



# Loi de finances 2022

La crise sanitaire nous aura habitués à l'usage intempestif du vocabulaire maritime. La loi de finances pour 2022 nous donne l'occasion de renouveler le genre : en raison du contexte préélectoral, l'ambition du Gouvernement a certainement été d'éviter les vagues et remous qu'aurait provoqué un maelström de mesures fiscales. Si le projet de loi déposé était à l'origine très indigent, la loi de finances s'est néanmoins progressivement enrichie au fil des travaux parlementaires. Il en résulte une loi sans gouvernail et sans cap directeur clair, constituée essentiellement de mesurètes très techniques ou de mises en conformité de notre droit fiscal avec le droit communautaire.

## Impôts sur les sociétés

### Nouvelle limitation du report en arrière des déficits (« carry back »)

**Les bénéficiaires ayant donné lieu à un impôt payé par l'utilisation d'une réduction d'impôt sont désormais exclus de la base d'imputation du carry-back.**

Pour rappel, l'état actuel du droit permet déjà l'imputation des déficits constatés lors de l'exercice  $n$  à la fraction du bénéfice réalisé au titre de l'exercice précédent ( $n-1$ ) ayant donné lieu à un paiement effectif de l'impôt sur les sociétés, excluant ainsi de la base d'imputation les bénéfices distribués, les bénéfices relevant de régimes spécifiques d'imposition des plus-values à long-terme, les bénéfices exonérés en application de régimes fiscaux spécifiques (Zone Franche Urbaine, Zone de Revitalisation Rurale, dispositif des Jeunes Entreprises Innovantes etc.) et les bénéfices ayant donné lieu à un impôt payé par l'utilisation de crédits d'impôt, sans se prononcer sur le cas des réductions d'impôt.

Cette mesure s'applique au report en arrière des déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021.

### Aménagement du régime de restitution des retenues à la source aux entreprises déficitaires

La loi de finances pour 2022 aménage le dispositif de restitution temporaire de retenue à la source aux entreprises déficitaires sur les points suivants :

- Il allonge le délai dont dispose la société non-résidente éligible pour demander la restitution ainsi que celui prévu pour déposer les états de suivi, en le fixant par référence à celui prévu pour les réclamations contentieuses, soit le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt;
- Il précise, dans l'hypothèse où la société redevient bénéficiaire, l'ordre dans lequel les impositions reportées deviennent exigibles. Lorsque les impositions mises en report portant sur des exercices distincts, la déchéance du report s'applique en priorité aux impositions les plus anciennes.

Pour rappel, ce régime permet aux sociétés étrangères déficitaires de demander, sous certaines conditions, la restitution des retenues à la source et prélèvements à la source. L'imposition est placée en report d'imposition jusqu'à la survenance d'un événement y mettant fin, notamment lorsque la société redevient bénéficiaire.

Les aménagements apportés au dispositif s'appliquent aux retenues à la source dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2022.

## Possibilité pour les entrepreneurs individuels d'opter pour l'IS

**La loi de finances pour 2022 anticipe les conséquences fiscales du nouveau statut unique de l'entrepreneur individuel prévu par le projet de loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante. A compter de l'entrée en vigueur de ce statut, l'entrepreneur individuel pourra opter pour l'IS à la suite de son assimilation à une EURL ou à une EARL.**

Les entrepreneurs individuels exerçant une activité imposable dans la catégorie des BIC, des BNC ou des BA relevant d'un régime réel d'imposition pourront opter pour leur assimilation au plan fiscal à une EURL (ou à une EARL). Cette option est irrévocable.

L'assimilation à une EURL/EARL vaut pour l'ensemble des dispositions du CGI et de ses annexes. L'entrepreneur individuel sera toutefois dispensé des formalités d'enregistrement en cas d'augmentation de formation, de transformation de société ou d'augmentation de capital.

La liquidation de l'entreprise individuelle assimilée à une EURL/EARL emportera, en outre, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise et l'annulation des droits sociaux.

Le transfert des biens du patrimoine privé au patrimoine professionnel de l'entrepreneur bénéficiera du régime des « biens migrants » permettant de reporter l'imposition des plus-values jusqu'à la cession du bien. Lors de cette cession, l'entrepreneur devra déterminer deux plus-values distinctes :

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

L'option pour l'assimilation à une EURL/EARL entraîne de plein droit option pour l'imposition des bénéfices à l'IS. L'entrepreneur devra donc respecter les obligations comptables nécessaires à l'établissement de l'IS.

Cette option sera révocable jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel elle a été exercée. La renonciation à l'option devra être notifiée à l'administration avant la fin du mois précédant la date limite de versement du premier acompte de l'IS de l'exercice au titre duquel s'applique la renonciation. Les entreprises ayant renoncé à l'option ne pourront

plus opter pour l'IS.

En cas d'option pour l'assimilation à une EURL/EARL et assujettissement à l'IS, les dividendes perçus par l'entrepreneur seront soumis aux cotisations et contributions sociales personnelles pour leur fraction excédant 10 % du montant du bénéfice net imposable.

## Allongement de la durée du statut de jeune entreprise innovante

**La durée du statut de jeune entreprise innovante (JEI) qui ouvre notamment droit à une exonération d'impôt sur les sociétés est désormais allongée.**

Le statut de JEI s'applique aux PME créées depuis moins de huit ans qui réalisent des dépenses de recherches et de développement représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles. Une condition relative à la détention de leur capital est également exigée.

Ce statut ouvre droit à une exonération totale des bénéfices réalisés au titre du premier exercice bénéficiaire, suivie d'une exonération à 50 % des bénéfices réalisés au titre de l'exercice bénéficiaire suivant.

La loi de finances étend le statut de JEI aux entreprises créées depuis moins de onze ans.

Les jeunes entreprises universitaires (JEU) bénéficient également de l'allongement prévu par la loi de finances, celles-ci étant soumises à la même condition d'ancienneté que les JEI.

Les JEI peuvent également bénéficier d'une exonération facultative d'impôts locaux (CFE, CVAE et/ou taxe foncière sur les propriétés bâties) pendant sept ans et d'une exonération de charges sociales patronales sur les rémunérations versées aux personnels participant à la recherche. L'allongement de la durée du statut de JEI ne s'applique pas en matière d'impôts locaux et de cotisations sociales.

Cette mesure d'allongement est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022.

## Restitution des retenues à la source sur certains revenus versés à des sociétés étrangères

Il est instauré un nouveau dispositif permettant à certaines sociétés étrangères d'obtenir, sous conditions, la restitution des retenues à la source prévues sur les revenus distribués, certaines rémunérations de prestations artistiques et sur certains revenus non salariaux, à hauteur de la différence entre la retenue à la source versée et celle calculée à partir d'une base nette de charges.

Les retenues à la source susvisées sont en effet calculées sur le montant brut des sommes versées alors que les sociétés françaises qui perçoivent de tels revenus peuvent déduire un certain nombre de charges supportées par ces dernières.

Cette différence de traitement a conduit le Conseil d'Etat à juger non conformes au droit de l'UE les modalités de calcul des retenues à la source.

Les conditions d'application de ce régime de restitution sont les suivantes :

- Le siège de la société bénéficiaire ou de l'établissement stable doit être situé dans un Etat membre de l'UE ou en Islande, Norvège et Liechtenstein.
- Le dispositif de restitution est réservé aux personnes morales ou organismes dont les résultats ne sont pas imposés à l'impôt sur le revenu entre les mains d'un associé.
- Les règles d'imposition dans l'Etat de résidence ne doivent pas permettre aux bénéficiaires d'imputer la retenue à la source.

S'agissant des retenues à la source sur les rémunérations des prestations artistiques et sur certains revenus non salariaux, qui bénéficient de l'abattement forfaitaire de 10%, la restitution est limitée à la différence entre la retenue à la source calculée après déduction forfaitaire des charges et celle déterminée à partir des charges réelles.

La société peut demander la restitution de la différence entre la retenue à la source versée et la retenue à la source déterminée à partir d'une base nette des charges d'acquisition et de conservation directement rattachées aux produits et sommes.

La restitution est subordonnée à une demande qui doit être déposée auprès du SIE des non-résidents dans les conditions de droit commun d'une réclamation contentieuse, soit au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt.

Le dispositif est applicable aux retenues à la source dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2022.

## Amortissement temporaire des fonds commerciaux

A titre temporaire, les entreprises sont désormais autorisées à déduire de leur résultat imposable l'amortissement constaté en comptabilité au titre des fonds commerciaux acquis entre le 1er janvier 2022 et le 31 décembre 2025.

En comptabilité, les fonds commerciaux acquis sont amortis dès lors qu'ils ont une durée d'utilisation limitée. Les dotations aux amortissements des fonds commerciaux pratiquées en comptabilité ne sont pas déductibles au niveau fiscal et doivent faire l'objet d'une réintégration extra-comptable.

Ce dispositif temporaire permet d'aligner la fiscalité sur la comptabilité, sous certaines conditions.

La mesure s'applique aux entreprises titulaires de BIC ou de BA soumises au plan comptable général. Cette faculté temporaire d'amortissement fiscal concerne tous les fonds commerciaux acquis, à l'exclusion des fonds créés. La notion d'acquisition devrait s'entendre au sens large, englobant à la fois les acquisitions à titre onéreux et les apports.

## Plus-values professionnelles

### Assouplissements en matière de transmission d'entreprise

La loi de finances pour 2022 procède à un triple aménagement des dispositifs d'exonération des plus-values professionnelles dégagées à l'occasion d'un départ à la retraite (article 151 septies A du CGI) ou de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (article 238 quinquies du CGI), conformément aux engagements du « *plan indépendant* » présenté par le Gouvernement le 16 septembre dernier.

Elle élargit dans un premier temps les conditions d'application de ces deux dispositifs en autorisant la cession d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance à une personne autre que le locataire-gérant, sous réserve que cette cession porte sur l'intégralité des éléments concourant à l'exploitation

de l'activité qui a fait l'objet du contrat de location-gérance.

Dans un deuxième temps, elle réhausse les plafonds du dispositif d'exonération prévu à l'article 238 quindecies du CGI à hauteur de 500.000 euros pour une exonération totale (au lieu de 300.000 euros) et de 1.000.000 d'euros pour une exonération partielle (au lieu de 500.000 euros), et actualise la définition des valeurs à retenir pour l'appréciation des seuils. En cas de transmission par une société soumise à l'impôt sur les sociétés répondant à la définition des PME, le bénéfice de l'exonération sera soumis au plafond d'aides dites « *de minimis* ».

Ces mesures s'appliquent à l'imposition des plus-values réalisées au titre de l'année 2021 et des années suivantes pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021 pour les contribuables relevant de l'impôt sur les sociétés.

Enfin, le délai entre le départ à la retraite et la cession de l'activité est allongé de manière temporaire de 24 à 36 mois. Cette mesure s'applique aux entrepreneurs individuels ou associés de sociétés de personnes ayant fait valoir leurs droits à la retraite entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2021, sous réserve qu'ils aient cessé toute fonction dans l'entreprise. Le même allongement de délai est prévu pour l'abattement fixe sur les gains de cession de titres par un dirigeant de PME soumise à l'impôt sur les sociétés partant à la retraite (article 150-0 D ter du CGI).

cherche, d'une marge commerciale, dès lors que les résultats mêmes du projet bénéficient à toutes les parties prenantes.

Ce nouveau crédit d'impôt est fixé à un taux de 40% des sommes facturées par les ORDC (relevé à 50% pour les PME européennes) agréés par le ministre chargé de la recherche, pour la réalisation des opérations de recherche prévues dans le contrat de collaboration, prise en compte dans la limite d'un plafond global de 6 millions d'euros par an.

Le contrat de collaboration doit être conclu avant l'engagement des travaux de recherche menés en collaboration et remplir certaines conditions. Il doit notamment prévoir la facturation des dépenses de recherche par les organismes au coût de revient, définir les modalités de répartition des travaux de recherche entre l'organisme et l'entreprise en respectant certaines conditions, et permettre aux organismes de publier les résultats de leur propre recherche.

Le bénéfice du crédit d'impôt est, en outre, subordonné à l'absence de lien de dépendance entre l'organisme de recherche et les entreprises.

A travers ce dispositif le législateur entend compenser la suppression, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022, du dispositif de doublement des dépenses sous-traitées à des organismes publics ou assimilés pour le calcul du crédit d'impôt recherche.

## Crédits d'impôt des entreprises

### Crédit d'impôt recherche : instauration d'un crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative

Il est instauré un « crédit d'impôt pour la recherche collaborative » calculé sur les dépenses facturées par des organismes de recherche et de diffusion des connaissances (« ORDC ») dans le cadre de contrats de collaboration conclus entre le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et le 31 décembre 2025.

Ce dispositif vise les contrats de collaboration qui ont pour objet le portage commun, par une entreprise et un ou plusieurs organismes de recherche, de projets de recherche. Ils reposent sur un partage des risques et des résultats liés au projet et se distinguent de la sous-traitance classique en ce qu'ils établissent un partage des coûts, mais ne donnent pas lieu à la facturation, par les organismes de re-

### Crédit d'impôt innovation en faveur des PME : prorogation et mise en conformité avec le droit de l'Union européenne

Le crédit d'impôt en faveur des dépenses d'innovation (CGI art. 244 quater B, II-k-3°), qui s'appliquera aux dépenses d'innovation exposées par les PME jusqu'au 31 décembre 2024, est désormais prorogé de deux ans.

Le dispositif est par ailleurs mis en conformité avec le droit européen par la suppression de la prise en compte forfaitaire des dépenses de fonctionnement concernant les dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Pour rappel, cette prise en compte forfaitaire correspondait à 75 % des amortissements des immobilisations éligibles et 43 % des dépenses de personnel directement et exclusivement affectées à la réalisation des opérations concernées. En contrepartie, et à compter de la même date, le taux de droit commun du crédit d'impôt est relevé de 20 % à 30 % et le taux majoré applicable dans les exploitations outre-mer

passé de 40 % à 60 %.

Les dépenses de fonctionnement ne constitueront donc plus une composante de l'assiette du crédit d'impôt innovation, mais resteront prises en compte pour le crédit d'impôt recherche (CGI art. 244 quater B, II-c).

## Taxe sur la valeur ajoutée

### Livraisons de biens : exigibilité de la TVA à l'encaissement des acomptes

La TVA sera désormais immédiatement exigible pour les acomptes encaissés préalablement à la livraison de biens.

Cette mesure tire les conséquences d'un arrêt de la Cour administrative de Nantes en date du 28 mai 2021 jugeant les dispositions du Code général des impôts incompatibles avec les objectifs fixés par l'article 65 de la directive TVA. En effet, aucun mécanisme alternatif d'exigibilité à l'encaissement d'acomptes pour les livraisons de biens n'est prévu par le droit français. Or, l'article 65 de la directive TVA dispose qu'en cas de versements d'acomptes avant la réalisation de la livraison de biens, la TVA devient exigible au moment de l'encaissement, à hauteur du montant effectivement encaissé.

En pratique, l'adaptation des progiciels de gestion intégrés (ERP) et les coûts induits pour les entreprises devraient être un enjeu majeur de cette mise en conformité.

Il convient de rappeler que le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe d'amont afférente à l'opération devient exigible chez le redevable de cette taxe. La présente mesure permettra ainsi aux entreprises de déduire plus tôt la TVA sur leurs achats et d'éviter de supporter une charge de trésorerie. Cela conduit corrélativement à acquitter la TVA sur les ventes plus tôt en l'indiquant sur les factures d'acomptes. Par ailleurs, cette mesure est susceptible de générer un frottement de trésorerie pour les redevables dont la clientèle est principalement non récupératrice.

**Cette mesure est applicable aux acomptes encaissés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023. Jusqu'au 31 décembre 2022, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA afférente à une livraison de biens n'interviendront qu'au moment de la réalisation de cette opération.**

## Impôt sur le revenu

### Indexation sur l'inflation du barème de l'impôt sur le revenu pour les revenus 2021

La loi de finances pour 2022 prévoit la revalorisation des limites des tranches du barème de l'impôt sur le revenu ainsi que certains seuils et limites qui lui sont associés à hauteur de la hausse moyenne des prix à la consommation attendu pour 2021, soit 1,40%.

Le barème d'imposition des revenus de 2021 sera donc le suivant :

Tranches (pour une part de quotient familial)	Taux
Jusqu'à 10 225 €	0 %
De 10 225 € à 26 070 €	11 %
De 26 070 € à 74 545 €	30 %
De 74 545 à 160 336 €	41 %
Au-delà de 160 336 €	45 %

### Gains de cession d'actifs numériques à titre non professionnel – Option pour le barème progressif de l'IR (art. 79)

Les plus-values de cession d'actifs numériques réalisées dans un cadre non professionnel, taxées en principe au taux forfaitaire de 12,8% auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux de 17,2% soit une imposition au taux global de 30%, peuvent, sur option expresse et irrévocable, être soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

L'option est globale et porte sur le total des plus-values de cession d'actifs numériques réalisées par le foyer fiscal. Elle est exercée chaque année lors du dépôt dans les délais légaux de la déclaration de revenu.

**Ces mesures (articles 70 et 79) sont applicables aux cessions d'actifs numériques réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.**

L'option pour l'imposition selon le barème progressif des gains de cessions d'actifs numériques à titre non professionnel pourra donc être exercée pour la première fois en 2024 pour l'imposition des revenus de 2023.

## Gains de cession d'actifs numériques effectués à titre professionnel - Imposition dans la catégorie des BNC (art.70)

La loi de finances pour 2022 prévoit l'imposition des gains de cession d'actifs numériques effectués à titre professionnel dans la catégorie des **BNC** (et non plus dans la catégorie des BIC).

La distinction entre activités professionnelles et activités occasionnelles se fonde désormais sur les conditions de leur réalisation et non sur leur caractère habituel. Il en résulte que la fréquence des opérations, de même que le montant des plus-values réalisées ne seront plus de nature à qualifier des opérations de « professionnelles ».

Les critères permettant de qualifier de « professionnel » l'exercice d'une activité d'achat et de ventes d'actifs numériques sont **alignés sur ceux prévus pour les opérations de bourse**.

Ainsi, seraient considérées comme exercées à titre professionnel les opérations bénéficiant de frais de transaction préférentiels en contrepartie d'un engagement d'échanger un certain volume d'actifs numériques par mois ou les opérations qui recourent à des outils professionnels ou à des pratiques de trading complexes.

## Contrôle et contentieux fiscal

### Présomption de détention de 10 % des entités constituées en trusts pour l'imposition des revenus provenant d'Etats à régime fiscal privilégié

Pour rappel, aux termes de l'article 123 bis du CGI, toute personne physique détenant directement ou indirectement, au moins 10 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote d'une entité juridique établie ou constituée hors de France, peut se voir imposée à l'impôt sur le revenu, et au titre des revenus de ladite entité dès lors que :

- (1) l'entité est soumise à un régime fiscal privilégié ;
- (2) son patrimoine est essentiellement composé d'actifs financiers et monétaires ;
- (3) l'existence de cette entité s'inscrit dans un montage artificiel ou répond à un objet et produit un effet principalement fiscal.

A compter du 1er janvier 2022, toute personne physique se trouvant dans le champ des dispositions de l'article 123 bis du CGI sera réputée satisfaire la condition de 10 % dès lors que l'organisme est un trust au sens des dispositions de l'article 792-0 bis du CGI.

En effet, il ressort des travaux parlementaires que le législateur a entendu faciliter les opérations de contrôle de l'Administration fiscale en arguant de ce « *qu'il est inhérent aux trusts de rendre difficile l'identification de la personne qui détient le contrôle des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur* ».

La possibilité est ouverte au contribuable de rapporter la preuve contraire, c'est-à-dire que le seuil de détention de 10 % n'est pas atteint.

Il est précisé que cette preuve n'est pas établie du seul fait que le trust soit irrévocable et administré discrétionnairement.

### Dissimulation d'avoirs à l'étranger : application de la sanction de non-imputation des rehaussements de droits sur les avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune immobilière

Pour rappel, les dispositions de l'article 1731 bis du CGI disposent que pour établir l'impôt sur le revenu, les déficits catégoriels (art. 156 du même code) et les réductions d'impôts ne peuvent s'imputer sur les rehaussements et droits donnant lieu à l'application de certaines pénalités (par exemple, celle de 80 % pour activité occulte – art. 1728 1. c. du même code).

Les dispositions de l'article 1731 bis du CGI trouveront désormais à s'appliquer également dans le cas où la pénalité mise en œuvre par l'Administration est celle de l'article 1729-0 A (*i.e.* 80 % lorsque les avoirs détenus à l'étranger visés par l'article 1649 A n'ont pas été déclarés).

Cette disposition s'applique, pour ce qui est de l'impôt sur le revenu, aux revenus déclarés au titre de l'année 2021, et pour ce qui est de l'impôt sur la fortune immobilière, à compter de l'année 2022.