

# Loi de Finances pour 2022

17 janvier 2022

Marie-Laure Bruneel et Charles-Henri de Gouvion Saint-Cyr



**GOODWIN**

## Sommaire

<u>Mesures concernant les entreprises</u>	<u>3</u>
<u>Mesures concernant les particuliers</u>	<u>7</u>
<u>Autres mesures</u>	<u>8</u>

La Loi de finances pour 2022 (LF 2022) a été publiée au Journal Officiel le 31 décembre 2021. Le présent bulletin décrit brièvement une sélection de mesures fiscales qu'elle contient.

### Mesures concernant les entreprises

#### Précisions concernant la réintégration de charges déduites dans certains dispositifs hybrides

(LF 2022, art. 14)

La loi de finances pour 2020 a transposé en droit interne les mesures de lutte contre les dispositifs hybrides issues des directives (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 ("ATAD 1") et (UE) 2017/952 du 29 mai 2017 ("ATAD 2").

Ces mesures visent à corriger les effets d'asymétrie "indus" (déduction/non-inclusion ou double déduction) qui peuvent résulter d'une divergence de qualification d'instruments financiers, de paiements ou d'entités ou de règles différentes en matière d'attribution des paiements entre plusieurs Etats, ou encore des situations de double résidence fiscale des contribuables.

A noter que l'administration fiscale a publié très récemment ses commentaires sur les nouvelles règles anti-hybrides (en vigueur depuis 2020) (BOFIP-IS-BASE-80 du 15 décembre 2021).

Parmi les situations visées par ces dispositions, figurent notamment :

- les paiements effectués au titre d'un instrument financier qui donnent lieu à une charge déductible dans l'Etat de résidence du débiteur sans être inclus dans les revenus imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, lorsque cet effet d'asymétrie est imputable aux différences de qualification fiscale de l'instrument ou du paiement lui-même ; et
- les situations de double déduction.

*La notion de double déduction s'entend d'une déduction du même paiement, des mêmes dépenses ou des mêmes pertes dans l'Etat de résidence du débiteur et dans un autre Etat.*

Dans ces situations, l'effet d'asymétrie est notamment caractérisé lorsqu'aucune inclusion – ou double inclusion pour les situations de double déduction – n'a eu lieu au titre d'un exercice qui commence dans les 24 mois suivant la fin de l'exercice au titre duquel la charge a été déduite. L'asymétrie est alors corrigée par la réintégration de la charge en France.

La LF 2022 précise que cette réintégration est effectuée au titre du dernier exercice ayant commencé au cours des 24 mois suivant la fin de l'exercice au titre duquel la charge a été initialement déduite.

Cette mesure s'applique à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021.

La réintégration doit être opérée extra-comptablement.

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

(LF 2022, art. 11)

Le statut de jeune entreprise innovante ("JEI") permet notamment aux PME (créées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2023) de bénéficier d'une exonération totale des bénéfices réalisés au titre de leur premier exercice bénéficiaire, puis d'une exonération de 50 % des bénéfices réalisés au titre de l'exercice bénéficiaire suivant.

Outre diverses conditions relatives notamment au montant de leurs dépenses de recherche et de développement ou à la détention de leur capital, les PME concernées devaient jusqu'à présent être créées depuis moins de 8 ans à la clôture de l'exercice au titre duquel elles souhaitent bénéficier du statut de jeune entreprise innovante.

L'article 11 de la LF 2022 étend ce délai de 8 ans à 11 ans.

*Cette modification ne concerne que l'impôt sur les bénéfices. Les autres régimes de faveur applicables aux jeunes entreprises innovantes (en matière d'impôts locaux et de charges sociales patronales) n'ont pas été modifiés.*

Cette mesure s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Aménagement du crédit d'impôt innovation

(LF 2022, art. 83)

Les PME au sens européen sont susceptibles de bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de certaines dépenses d'innovation qu'elles engagent.

Parmi les dépenses éligibles à ce crédit d'impôt, figuraient certaines dépenses de fonctionnement fixées forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements des immobilisations affectées directement à la réalisation d'opérations éligibles et de 43 % des dépenses de personnel directement et exclusivement affectées à la réalisation de ces opérations.

Pour des raisons de conformité au droit européen, la LF 2022 supprime ces dépenses de l'assiette du crédit d'impôt innovation.

Par ailleurs, alors que ce dispositif devait cesser de s'appliquer pour les dépenses réalisées à compter du 31 décembre 2022, la LF 2022 le prolonge de 2 ans. Il concernera ainsi les dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2024.

Cette mesure s'applique aux dépenses exposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### Réduction de la base d'imputation pour le report en arrière des déficits

(LF 2022, art. 15)

En matière d'impôt sur les sociétés, le déficit d'un exercice est reportable sur le bénéfice de l'exercice précédent, dans la limite du montant le plus faible entre ledit bénéfice et 1 million d'euros.

La base d'imputation du déficit reporté en arrière s'entend du bénéfice fiscal de l'exercice précédent soumis au taux normal ou au taux réduit de l'impôt sur les sociétés prévu en faveur des PME, à l'exclusion de la fraction de ce bénéfice qui a été distribuée, qui a donné lieu à un impôt payé au moyen d'un crédit d'impôt ou qui a été exonérée en vertu d'une disposition particulière.

La LF 2022 complète la liste des exclusions afin d'y inclure la fraction du bénéfice qui a donné lieu au paiement de l'impôt sur les sociétés au moyen de réductions d'impôt.

Cette modification vise notamment à exclure du bénéfice d'imputation la fraction de ce dernier qui donné lieu au paiement de l'impôt sur les sociétés au moyen de la réduction d'impôt mécénat.

Elle s'applique aux reports en arrière des déficits constatés au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2021.

### Assouplissement des modalités d'option à la TVA des entreprises du secteur financier

(LF 2022, art. 30)

Certaines opérations bancaires et financières, en principe exonérées, peuvent être soumises à la TVA sur option.

Jusqu'à présent, l'option était globale et applicable à l'ensemble des opérations pour lesquelles elle était possible.

La LF 2022 supprime le caractère global de l'option, permettant aux assujettis d'appliquer l'option aux seules opérations qu'ils déterminent.

Cette mesure s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Exigibilité de la TVA afférente à des livraisons de biens lors de l'encaissement d'acomptes

(LF 2022, art. 30)

L'exigibilité de la TVA en matière de livraison de biens correspond en principe à son fait générateur, c'est-à-dire à la date de la livraison des biens.

La LF 2022 modifie ce principe et rend la TVA exigible, en cas de versement préalable d'un acompte, au moment de l'encaissement de l'acompte (à concurrence du montant encaissé).

Cette mesure ne concerne pas les livraisons de biens qui étaient déjà soumises à des règles particulières (cas des ventes en l'état futur d'achèvement par exemple).

Cette nouvelle règle s'appliquera aux acomptes encaissés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### Télépaiement de la taxe annuelle de 3 % sur les immeubles

(LF 2022, art 138)

La taxe annuelle de 3 % sur les immeubles est due en principe par toutes les entités, françaises ou étrangères, qui possèdent directement ou indirectement un (ou plusieurs) immeubles ou droits réels immobiliers en France (ou des droits réels portant sur ces biens). De nombreuses exonérations permettent d'éviter l'application effective de cette taxe, le cas échéant sous réserve du respect d'obligations déclaratives.

Depuis 2021, la déclaration de taxe annuelle de 3 % sur les immeubles (n°2746-SD) doit être souscrite par voie électronique.

La LF 2022 prévoit que, lorsque la taxe est due, son paiement doit désormais être fait obligatoirement par télépaiement.

Cette mesure s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Aménagement de la retenue à la source sur les revenus non salariaux

(LF 2022, art. 24)

Le versement de certaines sommes, par un débiteur exerçant une activité en France, au profit de bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente, est soumis à une retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI dont le taux est par principe fixé à 25 % à compter de 2022 (sous réserve des conventions fiscales éventuellement applicables).

Le montant de cette retenue à la source était jusqu'alors calculé sur le montant brut des sommes payées.

Pour des raisons de conformité avec le droit européen, la LF 2022 prévoit désormais de réduire l'assiette de la retenue à la source d'un abattement de 10 % lorsque :

- le bénéficiaire est une personne morale ou un organisme dont les résultats ne sont pas imposés à l'impôt sur le revenu entre les mains d'un associé ; et
- le siège ou l'établissement stable du bénéficiaire dans le résultat duquel les revenus concernés sont inclus est situé dans un Etat membre de l'UE, en Islande, au Liechtenstein ou en Norvège.

Cette mesure s'applique aux retenues à la source dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Création d'une procédure de restitution de certaines retenues à la source

(LF 2022, art. 24)

La LF 2022 met en place une procédure de restitution des retenues à la source applicables aux revenus distribués (art. 119 bis, 2 du CGI), aux rémunérations de prestations artistiques (art. 182 A bis du CGI) et à certains revenus non salariaux (art. 182 B du CGI).

Le montant restituable est égal à la différence entre la retenue à la source effectivement versée et celle déterminée sur une assiette nette des charges supportées par le bénéficiaire pour acquérir ou conserver les revenus concernés.

Cette procédure de restitution est applicable lorsque :

- le bénéficiaire est une personne morale ou un organisme dont les résultats ne sont pas imposés à l'impôt sur le revenu entre les mains d'un associé ;
- le siège du bénéficiaire, ou son établissement stable dans le résultat duquel les revenus concernés sont inclus, est situé dans un Etat membre de l'UE, en Islande, au Liechtenstein ou en Norvège ;
- les charges d'acquisition et de conservation directement rattachées aux revenus concernés sont celles qui auraient été déductibles si le bénéficiaire avait été situé en France ; et
- les règles d'imposition dans l'Etat de résidence ne permettent pas au bénéficiaire d'imputer la retenue à la source.

S'agissant de la retenue à la source applicable aux revenus distribués, la société peut avoir son siège (ou établissement stable) dans un Etat tiers ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative, à condition qu'elle ne puisse pas participer de manière effective à la gestion ou au contrôle de sa filiale française.

La demande de restitution doit être déposée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt.

Cette mesure s'applique aux retenues à la source dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Aménagement du régime de restitution des retenues à la sources aux personnes morales déficitaires

(LF 2022, art. 24)

Les personnes morales étrangères déficitaires peuvent demander, sous certaines conditions, la restitution temporaire des retenues à la source prélevées en France

sur leurs revenus et gains jusqu'à la survenance de certains événements (e.g. si elles redeviennent bénéficiaires par exemple).

Pour bénéficier de cette restitution, une personne morale doit déposer une déclaration faisant apparaître son résultat déficitaire auprès du service des impôts des non-résidents dans les 3 mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel le fait générateur de la retenue dont la restitution est demandée est intervenu. Le maintien du report d'imposition est ensuite notamment subordonné au dépôt, dans les 3 mois de la clôture de chaque exercice, d'une nouvelle déclaration à laquelle est annexé un état de suivi.

La LF 2022 allonge le délai de dépôt de la déclaration initiale au 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de la retenue à la source. Le délai pour déposer les déclarations suivantes est lui aussi étendu, et porté de 3 mois à 6 mois.

La LF 2022 précise également l'ordre dans lequel les impositions deviennent exigibles lorsqu'une le report prend fin (e.g. lorsque la société redevient bénéficiaire). Il est ainsi prévu que lorsque les impositions mises en report portent sur des exercices distincts, la déchéance du report s'applique en priorité aux impositions les plus anciennes.

Cette mesure s'applique aux retenues à la source dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Mesures concernant les particuliers

#### Aménagement de l'abattement fixe "dirigeants"

(LF 2022, art. 19)

Les plus-values réalisées par les dirigeants qui cèdent leur société à l'occasion de leur départ en retraite sont, sous certaines conditions, réduites d'un abattement fixe de 500.000€.

Pour pouvoir bénéficier de l'abattement, le dirigeant doit notamment cesser toute fonction dans la société dont les titres sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les 2 années suivant ou précédant la cession.

La LF 2022 porte ce délai à 3 années pour les dirigeants faisant valoir leurs droits à la retraite entre le 1<sup>er</sup> janvier 2019 et le 31 décembre 2021, lorsque ce départ en retraite précède la cession.

La LF 2022 proroge par ailleurs l'application de cet abattement, qui était initialement applicable aux cessions et rachats réalisés du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2022, jusqu'au 31 décembre 2024.

#### Présomption de détention des trusts établis dans un pays à fiscalité privilégiée

(LF 2022, art. 133)

Les personnes physiques domiciliées en France qui détiennent, directement ou indirectement, 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France dont le patrimoine est principalement composé d'actifs financiers et monétaires sont imposables en France

à raison des bénéfices ou revenus positifs de cette entité lorsqu'elle est soumise à un régime fiscal privilégié (article 123 bis du CGI).

*Une personne est regardée comme soumise à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré lorsqu'elle n'y est pas imposable ou lorsqu'elle y est assujettie à des impôts sur les bénéfices ou les revenus inférieurs de 40 % ou plus à ceux dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France si elle y avait été domiciliée ou établie.*

La LF 2022 élargit ce dispositif en instaurant une présomption de détention d'au moins 10 % pour les constituants (ou bénéficiaires réputés constituants) d'un trust.

*Cette présomption peut être combattue, mais la preuve contraire ne peut résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur.*

Cette mesure s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Elargissement de l'interdiction d'imputer certains avantages fiscaux

(LF 2022, art. 140)

Les contribuables à l'origine de certains manquements considérés comme graves sont privés de la possibilité d'imputer certains avantages fiscaux (e.g. déficits ou réductions d'impôt) sur les rappels d'impôts qui leur sont notifiés.

Cette interdiction concerne notamment des infractions ayant entraîné, en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur la fortune immobilière, l'application de l'une des majorations de 40 %, 80 % ou 100 % pour insuffisance, défaut ou retard de déclaration, et pour opposition au contrôle fiscal.

Il est précisé que cette liste n'est pas limitative et que d'autres infractions sont couvertes par ce dispositif.

La LF 2022 étend la suppression des avantages fiscaux aux cas dans lesquels la majoration de 80 % prévue par l'article 1729-0 A du CGI a été appliquée en raison de l'absence de déclaration des éléments suivants :

- des sommes figurant ou ayant figuré sur un ou plusieurs comptes à l'étranger ;
- des sommes figurant ou ayant figuré sur un ou plusieurs contrats de capitalisation ou placements de même nature souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- des actifs placés dans un trust.

Cette mesure s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2021 et de l'impôt sur la fortune immobilière dû au titre de l'année 2022.

## Autres mesures

### Coopération avec les administrations fiscales d'autres Etats de l'UE

(LF 2022, art. 134, II)

La LF 2022 organise l'intervention des agents de l'administration fiscale sur le territoire des autres Etats membres, telle que prévue par les textes européens relatifs à la coopération administrative en matière fiscale.

Les agents de l'administration française pourront ainsi, par exemple, assister ou participer à des procédures administratives ayant lieu sur le territoire d'un autre Etat membre (s'ils y sont autorisés par les autorités locales). Les informations ainsi



obtenues seront opposables aux contribuables, dans le respect des procédures de contrôle applicables en France.

Cette mesure entre en vigueur à compter du 1er janvier 2023.

La LF 2022 organise également la mise en œuvre de contrôles conjoints avec les administrations fiscales d'autres Etats membres de l'UE, là encore en application des textes européens, lorsque l'examen d'une affaire présentera un intérêt pour plusieurs Etats.

Dans ce cadre, les agents des administrations étrangères seront notamment autorisés à participer aux opérations de contrôle se déroulant sur le territoire français, à interroger les contribuables et examiner les documents communiqués par ces derniers. Un rapport final contenant les conclusions d'un contrôle conjoint sera rédigé et communiqué au contribuable concerné. Ce rapport devra mentionner les positions des différentes administrations fiscales ayant participé au contrôle.

Cette mesure entre en vigueur à compter du 1er janvier 2024.

This informational piece, which may be considered advertising under the ethical rules of certain jurisdictions, is provided on the understanding that it does not constitute the rendering of legal advice or other professional advice by Goodwin Procter or its lawyers. Prior results do not guarantee a similar outcome. Goodwin Procter is an international legal practice carried on by Goodwin Procter LLP and its affiliated entities. For further information about our offices and the regulatory regimes that apply to them, please refer to [www.goodwinlaw.com/legal-notices](http://www.goodwinlaw.com/legal-notices).