

**PRINCIPALES MESURES DU PROJET DE LOI DE FINANCES
DESTINEES AUX ENTREPRISES
POUR L'ANNEE 2021**

Après sa présentation le 28 septembre 2020, le projet de loi de finances pour 2021 est adopté dans sa première partie par l'Assemblée Nationale ce mardi 20 octobre. En voici les principales mesures intéressant les entreprises, visant à leur préservation dans le contexte de crise lié à la covid-19.

1	Impôts locaux	1
1.1	Baisse du taux de la CVAE et augmentation du plafonnement de la CET (article 3)	1
1.2	Diminution de la base d'imposition des entreprises industrielles à la taxe foncière et à la CFE (article 4)	2
2	Impôt sur les bénéfices	2
2.1	Etalement de l'imposition de la plus-value sur les opérations de lease back d'immeuble (article 6)	2
2.2	Réévaluation libre de bilan (article 5)	3
2.3	Crédit d'impôt pour la rénovation énergétique des PME (article 3 sexdecies)	4
3	Retenue à la source sur les salaires et revenus des non-résidents (article 2ter)	4
4	TVA	5
4.1	Légalisation des opérations complexes uniques pour le taux de TVA (article 9)	5
4.2	Un régime de groupe de TVA à partir de 2023 (article 45)	6

1 **Impôts locaux**

Les mesures de réduction des impôts « de production » constituent les points majeurs du projet de loi.

1.1 **Baisse du taux de la CVAE et augmentation du plafonnement de la CET (article 3)**

Le taux de la CVAE (cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) serait, pour toutes les entreprises, **réduit de moitié** à compter de 2021. Il serait fixé à 0,75 % pour les entreprises (ou les groupes) dont le chiffre d'affaires hors taxe est supérieur à 50 000 000 €, en lieu et place du taux plafond actuel de 1,5%.

Jusqu'à présent, la CET (Contribution économique territoriale), somme de la CVAE et de la CFE (cotisation foncière des entreprises) est par ailleurs plafonnée à 3 % de la valeur ajoutée de l'entreprise. Lorsque la CET dépasse ce plafond, l'excédent peut faire l'objet d'un dégrèvement, sur

réclamation. Le taux du plafonnement serait abaissé à **2 %** pour les impositions dues à compter de 2021.

1.2 Diminution de la base d'imposition des entreprises industrielles à la taxe foncière et à la CFE (article 4)

La valeur locative des immeubles des établissements industriels servant de base à la taxe foncière et à la CFE est, dans la plupart des cas, déterminée selon une méthode dite « comptable », basée sur l'application de taux d'intérêt assis sur le prix de revient de l'immeuble inscrit au bilan du propriétaire.

Les taux d'intérêt sont globalement de 8% jusqu'à présent et passeraient à 4 % pour les terrains et 6 % pour les constructions, ce dernier taux étant lui-même diminué par un abattement d'un tiers. Les bases d'imposition des entreprises industrielles se trouveraient concrètement **divisées par deux**.

Les nouvelles dispositions s'appliqueraient à compter des impositions établies au titre de 2021.

On rappelle que sont qualifiés d'industriels les établissements dont l'activité consiste en la fabrication ou la transformation de biens meubles nécessitant d'importants moyens techniques mais aussi ceux servant à l'exercice d'autres activités nécessitant **d'importants moyens techniques (activités de stockage ou de logistique** par exemple) lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages est prépondérant¹.

On soulignera que le PLF propose également de permettre aux collectivités bénéficiaires de la CET de prolonger, sur délibération, de trois ans l'exonération prévue en cas de créations d'établissement et d'étendre l'avantage fiscal aux extensions d'établissement. L'exonération s'appliquerait sur demande de l'entreprise, à formuler avant le 1^{er} janvier n+1 en cas de création d'établissement en n, et avant le 1^{er} mai n+1 en cas d'extension d'établissement en n.

2 Impôt sur les bénéfices

2.1 Étalement de l'imposition de la plus-value sur les opérations de lease back d'immeuble (article 6)

Le PLF prévoit de rétablir le dispositif d'étalement de l'imposition de la plus-value de cession d'un immeuble constatée lors d'une opération de cession-bail (ou « lease-back »).

Ainsi, dans le cas où une entreprise cède à une société de crédit-bail un immeuble dont elle retrouve immédiatement la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail, le montant de la plus-value de cession pourrait être réparti par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail sans excéder quinze ans.

¹ Sauf à ce que la valeur des installations techniques matériels et outillages n'excède pas 500 000€

Ce dispositif permettrait aux entreprises d'améliorer leur trésorerie lors de la cession de l'immeuble tout en évitant l'imposition immédiate de la plus-value réalisée à cette occasion.

La cession devrait porter sur un immeuble affecté par le crédit-preneur à son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole. Les immeubles de placement seraient exclus de la mesure d'étalement. Par exception, le régime resterait ouvert dans le cas où l'immeuble est loué par le crédit-preneur à une entreprise liée au sens de l'article 39, 12 du CGI², sous réserve que l'immeuble soit affecté à une des activités précitées (industrielle, commerciale ...).

La mesure viserait les promesses de vente conclues entre le 28 septembre 2020 et le 31 décembre 2022.

2.2 Réévaluation libre de bilan (article 5)

Afin de permettre aux entreprises une meilleure présentation de leurs comptes, il est prévu d'instaurer un dispositif optionnel de neutralisation des conséquences fiscales en cas de réévaluation libre de l'ensemble de leurs actifs corporels et financiers, au terme d'un exercice clos entre le 31/12 2020 et 2022. On rappelle que l'opération consiste à modifier la valeur comptable des éléments d'actifs pour la porter à leur valeur actuelle.

L'imposition de l'écart de réévaluation pourra être différée de la façon suivante.

S'agissant des immobilisations amortissables, l'entreprise s'engagerait à réintégrer l'écart de réévaluation par parts égales :

- sur 15 ans pour les constructions et les agencements des terrains quand ces derniers amortissables sur 15 ans au moins ;
- sur 5 ans pour les autres immobilisations amortissables.

En cas de cession de l'immobilisation avant la fin de la période de réintégration, la fraction non encore réintégrée deviendrait immédiatement imposable.

Pour les immobilisations non amortissables l'imposition de l'écart de réévaluation serait placée en sursis d'imposition jusqu'à la cession de bien, sous réserve de l'engagement de calculer la plus-value de cession du bien d'après sa valeur non réévaluée (voire logiquement d'après sa valeur fiscale si celle-ci est inférieure).

Rappelons que d'après le code de commerce, les utilisations de l'écart de réévaluation pourront être les suivantes :

- Incorporation au capital
- Pas d'imputation sur les pertes (sauf incorporation préalable au capital)
- Distribution uniquement si les écarts sont réalisés c'est-à-dire :

² Article 39.12 du CGI : Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

a-lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

b-lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

- lors de la cession de l'immobilisation réévaluée à hauteur du produit excédant la VNC avant réévaluation, ou
- au fur et à mesure du supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immeuble à condition que l'exercice soit bénéficiaire.

2.3 Crédit d'impôt pour la rénovation énergétique des PME (article 3 sexdecies)

Pourraient bénéficier de ce nouveau crédit d'impôt les PME au sens du droit communautaire, de tous secteurs d'activité, propriétaires ou locataires, qui engagent des travaux d'amélioration d'efficacité énergétique de leurs bâtiments (bureaux, commerces, entrepôts...). Les travaux ouvrant droit à l'avantage fiscal, réalisés par un professionnel reconnu garant de l'environnement, seraient les suivants :

- Isolation : combles ou toitures, murs, toitures-terrasses ;
- Chauffe-eau solaire collectif ;
- Pompe à chaleur (PAC) Chaudière biomasse collective ;
- Ventilation mécanique ;
- Raccordement d'un bâtiment tertiaire à un réseau de chaleur ou à un réseau de froid ;
- Systèmes de régulation/programmation du chauffage et de la ventilation ;
- En outre-mer uniquement : réduction des apports solaires par la toiture ; protections des baies contre le rayonnement solaire ; climatiseur performant.

Le crédit d'impôt serait égal à 30 % des dépenses HT et plafonné à 25 000 € par entreprise. Il s'appliquerait aux dépenses engagées entre le 1^{er} octobre 2020 (devis à compter cette date) et le 31 décembre 2021.

Un arrêté fixera la liste et les caractéristiques techniques des équipements, et matériaux éligibles et les travaux pour lesquels le respect de critères de qualification de l'entreprise réalisant ces travaux sera requis.

3 Retenue à la source sur les salaires et revenus des non-résidents (article 2ter)

Dans le cadre de l'examen du PLF à l'Assemblée Nationale, un amendement a été adopté annulant la réforme prévue de la retenue à la source sur les salaires des non-résidents qui devait (i) perdre son caractère partiellement libératoire de l'impôt sur le revenu à compter de 2021, (ii) être supprimée au profit du prélèvement à la source de droit commun à compter de 2023.

Il est à ce stade décidé d'abandonner ces aménagements et de maintenir, pour 2021 et les années suivantes, la retenue à la source spécifique sur les salaires des non-résidents prévue par l'article 182 A du CGI. La retenue à la source resterait donc calculée sur la base et aux taux actuels (0, 12% et 20%), en gardant son caractère libératoire dans la limite du revenu passible de la retenue à la source de 12%.

Par ailleurs, s'agissant de la retenue à la source sur les revenus non salariaux des non-résidents (art. 182B du CGI), l'excédent de retenue par rapport à l'impôt dû sur les revenus de source française deviendrait remboursable et ce pour les revenus perçus dès 2020, légalisant par là la jurisprudence du Conseil d'Etat.

4 TVA

4.1 Légalisation des opérations complexes uniques pour le taux de TVA (article 9)

Pour tirer les conséquences de la jurisprudence communautaire, une nouvelle disposition prévoirait que chaque opération imposable à la TVA devrait, en principe, être considérée comme distincte, indépendante et soumise à son régime propre déterminé en fonction de son élément principal. Toutefois, les éléments d'une opération qui sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel relèveraient d'une seule et même prestation (opération unique).

L'étendue d'une opération (opérations distinctes ou opération unique) serait basée sur une appréciation d'ensemble réalisée du point de vue du consommateur moyen, tenant compte de l'importance qualitative et quantitative des différents éléments en cause ainsi que des circonstances dans lesquelles l'opération se déroule.

Les règles de taux applicable à une opération unique seraient les suivantes :

- Lorsqu'une opération unique comprend des éléments considérés comme équivalents et qui relèvent de taux différents, le taux applicable à l'opération serait le taux le plus élevé
- Lorsqu'une opération unique comprend des éléments dont certains sont principaux et d'autres accessoires, le taux applicable à l'opération serait celui de l'élément principal.
- Par dérogation, lorsque l'élément principal relève du taux particulier de 2,1 % (« premières représentations » des spectacles, publications de presse...), cet élément serait soumis au taux de 2,1% et les éléments accessoires au taux qui leur est propre.

Des dispositions particulières s'appliqueraient aux offres composites incluant un service de télécommunication, de radiodiffusion, de télévision, ou un service électronique. Un article 268 bis nouveau du CGI définirait les « offres composites » comme « *des offres d'abonnement comprenant plusieurs services, dont au moins un service de télécommunication, de radiodiffusion ou de télévision ou un service électronique, qui sont fournies en contrepartie d'un prix forfaitaire et constituées de plusieurs opérations imposables à la TVA* ».

Par cette réforme, il risque de devenir nécessaire pour les opérateurs de s'interroger – en amont de la juste ventilation du prix – sur le point de savoir si les conditions de couplage commercial des services sont telles qu'on est en présence d'une prestation unique ou de plusieurs prestations susceptibles d'être décomposées. Pour certaines offres composites, un opérateur pourrait se voir appliquer dorénavant plus facilement le taux normal de 20% sur l'ensemble de la prestation, par rapport à la situation actuelle (qui résulte de la loi de finances pour 2018).

Les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques conserveraient pour leur part leur régime spécifique.

4.2 Un régime de groupe de TVA à partir de 2023 (article 45)

Il existe depuis plusieurs années un régime facultatif de consolidation pour le paiement de la TVA pour lequel les sociétés membres d'un groupe (société mère et ses filiales à plus de 50%) peuvent opter³. Sans modifier ce régime le PLF prévoit d'instaurer un véritable régime de groupe TVA.

Cette réforme vient en contrepoint de la jurisprudence de la cour de justice de l'UE qui a remis en cause le régime de l'article 261 B du CGI concernant les personnes exonérées de TVA qui créent entre elles des groupements prenant en charge certains services communs. Si les conditions étaient réunies, cette disposition permettait d'exonérer de TVA les services rendus par les groupements à leurs adhérents. Tel les services rendus par les GIE au profit de leurs adhérents et auxquels les banques et les assurances ont largement recours (exploitation d'un service IT, un service comptabilité, impression de chèques...). Issue de l'article 1321-f de la directive TVA, la CJUE a toutefois jugé en 2017⁴ que cette exonération devait se limiter aux seuls groupements dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée audit article.

Le nouveau régime de groupe de TVA sera issu de l'article 11 de la directive TVA selon lequel « chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti des personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ».

Les liens seraient établis :

- au plan financier en cas de lien en capital supérieur à 50% (sauf exception pour les groupes mutualistes)
- sur le plan économique, par l'exercice d'une activité principale de même nature, ou des activités interdépendantes, complémentaires ou poursuivant un objectif économique commun, soit par une activité réalisée en totalité ou en partie au bénéfice des autres membres ;
- sur le plan de l'organisation, en étant, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ou en organisent les activités totalement ou partiellement en concertation.

Le régime permettra de traiter comme un assujetti unique les différents membres du groupe de sorte que les opérations réalisées entre ses membres soient considérées comme des opérations internes et en tant que telles non soumises à TVA.

Les entités intéressées devront exercer leur option avant le 31 octobre 2022 pour une application du régime à compter du 1^{er} janvier 2023.

Nomos, Département fiscal
Le 22 octobre 2020

³ article 1693ter du CGI

⁴ CJUE 21/09/2017 Aff. 605/15 et 326/15