

COUDERC DINH & ASSOCIÉS

Avocats à la Cour

S.E.L.A.S

FRÉDÉRIC BUCHER • CHRISTIAN COUDERC • EMMANUEL DINH
DENIS FONTAINE-BESSET • ALEXANDRE HENRY • STÉPHANIE ROQUEFORT • ARTHUR ANTON

La loi de finances pour 2023 a été promulguée

À la suite de l'arrêt du Conseil constitutionnel n° 2023-862 DC du 28 décembre 2023, la Loi de finances pour 2024, a été promulguée le 29 décembre 2023 et publiée au Journal Officiel le 30 décembre 2023.

Le Conseil constitutionnel a été saisi sur la constitutionnalité de certaines mesures incluses dans la Loi de finances. Il a validé l'essentiel de la Loi de finances et censuré uniquement quelques cavaliers législatifs et une exonération de certains impôts en faveur des fédérations sportives internationales et de leurs salariés, reconnues par le Comité international olympique. Aucune des mesures décrites ci-dessous n'a été invalidée ou n'a fait l'objet de réserve.

Le résumé suivant des dispositions adoptées est limité aux seules mesures concernant les entreprises, quelle que soit leur activité ou leur forme sociale.

1. Dispositions portant sur l'imposition directe des entreprises

1.1. Transposition en droit interne de la directive européenne visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les grandes entreprises ("Pilier 2")

L'article 33 de la Loi de finances pour 2024 transpose la directive (UE) 2022/2523 du 14 décembre 2022 en droit interne. Les nouveaux articles 223 VJ et suivants du Code général des impôts (« CGI ») instaurent un niveau minimum d'imposition fixé à 15 % pour les bénéficiaires des groupes d'entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel consolidé supérieur ou égal à 750 mio€ au cours d'au moins deux des quatre exercices précédents et disposant d'une implantation en France. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aussi aux groupes nationaux qui développent leurs activités sur le seul territoire français.

Cet impôt est complémentaire de l'IS français. Il n'est toutefois pas déductible de ce dernier. Il se déclenche lorsque le taux d'imposition effectif des entités du groupe localisées dans un même Etat ou territoire, prises ensembles, est inférieur à 15%.

Il est constitué d'une première règle « d'inclusion du revenu » (« RIR »), qui oblige la société mère ultime à s'acquitter d'un complément d'impôt. Une règle subsidiaire, relative aux bénéficiaires insuffisamment imposés (« RBII ») s'applique notamment si l'Etat de la société mère ultime n'a pas transposé le « Pilier 2 ». Dans ce cas de figure, l'impôt complémentaire est réparti et prélevé par les juridictions appliquant la RIR. Certaines règles de sauvegarde, notamment une règle de-minimis et une règle fondée sur des critères de substance économique, permettent de réduire ou d'annuler cette imposition complémentaire.

PARIS – NICE – GENEVE

43, AVENUE HOCHÉ – 75008 PARIS

TEL. : +33 1 86 64 06 70 • FAX : +33 1 86 64 06 90 • RCS 881 011 308 • WWW.COUDERC.DINH.FR • TOQUE P0350

SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL PAR ACTIONS SIMPLIFIÉE AU CAPITAL DE 75 000 EUROS

La Loi de finances prévoit également un impôt national complémentaire (« **INC** ») qui autorise la France à prélever un supplément d'impôt lorsque la filiale française du groupe est sous-imposée. Ceci permet à la France de collecter l'impôt complémentaire avant les juridictions en « aval » de la chaîne de détention, sur la base de la RIR, ou en « amont », en application de la RBII.

Les entités constitutives du groupe devront indiquer dans leur déclaration de résultat, si elles appartiennent à un groupe soumis à ces règles et, le cas échéant, l'identité de l'entité mère ultime du groupe et de l'entité en charge du dépôt de la déclaration d'information. La méconnaissance de ces règles, conduit à l'application de pénalités de 50.000 € ou 100.000 €, plafonnées à 1mio€ au titre d'un même exercice pour l'ensemble des entités constitutives du groupe situées en France.

La Loi de finances institue un délai de reprise spécifique à ces impôts complémentaires qui expire le 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Ces dispositions s'appliqueront aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023, à l'exception de la RBII, qui s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2024.

1.2. Mise en conformité du régime de groupe d'intégration fiscale au droit de l'Union européenne

Les dividendes perçus par une société mère sont exonérés d'IS sous réserve de respecter certaines conditions. La société mère doit réintégrer extracomptablement une quote-part de frais et charges (« **QPFC** »), de 5 % des dividendes, réduites à 1% pour les dividendes versés :

- Entre des sociétés appartenant à un même groupe d'intégration fiscale ;
- Par des filiales étrangères implantées dans un État de l'Union européenne, en Islande, en Norvège ou au Liechtenstein, si ces sociétés satisfont à toutes les conditions posées pour l'appartenance au groupe fiscal dont fait partie la société mère, autre que l'assujettissement à l'IS français ;
- A une société qui n'est pas membre d'un groupe intégré fiscalement par une filiale soumise à un impôt équivalent à l'IS dans un des Etats visés ci-dessus sous réserve que ces deux sociétés remplissent les conditions pour appartenir à un groupe fiscalement intégré si la société établie à l'étranger avait été établie en France. Mais ce taux réduit ne s'applique pas si la non-appartenance de la société française à un groupe résulte uniquement de la simple abstention d'opter pour rejoindre un groupe intégré ou de conclure les accords à formuler pour le régime de l'intégration fiscale.

Par un arrêt du 11 mai 2023, la Cour de justice de l'Union européenne (« **CJUE** ») a jugé l'ancien régime de neutralisation de la QPFC au titre des dividendes versés entre sociétés intégrées contraire à la liberté d'établissement, en ce qu'il ne permettait pas de neutraliser la QPFC relative à des dividendes reçus d'une filiale établie dans un autre Etat membre lorsque la société mère française n'avait pas formé d'intégration fiscale, faute

d'avoir opté pour ce régime, alors même qu'elle disposait en France de sociétés intégrables (CJUE, 11 mai 2023, C-407/22 *Manitou BF SA* et C-408/22 *Bricolage Investissement France SA*).

L'article 52 de la Loi de finances met ainsi la loi française en conformité avec le droit de l'Union européenne en étendant le bénéfice du taux réduit de QPFC de 1% aux distributions de filiales européennes à des sociétés françaises n'ayant volontairement pas constitué un groupe d'intégration.

En contrepartie, le bénéfice du taux réduit de la quote-part requiert que la société mère française et la filiale étrangère aient rempli les conditions de mise en place d'un groupe d'intégration depuis plus d'un exercice. Lorsque la société mère et ses filiales sont françaises, elles devront aussi appartenir au même groupe d'intégration fiscale depuis plus d'un exercice.

Une discrimination à rebours est ainsi créée pour les sociétés mères n'ayant pas opté pour le régime de l'intégration fiscale qui pourront bénéficier du taux réduit de QPFC uniquement sur les produits de leurs filiales établies hors de France.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

1.3. Crédit d'impôt au titre des investissements en faveur de l'industrie verte ("C3IV")

L'article 35 de la Loi de finances introduit la création d'un crédit d'impôt pour investissements dans l'industrie verte (« C3IV ») qui contribuent au développement des secteurs stratégiques pour la transition écologique.

Le bénéfice du crédit d'impôt est soumis à un agrément préalable conjoint de la direction générale des finances publiques (« **DGFIP** ») et de l'agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (« **ADEME** »).

La loi exclut du dispositif les entreprises en difficultés, celles qui ne respectent pas leurs obligations fiscales, sociales et de dépôt de leurs comptes annuels, ou celles qui sont issues du transfert d'activités identiques ou similaires depuis un Etat membre de l'Union européenne (UE) ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) vers la France au cours des deux exercices précédant la demande d'agrément.

L'assiette du crédit d'impôt est constituée des dépenses d'investissement éligibles engagées dans le but de produire des composants essentiels à la production de batteries, panneaux solaires, éoliennes ou pompes à chaleur.

Les entreprises doivent exploiter les investissements éligibles réalisés pendant une durée minimale de cinq exercices à compter de la date de leur mise en service (réduite à trois ans pour les PME). Ces investissements ne pourront pas être transférés hors de France pendant cette même durée minimale de cinq exercices.

Le taux de base du crédit d'impôt est égal à 20%, mais pourra être porté à 25% voire 40% en fonction du lieu de situation de l'investissement. Ce taux pourra également être majoré de 10 ou 20% en fonction de la taille de l'entreprise réalisant l'investissement.

Le montant total du C13V ne pourra excéder 150 mio€ par entreprise (porté à 200mio€ et 350mio€ pour certaines localisations des investissements).

Le C3IV est directement imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par fraction au titre des exercices au cours desquels les dépenses dans le plan d'investissement sont exposées. L'excédent de crédit d'impôt au titre d'un exercice ou d'une année sera immédiatement restitué.

Ce dispositif s'applique aux demandes d'agrément déposées à compter de la date de présentation du projet de Loi de finances pour 2024, soit en pratique à compter du 27 septembre 2023, aux demandes agréées jusqu'au 31 décembre 2025. La Commission européenne doit néanmoins encore valider la compatibilité de cette aide avec le droit de l'Union européenne.

1.4. Refonte des différents dispositifs fiscaux zonés bénéficiant aux territoires ruraux en difficultés

L'article 73 de la loi de finances harmonise les différentes zones bénéficiant d'avantages fiscaux tels que les exonérations d'impôts sur les bénéfices et d'impôts locaux : zones de revitalisation rurale (« **ZRR** »), les bassins d'emploi à redynamiser (« **BER** ») et les zones de revitalisation des commerces en milieu rural (« **Zorcomir** »).

Il est ainsi prévu de fusionner ces zones et de les remplacer par un zonage unique dénommé « *France Ruralités Revitalisation* », (ZFRR et ZFRR+) auquel il est prévu d'appliquer des allègements fiscaux d'impôt sur les sociétés et d'impôts locaux suivant des critères d'application simplifiés.

Les contribuables éligibles sont les entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale ou professionnelle non commerciale :

- Créées entre le 1^{er} juillet 2024 et le 31 décembre 2029, ou qui reprennent entre ces dates une entreprise en difficulté située en ZFRR+ ; et
- Répondant à la définition des PME au sens de la réglementation européenne.

Le nouveau dispositif s'applique à partir du 1er juillet 2024. En attendant son entrée en vigueur, les régimes ZRR, BER et Zorcomir sont prorogés jusqu'au 30 juin 2024.

1.5. Appréciation des seuils de détention pour les besoins de l'intégration fiscale en cas d'actionariat salarié

Pour l'appréciation du seuil de 95 % de détention du capital requis pour la mise en place d'un groupe d'intégration fiscale, il est fait abstraction, dans la limite de 10 % du capital de la société, des titres émis ou attribués dans le cadre de programmes d'options de souscription ou d'achat d'actions, d'attributions gratuites d'actions ou d'augmentation de capital réservées aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise.

L'article 62 de la Loi de finances prévoit que pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2023, ces modalités spécifiques de calcul seront maintenues même lorsqu'un salarié cesse ses fonctions dans la société qui l'employait lors de l'émission ou de

l'attribution des titres, pour rejoindre une autre société du même groupe économique incluse dans le plan d'émission ou d'attribution.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

1.6. *Suppression de l'exonération d'impôt sur les bénéficiaires pour les JEI et création d'un nouveau statut de JEC*

L'article 69 de la Loi de finances prévoit que les jeunes entreprises innovantes (« **JEI** ») créées à compter du 1^{er} janvier 2024 ne bénéficieront plus d'exonération d'impôt sur les sociétés.

L'article 44 instaure un nouveau statut de jeunes entreprises d'innovation et de croissance (« **JEC** ») constituant une sous-catégorie de JEI et ouvert aux entreprises dont les dépenses de recherche sont comprises entre 5 et 15 % de leurs charges déductibles, (ce taux était de 15 % pour les JEI) et qui répondent à des indicateurs de performance économique définis selon des modalités précisées par décret. Le JEC aura droit à des avantages similaires à celui du JEI, y compris l'exonération d'impôt sur les sociétés.

1.7. *Aménagements de crédits d'impôts et autres avantages fiscaux*

1.7.1. Dispense de la condition d'activité exclusive du secteur des services à la personne pour certains entrepreneurs individuels et petites entreprises

Dans le secteur des services à la personne, l'article 34 de la Loi de finances instaure deux nouveaux cas de dispense à la condition d'activité exclusive, en faveur, d'une part, des entrepreneurs individuels soumis aux régimes de la micro-entreprise et micro-social et, d'autre part, des entreprises de moins de 11 salariés. Ces entreprises seront éligibles aux avantages fiscaux et sociaux du secteur du service à la personne, sans avoir à se consacrer exclusivement à l'exercice d'une ou plusieurs activités de ce secteur.

Cette extension s'applique à compter du 1^{er} janvier 2025.

1.7.2. Aménagement des crédits d'impôt outremer

L'article 75 aménage le dispositif des crédits d'impôt outremer, en l'étendant à compter du 1^{er} janvier 2024 aux travaux de réhabilitation lourde de bâtiments à caractère industriel, aux acquisitions de friches hôtelières et industrielles, faisant l'objet de travaux de réhabilitation lourde et aux installations de système de production d'électricité par l'utilisation de l'énergie radiative du soleil.

Ce même article apporte aussi de nouvelles restrictions et exclut des dispositifs de crédit d'impôt les investissements donnés en location ou mis à la disposition de ménages ou de syndicats de copropriétaires, les locations de meublés de tourisme et les locations de véhicules de tourisme.

L'article 74 de la Loi de finances accorde l'abattement de 80 % des zones franches d'activité (ZFA) dans un département outre-mer aux entreprises des secteurs de l'industrie, de la réparation et maintenance navale et de l'édition de jeux électroniques.

1.7.3. Extension de l'éligibilité au régime de réduction d'impôt mécénat des dons effectués au profit des associations agissant en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes

L'article 16 de la Loi de finances étend l'éligibilité au régime des dons effectués au profit des organismes d'intérêt général qui agissent en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes.

1.7.4. Extension du suramortissement des véhicules peu polluants

L'article 40 de la Loi de finances étend le suramortissement des véhicules, qui utilisent des énergies peu polluantes, aux conversions de véhicules thermiques en véhicules électriques.

Cet amendement s'applique aux transformations engagées à compter du 1^{er} janvier 2023 et jusqu'au 31 décembre 2030.

1.7.5. Aménagement du régime de déduction en faveur des équipements de navires permettant de réduire les émissions de gaz à effet de serre ou la pollution atmosphérique

L'article 39 decies C du CGI, introduit par la Loi de finances pour 2020, donne le droit aux entreprises de déduire fiscalement une fraction des coûts supplémentaires immobilisés, hors frais financiers, directement liés à l'installation d'équipements visant à réduire l'émission de gaz à effet de serre, acquis à l'état neuf pour des navires et bateaux, lorsque le contrat d'acquisition de ces équipements est conclu à compter du 1er janvier 2020 et jusqu'au 31 décembre 2024.

Afin de prendre en compte l'évolution de la réglementation européenne applicable en matière d'aides d'Etat, et de garantir la compatibilité du dispositif avec le droit de l'Union, l'article 42 de la Loi de finances aménage les équipements éligibles et les taux de déduction applicables :

- 115 % pour les équipements acquis à l'état neuf, qui permettent l'utilisation d'une énergie décarbonée comme énergie propulsive ou pour la production d'énergie électrique destinée à la propulsion ou pour la production d'énergie électrique comme énergie propulsive exclusive ;
- 75 % pour les équipements acquis à l'état neuf, qui permettent l'utilisation d'une énergie décarbonée comme énergie propulsive principale ou pour la production d'énergie électrique destinée à la propulsion ou pour la production d'énergie électrique comme énergie propulsive principale ;

- 50 % pour les équipements acquis à l'état neuf, qui permettent l'utilisation du méthanol, de l'éthanol ou du diméthyle éther comme énergie propulsive principale ou pour la production d'énergie électrique destinée à la propulsion ou pour la production d'énergie électrique comme énergie propulsive principale ;
- 40 % lorsque les équipements destinés à la propulsion principale, acquis à neuf, permettent de respecter certains critères de performance ; ou
- 20 % pour les biens destinés à l'alimentation électrique durant l'escale par le réseau terrestre ou au moyen de moteurs auxiliaires utilisant le gaz naturel liquéfié ou une énergie décarbonée ainsi que les biens destinés à compléter la propulsion principale du navire ou du bateau par une propulsion décarbonée.

Ces aménagements s'appliquent aux équipements acquis entre le 1er janvier 2024 et le 31 décembre 2024. Ce nouveau dispositif est toutefois susceptible de n'être que transitoire. En effet, un nouveau dispositif largement inspiré du mécanisme dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2023 est codifié à un nouvel article 39 decies C bis du CGI. Ce dispositif présentant un caractère sélectif au sens du droit de l'Union européenne sur les aides d'Etat, son entrée en vigueur est donc sujette à approbation par la Commission européenne.

1.7.6. Crédit d'impôt pour investissements en Corse

L'article 64 de la Loi de finances aménage le crédit d'impôt en faveur des PME qui réalisent certains investissements pour les besoins d'une exploitation située en Corse. Le texte définit les dépenses éligibles de travaux de rénovation d'hôtel et d'établissements de santé privés ouvrant droit à l'avantage fiscal comme « *consistant en des travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre, des travaux d'aménagement interne et les travaux d'amélioration qui leur sont indissociables, ainsi que des travaux de mise aux normes dès lors qu'ils conditionnent la poursuite de l'activité et sont immobilisés.* »

1.7.7. Créance d'IS des investisseurs logements locatifs intermédiaires

L'article 71 de la Loi de finances étend aux sociétés civiles de placement immobilier (« **SCPI** »), aux sociétés d'investissement à capital variable (« **Sicav** »), aux Sociétés de placement à prépondérance immobilière (« **Sppicav** ») et aux sociétés de libre partenariat, la créance d'impôt sur les sociétés égale au montant de la taxe foncière sur les propriétés bâties (« **TFPB** ») des personnes morales propriétaires de certains logements.

1.7.8. 1. Extension du champ des provisions d'assurance admissibles à la franchise d'impôt et allongement des durées de reprise

L'article 4 de la Loi de finances étend le bénéfice des provisions pour égalisation, déductibles du bénéfice imposable des organismes d'assurance, aux risques cyber. Il allonge aussi à 15 ans le délai de réintégration des dotations de provision pour les risques d'attentat, atomique et de pollution.

Aucune date d'entrée en vigueur n'étant spécifiée, ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

1.8. Prorogation et bornages de divers dispositifs

L'article 37 de la Loi de finances proroge jusqu'au 31 décembre 2027, la réduction d'impôt pour mise à disposition d'une flotte de vélos aux salariés (Article 220 octies du CGI).

L'article 54 de la Loi de finances proroge jusqu'au 31 décembre 2027, le crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques (Article 220 octies du CGI).

L'article 56 proroge jusqu'au 31 décembre 2026, le crédit d'impôt pour dépenses de production exécutive d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles (Article 220 quaterdecies).

L'article 58 proroge jusqu' au 31 décembre 2027, le crédit d'impôt pour dépenses de spectacles vivants (Articles 220 quindecies et 220 sexdecies). L'article 59 aménage ce crédit d'impôt en prévoyant une dérogation exceptionnelle à la règle de la jauge pour les concerts de musiques actuelles, qui passe de 2.100 à 2.900 personnes.

L'article 61 proroge jusqu' au 31 décembre 2027, le crédit d'impôt pour dépenses d'édition d'œuvres musicales (Article 220 septdecies).

L'article 55 limite au 31 décembre 2026 l'application du crédit d'impôt pour dépenses se rapportant à des jeux vidéo (article 220 terdecies du CGI).

2. Dispositions en matière de TVA

2.1. Transposition en droit interne de la directive européenne relative au régime particulier des petites entreprises en matière de TVA

L'article 82 de la Loi de finances transpose la directive UE/2020/285 du 18 février 2020 qui a pour objet la refonte du régime de la franchise de TVA à compter du 1^{er} janvier 2025.

Il sera désormais possible pour les entreprises établies dans un Etat de l'Union européenne de bénéficier du régime de la franchise en base dans l'ensemble des Etats membres, lorsqu'elles réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 100.000 euros sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne (article 293 B bis nouveau du CGI).

Afin d'accompagner cette mesure, le seuil maximum de chiffre d'affaires, apprécié en n-1, exclusivement au regard de l'activité en France, permettant de bénéficier du régime de la franchise en bases, est abaissé de 91.900 euros à 85.000 euros pour les activités de ventes corporelles, de ventes à consommer sur place ou de fourniture de prestations d'hébergement et augmenté de 36.800 euros à 37.500 euros pour les autres activités de prestations de service. Les avocats, les auteurs d'œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes bénéficient de seuils majorés. Ces seuils ne feront plus l'objet d'actualisation.

L'application de la franchise cessera en cours d'année dès lors que le chiffre d'affaires réalisé excède 110% de l'un de ces seuils.

2.2. Modification des règles de territorialité de certaines prestations de services diffusées ou mises à disposition virtuellement

Par application de l'article 83 de la Loi de finances, les règles de territorialité de certaines prestations de service seront adaptées à compter du 1^{er} janvier 2025, dans la mesure où elles sont fournies de manière virtuelle.

Ainsi, les prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, qui sont diffusées ou mises à disposition virtuellement, seront réputées se situer dans l'Etat où se situe le preneur de la prestation, y compris lorsqu'il s'agit d'un non-assujetti. Jusqu'à présent, seul le lieu de la prestation de services était pris en considération.

2.3. Report de la généralisation de la réforme de la facturation électronique

L'obligation d'émettre des factures électroniques, est soumise à un nouveau calendrier qui prévoit deux dates au lieu de trois :

- 1^{er} septembre 2026 pour les grandes entreprises et les entreprises de taille intermédiaire ; et
- 1^{er} septembre 2027 pour les PME et les microentreprises

L'obligation d'accepter la réception des factures électroniques est reportée au 1^{er} septembre 2026, quelle que soit la taille de l'entreprise.

Les dates d'entrée en vigueur pourront être reportées de trois mois par décret. La mise en œuvre de la transmission des données de transaction suivra le même calendrier.

2.4. Réécriture du régime de la TVA de la para-hôtellerie

Le Conseil d'Etat a considéré que l'objectif poursuivi par la réglementation européenne visant à soumettre à la TVA les activités en concurrence avec le secteur hôtelier n'était pas atteint par la loi française qui retenait comme conditions de soumission à la TVA la fourniture d'au moins trois des quatre prestations suivantes : accueil personnalisé, petit-déjeuner, nettoyage des locaux et fourniture de linge (CE, avis du 5 juillet 2023, n°471877).

L'article 84 de la Loi de finances prévoit que, désormais, les prestations d'hébergement fournies dans le cadre du secteur hôtelier ou assimilable (hôtel, meublé de tourisme...) seront soumises de plein droit à la TVA si :

- (i) L'hébergement n'excède pas trente nuitées (éventuellement reconductible) ; et
- (ii) Au moins trois des quatre prestations précédemment citées sont fournies.

Les locations meublées dans le secteur résidentiel seront soumises de plein droit à la TVA si elles sont accompagnées d'au moins trois de ces quatre prestations, sans condition de durée d'hébergement.

2.5. Aménagement en matière de TVA à l'importation

2.5.1. Détermination du redevable lors d'une vente à distance de biens importés

L'article 112 de la Loi de finances comble une faille du régime d'application de la TVA sur les ventes à distance de biens importés (« VAD-BI ») expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers à l'UE et à destination d'un particulier dans l'UE. Les VAD-BI dérogent aux règles générales en matière de champ d'application des livraisons de biens. La vente à distance de biens importés est réputée se situer en France dans les situations suivantes :

- VAD-BI n'excédant pas 150 € et facilitées au moyen d'une interface numérique, ou lorsque le vendeur choisit de s'inscrire comme destinataire réel sur la déclaration d'importation ; ou
- L'assujetti réalisant la livraison est inscrit au guichet unique pour la déclaration et le paiement de la TVA sur les VAD-BI, dit « Import One Stop Shop » (« IOSS »).

Par conséquent, une VAD-BI directe d'un Etat tiers à un consommateur en France (VAD-BI « directe »), qui n'est pas facilitée par une interface électronique et au titre de laquelle le vendeur n'a pas recours au guichet unique « IOSS », est réputée réalisée en dehors de l'Union européenne

Le redevable de la TVA est :

- La personne qui réalise la livraison lorsque le bien fait l'objet d'une vente à distance de biens importés, expédiés ou transportés dans un autre Etat membre ;
- L'assujetti qui facilite la livraison par l'utilisation d'une interface électronique. Cet assujetti est réputé réaliser une opération d'achat-revente sur le territoire français ; ou
- Le destinataire des biens indiqué sur la déclaration d'importation dans les autres cas ;

Le « *dropshipping* » consiste pour un opérateur à acquérir un bien dans un Etat hors de l'Union européenne, qui est acheminé en France, chez le client final, directement par le fournisseur. Ce cas de figure n'est pas couvert par les règles actuelles applicables aux assujettis « facilitateurs ». Dans ce cas, la livraison des opérateurs réalisant des ventes en *dropshipping*, qui décident de ne pas recourir à l'IOSS, est considérée comme réalisée hors de France. La TVA perçue lors de l'importation est, en pratique, acquittée par le consommateur et assise, non pas sur la vente faite par l'opérateur au consommateur final, mais seulement sur la vente faite que lui fait le fournisseur. Dans ces conditions, la marge sur la revente au client n'est pas soumise à la TVA.

L'article 112 de la Loi de finances répute en France la VAD-BI directe d'un pays tiers vers la France, même lorsqu'elle n'est pas facilitée par une interface électronique et pour laquelle le vendeur n'a pas recours au guichet unique « IOSS », dès lors que la base d'imposition de la taxe due à l'importation est inférieure à celle qui aurait été déterminée pour la vente à distance si elle avait été localisée en France. Ainsi, les opérateurs réalisant des ventes en *dropshipping* seront, par défaut, redevables de la TVA à l'importation sur les ventes à distance de biens importés, sauf à ce qu'ils s'assurent que la TVA est perçue sur l'intégralité du prix du bien lors de l'importation.

2.5.2. Solidarité du représentant en douane

L'article 112 de la Loi de finances prévoit une solidarité pour le paiement de la TVA à l'importation pour le représentant en douane, qui agit en son nom propre mais pour le compte de l'importateur, même s'il établit qu'il a transmis au redevable de la TVA l'information sur la base imposable et les documents nécessaires à l'exercice du droit à déduction.

Le représentant en douane qui agit en son nom propre et pour le compte d'autrui ne pourra donc plus s'exonérer de son obligation de solidarité en informant l'importateur de ses obligations.

2.5.3. Mandataire fiscal

Les personnes établies dans un pays tiers n'ayant pas conclu de convention d'assistance au recouvrement des créances fiscales avec la France, qui réalisent exclusivement certaines opérations d'import isolées pour lesquelles elles sont dispensées du paiement de la TVA ou exonérées, sont tenues de désigner un assujetti établi en France, accrédité par le service des impôts des entreprises de la direction des impôts des non-résidents (Dinr) qui accomplit les obligations déclaratives afférentes à l'opération en cause.

Au terme de l'article 112 de la Loi de finances, ce représentant fiscal ponctuel est remplacé par un simple mandataire fiscal.

2.6. Extension des taux intermédiaires et réduits de 10 et 5,5 %

La Loi de finances étend le taux réduit de 5,5 % à compter du 1^{er} janvier 2024 aux opérations suivantes :

- Les prestations des centres équestres (article 88 de la Loi de finances). L'article 90 de la Loi de finances prévoit par ailleurs que, par exception à l'interdiction de déduire la TVA sur les transports de personnes ou à usages mixtes (article 206, IV-2-6° de l'annexe II au CGI), la TVA sur les transports fournis aux éleveurs ou entraîneurs de chevaux et affectés au transport de chevaux pourra être déduite ;
- Les droits d'entrée des spectateurs aux compétitions de jeux vidéo (article 87 de la Loi de finances) ;

- Les livraisons de préservatif, déjà prévu dans la doctrine administrative en la matière (BOI-TVA-LIQ-30-10-60 n°1) (article 90 de la Loi de finances) ;
- Les livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, dont la base d'imposition n'est pas déterminée selon le régime de la marge, qui reste soumise au taux de 20 % (article 83 de la Loi de finances) ; et
- Les services de réhabilitation des logements qualifiés de « passoires thermiques » dans le parc locatif social ancien (article 71 de la Loi de finances).

L'article 71 de la Loi de finances étend, à compter du 1^{er} janvier 2024, le taux réduit de 10 % aux livraisons de logements dans certaines communes, résultant :

- D'une opération d'acquisition-amélioration dans des bâtiments ou parties de bâtiment à usage résidentiel conduisant à une amélioration de la performance énergétique ; ou
- De la transformation de locaux affectés à un usage autre que l'habitation.

2.7. Compensation de la TVA due aux douanes et TVA due à l'administration fiscale

Selon l'article 112 de la Loi de finances, les contribuables pourront demander la compensation entre la TVA à l'importation irrégulièrement acquittée auprès des douanes, notamment dans le cadre du commerce électronique, et celle qui aurait dû être déclarée à l'administration fiscale.

2.8. Aménagements divers en matière de TVA

2.8.1. Aménagement des règles applicables aux opérateurs de détaxe

Article 85 de la Loi de finances modifie l'article 262-0 bis du CGI sur l'activité des opérateurs de détaxe et l'obligation de ces derniers de recourir à la plateforme d'échange de données informatisées certifiées par l'administration pour transmettre les données électroniques des bordereaux de vente à l'exportation.

Cette nouvelle rédaction résout l'ambiguïté sur le fait que l'obligation d'obtenir un agrément n'est pas limitée aux seuls cas où l'opérateur a recours à cette plateforme d'échange.

2.8.2. Autoliquidation de la TVA sur les certificats de garanties d'origine

L'article 112 de la Loi de finances prévoit d'étendre l'autoliquidation à certains transferts de certificats d'origine d'hydrogène, de gaz renouvelable et d'électricité afin de lutter contre certains montages dits « carrousel ».

2.8.3. Création d'une injonction de mise en conformité à l'encontre des prestataires de services électroniques hors UE

L'article 112 de la Loi de finances offre à l'administration fiscale des pouvoirs d'injonction au déréférencement ou à la restriction d'accès à l'encontre les prestataires de services établis hors de l'Union européenne fournissant des services par l'intermédiaire d'une interface en ligne, soumis à des obligations de déclaration et de paiement de la TVA sur le territoire d'un Etat de l'Union européenne.

Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

2.8.4. Exonération des ventes de biens en Martinique et en Guadeloupe à des touristes en croisière

L'article 154 de la loi de finances proroge jusqu'au 31 décembre 2027, l'exonération de TVA sur la vente des biens que les touristes de croisières maritimes accostant en Guadeloupe et en Martinique emportent dans leurs bagages personnels.

3. Aménagement de la suppression de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (« CVAE »)

La précédente Loi de finances avait engagé une suppression de la CVAE sur deux ans, avec une réduction du taux de moitié pour l'année 2023 et une suppression totale à compter du 1^{er} janvier 2024. L'article 79 repousse cette suppression à 2027, à l'exception de la cotisation minimum.

Le taux d'imposition maximal à la CVAE sera progressivement abaissé à 0,28 % en 2024, 0,19 % en 2025 et 0,09 % en 2026, avant la suppression de la CVAE en 2027.

Corrélativement, le taux du plafonnement de la contribution économique territoriale (« CET ») en fonction de la valeur ajoutée est également progressivement abaissé à 1,531 % en 2024, 1,438 % en 2025, 1,344 % en 2026 et 1,25 % à compter de 2027.

4. Contentieux et contrôle fiscal

4.1. Prix de transfert

4.1.1. Modifications relatives à la documentation de la politique de prix de transfert

L'article 116 de la loi de finances abaisse le seuil d'application de l'obligation de préparer une documentation de prix de transfert de 400 mio€ de chiffre d'affaires annuel hors taxe ou d'actif brut figurant au bilan, à 150 mio€.

Ce même article prévoit, par ailleurs, un renversement de la charge de la preuve lorsque les opérations du contribuable ne correspondent pas à ce qui est décrit dans sa propre documentation de prix de transfert. Dans cette hypothèse, le contribuable devra, pour échapper à un redressement fiscal, démontrer par tout moyen l'absence de transfert par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente.

En outre, le montant de l'amende minimal en cas de non-présentation ou de présentation partielle de la documentation dans les délais est porté de 10.000€ à 50.000€.

Ces modifications s'appliquent dès le 1^{er} janvier 2024.

4.1.2. Allongement du délai de reprise pour les transferts d'actifs incorporels difficiles à évaluer

Le même article 116 de la Loi de finances prévoit également que l'administration fiscale peut désormais exercer son droit de reprise jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due en matière de valeur retenue dans le cadre d'un transfert d'actif ou droit incorporel difficile à évaluer.

Cet allongement du délai de reprise n'est toutefois pas applicable dans certains cas, notamment, en cas d'accord préalable en matière de prix bilatéral ou multilatéral ou lorsque l'écart entre la valorisation établie sur la base des prévisions retenues au moment de la transaction et celle constatée au vu des résultats réels est inférieur à 20 %.

Cette mesure s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2024.

4.2. Création d'un délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale

L'article 113 de la Loi de finances introduit un nouveau délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale.

Le texte vise la mise à disposition à titre gratuit ou onéreux, d'un ou de plusieurs moyens, services, actes ou instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers ayant pour but de permettre à un ou des tiers de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel d'impôts :

- L'ouverture de comptes ou la souscription de contrats auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- L'interposition de personnes physiques ou morales ou d'organismes, de fiducies ou d'institutions comparables établis à l'étranger ;
- La fourniture d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification ;
- La mise à disposition ou la justification d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- La réalisation de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Ce délit est puni de trois ans d'emprisonnement et d'une amende de 250.000€, ces peines pouvant être portées à cinq ans et 500.000€ lorsque la mise à disposition des instruments de fraude est commise en utilisant un service sur internet accessible au public.

4.3. Instauration d'une peine complémentaire de privation du droit à l'octroi de réductions ou crédits d'impôt pour le délit de fraude fiscale aggravée

L'article 114 de la Loi de finances pour 2024 institue une nouvelle peine en cas de fraude fiscale aggravée, du recel de ce délit ou de son blanchiment.

Cette peine se caractérise par la privation du droit à l'octroi de réductions ou crédits d'impôts sur le revenu ou sur la fortune immobilière, pour une durée ne pouvant excéder trois années à compter de l'imposition des revenus de l'année qui suit celle de la condamnation.

Le texte précise explicitement que les crédits d'impôt octroyés sur le fondement d'une convention fiscale ayant pour objet l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune ne sont pas visés par cette privation.

4.4. Modifications relatives au lieu de réalisation de certaines opérations de contrôle de l'administration fiscale

L'article 117 de la Loi de finances autorise désormais l'administration fiscale à prendre l'initiative d'une délocalisation de la vérification de comptabilité. Ce lieu sera déterminé en accord avec le contribuable et, à défaut d'accord, le contrôle se déroule dans les locaux de l'administration.

4.5. Modifications relatives aux perquisitions fiscales

L'article 122 de la Loi de finances ajoute la souscription de déclarations inexactes en vue de bénéficier de crédits d'impôt prévus au profit des entreprises passibles de l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices aux cas susceptibles de justifier une perquisition fiscale.

Selon ce même article l'opposition à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, y compris lorsque ces documents sont stockés sur des serveurs informatiques situés dans des lieux distincts, est passible d'amende.

4.6. Droit à des intérêts moratoires en cas de dégrèvement spontané accordé par l'administration fiscale

L'article 126 de la Loi de finances pour 2024 étend le droit d'obtenir le paiement d'intérêts moratoires, pour dégrèvements d'impôts prononcés par la juridiction ou l'administration fiscale, aux dégrèvements prononcés spontanément par l'administration fiscale qui constate d'elle-même une erreur dans l'imposition concernée.

4.7. Extension du champ d'application du dispositif anti-abus de l'article 155 A du CGI

L'article 10 de la Loi de finances renforce le dispositif imposant en France la rémunération des services rendus par des contribuables en France et perçus par une personne morale interposée et contrôlée, domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France.

Il élargit son champ d'application aux rémunérations versées pour l'exploitation commerciale de droits attachés à l'image, au nom ou à la voix d'une ou plusieurs personnes, de l'usage de droits d'auteurs ou droits voisins, ou de la propriété industrielle ou commerciale ou de droits assimilés.

Cet élargissement permet de mettre en échec la jurisprudence qui a considéré que la rémunération du nom et de l'image d'un sportif professionnel ou de l'usage d'une marque ne constituait pas la rémunération d'un service au sens de l'article 155A du CGI (CE 4 décembre 2013 n° 348136 ; CE 5 novembre 2021 n° 433367).

Cette modification s'applique à compter du 1^{er} janvier 2024.

4.8. Enquêtes sur les réseaux

L'article 112 de la Loi de finances autorise les agents de l'administration fiscale, à mener des enquêtes sur internet sous pseudonyme ou sur des plateformes requérant la création d'un compte et à participer à des échanges électroniques, y compris avec les personnes faisant l'objet de l'enquête en cause.

Sous réserve d'un décret d'application, ce dispositif entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

5. Autres dispositions fiscales intéressant les entreprises

5.1. Taxe sur le streaming musical

L'article 53 de la Loi de finances instaure une taxe sur les services de streaming musical égale à 1,2 % :

- Du prix acquitté par les clients pour les abonnements ; et
- De 34 % des sommes versées par les annonceurs et parrains.

La base imposable est calculée avec un abattement de 20 mio€.

5.2. Création d'une taxe d'exploitation des infrastructures de transport de longue distance

L'article 100 de la Loi de finances institue une taxe sur l'exploitation d'infrastructures de transport de longue distance non-urbains, au moyen de transport routier, ferroviaire ou

guidé, d'aéronefs ou d'engins flottants, qui dégagent des revenus d'exploitation supérieurs à 120 M€ avec une rentabilité d'au moins 10 % en moyenne sur 7 années.

Elle est assise sur la fraction des revenus excédant 120 M€ et son taux est fixé à 4,6 %. Son montant n'est pas déductible du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

Cette taxe s'applique dès le 1^{er} janvier 2024.

5.3. Hausse des abattements de droits de mutation à titre onéreux ou gratuit sur les transmissions d'entreprises familiales ou internes

L'article 22 de la Loi de finances augmente de 300 à 500 k€, l'abattement applicable aux cessions et donations d'entreprises au bénéfice d'un salarié ou de certains parents proches.

5.4. Renforcement des obligations déclaratives relatives aux cessions de droits sociaux de personnes morales à prépondérance immobilière

L'article 119 de la Loi de finances prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2024, les actes et déclarations de participations dans une personne morale à prépondérance immobilière doivent indiquer si :

- Cette personne morale est une société transparente ;
- Les participations cédées confèrent au cessionnaire, direct ou indirect, le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles ;
- Le cessionnaire a acquitté ou s'engage à acquitter des dettes contractées auprès du cédant par cette personne morale, en précisant, le cas échéant, leur montant.

5.5. Renforcement du caractère incitatif à la transition énergétique de la fiscalité applicable aux véhicules de société

Depuis 2023, la taxe sur les véhicules de société (« TVS ») a été remplacée par deux nouvelles taxes : la taxe annuelle sur les émissions de CO₂ (dite « taxe CO2 annuelle ») et la taxe annuelle sur l'ancienneté des véhicules.

L'article 14 de la Loi de finances alourdit la taxe en prévoyant un barème progressif et en supprimant l'exonération en faveur des véhicules hybrides.

Le législateur a également décidé de remplacer l'actuelle taxe annuelle sur l'ancienneté des véhicules, par une nouvelle taxe sur les émissions de polluants atmosphériques dont le tarif dépend de la nature d'énergie utilisée.

5.6. Encadrement du tarif de la composante portant sur les réseaux de télécommunication fixes de l'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux (« IFER »)

L'IFER fixe est une composante de l'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux (« IFER ») prélevée au profit des collectivités territoriales qui impose le réseau téléphonique classique et les réseaux de communication électroniques en fibre optique ou en câble coaxial.

L'article 81 de la Loi de finances prévoit un mécanisme d'ajustement à la baisse du tarif de l'IFER fixe dès lors que son produit aura dépassé 400 millions d'euros au titre de l'année précédente.

Ce mécanisme d'encadrement s'applique aux impositions dues à compter de 2024.

5.7. Prorogation de la contribution sur la rente infra-marginale

L'article 80 de la Loi de finances pour 2024 proroge la contribution temporaire sur la rente infra-marginale de la production d'électricité due par l'exploitant d'installations de production d'électricité pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 2024 et 31 décembre 2024.

Il procède cependant à des modifications importantes d'assiette et de taux réduisant sensiblement le montant de la contribution pour les entreprises concernées.