

LES NOUVELLES FISCALES DE MARIVAUX

Les nouvelles fiscales de Marivaux de ce numéro reprennent les principales dispositions de la loi L. n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, publiée au Journal Officiel le 30 décembre 2023.

A. FISCALITE DES ENTREPRISES

I. Imposition minimale des grands groupes d'entreprises

La loi de finances pour 2024 prévoit la transposition en droit interne de la directive Pilier 2.

Le texte prévoit d'instaurer un niveau minimum d'imposition de 15 % dans chaque juridiction pour les bénéficiaires des grands groupes nationaux (dont le chiffre d'affaires consolidé est égal ou supérieur à 750 millions d'euros) qui développent leurs activités uniquement en France et des groupes d'entreprises multinationales disposant d'une implantation en France.

Ce nouvel impôt prend la forme d'un impôt complémentaire. Il se distingue de l'impôt sur les sociétés et est déterminé selon la règle d'inclusion du revenu au niveau de l'entité mère ou, à défaut, selon la règle relative aux bénéficiaires insuffisamment imposés.

La France retient donc l'option de mettre en place un impôt national complémentaire qualifié afin de collecter elle-même l'impôt

complémentaire au titre des entités constitutives établies sur son territoire.

Cette règle d'imposition minimale s'applique aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023, à l'exception de la règle sur les bénéficiaires insuffisamment imposés qui s'applique aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2024.

II. Report de la suppression de la CVAE

Initialement, la loi de finances pour 2023 avait prévu la suppression sur deux ans de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (« CVAE ») qui devait intégralement disparaître à compter du 1^{er} janvier 2024, après avoir été réduite de moitié en 2023.

La loi de finances pour 2024 reporte la suppression de la CVAE au 1^{er} janvier 2027.

Son taux diminuera progressivement entre 2024 et 2026 avant sa suppression définitive. Le taux maximal est ainsi ramené à :

- 0.28 % pour les impositions dues au titre de 2024 ;

- 0.19 % pour celles dues au titre de 2025 ;
- 0.09 % pour celles dues au titre de 2026.

En revanche, la CVAE prend fin dès 2024 pour les redevables de la cotisation minimale. En effet, la CVAE minimum dont le montant était fixé à 63 euros en 2023 et à laquelle étaient soumises les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 euros (celles qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à ce montant sont déjà exonérées), est supprimée par la loi de finances pour 2024. Cela devrait réduire de moitié le nombre d'entreprises redevables de la CVAE.

III. Renforcement des règles relatives aux prix de transfert

La loi de finances pour 2024 prévoit un renforcement du contrôle des prix de transfert par le biais de divers aménagements :

- Elle abaisse le seuil de déclenchement de l'obligation documentaire prévue par l'article L 13 AA du LPF de 400 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel hors taxe ou d'actif brut figurant au bilan à 150 millions pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- Le montant plancher de l'amende prévue pour défaut de présentation de cette documentation est porté de 10 000 euros à 50 000 euros pour les infractions commises à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- Il est instauré une présomption de transfert indirect de bénéfice au sens de l'article 57 du CGI lorsque l'administration constatera un écart entre le montant du prix de transfert déterminé selon la méthode effectivement suivie par l'entreprise et le bénéfice qui aurait été atteint si la méthode décrite dans la documentation avait été suivie. Ces nouvelles dispositions rendent ainsi

cette documentation opposable à la personne morale qui l'a établie en présumant l'existence d'un transfert des bénéfices à l'étranger en cas d'écart entre le résultat déclaré et le montant qu'il aurait atteint si les règles prévues dans la documentation avaient été respectées. Il s'agit d'une présomption simple ;

- Elle introduit la possibilité pour l'administration fiscale de rectifier le prix de cession des actifs incorporels difficiles à évaluer sur la base des résultats postérieurs à l'exercice au cours duquel a eu lieu la transaction.

IV. Dividendes intragroupes : mise en conformité du régime de la quote-part de frais et charges

La loi de finances pour 2024 aménage le régime des dividendes afin de se conformer à la jurisprudence européenne (jurisprudence *Manitou* du 11 mai 2023).

Désormais, le taux réduit de 1 % pour la quote-part de frais et charges (s'il s'agit de distributions bénéficiant du régime mère-fille) ou la neutralisation à hauteur de 99 % (s'il s'agit de distributions n'ouvrant pas droit au régime mère-fille) sont étendus aux dividendes reçus à raison d'une participation dans une société soumise à un impôt équivalent à l'IS dans un État membre de l'UE ou de l'EEE, par une société qui remplit depuis plus d'un exercice les conditions pour former un groupe mais qui a renoncé à se constituer société mère ou société membre d'un groupe fiscal avec d'autres sociétés françaises.

Il convient de noter que la condition d'appartenance effective à un groupe intégré est maintenue pour les distributions entre sociétés établies en France.

Cette mesure est applicable au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2023.

B. TVA

I. Nouveau calendrier proposé pour l'entrée en vigueur de la facturation électronique

La loi de finances pour 2024 prévoit un nouveau calendrier d'entrée en vigueur concernant les obligations de facturation électronique (« *e-invoicing* ») et de transmission des données de transaction et de paiement (« *e-reporting* ») :

- L'obligation de réception des factures électroniques s'appliquera pour toutes les entreprises à compter du 1^{er} septembre 2026 au lieu du 1^{er} juillet 2024 ;
- L'obligation d'émission des factures électroniques et l'obligation de transmission des données de transaction et paiement s'appliqueront à compter du 1^{er} septembre 2026 pour les grandes entreprises et les entreprises de taille intermédiaire (au lieu respectivement du 1^{er} juillet 2024 et du 1^{er} janvier 2025) et à compter du 1^{er} septembre 2027 pour les petites et moyennes entreprises ainsi que pour les microentreprises (au lieu du 1^{er} janvier 2026).

Toutefois, il est prévu que ces dates pourront être reportées par décret de trois mois au plus.

II. TVA sur les opérations complexes : le taux de 2,1 % appliqué à l'élément principal s'étend aux éléments accessoires

Par sa transposition en droit interne, la directive UE/2022/542 du 5 avril 2022 a emporté l'abrogation de l'article 278-O A du CGI qui prévoyait que, lorsque l'élément principal relevait du taux particulier de 2.1 %, il était soumis au taux particulier et les éléments accessoires au taux qui leur était propre.

Désormais, lorsque ce taux est applicable à l'élément principal, il s'applique également aux éléments accessoires de l'opération.

III. Régime de TVA des meublés de tourisme

La loi de finances pour 2024 modifie le régime de taxation à la TVA des locations meublées et distingue plus nettement le secteur hôtelier du secteur résidentiel.

A compter du 1^{er} janvier 2024, la TVA s'applique aux prestations d'hébergement fournies dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- Elles sont offertes au client pour une durée n'excédant pas 30 nuitées, sans préjudice des possibilités de reconduction proposées ;
- Elles comprennent la mise à disposition d'un local meublé et au moins trois des quatre prestations suivantes : le petit-déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle. Le critère du cumul des trois prestations annexes est donc maintenu (en plus du critère de la durée de séjour) malgré l'avis du Conseil d'État du 5 juillet 2023 qui semblait pourtant l'avoir remis en cause.

Les règles concernant la taxation de logements meublés pour le secteur résidentiel demeurent, quant à elles, inchangées : sont donc toujours soumises à TVA les locations de logements meublés à usage résidentiel dans le cadre de secteurs autres que le secteur hôtelier (ou secteurs ayant une fonction similaire au secteur hôtelier), qui sont assorties d'au moins trois des prestations suivantes : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

Le taux de TVA de 10 % s'applique aux locations des secteurs hôtelier ou assimilé et résidentiel.

IV. Aménagements au régime de TVA à l'importation et à celui des ventes à distance des biens importés

De nouvelles règles de TVA à l'importation sont adaptées afin d'éliminer les contournements par les vendeurs en ligne utilisant le « dropshipping ».

Les « dropshippers » sont des intermédiaires achetant des biens situés en dehors de l'UE et les revendant en ligne pour les faire livrer en France sans jamais en disposer physiquement, le fournisseur organisant directement la livraison chez le client.

Jusqu'alors, le « dropshipper » n'étant légalement pas mentionné comme redevable de la TVA due à l'importation du bien, le redevable de la TVA à l'importation étant le destinataire des biens. Or, seule était acquittée la TVA sur le prix de vente à l'expédition, ce prix étant le plus souvent bien moins élevé que celui payé par le client final.

Désormais, si les conditions suivantes sont remplies :

- la vente ne se fait pas à l'aide d'une interface électronique ;
- l'Etat membre d'importation et d'arrivée des biens sont identiques (la France en l'occurrence) ;
- le vendeur n'a pas recours pour cet envoi au guichet unique « IOSS » ;
- le bien importé est dédouané à une valeur inférieure au prix de vente au client final ;

alors le « dropshipper » sera désigné comme destinataire des biens, et sera redevable de la TVA due à l'importation par voie d'autoliquidation. La revente sera

ensuite territorialisée en France et soumise à la TVA sur le prix final.

Par ailleurs, les assujettis non établis au sein de l'UE, utilisant une interface électronique sans acquitter la TVA exigible pourraient voir leur accès à la plateforme restreint voir en être déréférencés.

V. Modification des seuils de la franchise en base de TVA

Le régime de la franchise en base est modifié pour se conformer aux règles de l'Union européenne.

A compter du 1^{er} janvier 2025, les assujettis établis au sein de l'UE pourront bénéficier du régime de la franchise en base de TVA, non seulement dans leur Etat d'établissement mais également dans les autres Etats membres, sous réserve que leur chiffre d'affaires européen n'excède pas 100 000 euros.

Le plafond national de chiffre d'affaires permettant de bénéficier de la franchise est unifié au niveau communautaire. Cette harmonisation modifie les plafonds actuellement applicables en France. Ainsi, la franchise en base de TVA sera applicable, au titre d'une année N, aux assujettis établis en France lorsque leur chiffre d'affaires réalisé en France au titre de l'année civile précédente n'excède pas :

- 85 000 € (au lieu de 91 900 € actuellement) pour les activités de vente de biens corporels, de ventes à consommer sur place ou de fourniture de prestations d'hébergement ;
- 37 500 € (au lieu de 36 800 € actuellement) pour les autres activités de prestations de services.

VI. Fusion des dispositifs de mandataire et de représentant ponctuels

A compter du 1^{er} janvier 2025, les dispositifs existants de représentant fiscal ponctuel et de mandataire ponctuel seront fusionnés sous un même dispositif unifié de mandataire ponctuel auquel pourront recourir les entreprises établies hors de France (dans l'UE ou hors UE).

Par ailleurs, le champ des opérations concernées par le mandat ponctuel sera étendu à de nouvelles opérations.

C. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. Recentrage du pacte Dutreil

La doctrine administrative excluait des activités commerciales la location de locaux meublés à usage d'habitation (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 n°15).

Cependant, en 2023, deux décisions de la Cour de cassation sont venues contrer cette doctrine :

- La Cour estime que le juge ne peut pas refuser le bénéfice du régime Dutreil au motif que la société dont les titres sont transmis n'exerce pas une activité de marchand de biens sans rechercher si elle ne poursuit pas l'activité commerciale de location équipée ;
- La Cour a également jugé que l'activité de loueur en meublé par l'intermédiaire d'une société était éligible au régime Dutreil (Cass.com 21 juin 2023, n°21-18.226).

De plus, le Conseil d'Etat a annulé la doctrine administrative relative au pacte Dutreil (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10 n°15) en ce qu'elle exclut la location meublée à usage d'habitation du dispositif de faveur (CE 29 septembre 2023 n°473972).

Pour faire échec à ces décisions, l'article 23 de la loi de finances pour 2024 définit

la notion d'activités commerciales éligibles par référence aux articles 34 et 35 du CGI en excluant expressément les activités de gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, légalisant ainsi la doctrine annulée.

Par ailleurs, elle inscrit dans la loi l'éligibilité des entreprises exerçant une activité mixte et confirme l'application du dispositif aux holdings animatrices de leur groupe.

Il faut noter que ces dispositions ont un effet rétroactif puisqu'elles sont applicables aux transmissions effectuées à compter du 17 octobre 2023.

II. Nouvelle mesure anti-optimisation concernant l'impôt sur la fortune immobilière

L'assiette de l'IFI est notamment composée de certains titres de société à hauteur de la fraction de leur valeur représentative du bien ou des droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société. La fraction imposable des titres de société est alors déterminée à partir de leur valeur réelle, prenant en compte le passif de la société.

Afin de lutter contre l'optimisation consistant à mettre des actifs immobiliers dans des sociétés endettées, la loi de finances pour 2024 prévoit que les dettes qui sont contractées directement ou indirectement par une société et qui ne sont pas afférentes à un actif imposable ne sont désormais plus prises en compte pour la valorisation de la fraction des parts ou actions imposables.

Cette règle est toutefois assortie d'un plafond : la valeur imposable des titres sera plafonnée à leur valeur vénale ou, si elle est inférieure, à la valeur vénale des actifs imposables de la société diminuée des dettes y afférentes qu'elle a contractées, à proportion de la fraction de capital de la société correspondant aux parts ou actions détenues par le redevable.

Ces dispositions s'appliquent à l'IFI dû à compter de 2024.

III. Taxation lors de la succession de la dette de restitution du quasi-usufruitier

La loi de finances pour 2024 introduit l'article 774 bis du CGI qui interdit de déduire de l'actif successoral les dettes de restitution liées aux donations de somme d'argent dont le défunt s'était réservé l'usufruit.

Cet article a pour but de dissuader le recours à des opérations principalement motivées par un objectif d'optimisation fiscale.

Deux exceptions sont tout de même prévues :

- Ce dispositif ne s'applique pas aux quasi-usufruits d'origine successorale du conjoint survivant, en application de l'article 757 du Code civil ;
- Il ne s'applique pas non plus aux quasi-usufruits nés de la cession d'un bien démembrement dont le défunt s'était réservé l'usufruit, à condition qu'il soit démontré que la dette de restitution n'a pas été contractée dans un objectif principalement fiscal.

Cette mesure s'applique pour les successions ouvertes à compter de la date de promulgation de la loi de finances pour 2024, soit le 29 décembre 2023.

IV. Aménagement des règles de dégrèvement des impositions dues au titre de l'exit tax

Les règles relatives au dispositif d'exit tax sont aménagées par l'article 11 de la loi de finances pour 2024.

D'une part, les obligations déclaratives à la charge des contribuables sont renforcées.

Le défaut de souscription de la déclaration en cas de survenance d'un événement donnant lieu à dégrèvement ou restitution entraîne l'exigibilité immédiate de l'impôt en sursis de paiement.

Cette mesure s'appliquera aux défauts de production des déclarations portant sur les éléments nécessaires au calcul de l'IR dû en 2024 sur les revenus de l'année 2023 dans l'hypothèse où l'évènement ayant entraîné le dégrèvement ou la restitution de l'exit tax serait survenu avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2024.

D'autre part, l'article 167 bis du CGI est corrigé pour permettre le dégrèvement ou la restitution des prélèvements sociaux afférents aux plus-values latentes constatées lors du départ à l'étranger aux contribuables ayant transféré leur domicile fiscal hors de France entre le 3 mars 2011 et le 31 décembre 2013 et ayant conservé leurs titres pendant huit ans.

D. CONTENTIEUX ET CONTRÔLE FISCAL

La loi de finances pour 2024 instaure un grand nombre de mesures visant à renforcer la lutte contre la fraude fiscale.

I. Mesures visant les entreprises

- Création d'un délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale sanctionné par trois ans d'emprisonnement minimum et 250 000 euros d'amende, porté à cinq ans et 500 000 euros lorsque cette mise à disposition est réalisée en utilisant un service de communication au public en ligne ;
- L'obligation de communiquer annuellement à l'administration fiscale la liste des comptes d'actifs numériques détenus à l'étranger est

étendue à toutes les personnes morales ;

- Les règles relatives aux visites domiciliaires s'appliquent s'il existe une présomption que le contribuable souscrit des déclarations inexactes en vue de bénéficier de crédits d'impôts prévus au profit des entreprises soumises à l'IR ou à l'IS. Les agents de l'administration pourront accéder aux documents stockés sur des serveurs en dehors des locaux de l'entreprise ;
- La possibilité est désormais donnée à l'administration de proposer que la vérification de comptabilité puisse se tenir ou se poursuivre dans un lieu déterminé d'un commun accord avec le contribuable.

II. Mesures visant les particuliers

- Création d'une nouvelle sanction pénale pour les personnes physiques reconnues coupables du délit de fraude fiscale aggravée, sous forme d'une peine complémentaire de privation temporaire du droit au bénéfice de réductions et crédits d'impôt sur le revenu ou d'IFI ;
- Le versement d'intérêts moratoires est étendu aux situations dans lesquelles l'administration, sans avoir été saisie d'aucune réclamation par le contribuable, aurait procédé d'elle-même à la correction d'une erreur d'imposition qu'elle aurait commise.



Dominique VILLEMOT

Avocat à la Cour

dominique.villemot@marivaux-avocats.com



13 rue de Marivaux
75002 Paris

<https://marivaux-avocats.com/>



Nathalie LAY

Avocate à la Cour

nathalie.lay@marivaux-avocats.com