

Actualité fiscale

Une loi répressive plus douce entrée en vigueur après l'arrêt d'appel s'applique en cassation

Conseil d'Etat, 7 octobre 2022, n° 443476, Sté KF3 Plus

Le Conseil d'Etat admet désormais la rétroactivité dite « in mitius » en matière fiscale devant le juge de cassation.

La rétroactivité in mitius correspond à l'application d'une loi pénale plus douce à des faits commis avant sa promulgation et non définitivement jugés. Il est communément admis en droit fiscal comme dans les autres matières du droit concernées, qu'une loi répressive plus douce s'applique à des faits antérieurs à son entrée en vigueur sans avoir donné lieu à des décisions définitives. Cette solution s'applique notamment aux juges du fond.

En l'espèce, l'affaire concernait l'amende pour défaut de facturation de l'article 1737 I. 3. Du CGI déclarée inconstitutionnelle par les Sages (*Conseil Constitutionnel, 26 mai 2021, n°2021-908 QPC*). La loi de finances pour 2022 avait alors éliminé cette cause d'inconstitutionnalité en plafonnant l'amende applicable à 375 000 € par exercice ou 37 500 € par exercice en cas de correcte comptabilisation. Ce faisant, la loi nouvelle répressive devenait plus douce.

Devant le juge du fond, le principe de la rétroactivité in mitius s'applique d'office lorsque l'entrée en vigueur intervient entre la commission de l'infraction, en tant que fait générateur de la sanction et le jour du jugement statuant sur les faits (*Conseil d'Etat, 3 décembre 1999, n°162925*).

La Cour de cassation a admis depuis longtemps la rétroactivité in mitius pour les décisions passées en force de chose jugée (Cour de cassation, chambre commerciale, 21 mars 2000, n°97-21.894).

Le Conseil d'Etat n'admettait l'application de ce principe qu'aux décisions qui n'étaient pas encore passées en force de chose jugée, c'est-à-dire qu'aux décisions qui n'avaient pas encore été rendues en dernier ressort (*Conseil d'Etat, 5 avril 1996, n°176611, Houdmoud*). Il existait dès lors une disparité entre l'ordre judiciaire et l'ordre administratif sur ce point.

Par cet arrêt du 7 octobre 2022, le Conseil d'Etat admet désormais l'application d'une loi répressive plus douce entrée en vigueur après qu'un arrêt au fond soit passé en force de chose jugée pendant l'examen du pourvoi en cassation en matière fiscale.

Au regard de l'espèce, le contribuable a alors pu bénéficier, par application de ce principe, du nouveau plafond de l'amende pour défaut de facturation.

Non-qualification de local de stockage pour les data centers au regard de la taxe sur les bureaux en Île-de-France

Conseil d'Etat, 11 octobre 2022, n°463134, Min. de la transition écologique c/ Sté RATP Real Estate

Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat exclut les « data centers », ou locaux hébergeant des serveurs informatiques, de la qualification de locaux de stockage en matière de taxe sur les bureaux en Île-de-France.

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

La taxe sur les bureaux en Île-de-France est due par les propriétaires ou titulaires de droits réels portant sur des locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux, des locaux de stockage ou des surfaces de stationnement situés en Ile-de-France (CGI, art. 231 ter I. et II.).

A titre de précision, cette taxe n'est pas déductible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 231 ter IX.).

Les locaux de stockage sont définis comme étant des locaux ou des aires couvertes destinés à l'entreposage de produits, de marchandises ou de biens et qui ne sont pas intégrés topographiquement à un établissement de production (CGI, art. 231 ter III.). Le montant de cette taxe dépend de la circonscription dans laquelle se trouve le local et de sa surface (CGI, art. 231 ter VI.).

En l'espèce, l'affaire portait sur l'ancienne redevance pour création de bureaux en Île-de-France dont le champ d'application était défini par renvoi à la taxe sur les bureaux en Île-de-France.

Après cassation de l'arrêt et renvoi devant le tribunal administratif, le Conseil d'Etat valide la position du juge du fond en excluant les data centers du champ d'application de la taxe. En effet, selon lui et en reprenant la définition de locaux de stockage donnée à l'article 231 ter, les « données numériques ne constituent ni des produits, ni des marchandises, ni des biens » et ces locaux abritant « des matériels et infrastructures informatiques en fonctionnement » ne peuvent pas être destinés à un entreposage.

Dès lors, les propriétaires de data centers implantés en Île-de-France ne sont pas redevables de cette taxe.

CIR : dépenses relatives à des recherches effectuées dans le domaine du droit

Conseil d'Etat, 14 octobre 2022, n°443869, SARL P. Fribourg et Mme F

Le Conseil d'Etat n'exclut pas que des dépenses liées à des recherches menées dans le domaine du droit entrent dans le champ des dépenses éligibles au CIR. Toutefois, les recherches de nature juridique effectuée par une salariée d'une société d'avocats, qui ont pour objet d'identifier les dispositions juridiques applicables et d'analyser une pratique juridique existante dans un domaine, ne sont pas des dépenses de personnel éligibles au bénéfice du CIR.

Les dépenses de personnel relatives aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à la réalisation d'opérations de recherches scientifiques et techniques ouvrent droit au crédit d'impôt recherche (CGI, art. 244 quater B II).

Cependant, les dépenses de personnel liées à une salariée doctorante en droit réalisant au sein de cette société d'avocats des recherches de thèse sur les particularités de la procédure de divorce ne peuvent ouvrir droit au CIR.

La cour administrative d'appel de Bordeaux, dont la décision a été affirmée par le Conseil d'Etat, précise que l'embauche de la salariée par une convention Cifre et l'obtention de subventions à ce titre, n'a aucune incidence sur la qualification juridique des dépenses ainsi mentionnées.

CIR : carry-back et excédent de crédit d'impôt

Conseil d'Etat, 10 mars 2022, n°443690, Sté Technocer

Selon le Conseil d'Etat, les dispositions relatives au carry-back et celles relatives à l'utilisation du crédit d'impôt recherche font obstacle à l'imputation d'un déficit sur des bénéfices pour lesquels l'impôt sur les sociétés a été acquitté au moyen de l'excédent de CIR.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent, sur option, imputer le déficit constaté au titre d'un exercice sur le bénéfice de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices et à l'exclusion des bénéfices ayant donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôts (CGI, art. 220 quinquies).

Lorsqu'elles engagent des dépenses de recherche, les entreprises peuvent bénéficier sous conditions du crédit impôt recherche (CGI, art. 244 quater B). Ce crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû au titre de l'année de réalisation des dépenses. Lorsque l'impôt est insuffisant pour imputer ce crédit d'impôt, l'excédent constitue une créance sur l'Etat d'égal montant. Cette créance est reportable sur l'impôt dû au titre des trois exercices suivants et la fraction non utilisée sera remboursable à l'expiration de cette période (CGI, art. 199 ter B).

En l'espèce, une société demande le remboursement d'une créance de carry-back en 2016 constatée au titre de l'exercice 2010, par imputation de son déficit sur les bénéfices réalisés au titre de l'année 2007 (sous l'empire du dispositif de carry-back alors applicable, modifié substantiellement depuis). L'administration fiscale et les juges du fond admettent partiellement le remboursement de cette créance puisqu'une partie de l'impôt dû sur le bénéfice de l'exercice 2007 a été payé au moyen de l'excédent de crédit impôt recherche. En effet, la société a bénéficié d'un crédit d'impôt recherche au titre de l'exercice 2006 dont l'excédent a été imputé sur l'exercice 2007.

Le Conseil d'Etat considère, en combinant la lecture de l'article 220 quinquies du CGI et de l'article 199 ter B du même code, qu'il est impossible d'imputer un déficit sur des bénéfices antérieurs pour lesquels l'impôt a été acquitté au moyen de l'excédent de crédit d'impôt recherche.

Ainsi, une créance résultant d'un excédent de crédit d'impôt recherche conserve la nature de crédit d'impôt.

Cette décision semble faire écho à l'intention du législateur au regard de la définition du bénéfice d'imputation, selon laquelle l'impôt déjà remboursé par l'Etat via un crédit d'impôt ne puisse pas être effacé une seconde fois par le mécanisme du report en arrière des déficits. Le but étant d'empêcher qu'un même impôt donne lieu à deux créances sur le Trésor faisant doublon (d'après les conclusions du Rapporteur Public Marie-Astrid Nicolazzo de Barmon, CE, 25 septembre 2015, n°370097).

CIR : les conditions d'éligibilité des dépenses de mutuelle et de prévoyance

Conseil d'Etat, 19 mai 2022, n°443690, Sté Secobra Recherches

Peuvent entrer dans le champ des dépenses éligibles au crédit impôt recherche, les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations (CGI, art. 244 quater B). Il est précisé que les dépenses de personnel correspondent notamment aux rémunérations et leurs accessoires, ainsi que les charges sociales qualifiées de cotisations sociales obligatoires (CGI, Ann. III, art. 49 septies I).

Le Conseil d'Etat reprend la définition des cotisations sociales obligatoires du Code de la sécurité sociale pour qualifier les dépenses de mutuelle et de prévoyance. En effet, à moins qu'elles ne soient légalement ou réglementairement prévues, les garanties collectives des salariés, anciens salariés et ayants droit en complément de celles résultant de la sécurité sociale, sont déterminées par voie de conventions, d'accords collectifs, à la suite de la ratification de la majorité des intéressés d'un projet d'accord du chef d'entreprise ou par décision unilatérale du chef d'entreprise constatée dans un écrit remis à chaque intéressé (CSS, art. L.911-1).

En l'espèce, une société avait compris au titre des dépenses éligibles au crédit impôt recherche, des dépenses de mutuelle et de prévoyance. Cependant, les juges ont constaté que la société ne disposait d'aucun accord ou projet d'accord collectif et l'existence de la décision unilatérale de l'employeur n'était pas établie.

Ne remplissant pas les conditions de forme énoncées par le Code de la sécurité sociale, le Conseil d'Etat considère que ces dépenses de mutuelle et de prévoyance ne peuvent pas être qualifiées de cotisations sociales obligatoires. Par ailleurs, le juge de cassation considère que ces sommes ne pouvaient pas non plus être qualifiées comme des accessoires de rémunération.

Par conséquent, les frais de mutuelle et de prévoyance engagés par une société au profit de ses salariés n'entrent pas dans le champ des dépenses éligibles au crédit impôt recherche dès lors que le document prévoyant de tels frais ne respecte pas les conditions posées à l'article L.911-1 du Code la sécurité sociale.

Publications

Taux maximal d'intérêts déductibles au titre des comptes courants d'associés publié pour le troisième trimestre 2022

Actualité BOFiP du 19 octobre 2022

La déductibilité des intérêts versés au titre des comptes courants d'associés sont plafonnés selon l'article 39 1. 3° du CGI, par le taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.

Au titre du troisième trimestre de l'année 2022, ce taux maximal s'élève à 2.38 %.

Aussi, pour les exercices de douze mois clos à compter du 30 septembre 2022, le taux maximal d'intérêts déductibles au titre de l'exercice est de :

Exercice clos	Taux maximal
Du 30 septembre au 30 octobre 2022	1.66 %
Du 31 octobre au 29 novembre 2022	1.76 %
Du 30 novembre au 30 décembre 2022	1.87 %

Modalités d'application de la facturation électronique et transmission des données de transaction et de paiement

Décret n°2022-1299 et Arrêté ECOE2218934A du 7 octobre 2022

A compter du 1er juillet 2024, la facturation électronique et la transmission de données de transaction et de paiement seront obligatoires. Après l'adoption de la loi n°2022-1157 du 16 août 2022 reprenant l'ordonnance n°2021-1190 du 15 septembre 2021, un décret et un arrêté du 7 octobre 2022 viennent préciser les modalités d'application de ces obligations, notamment quant aux éléments suivants :

- Les données de facturation, de transaction et de paiement à transmettre à l'administration (la liste des mentions obligatoires figurant sur les factures prévue par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI étant complétée) ;
- La périodicité des transmissions des données de facturation, de transaction et de paiement (fixée en fonction du type de données concernées ainsi que du régime de TVA de l'entreprise pour les données de transaction et de paiement).

Précisions quant à la formulation de l'option pour la création du Groupe TVA

Foire aux questions publiée par l'administration fiscale publiée le 13 octobre 2022

A la suite d'une foire aux questions de l'administration fiscale, celle-ci a précisé plusieurs points relatifs à l'option pour la création du Groupe TVA ainsi que d'autres concernant les obligations déclaratives.

A titre introductif, à compter du 1er janvier 2023, les personnes pouvant, sur option, se regrouper en tant qu'assujetti unique à la TVA sont les personnes assujetties établies en France et étroitement liées entre elles au titre financier, économique, organisationnel (CGI, art. 256 C). L'option s'applique sur une période de trois années civiles.

L'option doit être effectuée au plus tard le 31 octobre de l'année précédant la création du groupe. Pour le 1er janvier 2023, l'option devrait alors être faite au plus tard le 31 octobre 2022. Cependant, l'administration a toléré que les formalités liées à l'option pouvaient être réalisées jusqu'au 31 décembre 2022, exceptionnellement au titre de la première année d'application de ce régime.

Avec l'accord des autres membres du groupe, l'option est effectuée par son représentant auprès du service des impôts dont il dépend. La loi n'énonce pas de formalisme particulier si ce n'est qu'un formulaire F CM de création de l'assujetti unique, l'accord conclu entre les membres et la déclaration de périmètre sur le formulaire n°3310-P-AU.

Exceptionnellement pour cette première année, un accord formalisé entre le représentant de l'assujetti unique et un seul autre membre suffit. Par ailleurs, le périmètre pourra être modifié jusqu'au 31 décembre 2022.

Prospective et projets en discussion

Projet de Loi de finances pour 2023 : trois mesures phares retenues après l'utilisation de l'article 49 alinéa 3 de la Constitution

Projet de Loi de finances pour 2023, adopté en première lecture à l'Assemblée nationale, le 19 octobre 2022, en application de l'article 49.3 de la Constitution

Afin de maintenir les dépenses de l'Etat et d'accélérer la procédure d'adoption de la Loi de finances pour 2023, le Gouvernement a décidé de déposer un texte devant l'Assemblée nationale sur lequel il engage sa responsabilité, en vertu de l'article 49 alinéa 3 de la Constitution. En l'absence de motion de censure votée contre le Gouvernement, le texte ainsi proposé a été adopté en première lecture à l'Assemblée. Ce texte fera ensuite l'objet d'un examen devant le Sénat.

Ce texte reprend une centaine d'amendements adoptés ou déposés au cours de l'examen du projet, que ce soit en Commission des finances ou en séance publique. Trois mesures phares issues de ces amendements sont à retenir :

Prorogation du dispositif « Jeunes Entreprises Innovantes » et la réduction de la condition d'âge de l'entreprise (nouvel art. 4 ter du texte)

Le statut de « Jeunes Entreprises Innovantes » (JEI) est accordé sous conditions (CGI, art. 44 sexies-0 A) 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).

Il permet à l'entreprise en cause de bénéficier d'une période d'exonération totale des bénéfices de 12 mois, suivie d'une période d'abattement de 50 % de 12 mois également (CGI, art. 44 sexies A), d'une exonération de Cotisation Foncière des Entreprises, de Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties et de cotisations sociales patronales. Par ailleurs, les JEI peuvent solliciter le remboursement immédiat du Crédit Impôt Recherche. Il a été reconnu comme l'un des outils les plus performants d'incitation à la recherche par la Commission Européenne.

Ce régime de faveur est ouvert aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2022, il serait prorogé pour les entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2025.

Le champ d'application du statut de JEI serait réduit en ce que seules les entreprises créées depuis moins de huit ans pourraient en bénéficier, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2022. Cette réduction s'explique par la volonté de faire coïncider le statut de JEI en matière fiscale et sociale, le dernier volet n'ayant pas bénéficié de la mesure tendant à allonger le bénéfice du statut.

Augmentation de la tranche imposable au taux réduit de l'impôt sur les sociétés de 15 % à 42 500 € (nouvel art. 4 sexies du texte)

Depuis les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002, les petites et moyennes entreprises peuvent, sous conditions, bénéficier d'un taux réduit à l'impôt sur les sociétés de 15 % sur une partie des bénéfices réalisés au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 219, I. b.).

A ce jour, le taux réduit d'impôt sur les sociétés s'applique sur les premiers 38 120 € de résultat imposable.

La part de bénéfice imposable au taux de 15 % passerait à 42 500 €, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2022.

Cette modification viendrait pallier l'absence d'évolution de ce montant et ainsi prendrait en compte l'inflation cumulée depuis la création du dispositif.

Maintien de la suppression de la CVAE (art. 5 du texte)

Afin de soutenir l'activité économique notamment industrielle, l'impôt de production qu'est la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) sera supprimé. En 2021, son taux a déjà été réduit de moitié, il le sera de nouveau au titre de 2023 en vertu de ce texte, pour être ensuite complètement supprimé en 2024. Le plafonnement de la cotisation foncière des entreprises est abaissé en conséquence.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

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