

Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales mesures de la loi de finances pour 2021.

A. FISCALITE DES ENTREPRISES

I. Elargissement du champ d'application du taux réduit de l'impôt sur les sociétés à 15 % en faveur des PME (article 18 de la loi de finances pour 2021)

Le plafond de chiffre d'affaires permettant aux entreprises soumises à l'IS de bénéficier du taux réduit d'impôt sur les sociétés est réhaussé.

L'application du taux de 15 %, dans la limite de 38.120 € de bénéfice imposable, est désormais applicable aux entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe réalisé au cours de l'exercice n'excède pas 10.000.000 € (au lieu de 7.630.000 € auparavant).

Cette mesure s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021.

II. Neutralisation fiscale des réévaluations libres des actifs (article 31 de la loi de finances pour 2021)

Afin de favoriser le recours à la réévaluation libre des actifs, l'article 31 de la loi de finances pour 2021 a introduit un dispositif optionnel et temporaire de neutralisation des conséquences sur le résultat d'une telle opération.

Le dispositif concerne les réévaluations libres conformes aux dispositions de l'article L 123-18 du Code de commerce portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières (sont exclus par conséquent les immobilisations incorporelles ainsi que les stocks et les valeurs mobilières de placement).

Alors que le régime de droit commun prévoit une imposition immédiate de l'écart de réévaluation au taux de droit commun, le nouveau régime instaure une neutralisation temporaire de l'imposition de l'écart de réévaluation :

- Les écarts de réévaluation des immobilisations non amortissables sont placés en sursis d'imposition jusqu'à cession ultérieure ;
- Concernant les immobilisations amortissables, l'imposition est étalée avec une réintégration par parts égales des écarts de réévaluation sur une durée de 5 ou 15 ans selon la nature des biens. En contrepartie la base d'amortissement est constituée par la valeur réévaluée de l'immobilisation.

Les entreprises ayant opté pour ce dispositif sont soumises à une obligation de suivi des réévaluations.

Le dispositif est applicable à la première opération de réévaluation constatée au terme d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2020 et jusqu'au 31 décembre 2022.

III. Etalement de la plus-value réalisée lors d'une opération de cession-bail d'un immeuble (article 33 de la loi de finances pour 2021)

La loi de finances pour 2021 rétablit un dispositif optionnel et temporaire d'étalement de l'imposition de la plus-value de cession d'un immeuble constatée lors d'une opération de « lease-back ».

La présente mesure s'applique aux cas de cession par une entreprise à une société de crédit-bail d'un immeuble dont elle retrouve immédiatement la jouissance grâce à un contrat de crédit-bail. Sont exclues du dispositif les opérations sur des immeubles de placement sauf cas de location à une entreprise qui affecte l'immeuble loué à une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

Le dispositif est optionnel et offre la possibilité de répartir, par parts égales, la plus-value de cession sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail, sans excéder 15 ans.

Le dispositif s'applique aux immeubles cédés à une société de crédit-bail entre le 1^{er} janvier 2021 et le 30 juin 2023.

La cession doit également être précédée d'un accord de financement accepté par le crédit-preneur à compter du 28 septembre 2020 et au plus tard le 31 décembre 2022.

IV. Mesures favorisant le redressement des entreprises en procédure de conciliation (article 19 de la loi de finances pour 2021)

La première mesure concerne les abandons de créance à caractère commercial consentis par les créanciers à compter du 1^{er} janvier 2021.

Le Code général des impôts (article 39, 1-8°) permet déjà la déduction sans condition des abandons de créance à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement.

Afin d'encourager les abandons de créance au profit des entreprises en conciliation, l'article 19 de la loi de finances pour 2021 complète l'article 39, 1-8° du CGI pour permettre la déduction sans condition des abandons de créance à caractère commercial consentis en application d'un accord conclu dans le cadre d'une procédure de conciliation.

Ce dispositif s'applique aux abandons de créance accordés à compter du 1^{er} janvier 2021.

La seconde mesure concerne les créances de carry-back des entreprises en procédure de conciliation.

L'article 19 de la loi de finances pour 2021 élargit le dispositif de remboursement anticipé des créances de report en arrière des déficits avant le terme du délai de cinq ans aux entreprises qui font l'objet d'une procédure de conciliation (cette possibilité n'était réservée qu'aux entreprises en sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire).

Le remboursement de la créance peut être demandé à compter de la date de la décision ou du jugement qui a ouvert la procédure. Il est effectué sous déduction d'un intérêt.

Cette mesure s'applique aux créances constatées à compter du 1^{er} janvier 2021.

V. Encouragement des abandons de loyers en faveur des entreprises (article 20 de la loi de finances pour 2021)

D'une part, les bailleurs personnes physiques domiciliés en France ou personnes morales, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des abandons ou renoncations définitifs des loyers échus au titre du mois de novembre 2020 et consentis, au plus tard le 31 décembre 2021.

Les entreprises locataires doivent remplir les conditions suivantes :

- Louer des locaux qui font l'objet d'une interdiction d'accueil au public ou exercent leur activité principale dans un secteur particulièrement touché par les conséquences financières de la crise (l'hôtellerie, les cafés, la restauration, la culture, l'évènementiel...);
- Employer moins de 5 000 salariés ;
- Ne pas être en difficulté au 31 décembre 2019 au sens de la réglementation européenne ;
- Ne pas être, au 31 mars 2020, en liquidation judiciaire.

Le crédit d'impôt est alors égal à 50 % des sommes abandonnées. Dans le cas où l'entreprise locataire a un effectif d'au moins 250 salariés, le montant de l'abandon consenti par le bailleur au titre d'un mois est retenu dans la limite des 2/3 du montant du loyer prévu au bail au titre du mois concerné.

D'autre part, la mesure instaurée par la deuxième loi de finances rectificative pour 2020 prévoyant la déduction du résultat imposable des abandons de créance de loyers des immeubles donnés en location à une entreprise n'ayant pas de lien de dépendance avec le bailleur sans qu'il soit nécessaire pour ce dernier de justifier d'un intérêt est prorogé et désormais applicable aux abandons de créance consentis entre le 15 avril 2020 et le 30 juin 2021 (contre le 31 décembre 2020 auparavant).

VI. Extension du mécanisme d'imputation sur une base élargie du déficit d'ensemble de l'ancien groupe intégré (article 30 de la loi de finances pour 2021)

Le déficit d'ensemble provenant de sociétés membres du groupe ayant cessé et qui ont été absorbées par d'autres sociétés membres qui font partie du nouveau groupe ou scindées au profit de celles-ci antérieurement à la cession de l'ancien groupe, lorsque la fusion ou la scission a été placée sous le régime de l'article 210 A et B du CGI, peut désormais faire l'objet d'une imputation sur une base élargie.

Cette mesure est applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2020.

VII. Suppression de l'obligation de fournir la déclaration des positions symétriques avec la déclaration de résultats (article 181 de la loi de finances pour 2021)

L'article 181 de la loi de finances pour 2021 supprime l'obligation d'envoyer à l'administration, en annexe à la déclaration de résultats, le document récapitulatif des positions symétriques prises au cours de l'exercice ainsi que celles qui sont en cours à la clôture.

Le document sera conservé par l'entreprise et remis ou adressé à l'administration à sa demande.

Cette mesure est applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2020.

VIII. Suppression du caractère obligatoire de l'enregistrement de certains actes de société (article 67 de la loi de finances pour 2021)

L'enregistrement obligatoire est supprimé pour les actes établis à compter du 1^{er} janvier 2021 constatant :

- Les augmentations de capital en numéraire et par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions ;
- L'amortissement ou la réduction de capital ;
- La formation de GIE.

Demeurent soumis à l'enregistrement préalable les actes constatant :

- La transmission de propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle, ou cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse portant sur tout ou partie d'un immeuble ;
- La cession de droits sociaux.

Ces mesures sont applicables aux actes établis à compter du 1^{er} janvier 2021.

B. TVA

I. Clarification des règles de TVA applicables aux offres complexes uniques (article 44 de la loi de finances pour 2021)

L'article 44 de la loi de finances pour 2021 inscrit dans le CGI les principes dégagés en la matière par la Cour de Justice de l'Union européenne.

Le nouvel article 257 ter du CGI prévoit désormais que chaque opération imposable à la TVA doit être considérée comme étant distincte et indépendante et soumise à son régime propre déterminé en fonction de son élément principal ou de ses éléments autres qu'accessoires. Toutefois, les éléments d'une opération qui lui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable constituent une opération unique, soumise à un seul taux de TVA.

Concernant le taux de TVA applicable dans le cadre d'une opération unique :

- Lorsque l'opération unique comprend des éléments équivalents relevant de taux différents, le taux applicable est le taux de TVA le plus élevé ;
- Lorsque l'opération unique comprend un élément principal et un élément accessoire, le taux de TVA applicable à l'ensemble de l'opération sera celui applicable à l'élément principal.

Ces règles entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2021.

II. Report de l'entrée en vigueur des règles modifiant le régime de TVA du commerce électronique (article 51 de la loi de finances pour 2021)

Les Directives européennes 2017/2455 du 5 décembre 2017 et 2019/1995 du 21 novembre 2019 modifiant les règles de TVA applicables dans le cadre du commerce électronique transfrontière entre entreprises et consommateurs ont été transposées en droit interne par l'article 147 de la loi de finances pour 2020 (loi 2019-1479 du 28 décembre 2019).

Il est notamment prévu :

- L'assujettissement à la TVA des entreprises de commerce électronique pour les ventes à distance de biens importés de pays ou territoires tiers dont la valeur ne dépasse pas 150 € et pour les livraisons de biens à l'intérieur de l'UE effectuées par des assujettis établis dans des pays tiers ;

- La généralisation du mécanisme de solidarité pour le paiement de la TVA ;
- La modification du régime des ventes avec notamment une harmonisation des seuils (10.000 €) pour toutes les ventes à distance effectuées par un opérateur situé dans l'UE.

L'article 51 de la loi de finances pour 2021 reporte l'entrée en vigueur des règles de TVA relatives au commerce électronique de 6 mois.

Les dispositions entreront donc en vigueur au 1^{er} juillet 2021.

III. Création d'un régime de groupe de TVA et révision du champ du dispositif du groupement autonome de personnes (article 162 de la loi de finances pour 2021)

L'article 162 de la loi de finances pour 2021 transpose en droit interne les dispositions de l'article 11 de la directive TVA et instaure un régime de groupe pour la TVA.

A compter du 1^{er} janvier 2023, les assujettis établis en France (c'est-à-dire qui ont le siège de leur activité économique ou un établissement stable en France, ou, à défaut, leur domicile ou résidence habituelle) et qui sont étroitement liés entre eux sur le plan financier (lien de 50 % en capital ou droits de vote), économique et de l'organisation pourront créer un groupe TVA.

Le groupe TVA agira comme un seul assujetti à l'égard des tiers et tout membre d'un groupe TVA ne sera plus considéré comme un assujetti.

A cet égard, le Conseil d'Etat a récemment repris la jurisprudence Skandia de la CJUE (*CJUE, 17 septembre 2014, C-7/13, Skandia*) en jugeant que les prestations de services fournies par un établissement principal à sa succursale établie dans un autre Etat membre constituent des opérations imposables lorsque cette dernière est membre d'un groupement de TVA (*CE, 4 novembre 2020, n°435295*).

Le dispositif est optionnel. L'option devra être formulée au plus tard le 31 octobre de l'année qui précède son application. Elle prendra effet au 1^{er} janvier suivant. L'option sera effective pour une période de trois années civiles minimum.

Le dispositif entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022 pour permettre l'exercice de l'option avant le 31 octobre en vue d'une application effective au 1^{er} janvier 2023.

Corrélativement, le périmètre du dispositif d'exonération de la TVA pour les groupements autonomes de personnes (art. 261 B du CGI) est également restreint. Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2023, le régime des « GIE TVA » sera réservé aux assujettis exerçant une activité d'intérêt général.

IV. Habilitation du gouvernement à généraliser la facturation électronique par voie d'ordonnance (article 195 de la loi de finances pour 2021)

La loi de finances pour 2020 (art. 153) a instauré une obligation d'émission dématérialisée de factures entre assujettis à la TVA ainsi qu'une obligation de transmission à l'administration fiscale des données figurant sur ces factures.

L'article 195 de la loi de finances pour 2021 habilite le gouvernement à prendre certaines mesures en matière de facturation électronique par ordonnance :

- La généralisation du recours à la facturation électronique ;
- La création d'une obligation de transmission dématérialisée à l'administration des informations relatives aux opérations réalisées par des assujettis à la TVA qui ne sont pas issues des factures électroniques (transactions « B2C », transactions avec des opérateurs étrangers).

C. LA FISCALITE LOCALE

I. Baisse de la CVAE et du taux de plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée (article 8 de la loi de finances pour 2021)

A compter des impositions dues au titre de l'année 2021, le taux de la CVAE pour toutes les entreprises est réduit de moitié. Il est désormais fixé à 0,75 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est supérieur à 50.000.000 € (le taux était de 1,5 % auparavant).

Les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 500.000 € restent exonérées de CVAE et les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 500.000 € et 50.000.000 € bénéficient toujours d'un dégrèvement (dont le taux varie selon en fonction du chiffre d'affaires).

Dès lors, les modifications suivantes sont apportées :

- Le dégrèvement complémentaire pour les petites entreprises (dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2.000.000 €) est fixé à 500 € (au lieu de 1.000 € auparavant) ;
- Le montant minimum de CVAE due par les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 500.000 € ne peut désormais être inférieur à 125 € (au lieu de 250 €) ;
- Le seuil d'assujettissement aux acomptes de CVAE est désormais fixé à 1.500 € ;
- La taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie, taxe additionnelle à la CVAE due par les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est au moins égal à 500.000 € est fixée à 3,46 % du montant de la CVAE.

Le plafond de la contribution économique territoriale (CET) est également réduit. La CET sera plafonné à 2 % (au lieu de 3 %) de la valeur ajoutée de l'entreprise.

II. Modernisation des paramètres de la méthode d'évaluation de la valeur locative des établissements industriels (article 29 de la loi de finances pour 2021)

La base d'imposition à la CFE et à la TFPB est calculée selon la méthode dite « comptable » fondée sur la valeur des immeubles inscrite au bilan. Selon cette méthode, la valeur locative des différents éléments des établissements industriels est déterminée en appliquant au prix de revient des taux d'intérêts (8 % pour les sols et terrains – 12 % pour les constructions et installations foncières). Ces paramètres n'avaient pas été actualisés depuis leur détermination en 1973.

Afin de moderniser les taux et d'alléger l'imposition des établissements industriels, l'article 29 de la loi de finances pour 2021 réduit de moitié les taux applicables.

Désormais, les taux d'intérêts applicables sont :

- 4 % pour les sols et terrains ;
- 6 % pour les constructions et installations, puis application d'un abattement d'un tiers de la valeur locative.

La mesure est applicable à compter des impositions établies au titre de 2021.

III. Exonération de contribution économique territoriale en cas de création ou extension d'établissement (article 120 de la loi de finances pour 2021)

La loi de finances pour 2021 autorise l'exonération temporaire de CFE au titre de l'année de création ou d'extension d'un établissement ainsi qu'au titre des trois années suivantes pour les entreprises nouvellement créées ou qui réalisent des investissements fonciers (extension).

Il est également apporté des précisions concernant la notion d'extension d'établissement : il s'agit désormais d'une augmentation nette de la base d'imposition par rapport à celle de l'année précédente multipliée par le coefficient de mise à jour annuelle des valeurs locatives, calculé en fonction de l'évolution des loyers.

L'exonération de CFE est facultative et optionnelle. Elle est subordonnée à l'adoption par la collectivité territoriale ou l'EPCI bénéficiaire de l'imposition d'une délibération en ce sens avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicable l'année suivante.

L'exonération prévue en matière de CFE est également applicable sur demande du contribuable en matière de CVAE.

La mesure est applicable aux créations et extensions d'établissement intervenues à compter du 1^{er} janvier 2021.

D. CONTRÔLE FISCAL

I. Pérennisation de la baisse de moitié du taux de l'intérêt de retard et des intérêts moratoires (article 68 de la loi de finances pour 2021)

La loi de finances pour 2021 pérennise une disposition temporaire prévue initialement dans la loi de finances pour 2018.

Le taux de l'intérêt de retard et des intérêts moratoires est abaissé durablement de 0,40 % à 0,20 % par mois (soit 2,40 % l'an).