

Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales mesures de la loi de finances pour 2023.

A. FISCALITE DES ENTREPRISES

I. Suppression progressive de la CVAE

L'article 55 de la loi de finances 2023 introduit la suppression progressive de la CVAE sur deux ans : la cotisation due au titre de 2023 sera divisée par deux, et les entreprises ne seront plus redevables de la CVAE à partir de 2024.

La loi de finances abaisse à 0,375 % le taux d'imposition pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe est supérieur à 50 000 000 €.

Un dégrèvement, dont le montant varie en fonction du chiffre d'affaires, est applicable lorsque le chiffre d'affaires hors taxe n'excède pas 50 000 000 € (1586 quater, I du CGI).

En pratique donc, les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 € sont alors exonérées de CVAE.

Les taux variables intermédiaires, qui concernent les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 500 000 et 50 000 000 €, sont également réduits de moitié.

L'article 1586 quater II du CGI, prévoit un dégrèvement complémentaire de CVAE lorsque le chiffre d'affaires hors taxe de l'entreprise est inférieur à 2 000 000 €.

Ce dégrèvement, fixé jusqu'alors à 500 €, est également divisé par deux et est donc abaissé à 250 €.

Le montant minimum de CVAE dû par les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe excède 500 000 € est désormais de 63 € contre 125 € antérieurement.

En pratique, les entreprises concernées par le versement des acomptes au 15 juin et 15 septembre 2023 devront tenir compte des nouveaux taux pour la détermination de leur montant.

La loi de finances prévoit en outre un abaissement corrélatif du plafonnement de la CET.

Le taux du plafonnement est ainsi abaissé dans un premier temps à 1,625 % pour les impositions dues au titre de 2023 puis, lorsqu'il ne concernera plus que la CFE, à 1,25 % pour les impositions dues à compter de 2024.

II. Création d'un régime en faveur des captives de réassurance

L'article 6 de la loi de finances pour 2023 introduit un dispositif favorisant la création des captives de réassurance par des établissements non financiers en France grâce à la mise en place d'une provision spécifique déductible du résultat fiscal.

La création de captives de réassurance permet en effet aux entreprises de créer une nouvelle filiale destinée à réassurer certains risques difficilement ou non assurables par le marché de l'assurance.

Le montant de la provision spéciale admis en déduction du résultat imposable sera doublement limité :

- La déductibilité de la dotation annuelle sera fixée par référence aux bénéfices techniques. L'exposé des motifs de l'amendement initialement déposé par le gouvernement précisait que le plafond de dotation annuelle pourrait atteindre 90 % de la somme des bénéfices techniques annuels des catégories de risques concernés ;

- Le montant global de la provision déductible sera plafonné en fonction de la moyenne sur les trois dernières années du minimum de capital requis (« MCR ») de la captive de réassurance. Le calcul du MCR repose sur les montants des primes et des provisions techniques, et se fonde sur les risques inhérents à l'activité d'assurance. Il serait envisagé de fixer le plafond de dotation globale à 2.5 fois le SCR, ce qui correspond au taux de couverture moyen du marché français de l'assurance. Le MCR étant compris entre 25 % et 45 % du SCR, le seuil de déduction serait alors fixé à 10 fois le MCR.

Les conditions de comptabilisation et de déclaration de ces provisions seront fixées par décret. Il convient alors d'attendre sa publication afin de confirmer les points énoncés ci-dessus.

Enfin, les dotations qui, dans un délai de quinze ans, n'ont pas pu être utilisées devront être rapportées au bénéfice imposable de la seizième année suivant celle de leur comptabilisation. Cette longue période pour l'utilisation de la provision permettra aux captives de réassurance de constituer un montant de provision suffisant pour faire face à la survenance des sinistres couverts.

III. Instauration d'une contribution temporaire de solidarité sur les secteurs des combustibles fossiles (« taxe sur les superprofits »)

La loi de finances pour 2023 transpose la contribution exceptionnelle de solidarité sur les bénéfices excédentaires issus des secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage créée par le règlement européen 2022/1854 du 6 octobre 2022 relatif à une intervention d'urgence pour faire face aux prix élevés de l'énergie.

Les personnes morales exerçant une activité en France ou imposables en France en application d'une convention internationale et dont le chiffre d'affaires au titre du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2022 provient, pour 75 % au moins d'activités économiques relevant des secteurs visés ci-dessus seront assujetties à cette contribution temporaire.

L'objectif de cette contribution étant d'imposer les surprofits, cette dernière sera assise sur la fraction du résultat imposable de l'entité au titre du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2022 qui excède 120 % de la moyenne des résultats imposables constatés au titre de quatre exercices ouverts entre le 1^{er} janvier 2018 et le 1^{er} janvier 2022.

La contribution temporaire est liquidée au taux de 33 % et est non déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (IS).

Elle devra être payée à la date fixée pour le versement du solde de l'impôt sur les sociétés et ne sera pas admise dans les charges déductibles pour la détermination du résultat imposable soumis à l'IS.

IV. Instauration d'une contribution sur la rente inframarginale de production d'électricité

L'article 54 de la loi de finances pour 2023 transpose également en droit interne le dispositif de plafonnement des revenus inframarginaux des producteurs d'électricité sous la forme d'une contribution dont le montant est égal à la fraction des revenus de marché de l'exploitant de l'installation visée qui excèdent un seuil forfaitaire fixé par la loi, diminuée d'un abattement de 10 %.

Cette contribution vise à imposer la rente inframarginale dégagée par l'exploitation d'une installation de production d'électricité située sur le territoire métropolitain.

Le texte détaille les installations qui seront effectivement taxées, ainsi que la méthode de détermination du revenu de marché.

Les seuils forfaitaires, définis en euros par mégawattheure, varient en fonction de la technologie de production en cause et de la puissance électrique installée.

Le fait générateur de cette contribution est constitué par la production d'électricité au moyen d'une installation concernée pendant l'une des périodes de taxation suivantes :

- Du 1^{er} juillet 2022 au 30 novembre 2022 ;
- Du 1^{er} décembre 2022 au 30 juin 2023 ;
- Du 1^{er} juillet 2023 au 31 décembre 2023.

V. Augmentation de la fraction des bénéfices pouvant bénéficier du taux réduit d'IS applicable aux PME

La limite des bénéfices imposables au taux réduit d'IS de 15 % prévu en faveur des PME est portée, par l'article 37 de la loi de finances pour 2023, de 38 120 € à 42 500 € pour l'imposition des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2022.

Pour rappel, les PME concernées sont les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe est inférieur à 10 M€ et dont le capital social entièrement libéré est détenu de manière continue à au moins 75 % par des personnes physiques ou par des sociétés respectant les conditions de chiffre d'affaires et de détention susvisées.

VI. Prorogation et aménagement du régime des jeunes entreprises innovantes

Le régime des Jeunes Entreprises Innovantes (« JEI ») permet aux entreprises répondant à certaines conditions de bénéficier d'allègements fiscaux divers en matière d'impôt sur les bénéfices, d'impôts locaux et de cotisations sociales patronales et notamment une période d'exonération totale d'impôt sur les bénéfices à raison du premier exercice bénéficiaire, suivie d'une période d'abattement de 50 %, chacune d'une durée maximale de 12 mois.

Ce régime, qui devait s'appliquer aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2022, est prorogé de 3 ans afin de s'appliquer aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2025.

Pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2023, la loi réduit à moins de 8 ans, au lieu de 11 ans, la période d'éligibilité à l'exonération d'impôt sur les bénéfices.

VII. Aménagement de l'engagement de conservation des titres conditionnant l'octroi de l'agrément relatif à certaines opérations d'apport-attribution

L'article 25 de la loi de finances assouplit les conditions permettant de bénéficier du régime de faveur des opérations d'apport-attribution en supprimant, dans les conditions de l'obtention de l'agrément, l'obligation pour les actionnaires détenant plus de 5 % de la société de prendre un engagement de conservation des titres de l'apporteuse.

Le régime de faveur des apports-attributions prévu par l'article 115, 2 du CGI permet l'exonération de la plus-value d'apport réalisée par la société apporteuse et l'absence d'imposition de ses associés au titre de l'attribution des titres distribués.

Ce régime s'applique de plein droit si certaines conditions sont réunies ou, à défaut, sur agrément.

Parmi les conditions de délivrance de l'agrément figure l'engagement par les associés attributaires de conserver, pour une durée de trois ans, les titres reçus en contrepartie de l'apport ainsi que les titres qu'ils détiennent dans la société apporteuse.

Cet engagement de conservation est notamment exigé des associés qui détiennent à la date d'approbation de l'apport 5 % au moins des droits de vote dans la société apporteuse/distributrice.

La loi de finances introduit une nouvelle exception en prévoyant que l'agrément pourra être délivré en l'absence d'engagement de conservation pris par les actionnaires détenant plus de 5 % du capital de la société apporteuse/distributrice lorsque les trois conditions suivantes sont satisfaites :

- La société apporteuse n'est pas contrôlée par un actionnaire ou un groupe d'actionnaires agissant de concert au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce ;
- Les actions de la société apporteuse sont admises aux négociations sur un marché réglementé français ou européen ;
- L'actionnaire détenant 5 % au moins des droits de vote de la société apporteuse n'exerce pas une influence notable sur la gestion de cette dernière au sens de l'article L. 233-17-2 du même code.

Ce dispositif s'applique à compter du 1^{er} janvier 2023.

VIII. Taxe GAFA : restriction de la portée des exclusions pour certains services taxables

L'article 30 de la loi de finances limite les effets de la décision du Conseil d'Etat du 31 mars 2022 dans l'affaire Amazon Online France, qui a invalidé une partie des commentaires de la doctrine administrative relatifs à la taxe sur les services numériques (dite « taxe GAFA »).

Il est désormais prévu que :

- La mise à disposition d'une interface numérique n'est pas un service taxable lorsque les interactions entre les utilisateurs de l'interface présentent un caractère accessoire par rapport à la fourniture à ces utilisateurs, au moyen de cette interface, de contenus numériques, services de communications ou de services de paiement. Toutefois, le texte prévoit que ces contenus numériques sont soumis à la taxe lorsqu'ils constituent par eux-mêmes une interface numérique distincte de celle au moyen de laquelle ils sont fournis ;

- L'exclusion des prestations taxables des services fournis entre entreprises appartenant à un même groupe ne s'applique que lorsque ces services sont fournis exclusivement à des entreprises du même groupe. Ainsi, les services fournis à des sociétés du même groupe sont désormais taxables s'ils sont également fournis à des tiers.

Cette mesure est entrée en vigueur le 31 décembre 2022, ce qui signifie qu'elle impactera la taxe GAFA due au titre de 2022.

IX. Extension des dispositifs d'étalement des subventions d'équipement et des aides à la recherche

Le dispositif, codifié à l'article 42 septies du CGI, permettant d'étaler l'imposition des subventions d'équipement est étendu par la loi de finances pour 2023 aux subventions accordées par les organismes créés par les institutions de l'Union européenne ainsi qu'aux sommes perçues dans le cadre du dispositif des certificats d'économie d'énergie.

Le dispositif de l'article 236, I bis du CGI, qui permet d'étaler l'imposition des subventions d'aides à la recherche est également étendu aux subventions accordées par l'Union européenne ou par les organismes créés par ses institutions.

X. Cession d'entreprise individuelle soumise à l'IS

A compter du 1^{er} janvier 2023, les cessions d'entreprises individuelles et d'EIRL ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés sont assimilées à des cessions de droits sociaux soumis aux droits de mutation de l'article 726 du CGI.

Ainsi, même en l'absence de « parts sociales » de l'entreprise individuelle, les droits de mutation à titre onéreux seront assis sur le prix, net des emprunts contractés, de l'entreprise au moment de sa cession.

Le taux applicable sera en principe de 3 %, ou 5 % en cas d'activité à prépondérance immobilière.

B. TVA

I. Mise en conformité du régime de la dispense de TVA en cas de transfert d'une universalité

L'article 58 de la loi de finances pour 2023 opère une modification textuelle de l'article 257 bis du CGI afin de mettre en conformité le droit interne aux articles 19 et 29 de la directive TVA.

Avant cette modification, l'article 257 bis du CGI ne reprenait pas exactement les termes de la directive. Il dispensait de TVA les livraisons de biens et les prestations de services, réalisées entre redevables de la TVA, lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

Le Conseil d'Etat considérait alors que cette dispense ne pouvait bénéficier qu'à des opérations effectivement soumises à la TVA et ne pouvait s'appliquer aux opérations exonérées ou hors champ d'application de la TVA dans le cadre d'une transmission d'universalité.

La nouvelle rédaction, qui reprend celle de la Directive TVA, ne mentionne plus de « dispense » et permet désormais de considérer qu'aucune livraison de biens ou prestation de services n'est réputée intervenir.

Désormais, aucune livraison de biens ou les prestations de services intervenant dans le cadre d'un tel transfert n'est donc soumise à la TVA.

Le cédant ne sera donc plus tenu de procéder aux régularisations du droit à déduction exigible au titre de la taxe ayant grevé ses dépenses et qu'il a pu antérieurement déduire sur les biens ou services transmis, et ce même lorsque l'opération en cause est exonérée ou hors champ.

Les dispositions de l'article 257 bis du CGI, telles que modifiées s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2023.

II. Actualisation des méthodes de sécurisation des factures émises sous forme électronique et clarification sur les modalités de conservation

L'article 62 de loi de finances pour 2023 vient préciser que les documents comptables reçus ou établis sur support électronique doivent être conservés sous cette forme jusqu'à l'expiration du délai de six ans.

Deux aménagements sont par ailleurs apportés à l'obligation de facturation.

En premier lieu, la loi de finances prévoit une nouvelle modalité de transmission et de réception des factures électroniques.

Il sera désormais possible, pour les factures établies à compter du 31 décembre 2022, de recourir à la procédure de cachet électronique qualifié.

En second lieu, la loi de finances pour 2023 rétablit les dispenses d'amendes en cas de première infraction aux règles de facturation.

Cette dispense s'applique en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes et lorsque celle-ci a été réparée spontanément ou dans les trente jours d'une première demande de l'administration.

Ce dispositif concerne l'amende de 5 % pour défaut de facturation ainsi que l'amende de 15 € en cas d'omission ou inexactitude dans les factures.

Cette mesure constitue une loi répressive nouvelle plus douce.

Elle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2023 et s'appliquera donc à l'ensemble des contrôles et contentieux en cours à cette date.

C. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. Revalorisation du barème de l'impôt sur les revenus 2022

Afin de neutraliser les effets de l'inflation sur le niveau d'imposition du contribuable, l'article 2 de la loi de finances, revalorise de 5,4 % (en fonction de la hausse des prix à la consommation hors tabac de 2022) le barème d'impôt sur le revenu, pour les revenus de 2022, ainsi que les seuils et limites qui lui sont associés.

Le nouveau barème pour une part, avant application du plafonnement des effets du quotient familial, se présente comme suit :

Fraction du revenu imposable (pour une part)	Taux d'IR
N'excédant pas 10 777 €	0 %
De 10 777 à 27 478 €	11 %
De 27 478 à 78 750 €	30 %
De 78 750 à 168 994 €	41 %
Supérieure à 168 994 €	45 %

II. Reconduction du taux majoré de la réduction d'impôt Madelin en 2023

L'article 17 de la loi de finances décale une nouvelle fois le terme de l'application du taux majoré de 25 % de la réduction d'impôt pour la souscription au capital de PME au 31 décembre 2023.

Cette mesure est cependant subordonnée à l'aval de la Commission européenne et à la parution d'un décret.

Le taux majoré de 25 % est également reconduit pour les souscriptions au capital de sociétés foncières solidaires jusqu'au 31 décembre 2023.

Cette seconde mesure entre en vigueur dès le 1^{er} janvier 2023.

III. Alourdissement de la taxation des logements vacants et des résidences secondaires

La loi de finances étend la définition des zones « tendues » au sein desquelles les logements vacants (habitables et non meublés) sont soumis à la taxe annuelle sur les logements vacants et les résidences secondaires à une cotisation de taxe d'habitation possiblement majorée.

Les zones tendues intégreront à compter de 2023 les communes n'appartenant pas à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants mais qui connaissent un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement.

La liste des communes concernées sera fixée par décret.

Le taux de la taxe sur les logements vacants est par ailleurs significativement augmenté et s'établira dès 2023 à 17 % la première année d'imposition et 34 % les années suivantes.

IV. ESFP et communication des relevés de compte

Dans le cadre des examens contradictoires de la situation fiscale personnelle (ESFP) engagés à compter du 1^{er} janvier 2013, l'article 12 du LPF, autorise désormais l'administration à demander directement aux établissements financiers, dès l'engagement de l'ESFP, les relevés de comptes dont elle a connaissance.

Corrélativement, l'administration devra mentionner dans son avis de vérification la liste des comptes connus pour lesquels les relevés sont directement demandés aux établissements financiers.
