

Interview

Interview : les principales mesures de la loi de finances pour 2022 pour les entreprises et entrepreneurs

LNF : Est-ce que la loi de finances pour 2022 comporte des mesures significatives pour les entreprises et entrepreneurs ?

Sophie JOUNIAUX : La loi de finances pour 2022 contient peu de dispositions nouvelles significatives mais principalement des aménagements de dispositifs fiscaux déjà existants ou en cours d'adoption pour les entreprises et les entrepreneurs en matière d'IS, d'IR et de TVA.

LNF : Quelles sont les principaux dispositifs en faveur des entreprises et des entrepreneurs ?

Sophie JOUNIAUX : Les principaux dispositifs en faveur des entreprises et des entrepreneurs sont listés ci-dessous :

Possibilité pour les entrepreneurs individuels d'opter pour l'IS (Art. 13)

La loi de finances vient anticiper les conséquences fiscales et sociales du nouveau statut unique de l'entrepreneur individuel prévu par le projet de loi en faveur de l'activité professionnelle indépendante, qui fera l'objet d'une première lecture par l'Assemblée nationale dans les prochaines semaines.

Les entrepreneurs auront bientôt la possibilité d'opter, en matière fiscale et sans avoir à modifier leur statut juridique, à une assimilation à une EURL ou EARL selon la nature de leur activité.

Cette option est ouverte aux entrepreneurs exerçant une activité dans la catégorie des

BIC, BNC ou BA. Toutefois, les micro-entreprises sont exclues du champ d'application.

Opter pour une telle assimilation emporte comme conséquence **l'assujettissement de plein droit à l'IS**. Cela présente un intérêt non négligeable pour les entrepreneurs dont le taux moyen d'IR excède celui de l'IS.

Mise à part la potentielle optimisation du montant de l'impôt dû, l'assujettissement à l'IS présente plusieurs autres avantages :

- **possibilité de déduire les salaires versés à l'entrepreneur ;**
- **aucune imposition due sur les bénéfices réinvestis.** Cet avantage est particulièrement intéressant pour les entrepreneurs qui rencontrent un besoin particulier de renforcer leurs fonds propres ou de financer le développement de leur activité.

Toutefois, certains inconvénients sont à relever :

- **la part de bénéfices appréhendé par l'entrepreneur sera traitée comme des dividendes.** Ces revenus seront, sauf option pour le barème progressif, soumis au prélèvement forfaitaire unique de 12,8 % auquel s'ajoutent les contributions sociales à un taux de 17,2 %, soit un taux total de 30 % ;
- **l'assujettissement à l'IS emporte celui aux obligations comptables** nécessaires à l'établissement de cette imposition.



Sophie
JOUNIAUX
associée au cabinet
d'avocats FTPA

Si l'option pour l'assimilation à une EURL est irrévocable, l'option pour l'IS reste révoquée jusqu'au cinquième exercice suivant celui au titre duquel elle a été exercée.

Ces dispositions entreront en vigueur à la date de l'entrée en vigueur de l'article L526-22 du Code de commerce fixant le nouveau statut d'entrepreneur individuel.

Mesures destinées à favoriser la cession d'entreprise (Art. 19)

Plusieurs mesures ont en effet été adoptées par la loi de finances pour 2022 afin de favoriser la cession d'entreprise :

- **le délai pour faire valoir ses droits à la retraite dans le cadre des articles 151 septies A (exonération des plus-values de cessions d'entreprises lors du départ du cédant) et 150 0 D ter du CGI (abattement fixe « dirigeant » applicable aux dirigeants de PME partant à la retraite) a été allongé afin de tenir compte des mesures de restriction sanitaires.** Désormais, le délai séparant le départ à la retraite de la cession sera porté de 2 ans à 3 ans ;
- **la prorogation du bénéfice du dispositif de l'abattement fixe « dirigeant » applicable aux dirigeants de PME partant à la retraite.** Ce dispositif est prorogé jusqu'au 31 décembre 2024 ;
- **l'assouplissement des dispositifs d'exonération des plus-values de cession d'entreprise lors du départ à la retraite du cédant (CGI, Art. 151 septies A) ou lorsque la valeur des éléments transmis n'excède pas un certain plafond (CGI, Art. 238 quinquies).** Il est désormais possible de bénéficier de ces dispositifs dans le cadre de la transmission ou cession d'une activité mise en location-gérance à une autre personne que le locataire-gérant. Toutefois, cette transmission doit porter sur l'intégralité des éléments concourant à l'exploitation de l'activité qui a fait l'objet du contrat de location-gérance ou d'un autre contrat comparable ;
- **le rehaussement des plafonds du dispositif d'exonération des plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche d'activité (CGI, Art. 238 quinquies).** Les plafonds passent de 300 000 € à 500 000 € pour une exonération totale, et de 500 000 € à 1 M€ pour une exonération partielle.

Ces dispositions s'appliquent à l'imposition des plus-values réalisées au titre de l'année 2021 et des années suivantes pour les entreprises soumises à l'IR, et au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021 pour les entreprises soumises à l'IS.

Régime temporaire d'amortissement du fonds commercial (Art. 23)

La loi de finances pour 2022 vient admettre de façon temporaire la déduction fiscale des amortissements constatés

comptablement sur des **fonds commerciaux acquis** entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2025.

Cette acceptation temporaire vient, par la même, inscrire dans la loi le principe de non-déductibilité de l'amortissement du fonds commercial.

Pour un bref rappel, le fonds commercial peut notamment être amorti comptablement lorsqu'existe une limite prévisible à l'exploitation du fonds.

Par mesure de simplification, les petites entreprises définies à l'article L123-6 du Code de commerce, peuvent également amortir leur fonds commercial sur une durée forfaitaire de dix ans, sans avoir à démontrer le caractère limité de la durée d'exploitation du fonds.

La loi de finances prévoit toutefois une règle particulière qui s'écarte de la comptabilité.

Lorsque le fonds commercial fait à la fois l'objet d'une dépréciation et d'un amortissement admis fiscalement en déduction du résultat imposable, les provisions constatées devront être reprises extra-comptablement et ce de manière étalée sur la durée d'amortissement restant à courir pour un montant égal à la différence entre :

- l'amortissement qui aurait été pratiqué si la provision n'avait pas été comptabilisée ;
- l'amortissement effectivement comptabilisé à la clôture de l'exercice.

De ce fait, la déduction fiscale du coût de revient du fonds commercial ne pourra être assurée que par la constatation d'amortissements dérogatoires.

Ces dispositions s'appliqueront pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2021.

Assouplissement des conditions pour le bénéfice du statut de « Jeune entreprise innovante » (Art. 11)

Le statut de « jeune entreprise innovante » (JEI) prévu à l'article 44 sexies-0 A du CGI permet aux PME de bénéficier d'exonérations fiscales et sociales pendant sept années.

La loi de finances pour 2022 vient assouplir la condition d'ancienneté des entreprises pour bénéficier de ce statut. En effet, pour être éligibles, les entreprises devaient, entre autres, avoir été créées depuis moins de 8 ans. Ce délai est désormais porté à 11 ans. De ce fait la durée du statut est allongée de 7 à 10 ans.

Toutefois, il semblerait que cette prolongation n'ait d'incidence qu'en matière d'impôt sur les bénéfices. En effet, l'article 131 de la loi du 30 décembre 2003 prévoyant une exonération des charges sociales patronales sur certaines rémunérations n'a pas été modifié. Il est donc possible d'en conclure que l'article 11 de la Loi de finances est sans incidence sur le plan social.

Ces dispositions s'appliquent aux entreprises à compter du 1^{er} janvier 2022.

Report en arrière des déficits (Art. 15)

La loi de finances pour 2022 prévoit que les déficits constatés au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2021 **ne pourront plus être reportés en arrière** sur la fraction d'un bénéfice ayant généré un impôt sur les sociétés acquitté au moyen d'une réduction d'impôt.

L'objectif de cette mesure est d'éviter qu'une entreprise ne puisse bénéficier d'un double avantage fiscal résultant :

- de la réduction d'impôt;
- de la détermination de la base d'imputation du report en arrière du déficit constaté l'exercice suivant.

Cette restriction en matière de report en arrière des déficits aura également un impact au sein des groupes fiscalement intégrés. En effet, le bénéfice d'imputation du déficit d'ensemble du groupe devra également être diminué de la fraction de bénéfice ayant donné lieu au paiement de l'impôt sur les sociétés au moyen des réductions d'impôts.

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

Prorogation et aménagement du crédit d'impôt innovation (Art. 83)

La loi de finances pour 2020 a limité dans le temps le bénéfice du dispositif du crédit d'impôt innovation, et ce jusqu'au 31 décembre 2022. Toutefois, la Loi de finances pour 2022 est venue reconduire ce dispositif pour 2 ans. Ainsi, les entreprises éligibles pourront continuer à en bénéficier jusqu'au 31 décembre 2024.

De plus, plusieurs aménagements ont été apportés au dispositif :

- **la suppression de la détermination forfaitaire des frais de fonctionnement.** Désormais, les frais de fonctionnement ne feront plus partie de l'assiette du crédit d'impôt innovation (mais resteront une composante de l'assiette du crédit d'impôt recherche). Pour rappel, ces frais étaient fixés forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements et 43 % des dépenses de personnel;
- **la hausse des taux applicables en métropole et dans les DOM :** le taux normal applicable en métropole est porté à 30 % (au lieu de 20 %) et celui dans les DOM est porté à 60 % (au lieu de 40 %).

Ces mesures s'appliqueront aux dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2023.

Crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative (Art. 69)

La loi de finances crée un nouveau crédit d'impôt au titre des dépenses facturées aux entreprises par des organismes de recherche et de diffusion des connaissances dans le cadre d'un contrat de collaboration conclu entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2025.

Les entreprises concernées

Ce crédit d'impôt est ouvert aux entreprises industrielles et commerciales ou agricoles qui sont imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées selon certains dispositifs (même champ d'application que pour le CIR ou le CII).

Les contrats de collaboration de recherche visés

Les organismes de recherche visés sont ceux répondant à la définition donnée par la communication de la Commission Européenne n° 2014/C 198/01.

Il s'agit d'organismes, de droit public ou privé, dont l'objectif premier est d'exercer, en toute indépendance, des activités de recherche fondamentale, de recherche industrielle ou de développement expérimental, ou de diffuser largement les résultats de ces activités.

Ces organismes doivent être agréés par le Ministre de la Recherche (selon des modalités définies par un décret à venir) et ne doivent pas entretenir de liens de dépendance au sens de l'article 39, 12 du CGI avec l'entreprise.

Enfin, le contrat de collaboration doit, lui aussi, remplir plusieurs conditions cumulatives, à savoir :

- être conclu préalablement à l'engagement des travaux de recherche;
- prévoir la facturation des dépenses de recherche à leur coût de revient;
- fixer l'objectif commun poursuivi, la répartition des travaux de recherche entre l'entreprise et l'organisme ainsi que les modalités de partage des risques et des résultats, étant précisé que les résultats, y compris les droits de propriété intellectuelle, ne peuvent pas être attribués en totalité à l'entreprise;
- prévoir que les dépenses facturées ne peuvent pas excéder 90 % des dépenses totales exposées pour la réalisation des opérations prévues au contrat;
- et permettre aux organismes de disposer du droit de publier les résultats de leurs propres recherches conduites dans le cadre de la collaboration.

Les dépenses éligibles

Concernant les dépenses éligibles, seules seront retenues dans l'assiette du crédit d'impôt les dépenses afférentes à des travaux de recherche localisés au sein de l'Ue ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en

vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (Norvège, Islande ou Liechtenstein).

En principe, les opérations de recherche doivent être réalisées directement par l'organisme de recherche avec lequel l'entreprise a conclu un contrat de collaboration (une dérogation permet toutefois la sous-traitance à un autre organisme de recherche agréé dans les mêmes conditions, à condition que cela ait été prévu au contrat).

Enfin, ces dépenses facturées pour la réalisation d'opérations de recherche doivent être admises en déduction pour la détermination du résultat imposable. Il doit donc s'agir d'une charge déductible fiscalement des résultats de l'entreprise.

Calcul et taux du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative est égal à 40 % (50 % pour les PME, au sens du droit européen) des dépenses facturées aux entreprises par les organismes de recherche pour la réalisation des opérations de recherche prévues par le contrat de collaboration, retenues dans une limite globale de 6 M€ par an.

Sont toutefois déduites des bases de calcul du crédit d'impôt :

- la quote-part des aides publiques reçues par ces organismes au titre des opérations de recherche ;
- les aides publiques par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt, que ces aides soient définitivement acquises ou remboursables. Lorsqu'elles sont remboursables, elles doivent être ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées.

L'utilisation du crédit d'impôt

Les modalités d'imputation et de restitution du crédit d'impôt sont identiques à celles du CIR.

L'articulation avec les autres dispositifs en faveur de la recherche

Les dépenses entrant dans la base de calcul du nouveau crédit d'impôt ne peuvent pas être prises en compte dans la base de calcul d'un autre crédit d'impôt ou d'une autre réduction d'impôt.

Le seuil de 100 M€ au-delà duquel le taux du CIR est abaissé de 30 % à 5 % doit s'apprécier en prenant en compte les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative.

Les sommes ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative doivent être intégrées dans le calcul du ratio de dépenses de recherche utilisé pour apprécier le statut de jeune entreprise innovante.

Enfin, et pour conclure, l'ensemble des garanties existant en matière de CIR (recours au comité consultatif du CIR, rescrits spécifiques) est étendu au nouveau crédit d'impôt.

Ces dispositions s'appliquent aux dépenses facturées au titre des contrats de collaboration conclus à compter du 1^{er} janvier 2022.

LNF : Quels sont les principaux aménagements en matière de TVA ?

Sophie JOUNIAUX : On observe plusieurs aménagements notables listés et détaillés ci-après.

Aménagements en matière de TVA due à l'importation (Art. 30, I-13°, 18°, 19° et 23°)

Pour rappel, la loi de finances pour 2020 prévoyait, pour les personnes morales assujetties à la TVA, un transfert de compétence en matière de recouvrement de la TVA à l'importation (généralisation de l'autoliquidation en matière de TVA à l'importation), de la DGDDI à la DGFiP, et ce à compter du 1^{er} janvier 2022.

La loi de finances pour 2022 vient étendre ce transfert de compétence aux personnes non assujetties mais identifiées à la TVA.

Certaines modalités déclaratives sont par ailleurs modifiées :

- est supprimée la possibilité pour les redevables soumis au régime réel normal souscrivant des déclarations mensuelles de TVA de bénéficier d'un report de la déclaration des importations et sorties de régimes d'entrepôt fiscal ;
- les redevables réalisant des acquisitions intracommunautaires de biens, des importations ou des sorties de régimes d'entrepôt fiscal, expressément exclus du régime simplifié d'imposition sont autorisés à souscrire des déclarations trimestrielles de TVA lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 € ;
- enfin, contrairement à ce qui était prévu par la loi de finances pour 2020, un assujetti redevable de la TVA à l'importation n'aura finalement pas à indiquer sa dénomination sociale à l'administration des douanes.

Ces dispositions entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2022.

Exigibilité de la TVA sur les livraisons de biens dès l'encaissement d'acomptes (Art. 30, I-8° et III-B)

En principe, la TVA afférente aux livraisons de biens est exigible lors de la réalisation du fait générateur, c'est-à-dire au moment où cette livraison est réalisée. Ainsi, même si un acompte au titre d'une vente de biens est versé à une entreprise, la TVA n'est pas exigible au moment du paiement de cet acompte.

Cette règle d'exigibilité ayant été jugée non conforme à la Directive TVA par la CAA de Nantes dans son arrêt SAS Technitoit du 28 mai 2021, la Loi de finances est venue l'aménager.

Désormais, en cas de versement d'un acompte, la TVA devient exigible dès son encaissement à concurrence du montant encaissé.

Cette règle emporte deux conséquences :

- une déduction plus tôt de la TVA par les entreprises versant des acomptes sur leurs achats ;
- en acquittement plus tôt de la TVA pour les sociétés percevant les acomptes.

Il est important de noter que ce dispositif ne vient pas modifier les règles particulières de fait générateur et d'exigibilité applicables aux autres livraisons de biens mentionnées à l'article 269 du CGI.

Ces dispositions s'appliqueront aux acomptes encaissés à compter du 1^{er} janvier 2023.

Suppression de la DEB au profit de deux procédures distinctes (Art. 30)

Autre aménagement conséquent : la déclaration d'échanges de biens (DEB) est supprimée depuis le 1^{er} janvier 2022. En effet, cette déclaration unique ne correspondait pas à l'objectif du règlement n° 2019/2152 dit EBS, c'est-à-dire le renforcement de la séparation entre les données collectées à des fins statistiques et les autres données.

La DEB sera donc remplacée par deux procédures distinctes :

- **une enquête statistique** : le volet statistique de la DEB a été supprimé en faveur d'une véritable enquête statistique à laquelle les entreprises concernées (celles figurant sur la liste d'entreprises dénommée « *échantillon* ») devront répondre de manière mensuelle. Comme l'a spécifié l'administration des douanes dans sa note aux opérateurs du 18 octobre 2021, les informations demandées à cette occasion seront confidentielles et ne pourront être utilisées seulement qu'à des fins statistiques ;
- **un état récapitulatif des clients** : cet état était déjà une partie intégrante de la DEB, dont le dépôt était et reste rendu obligatoire par l'article 289 B du CGI. Pour rappel, cet état consiste pour chaque assujetti identifié à la TVA à lister les clients auxquels il a livré des biens ou auxquels des biens sont destinés, sous certaines conditions. La production, le dépôt et la conservation de cet état restent tout simplement maintenus.

Il est important pour les entreprises de continuer à déposer spontanément cet état puisqu'il constitue toujours une condition expresse de l'exonération des livraisons intracommunautaires et d'application du régime des stocks sous contrat de dépôt. Par ailleurs, les états récapitulatifs pourront être préremplis automatiquement dans le portail « DEB sur le Web » à partir des données renseignées dans le cadre de l'enquête statistique sur ce même portail.

Une nouveauté d'ordre pratique reste cependant à souligner. Alors que la souscription électronique à la DEB ne concernait que certaines entreprises jusqu'à maintenant, elle sera rendue obligatoire dès le 1^{er} janvier 2022 pour l'ensemble des entreprises à l'exception des assujettis bénéficiant du régime de franchise prévu par l'article 289 B du CGI.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles la déclaration ou l'état récapitulatif est exigé **au titre d'une période engagée postérieurement au 1^{er} janvier 2022.**

Le renforcement des exigences pour l'accréditation des représentants fiscaux et intermédiaires pour l'utilisation du guichet unique IOSS (Art. 30 et 21)

La loi de finances est venue créer de nouvelles exigences pour l'accréditation des représentants fiscaux en France des entreprises étrangères (représentants ponctuels inclus). Pour rappel, un représentant fiscal doit être désigné pour toute personne établie hors de l'UE redevable de la TVA ou devant accomplir des obligations déclaratives sans être assujetti à cette taxe. Ces exigences s'appliqueront aussi pour l'accréditation des intermédiaires dans le cadre du guichet unique de TVA (ou IOSS).

Ainsi, en plus du critère de la moralité fiscale, les représentants fiscaux devront désormais répondre à trois nouveaux critères :

- **le critère de la moralité économique** : les représentants (ou ses dirigeants si c'est une personne morale) ne doivent pas avoir commis d'infractions graves ou répétées aux dispositions fiscales, ne doivent pas avoir fait l'objet de sanctions suite à la commission de certaines infractions tels que l'interdiction de diriger à la suite d'une faillite personnelle au cours des trois années qui précèdent ou encore ne doivent pas avoir fait l'objet d'une mesure d'interdiction en cours d'exécution prévue à l'article L658-3 du Code de commerce ;
- **le critère de l'adéquation des moyens à la mission de représentation** : le représentant doit disposer d'une organisation administrative et de moyens humains et matériels lui permettant d'assurer sa mission de représentation ;
- **le critère de la solvabilité financière** : le représentant doit disposer d'une solvabilité financière en cohérence avec ses obligations, ou d'une garantie financière sous certaines conditions.

Il est important de noter que ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2022. De ce fait, ces critères devront dès à présent être respectés pour les accréditations en cours et à venir. Toutefois, un délai de deux ans est accordé pour se mettre en conformité avec l'obligation de solvabilité. ■

Propos recueillis par la Rédaction des Nouvelles fiscales.