

Actualité fiscale

Adoption de la loi de finances pour 2023

LOI n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023

La loi de finances initiale pour 2023 a été validée par le conseil par sa décision du 29 décembre 2022. Hormis quelques cavaliers budgétaires, la plupart des mesures contenues dans le projet de loi demeurent dans le texte adopté.

Suppression en deux temps de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) (Art. 55)

La CVAE est une composante de la contribution économique territoriale (CET) due par les personnes physiques ou morales ainsi que par les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent une activité imposable à la cotisation foncière des entreprises (CFE) (i.e. activité professionnelle non salariée exercée à titre habituel) dont le chiffre d'affaires hors taxes est supérieur ou égal à 500 000 € (CGI, art. 1586 ter, CGI, art. 1447 et 1447 bis).

L'assiette de la CVAE est égale à la valeur ajoutée produite par l'entreprise sur une période de référence (année d'imposition ou dernier exercice de 12 mois clos au cours de cette même année lorsqu'il ne coïncide pas avec l'année civile), calculée à partir du chiffre d'affaires de la société, majoré de certains produits et diminué de certaines charges listés au 4 du I de l'articles 1586 sexies du CGI. Cette valeur ajoutée fait l'objet d'un plafonnement égal à 80 % du CA pour les entreprises dont le CA est inférieur ou égal à 7,6 M€, et à 85 % pour celles dont le CA est supérieur à ce montant.

Le taux « théorique » de la CVAE est fixé à 0,75 % (1,5 % avant l'adoption de la loi de finances pour 2021) pour tous les redevables. Toutefois, en pratique, seules les entreprises dont le CA excède 50 M€ se voient appliquer ce taux. Les entreprises dont le CA est inférieur à 50 M€, qui bénéficient d'un dégrèvement dit « barémique », se voient quant à elles appliquer des taux variables.

La CVAE sera supprimée en deux étapes :

- **Les taux de la CVAE due par les redevables au titre de l'année 2023 seront diminués de 50 % et fixés comme suit :**

| A HT | Taux effectif pré-LF 2021 | Taux effectif LF 2021 | Taux effectif LF 2023 |
|------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|--|
| CA inf. à 500 000 € | 0% | 0% | 0% |
| CA compris entre 500 000 € et 3 M€ | 0,5 % × (CA - 500 000 €) / 2,5 M€ | 0,25 % × (CA - 500 000 €) / 2,5 M€ | 0,125 % × (CA - 500 000 €) / 2,5 M€ |
| CA compris entre 3 M€ et 10 M€ | 0,5 % + 0,9 % × (CA - 3 M€) / 7 M€ | 0,25 % + 0,45 % × (CA - 3 M€) / 7 M€ | 0,125 % + 0,225 % × (CA - 3 M€) / 7 M€ |
| CA compris entre 10 M€ et 50 M€ | 1,4 % + 0,1 % × (CA - 10 M€) / 40 M€ | 0,7 % + 0,05 % × (CA - 10 M€) / 40 M€ | 0,35 % + 0,025 % × (CA - 10 M€) / 40 M€ |
| CA sup. à 50 M€ | 1,5 % | 0,75 % | 0,375 % |

Rédacteur Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33(1)55 68 49 53 / +33(6)20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Pour la CET due au titre de 2023, le taux de plafonnement, aujourd'hui fixé à 2 %, sera fixé à 1,625 % de la valeur ajoutée (CGI, art. 1647 B sexies).

En conséquence, pour le paiement des acomptes de la CVAE due au titre de l'année 2023 (payés les 15 juin et 15 septembre 2023), il sera nécessaire de calculer le montant de la CVAE avec les taux actualisés.

- **En 2024, la CVAE sera purement et simplement supprimée. Les articles 1586 à 1586 nonies du CGI seront ainsi supprimés à compter du 1er janvier 2024.**

Toutefois, la CFE sera plafonnée au taux de 1,25 % de la valeur ajoutée produite au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile (CGI, art. 1647 B sexies, I bis nouveau).

Les dispositions de l'article 1586 sexies, qui définissent le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée, seront transposées à l'article 1647 B sexies A nouveau du CGI (transposition presque à l'identique).

Cette suppression progressive de la CVAE sera compensée, pour les collectivités territoriales, par une affectation, à compter de 2023, d'une fraction de la TVA.

Taux réduit d'IS à 15 % : augmentation du plafond de bénéfice imposable (Art. 37)

Depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002, les petites et moyennes entreprises peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un taux réduit de l'impôt sur les sociétés de 15 % sur les premiers 38 120 € de résultat imposable (CGI, art. 219, I, b).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2022, le taux de 15 % sera applicable sur les premiers 42 500 € de résultat.

Prorogation du statut « Jeunes Entreprises Innovantes » et réduction de la durée de bénéfice de ce statut (Art. 33)

Le **statut de « Jeunes Entreprises Innovantes » (JEI)** est accordé sous conditions aux PME créées depuis moins de onze ans (8 ans avant l'adoption de la loi de finances pour 2022), dont au moins 15 % des charges fiscalement déductibles de l'exercice constituent des dépenses de recherche et dont le capital est détenu à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques (directement ou non) (CGI, art. 44 sexies-0 A).

Deux aménagements sont instaurés :

D'une part, les avantages fiscaux (exonérations d'impôts sur les bénéfices, de taxe foncière, de contribution économique territoriale et remboursement immédiat du CIR) et de cotisations sociales aujourd'hui ouverts aux entreprises créées **jusqu'au 31 décembre 2022, sont prorogés et bénéficieront aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2025.**

D'autre part, la durée du statut de JEI est réduite en ce que seules les entreprises **créées depuis moins de huit ans** pourront en bénéficier. Cette modification sera applicable aux entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2023.

Pour mémoire, la condition d'âge avait été allongée de 8 à 11 ans par la loi de finances pour 2022 (art. 11).

Cet allongement de la condition d'âge (applicable en matière d'exonération d'impôt sur les bénéfices et d'exonération des cotisations sociales) n'avait réellement d'effet qu'en matière d'IS, dès lors que l'article 131 de la LF 2004, qui accorde le bénéfice de l'exonération sociale pour une durée de 8 ans, n'avait pas été modifié par la LF 2022.

Les entreprises créées avant le 1^{er} janvier 2023 pourront bénéficier de l'allongement de la condition d'âge pour le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les bénéfices.

Taxe sur les services numériques (TSN) : précision sur le champ des services taxables (Art. 30)

Les dispositions de l'article 299 du CGI, relatives à la taxe sur les services numériques, sont modifiées afin de tirer les conséquences de la décision du Conseil d'Etat du 31 mars 2022 ayant conduit à l'abrogation de plusieurs interprétations données par l'administration fiscale dans ses commentaires sur le champ de la TSN.

1. Cantonnement strict de l'exclusion au bénéfice des prestations rendues entre sociétés du même groupe

Selon les commentaires administratifs en vigueur du 23 mars 2020 au 8 avril 2021, les services proposés par une société à une autre société du même groupe ne pouvaient bénéficier de l'exclusion du champ d'application de la TSN lorsque ce service était fourni à l'ensemble des entreprises clientes (BOI-TCA-TSN-10-10-10, n°80). Néanmoins, ces commentaires ont été abrogés à la suite de la décision du Conseil d'Etat ayant jugé que les dispositions du dernier alinéa du 2^o du II de l'article 299 du CGI excluent des services taxables l'ensemble des prestations de services fournies entre entreprises appartenant à un même groupe, sans qu'ait d'incidence la circonstance que ces prestations soient rendues dans le cadre d'un service taxable proposé également à des tiers.

La position administrative antérieure est légalisée. Il sera ainsi désormais prévu que l'exclusion des services fournis entre entreprises appartenant à un même groupe ne porte plus que sur les services **exclusivement** rendus aux entreprises du même groupe.

2. Champ d'application pour les jeux vidéo multi-joueurs et exception de fourniture de contenu numérique

Entre dans le champ d'application de la TSN la mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs (CGI, art. 299, II, 1^o). Toutefois, la mise à disposition d'une interface numérique n'est pas un service taxable, lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques, des services de communications, des services de paiement.

Les commentaires administratifs prévoyait à cet égard qu'était exclue du champ des services taxables la mise à disposition d'une interface numérique permettant la fourniture de contenus numériques lorsque les interactions possibles entre les utilisateurs de l'interface ne constituent qu'un accessoire de cette fourniture (BOI-TCA-TSN-10-10-20, n° 160). En conséquence, selon les commentaires administratifs énoncés au BOI-TCA-TSN-10-10-20, n° 170, pour que la fourniture du contenu soit considérée comme principale, les données devaient, d'une part, être directement exploitables par l'utilisateur (textes, images, vidéos, logiciels, etc.) et, d'autre part, ne pas être le simple support d'un autre service. Ainsi, n'était pas concernée par l'exclusion, la mise à disposition d'une interface numérique qui permet la fourniture des logiciels qui constituent eux-mêmes des interfaces numériques permettant aux utilisateurs d'interagir entre eux, notamment les **jeux multi-joueurs en ligne**.

Ces commentaires ont été abrogés par le Conseil d'Etat pour lequel la mise à disposition d'une interface numérique permettant aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux figure, en principe, parmi les services retenus pour déterminer l'assiette de la taxe sur les services numériques. Tel n'est pas le cas lorsque la personne qui réalise cette mise à disposition utilise l'interface numérique à titre principal pour fournir aux utilisateurs des contenus numériques. Les commentaires administratifs, en restreignant le bénéfice de l'exclusion des services taxables aux seuls jeux proposant des interactions minimales entre les joueurs ou ayant pour principale fonctionnalité le jeu en solitaire, indépendamment du contenu numérique qu'ils proposent, ajoutent à la loi dont ils ont pour objet d'éclairer la portée.

Il est ainsi désormais prévu que la mise à disposition d'une interface numérique n'est pas un service taxable lorsque les interactions entre les utilisateurs de l'interface présentent un caractère accessoire, au sens de l'article 257 ter du CGI, par rapport à la fourniture à ces utilisateurs, au moyen de cette interface, par la personne qui la met à disposition, des contenus numériques, des services de communications et/ou des services de paiement. Toutefois, s'agissant desdits contenus numériques, l'exclusion ne leur sera pas applicable lorsqu'ils constituent par eux-mêmes une interface numérique distincte de celle au moyen de laquelle ils sont fournis et relevant du champ de la TSN.

Abandon de créance et clause de retour à meilleure fortune : symétrie du traitement fiscal pour la détermination de la valeur ajoutée

Conseil d'Etat, 18 octobre 2022, n° 461355, société Malherbe Transports

En cas de mise en œuvre d'une clause de retour à meilleure fortune, de manière symétrique à l'abandon de créance ayant majoré l'assiette de la CVAE, ce remboursement vient minorer celle-ci, y compris lorsque le remboursement est intervenu après la suppression de la possibilité de déduire du résultat fiscal les abandons de créance à caractère financier (2e LFR 2012).

La CVAE est calculée en fonction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise (CGI, art. 1586 ter). Cette valeur ajoutée est égale à la somme du chiffre d'affaires et de certains produits, diminuée de certaines charges, limitativement énumérés par l'article 1586 sexies du CGI. Pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une des catégories limitativement énumérées à cet article, il y a lieu de se reporter aux normes comptables, dans leur rédaction en vigueur l'année d'imposition concernée, et dont l'application est obligatoire pour l'entreprise en cause (CE, 4 août 2006, n° 267150, Société Foncière Ariane, CE, 9 mai 2018, n° 388209, CRCAM de Pyrénées Gascogne).

Pour les exercices clos avant le 4 juillet 2012, les entreprises pouvaient déduire de leur bénéfice imposable, les abandons de créance à caractère financier et corrélativement les prendre en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée servant de base à la CVAE (en application d'une disposition expresse de la loi) : l'abandon de créance avait alors pour effet de minorer le montant de la valeur ajoutée servant de base à la CVAE de la société l'ayant consenti et, pour les sociétés en ayant bénéficié, de le majorer (CGI, art. 1586 sexies ancien).

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, le législateur a supprimé la possibilité de déduire du résultat fiscal les aides à caractère financier. Par mesure de coordination, il en a tiré les conséquences en matière de CVAE (2e loi de finances rectificative pour 2012, art. 17).

L'affaire soumise au Conseil d'Etat concernait un abandon de créance à caractère financier consenti avant l'entrée en vigueur de la réforme de juillet 2012, dont le montant avait majoré la valeur ajoutée servant de base à la CVAE de la société bénéficiaire de cet abandon.

Celle-ci avait alors fait l'objet d'une TUP, dont la société confondante était la filiale de la société ayant consenti l'abandon (et donc était précédemment sa grand-mère).

La clause de retour à meilleure fortune se transmet à la société confondante

Le Conseil d'Etat tranche en premier lieu la question de savoir si la TUP avait mis fin à la clause de retour à meilleure fortune qui assortissait l'abandon de créance. La réponse est négative. Par l'effet de la transmission universelle de patrimoine qu'elle entraîne, la TUP a eu pour effet de transmettre la qualité de débiteur d'une clause de retour à meilleure fortune assortissant un abandon de créance à la société confondante (décision de principe).

Le traitement fiscal de la clause de retour à meilleure fortune doit être symétrique à celui appliqué à l'abandon en son temps

Il fallait alors s'intéresser au traitement fiscal, au regard de la CVAE, du remboursement intervenu en application de la clause. Devait-il être symétrique à celui appliqué lors de l'abandon de créance ? Le Conseil d'Etat répond par l'affirmative en jugeant que « *son remboursement en exécution d'une clause de retour à meilleure fortune par cette même société ou par une société qui se serait, le cas échéant, substituée à elle, a pour effet de minorer symétriquement l'assiette de la CVAE due par cette société au titre de l'année au cours de laquelle le remboursement est intervenu* ».

Ce principe est applicable y compris lorsque le remboursement intervient après l'entrée en vigueur de la réforme opérée par la 2e LFR pour 2012 (i.e. au cours d'un exercice clos à compter du 4 juillet 2012).

Comme l'y invitait son rapporteur public, le Conseil d'Etat retient une approche constructive « *commandée par la nécessité d'assurer un traitement symétrique de l'abandon de créance et de la résolution de cet acte par l'effet du retour à meilleure fortune* ».

Publications

Plus-values à long terme et décompte de la durée de détention des titres reçus gratuitement à la suite d'une augmentation de capital par incorporation de réserves (rescrit)

Lien vers l'actualité BOFiP

La durée de détention de titres reçus gratuitement à la suite d'une augmentation de capital par incorporation de réserves se décompte à partir de la date d'acquisition des titres détenus antérieurement à l'augmentation de capital.

Les plus-values de cession de titres de participation acquises ou créées par l'entreprise depuis deux ans au moins sont imposées au taux de 0 %, sous réserve de la taxation d'une quote-part de frais et charges de 12 % du montant brut de la plus-value comprise dans le résultat de l'exercice de la société (CGI, art. 219, I, a quinquies).

S'agissant de titres de sociétés à prépondérance immobilière pouvant bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu fonction de la durée de détention (CGI, art. 150 M), le Conseil d'Etat a jugé qu'en cas d'acquisition des titres par voie de distribution gratuite à la suite d'une augmentation de capital par incorporation de réserves, la durée de détention des titres supplémentaires acquis gratuitement doit être décomptée à partir de la date d'acquisition des droits initiaux et non de celle de l'attribution gratuite (CE, 3 mai 1995, n° 122144, Férandou ; BOI-RFPI-SPI-20, n° 60).

Cette décision rendue en matière de plus-values privées semblait transposable aux plus-values réalisées par les entreprises.

C'est ce que vient de préciser l'Administration par voie de rescrit.

Elle relève qu'une augmentation de capital par incorporation de réserves n'a aucun effet sur le patrimoine de l'actionnaire et ce, « *qu'elle prenne la forme d'une émission d'actions nouvelles attribuées gratuitement aux associés ou d'une augmentation de la valeur nominale des titres existants* ». En effet, elle ne « *se traduit ni par une distribution de la société aux actionnaires, ni par un apport nouveau des actionnaires à la société* ».

Dès lors qu'une incorporation de réserves au capital social a donné lieu à l'attribution gratuite aux associés de titres supplémentaires, en proportion de leurs droits acquis respectifs, la cession ultérieure de ces titres doit, tout comme celle des titres initiaux, être regardée comme la cession de la fraction qui leur correspond des droits initialement acquis par le cédant, et demeurés en sa possession depuis cette acquisition.

Elle confirme ainsi que, dans cette hypothèse, pour déterminer la date à laquelle le cédant a acquis les droits cédés pour l'application du régime des PVL, il convient de se référer à la date à laquelle ils sont initialement entrés dans son patrimoine, « *quels qu'aient été les changements formels ayant pu ultérieurement les affecter* ».

Publication du rapport d'activité TRACFIN pour 2021

[Lien vers le rapport TRACFIN 2021](#)

Le 27 juillet dernier a été publié le rapport d'activité de TRACFIN pour 2021.

Ce rapport présente une analyse des circuits financiers clandestins les plus marquants de l'année et met en perspective l'activité de TRACFIN à l'échelle nationale et internationale pour mettre en œuvre la politique publique de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Ainsi, en 2021, TRACFIN a reçu 165 171 informations (+ 43 %) et 160 952 déclarations de soupçon transmises par les professionnels assujettis (+ 44%), dont 6 transmises par des avocats.

Prospective et projets en discussion

Convention fiscale franco-danoise : où en est-on ?

[Rm Sénat, JO du 29 septembre 2022, p. 4655](#)

Si les deux gouvernements semblaient vouloir favoriser une ratification de la nouvelle convention en 2023, force est de constater que les perspectives de voir la convention applicable en 2024 se sont extrêmement réduites.

La convention fiscale franco-danoise du 8 février 1957 a cessé de produire ses effets le 1er janvier 2009, suite à sa dénonciation par le Danemark. Depuis, les relations bilatérales sont régies par le droit de l'UE et le droit interne notamment au moyen des tolérances administratives publiées au BOFiP en vue d'atténuer les frottements fiscaux résultant de l'absence de convention fiscale (BOI-INT-CVB-DNK).

Le 4 février 2022, un communiqué de presse a annoncé la signature d'une nouvelle convention fiscale par Bruno Le Maire, Ministre français de l'Economie, des Finances et de la Relance et son homologue danois, Nicolai Wammen. Le texte de la Convention a été rendu public en février dernier.

Pour autant, cette dernière n'a toujours pas été ratifiée, ni par la France, ni par le Danemark. Or, la nouvelle convention n'entrera en vigueur qu'à l'issue de ce double processus de ratification.

A noter, la convention entrera en vigueur le 1^{er} jour qui suit la date de réception de la dernière des notifications de ratification respectives de chaque Etat. Ses dispositions s'appliqueront, en France, en ce qui concerne les impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source, aux sommes imposables après l'année civile au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur (art. 31).

Pour une entrée en vigueur en 2023, la convention ne sera donc applicable qu'aux sommes imposables à compter du 1^{er} janvier 2024.

Dans une réponse ministérielle du 29 septembre 2022, le Ministère chargé des relations avec le Parlement a indiqué être « très attentif, en lien avec le ministère de l'Europe et des affaires étrangères, à ce qu'un projet de loi le ratifiant soit déposé et inscrit à l'ordre du jour dans les meilleurs délais ».

A ce jour, il apparaît toutefois que le projet de loi n'a toujours pas été inscrit au calendrier parlementaire côté français et par ailleurs, que la ratification côté danois était encore récemment bloquée dans l'attente de la formation d'un nouveau Gouvernement.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, rferrand@numeum.fr

Cette Lettre contient des informations fiscales à caractère général, qui ne constituent en aucun cas un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des rédacteurs ou de Numeum

Lettre fiscale Numeum © 2023