le délai d'un an prévu pour ces impôts par l'article R196-2 du LPF.



Art. 55 de la Loi de finances pour 2023

Taxation des logements vacants et des résidences secondaires

➤➤➤ Régime actuel de la taxe sur les logements vacants

- Taxe sur les logements vacants applicable aux logements habitables volontairement laissés inoccupés depuis au moins 1 an au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (exclusion si la vacance est indépendante de la volonté du contribuable).
- Logements occupés plus de 90 jours consécutifs au titre de l'année de référence ne sont pas concernés
- Assiette : Valeur locative retenue pour la taxe d'habitation
- Taux d'imposition : Taux de 12,5% la 1^{ère} année d'imposition, puis taux de 25% à compter de la deuxième année d'imposition



Art. 73 et 74 de la Loi de finances pour 2023

80

La taxe sur les logements vacants est applicable dans les communes appartenant à des agglomérations de plus de 50 000 habitants où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social (liste des communes concernées est fixée par décrets)

Taxation des logements vacants et des résidences secondaires

➤➤➤ Renforcement de la taxe sur les logements vacants

- A compter de 2023, la taxe s'appliquera également aux communes n'appartenant pas à une zone d'urbanisation continue de plus de 50.000 habitants où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant
- Critère alternatif du nombre de demandes de logements dans le parc social remplacé par celui de la **proportion élevée de résidences secondaires** par rapport au nombre total de logements
- Liste des communes concernées fixée par décret
- Augmentation des taux :
 - ✓ Taux de 17% la première année d'imposition
 - ✓ puis de 34% à compter de la deuxième année d'imposition



Art. 73 et 74 de la Loi de finances pour 2023

Taxation des logements vacants et des résidences secondaires

➤➤➤ Impact sur la taxe d'habitation portant sur les résidences secondaires

- Communes visées par la taxe sur les logements vacants peuvent voter une majoration de 5% à 60% la part de la taxe d'habitation leur revenant (facultatif) pour les logements meublés non affectés à l'habitation principale (résidences secondaires)
- Extension du périmètre aux zones tendues n'appartenant pas à une zone d'urbanisation continue de plus de 50.000 habitants
- Délibération des communes prise avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicable l'année suivante sauf pour 2023, année pour laquelle les communes peuvent délibérer jusqu'au 28 février 2023
- Périmètre de la taxe d'habitation sur les logements vacants se trouve restreint car elle ne peut être instituée qu'en dehors des zones « tendues »



Art. 73 et 74 de la Loi de finances pour 2023

Suppression de la Contribution à l'audiovisuel public

▶▶▶ Rappel du dispositif

- La contribution à l'audiovisuel public était due :
 - ✓ Par :
 - Les particuliers imposables à la taxe d'habitation pour une habitation
 - Les professionnels personnes physiques ou morales
 - ✓ Qui détiennent au 1^{er} janvier de l'année un ou plusieurs téléviseurs ou équivalent dans leurs locaux d'habitation ou professionnel
- Son montant devait s'élever à 138 euros pour 2022
 - ✓ Pour les particuliers : paiement avec la taxe d'habitation
 - ✓ Pour les professionnels : paiement via l'annexe 3310 A-SD à la déclaration de TVA souscrite au cours des mois d'avril ou de mai



Art. 6 de la 1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022

Suppression de la Contribution à l'audiovisuel public

➤➤➤ Suppression de la redevance TV

- **Suppression dès l'année 2022 de la contribution à l'audiovisuel public**
- **Modalités de la suppression :**
 - ✓ Pour les particuliers :
 - En cas d'option à la mensualisation de la taxe d'habitation : Imputation des montants déjà versés sur les mensualités suivantes, ou remboursement automatique à défaut
 - Pour les autres : Absence de mise en recouvrement de la contribution en 2022
 - ✓ Pour les professionnels : Remboursement automatique en octobre 2022 au plus tard
- **Corrélativement, l'obligation pour les commerçants de télévisions de faire souscrire par leurs clients particuliers, lors de chaque vente, une déclaration destinée à l'administration est aussi supprimée**



Art. 6 de la 1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022

Actualisation des valeurs locatives

▶▶▶ Locaux d'habitation

- La révision des valeurs locatives des locaux d'habitation, bases imposables de la taxe foncière, est **repoussée de deux ans** :
 - ✓ La date de référence de la valeur locative est repoussée du 1^{er} janvier 2023 au 1^{er} janvier 2025
 - ✓ La prise en compte de ces nouvelles valeurs dans la taxe foncière est repoussée de 2026 à **2028**

▶▶▶ Locaux professionnels

- La prise en compte dans la taxe foncière de l'actualisation des paramètres d'évaluation des locaux professionnels est **reportée de deux ans**
 - ✓ L'actualisation a eu lieu en 2022
 - ✓ La prise en compte de ses résultats dans la taxe foncière est toutefois repoussée de 2023 à **2025**



Art. 106 et 103 de la Loi de finances pour 2023

DROITS D'ENREGISTREMENT

Droits de mutation de la cession d'une entreprise individuelle soumise à l'IS

➤➤➤ Régime actuel

- Les cessions d'entreprises individuelles et des EIRL ayant opté pour leur assimilation à des EURL étaient assimilées à des cessions de fonds de commerce ou de clientèle soumises aux droits d'enregistrement dont les taux sont fixés à l'article 719 du CGI.

Fraction de la valeur taxable	Droit budgétaire	Taxe départementale	Taxe communale	Total
Inférieure à 23.000 €	0,00%	0,00%	0,00%	0%*
Comprise entre 23.000 € et 107.000 €	2,00%	0,60%	0,40%	3,00%
Comprise entre 107.000 € et 200.000 €	0,60%	1,40%	1,00%	3,00%
Supérieure à 200.000 €	2,60%	1,40%	1,00%	5,00%

*Article 674 du CGI - Le montant minimum des droits d'enregistrement perçus par l'administration fiscale est de 25 €.

- Assiette** : Eléments constitutifs du fonds de commerce (clientèle, droit au bail, brevets, marques, licences, matériel, mobilier, approvisionnement...)

 Art. 23 de la Loi de finances pour 2023

87

N.B: Les éléments non constitutifs du fonds de commerce, cédés en même temps que l'entreprise, étaient soumis aux droits de mutation selon le régime qui leur était applicable (immeubles, créances, trésorerie, valeurs mobilières, droits sociaux...). Seuls les éléments constitutifs du fonds de commerce étaient soumis au droit prévu à l'article 719 du CGI (clientèle, droit au bail, brevets, marques, licences, matériel, mobilier, approvisionnement...).

Droits de mutation de la cession d'une entreprise individuelle soumise à l'IS

►►► Pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2023

- Les cessions d'entreprises individuelles et des EURL ayant opté pour leur assimilation à des EURL sont désormais considérées comme des cessions de parts sociales relevant des dispositions de l'article 726 du CGI.

Nature	Liquidation des droits
Actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions	0,1%
Cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions	3,0%**
Cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière	5,0%

* Taux de 3% et 5% applicables aux Entreprises Individuelle ayant opté pour leur assimilation à une EURL

** Application de l'abattement proportionnel de 23,000 €

- Il n'existe pas au sens juridique de « parts sociales » dans une entreprise individuelle assimilée à une EURL.
- Assiette : Eléments constitutifs (clientèle, droit au bail, brevets, marques, licences, matériel, mobilier, approvisionnement...) et non constitutifs du fonds de commerce (immeubles, créances, trésorerie, valeurs mobilières, droits sociaux...)



Art. 23 de la Loi de finances pour 2023

88

**Il est appliqué sur la valeur des parts sociales un abattement de 23.000 € proratisé selon le nombre de parts cédées (ex: cession 250.000 € de 500 parts sur 800 -> $[250.000 \text{ €} - (23.000 \text{ €} \times 500/800)] \times 3\%$)

Droits sur les cessions d'usufruits

➤➤➤ Mise au point juridique

- Les cessions de droits sociaux sont soumis à un droit d'enregistrement proportionnel
 - ✓ Avec application d'un taux s'élevant à 0,1%, 3% ou 5%, selon les cas
- La Cour de cassation considère cependant que les **cessions d'usufruit n'y sont pas assujetties**
 - ✓ Solution conforme à sa récente jurisprudence en matière de droit des sociétés qui refuse de reconnaître à l'usufruitier la qualité d'associé (Cass. com., avis, 1^{er} déc. 2021, n° 20-15.164 ; Cass. civ. 3^e, 16 févr. 2022, n° 20-15.164)
- L'acte de cession d'usufruit relève donc du droit d'enregistrement fixe des actes innommés d'un montant de **125 euros**



Cass. com., 30 nov. 2022, n° 20-18.884

89

Après avoir rappelé que l'usufruit est le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance, la chambre commerciale de la Cour de cassation juge en effet que la cession de l'usufruit de droits sociaux, qui n'emporte pas mutation de la propriété des droits sociaux, n'est pas soumise au droit d'enregistrement applicable aux cessions de droits sociaux.

Décision qui n'est pas nécessairement favorable au contribuable (exemple : cession d'usufruit d'actions pour un montant inférieur à 125 000 euros).

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.

90

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.

Pacte Dutreil : Maintien du rôle d'animation par la holding

▶▶▶ A l'origine : une jurisprudence défavorable à l'administration

- Par un arrêt du 25 mai 2022 (*Cass. com, 25-05-2022, n° 19-25.513 F-PB*), la Chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que l'exonération Dutreil n'était pas conditionnée au maintien du rôle d'animation joué par la holding jusqu'au terme des engagements fiscaux.
- La Cour de cassation a donc sanctionné la doctrine administrative qui subordonnait le bénéfice du régime de faveur du Pacte Dutreil à des conditions qui ne sont pas énoncées par la loi (article 787 B du CGI)

▶▶▶ Nouvelle règle de maintien d'activité pour les transmissions intervenant à compter du 18 juillet 2022

Désormais, la condition d'exercice d'une activité éligible (en ce compris l'animation) doit être satisfaite :

- dès la conclusion de **l'engagement collectif** de conservation
- et **jusqu'au terme de l'engagement individuel** de conservation



Art. 8 de la 1^{ère} Loi de finances rectificative pour 2022

91

L'exigence de la poursuite d'une activité éligible jusqu'au terme de l'engagement individuel s'applique aux transmissions intervenant à compter du 18 juillet 2022 (date de dépôt de l'amendement à l'origine de la mesure).

Elle peut également s'appliquer rétroactivement aux transmissions intervenues avant cette date sous réserve que :

- l'un des engagements de conservation (collectif, unilatéral ou individuel) soit en cours ;
- la société exploitante n'ait pas cessé d'exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole.

La jurisprudence favorable de la Cour de cassation devrait à notre avis permettre d'éviter la remise en cause du régime de faveur lorsque la société a cessé d'exercer ses activités opérationnelles au profit d'activités civiles avant le 18 juillet 2022.

Pacte Dutreil : Grille d'analyse de la holding mixte éligible

▶▶▶ Appréciation du caractère prépondérant de l'animation d'une holding mixte

- Par un arrêt en date du 24 octobre 2022 (CA Paris, 24-10-2022, n° 21/00555), la Cour d'Appel de Paris, statuant sur renvoi après cassation, fait application des précisions dégagées par la Cour de cassation s'agissant de l'éligibilité au régime de faveur « Dutreil transmission » des titres d'une société holding animatrice mixte.
- Les holdings animatrices mixtes – qui cumulent une activité éligible et une activité civile purement patrimoniale – sont éligibles à l'exonération partielle à condition que l'activité civile ne soit pas prépondérante. Pour interpréter cette notion de prépondérance, l'Administration fiscale posait des critères relatifs aux chiffres d'affaires et à l'actif brut propre à chaque activité
- Ces conditions non prévues par la loi ont été annulées par le Conseil d'État en 2020 (CE, 23-01-2020, n° 435562, *Bardin*). Dès lors, la prépondérance s'apprécie en fonction d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice, des critères bien plus adaptés à la diversité des holdings animatrices.

 CA Paris, 24-10-2022, n° 21-00.555

92

La Cour de cassation, par un arrêt de principe du 14 octobre 2020, avait confirmé l'application du régime de faveur aux titres de sociétés holdings animatrices de leur groupe, y compris celles exerçant une activité mixte, pour autant qu'elles exercent leur activité d'animation de façon prépondérante (*Cass. com. 14-10-2020 n° 18-17.955 FS-PB, DNVSF c/ crts M*). Elle avait toutefois censuré la cour d'appel s'agissant des critères d'appréciation de la prépondérance de l'activité d'animation, considérant :

- que la référence à la valeur comptable de l'actif brut immobilisé est impropre à caractériser (ou non) ladite prépondérance ;
- et que le caractère principal de l'activité d'animation doit être retenu notamment lorsque la valeur vénale, au jour du fait générateur de l'imposition, des titres des filiales détenus par la société holding représente plus de la moitié de son actif total.

Elle a précisé, à cet égard, que le caractère principal de l'activité d'animation de groupe doit être retenu « notamment lorsque la valeur vénale, au jour du fait générateur de l'imposition, des titres de ces filiales détenus par la société holding, représente plus de la moitié de son actif total » et censuré, au cas d'espèce, la décision de la Cour d'appel pour avoir apprécié le caractère principal de l'activité de holding animatrice sur la base du seul critère de l'actif brut immobilisé figurant au bilan.

Pacte Dutreil : Grille d'analyse de la holding mixte éligible

➤➤➤ Méthodologie

- La Cour d'Appel Paris rappelle d'abord les principes dégagés par la Cour de cassation :
 - Appréciation de la prépondérance de l'activité opérationnelle en considération d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice ;
 - Reprise du critère selon lequel le caractère principal de l'activité d'animation de groupe est caractérisé lorsque la valeur vénale, au jour du fait générateur de l'imposition, des titres des filiales animées par la société holding représente plus de la moitié de l'actif total de cette dernière ;
 - Absence d'effet de la seule référence à l'actif brut immobilisé.
- Puis, elle confirme **l'application du faisceau d'indices** :
 - Seuls peuvent être retenus les titres de participation détenus dans les filiales, exerçant une activité opérationnelle, qui sont effectivement animées par la holding au jour de la transmission des titres, à l'exclusion des participations minoritaires dans des filiales non animées
 - Lorsque la prépondérance de l'activité d'animation ne peut être déduit de la valeur vénale des titres des filiales animées, elle peut s'apprécier au regard d'autres actifs (valeurs mobilières, immobilier...) détenus par la holding, qu'ils soient immobilisés ou circulants, à condition qu'ils soient affectés à l'activité d'animation des filiales



CA Paris, 24-10-2022, n° 21-00.555

93

Au cas d'espèce, la Cour d'Appel de Paris juge que pour l'appréciation du ratio bilantiel de prépondérance de l'activité éligible, outre les titres des filiales animées, les éléments suivants doivent également être pris en compte:

- la valeur d'un ensemble immobilier donné à bail à l'une des filiales animées, qui constitue le site d'exploitation de cette dernière, A ce titre, la Cour relève que ce bail « caractérise le service immobilier fourni par la holding animatrice à sa filiale exerçant une activité commerciale », formulation qui fait écho à la définition bien connue des holdings animatrices de groupe ; et
- une créance d'intérêts courus sur cautions fournies au bénéfice de l'une des filiales animées.

En revanche, elle refuse de retenir les bons de souscription d'actions de l'une des sociétés animées détenus par la holding (considérés comme étant par nature des actifs affectés à la gestion patrimoniale de la holding et de sa filiale).

Pacte Dutreil : Location meublée

➡➡ 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.

94

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'État 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.

Pacte Dutreil : Location meublée

➤➤ 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.

Pacte Dutreil : Location meublée

➤➤➤ 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.**

96

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).

PROCEDURES FISCALES

Conservation et obtention des documents

➤➤➤ Délais de conservation et droit de communication de documents

- Aménagement de l'obligation de conservation des documents comptables
 - Lorsqu'ils sont établis sur support électronique, les documents comptables devaient jusqu'à présent être conservés sous cette forme pendant trois ans, puis, passé ce délai, pouvaient, au choix du contribuable, être conservés sur ce même support ou sur support papier jusqu'à l'expiration du délai de six ans.
 - Désormais, les documents comptables établis sur support électronique doivent être conservés sous cette même forme jusqu'à l'expiration du **délai de six ans**.
- Actualisation de la liste des dépositaires de documents publics visés par le droit de communication
 - Le droit de communication permet à l'administration, pour le contrôle de l'impôt, de prendre connaissance et/ou copie, de renseignements détenus notamment par des personnes dépositaires de documents publics
 - Le présent article ajoute les **commissaires de justice** à la liste des professionnels assujettis au droit de communication. Cette nouvelle profession regroupe, depuis le 1^{er} juillet 2022, les huissiers de justice et les commissaires-priseurs judiciaires.



Art. 62 et 92 de la Loi de finances pour 2023

98

La nouvelle obligation de conservation s'applique aux pièces ou documents établis à compter de la publication de la présente loi, soit du 31 décembre 2022.
En l'absence de précision particulière, l'actualisation de la liste des dépositaires de documents publics entre en vigueur le 1^{er} janvier 2023.

Examen de Situation Fiscale Personnelle (ESFP)

➤➤➤ Aménagement de la demande de production des relevés de comptes bancaires

- Dans le cadre d'un ESFP, le vérificateur peut demander au contribuable dès l'engagement du contrôle de produire ses relevés de comptes (bancaires, épargne, comptes courants d'associés...) dans un délai de 60 jours, faute de quoi, la durée de l'ESFP, en principe d'un an, est prorogée des délais nécessaires au vérificateur pour les obtenir auprès du teneur de compte.
- Désormais, **l'administration peut demander directement ces relevés aux établissements financiers, dès l'engagement de l'ESFP**, en les mentionnant sur l'avis de vérification. Le contribuable, pour sa part, restera tenu de fournir, dans le délai de 60 jours, la liste des comptes non mentionnés dans l'avis de vérification et les relevés de ces comptes.
- Le texte visant uniquement les relevés des comptes ouverts dans des établissements financiers, ne sont pas concernés par la présente mesure les relevés des comptes d'une autre nature, tels que les comptes courants d'associés.



Art. 89 de la Loi de finances pour 2023

99

La possibilité pour l'administration de réclamer les relevés directement aux établissements concernés s'applique aux ESFP engagés à compter **du 1^{er} janvier 2023**.

Procédures fiscales : Extension de la demande d'origine des fonds

▶▶▶ Demande de justification de l'origine d'avoirs étrangers

- L'article L 23 C du LPF permet à l'administration **de taxer aux droits de mutation à titre gratuit à 60% les** contribuables qui n'ont pas répondu de façon satisfaisante à une demande de justifications portant sur des avoirs étrangers pour lesquels l'obligation déclarative visée à l'article 1649 AA du LPF (obligation de déclaration annuelle des avoirs financiers étrangers par la production d'une déclaration n° 3916) n'a pas été respectée au moins une fois au cours des dix années précédentes.
- Jusqu'à présent l'article 1649 AA visait les **contrats de capitalisation** étrangers, tandis que l'article L 23 C se limitait aux seuls contrat d'assurance vie étrangers
- Désormais, l'article L 23 C peut également être mis en œuvre s'agissant de **l'origine de sommes figurant sur un contrat de capitalisation**



Art. 90 de la Loi de finances pour 2023

100

La mesure concernant les contrats de capitalisation s'applique aux demandes d'informations ou de justifications adressées à compter du **1^{er} janvier 2023**.

Envoi de la proposition de rectification

➤➤➤ Adresse d'envoi

- Une proposition de rectification n'est valable que pour autant qu'elle ait été adressée à la bonne adresse
 - À défaut, la procédure de rectification subséquente est nulle
- En cas de changement d'adresse, le Conseil d'État estime désormais qu'il n'est opposable à l'administration fiscale **que dans la mesure où il lui a été notifié**
 - En particulier, le **changement de siège social régulièrement publié au Registre du commerce et des sociétés n'est pas suffisant**
 - Car l'adresse de correspondance avec l'administration peut être différente de celle du siège social



CE, 15 nov. 2021, n° 443190

101

Envoi de la proposition de rectification

➤➤➤ Motivation des chefs de redressement

- Une proposition de rectification n'est valable que pour autant qu'elle soit suffisamment motivée
 - ✓ À défaut, la procédure de rectification subséquente est nulle
- Si elle est motivée par renvoi à une autre proposition de rectification, le Conseil d'État juge qu'il est nécessaire que ce **renvoi soit exprès**
 - ✓ La PR à laquelle il est renvoyé doit donc être précisément identifiée, et elle doit être elle-même suffisamment motivée
 - ✓ Est ainsi nulle la PR du dirigeant qui est à la conséquence de celle de sa société sans qu'il y soit précisément fait référence
 - La PR ne précisait pas elle-même les motivations de la rectification des bénéfices de la société rectifiée, qui fondait pourtant la rectification des RCM chez le dirigeant
 - ✓ Solution transposable à tout document qui n'est pas annexé à la PR



CE, 9 déc. 2021, n° 440607

102



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